

Colegio de Contadores Públicos
de Guadalajara Jalisco



IMCP

BOLETIN TECNICO

Septiembre

2010



01010101001010010110
010101010101010100101101001010



CONTENIDO

Septiembre de 2010

BOLETÍN MENSUAL

Editor Responsable:

CPC José Mario Rizo Rivas
Presidente del Consejo Directivo 2010

Director de la Edición:

CPC Luis Alberto García Sánchez
Tesorero del Consejo Directivo 2010

Presidentes de Comisiones participantes:

CP Alberto Retano Pérez
Presidente de la Comisión de Apoyo al
Ejercicio Independiente 2010

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión del Boletín de Apoyo al
Ejercicio Independiente 2010

CPC Juan Fco. Topete Zepeda
Presidente de la Comisión de Control
de Calidad I 2010

CPC Jorge Alberto Pérez Curiel
Presidente de la Comisión de
Dictamen Fiscal 2010

CP Ericko Zúñiga Saldaña
Presidente de la Comisión Fiscal 2010

CPC Aldo Iván Saldaña Vivanco
Subcomisión Boletín Fiscal 2010

CPC Sergio Armando Flores Robles
Presidente de la Comisión de Precios
de Transferencia 2010

Política Editorial:

Los artículos publicados expresan la opinión de sus autores y no necesariamente la del Colegio. No se permite la reproducción total o parcial de los artículos publicados sin citar la fuente respectiva.

Edición Digital:

LD Carolina Castellanos González
Diseñadora

LIA Andrés Castañeda Covarrubias
Informática

COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE

5 PASOS ANTES DE EMPRENDER TU NEGOCIO...

Autor: CPC y MI José Javier Rodríguez Ochoa

1

EVALUACIÓN PROFESIONAL EN EL TRABAJO DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA REVISIÓN DE SUS PAPELES DE TRABAJO

Autor: CPC Juan Francisco Valadez Aguilar

4

COMISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD

NORMA DE REVISIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD (NRCC) APLICABLE A LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS QUE DESEMPEÑAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA, TRABAJOS PARA ATESTIGUAR Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS

Autor: CPC Juan Andrés Pallares Aguilar

6

COMISIÓN DE DICTAMEN FISCAL

EL DICTAMEN FISCAL OPCIONAL, ¿OPORTUNIDAD PARA CONSOLIDACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO?

Autor: CPC J. Octavio Núñez Bautista

9

COMISIÓN FISCAL

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS REMANENTES DISTRIBUIBLES DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS (TÍTULO III LISR)

Autor: CPC Jaime Goytortúa Bares

11

¿EMISIÓN DE COMPROBANTES SIN REGULACIÓN LEGAL?

Autor: Lic. Guillermo Aguilar Carrillo

24

FE DE ERRATAS

Autor: LC Jesús Octavio Rezza Valle

33

EL CONTADOR PÚBLICO COMO COMISARIO EN UNA SOCIEDAD, SU RESPONSABILIDAD LEGAL Y FISCAL

Autores:
CPC José Mario Rizo Rivas
Lic. Valeria Ascencio Arroyo

34

RESUMEN DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, AGOSTO 2010

Autor: CP Néstor Velasco Lozano

42

CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES, JULIO 2010

Autor: Lic. Edgar Alejandro Cisneros Martínez

47

INDICADORES FISCALES, AGOSTO 2010

Autor: CP Ricardo Peña Gómez

65

COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

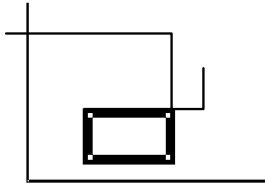
LA REESTRUCTURA DE NEGOCIOS Y EL PRINCIPIO ARM'S LENGTH

Autor: Lic. Marco Antonio Elizalde Sánchez

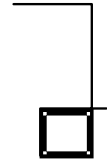
64



COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE



5 PASOS ANTES DE EMPRENDER TU NEGOCIO...



Autor: CPC y MI José Javier Rodríguez Ochoa

Introducción

Todos los seres humanos contamos con la innata cualidad de emprender, el desarrollo de la humanidad demuestra esta característica intrínseca de nuestra especie. No podríamos entender el mundo actual sin reconocer que los avances que hemos alcanzado han sido gracias a nuestra curiosidad natural e inclinación a dominar el entorno, esto sin duda constituye nuestra más grande y exitosa empresa.

En mi vida profesional como asesor de negocios y contador público he visto nacer decenas de empresas y también he sido testigo de la muerte de algunas de ellas. Basta traer a colación las estadísticas oficiales de nuestro país para tener presente que son pocas las empresas que sobreviven a los primeros años de su creación y esto se debe principalmente a los errores cometidos en su inicio, recordemos el dicho: "lo que mal empieza, mal acaba".

Apelando a mi experiencia he identificado cinco pasos esenciales a considerar para iniciar una empresa. Desde luego no garantizan un rotundo éxito pero sí incrementan la posibilidad de sobrevivencia de nuestra incipiente misión.

1. Tomar conciencia

Si tu principal objetivo al iniciar una empresa lo constituye únicamente amasar una gran fortuna en poco tiempo ten mucho cuidado.

Tener una empresa exige asumir responsabilidades sociales de gran envergadura. Toma en cuenta la definición económica de la palabra empresa: "unidad económica y social, donde se combinan los factores de la producción, a saber, capital, trabajo e insumos, con la finalidad de producir bienes y servicios para satisfacer necesidades de la colectividad" así de importante es la misión en la que te pretendes embarcar, no lo tomes a la ligera, muchas decisiones futuras y las relaciones con trabajadores, proveedores, clientes, inversionistas y autoridades serán más sencillas y llevaderas si asumes esta responsabilidad.

2. Identificar necesidades

Muchos "gurús" sugieren que bases tu empresa en proporcionar bienes o servicios que conoces o en actividades que te gustaría desarrollar, no digo que esto este mal, pero mi experiencia me permite aconsejar esta opción cuando lo que quieres es autoemplearte principalmente.

Si te interesa establecer una empresa en toda la extensión de la palabra necesitas invariablemente identificar aquella necesidad en la sociedad que tu entidad estaría dispuesta a satisfacer, a cambio claro de un precio justo; si esto encuadra o no en los márgenes de tus gustos personales y experiencia profesional, en mi opinión, no tiene mayor relevancia,



simple y sencillamente tendrás que allegarte de personas que cubran el perfil operativo adecuando marginando tu participación a las áreas donde tu aporte sea valioso o simplemente al rubro de inversionista.

Y hablando de necesidades es bueno saber que todos los seres humanos las tenemos desde las básicas (alimentación, vestido, vivienda) y hasta las superiores (cultura, esparcimiento, conocimiento) y como éstas son infinitas, la posibilidad de identificarlas se torna más sencillo aunque amerita una gran creatividad.

Si encuentras dificultad en identificar alguna necesidad a satisfacer te puedo sugerir que elabores una lista de las necesidades que tienes en lo personal y dentro de tu círculo familiar; repasa todas estas necesidades, identifica posibles satisfactores y vislumbra posibilidades relacionadas, así como posibles sustituciones e innovaciones, ejemplo:

Necesidad = transportación

Satisfactor = automóvil

Posibilidades relacionadas = mantenimiento, combustibles, lavado, refacciones, reparaciones, etc.

Sustitutos = bicicleta, motocicleta, transporte público, caminar.

Innovación= teletransportación, teletrabajo, educación a distancia, reuniones on line, etc.

Asimismo, siempre podrás recurrir a organizaciones empresariales y oficinas gubernamentales para que te orienten sobre las necesidades de sus agremiados o del propio gobierno para proveer bienes y servicios, sustituir importaciones o bien, satisfacer exportaciones.

3. Estrategia competitiva

Cuantas veces te han aconsejado: "Si vas a poner un negocio, que sea de comida"

Este consejo tiene lógica pues parte de la premisa de satisfacer una necesidad básica: la alimentación. Lo que no te dicen es que por obvias y sencillas razones tendrás a tu lado bastos competidores lo que no sucedería si tu empresa encuentra la manera de teletransportar personas y patenta esta innovación asegurándose ser el único competidor por cierto tiempo. Claro que esto último es más costoso y remoto que vender tortas.

Esta es una buena lección de negocios: "Entre más básica sea la necesidad que pretendas satisfacer mayor será la competencia que deberás enfrentar"

Si partimos de esta premisa, debemos establecer entonces una estrategia de competencia acorde al reto que estamos enfrentando para garantizarnos el acceso a una porción del mercado que nos permita ser rentables y financiar nuestro desarrollo.

Precio, calidad y servicio son los elementos básicos de los cuales podemos echar mano para edificar nuestra estrategia competitiva, pero también vale la pena pensar en mejoras e innovaciones que resulten atractivas para los consumidores potenciales, las cuales pueden darse a nivel del propio producto o servicio, su comercialización, producción, etc. otra vez, la cualidad creativa es requisito del emprendedor.



4. Plan de negocio

El plan de negocio es la diferencia entre un mero sueño y la concepción formal de una empresa.

Un plan de negocio plasma los aspectos importantes y fundamentales de su organización, los productos o servicios que proporcionará, el mercado potencial, los canales de comercialización, el plan de mercadeo, la viabilidad técnica y financiera del proyecto, las fuentes de financiamiento, el personal requerido, las estrategias y objetivos a corto y mediano plazo así como un plan de salida.

El plan de negocios es importante para obtener financiamiento y dar a conocer a terceros interesados las características de entidad, incluso si usted va a ser el único inversor, conviene realizar este plan de negocios para convencerse a usted mismo sobre la viabilidad del proyecto, la necesidad de otros posibles inversionistas, el reclutamiento de personal sobre todo directivo, y en términos generales servirá de guía inicial, ya que se considera un documento "vivo", es decir actualizable.

Si se perdiera en alguna parte, ¿no le gustaría tener al menos una brújula para orientarse?, eso constituye precisamente el plan de negocio.

5. Corte de listón

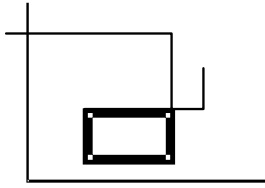
Una vez que la entidad cuenta con los recursos organizacionales, técnicos, financieros, etc., y previamente se han realizado las incorporaciones necesarias y obtenido los registros correspondientes además de haber seleccionado y adecuado las instalaciones, es momento de "cortar el listón" y dar inicio formal a las operaciones.

En la práctica "cortar el listón" no significa "poner el piloto automático" y empezar a percibir los beneficios pues las interacciones de nuestra empresa con el mundo real expondrán resultados que debemos comparar constante y periódicamente con los objetivos inicialmente trazados, lo cual nos permitirá replantear estrategias, tomar decisiones, evaluar proyectos y establecer nuevas metas en un continuo proceso administrativo lo que dará como resultado el desarrollo y permanencia de la organización a lo largo del tiempo.

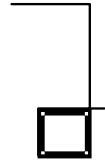
Como ven, emprender es una actividad que no debe tomarse a la ligera y que implica un gran compromiso y responsabilidad social; el fracaso es la única opción que un emprendedor no puede permitirse contemplar.



COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE



EVALUACIÓN PROFESIONAL EN EL TRABAJO DEL CONTADOR PÚBLICO EN LA REVISIÓN DE SUS PAPELES DE TRABAJO



Autor: CPC Juan Francisco Valadez Aguilar

Como es del conocimiento general, el contador público es el profesionalista que ha sido designado por las autoridades fiscales para que con su capacidad técnica emita un informe para efectos fiscales, y para lograrlo es necesario llevar a cabo una revisión de las operaciones realizadas por los contribuyentes que se encuentran registradas en los libros y registros contables, que para tal efecto tienen establecidos en su o sus establecimientos donde desarrollan sus actividades industriales, comerciales o de servicios.

El contador público para llevar a cabo un trabajo de esta naturaleza, está obligado a cumplir con ciertas normas que rigen su actuación profesional que se denominan Normas y Procedimientos de Auditoría, mismas que fueron emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y que han tenido como finalidad el reconocimiento por parte de la sociedad en general al trabajo desarrollado por el contador público.

Al ser el dictamen fiscal un medio por el cual la autoridad fiscal por conducto del Servicio de Administración Tributaria (SAT) verifica el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, precisamente en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en cualquier dictamen formulado por contador público que tenga repercusión fiscal. Para otorgar este crédito de confianza establece como requisito, entre otros, en la fracción II del mismo artículo 52 del CFF, que se cumpla con las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador público, al trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de los mismos. En síntesis, que se cumpla con las normas personales; normas relativas a la ejecución del trabajo y con la norma relativa a la información.

El SAT, en apego al artículo 52-A del CFF verifica los datos contenidos en los informes con efectos fiscales formulados por el contador público, solicitándole que le muestre cómo cumplió con las normas de auditoría respectivas, y es en ese momento, cuando el contador público debe demostrar a través de sus papeles de trabajo que su revisión la efectuó conforme a los lineamientos de la profesión. Por lo tanto, el contador público debe verificar constantemente durante el desarrollo del trabajo de auditoría y en especial de manera previa a su comparecencia con la autoridad fiscal, que sus papeles de trabajo se encuentran debidamente elaborados, que contienen toda la información que obtuvo en el transcurso de su revisión y que los alcances aplicados mediante pruebas sustantivas se apegaron a la evaluación que practicó al sistema de control interno del contribuyente. Cuyo funcionamiento eficiente, lo comprobó al aplicar pruebas de control o de procedimientos al mismo.

Lo descrito en el párrafo anterior, debe quedar plasmado en los papeles de trabajo del contador público, ya que éstos, son el único medio para comprobar que su trabajo estuvo apegado a normas y procedimientos de auditoría. En caso contrario, puede quedar expuesto a posibles sanciones de parte de la autoridad.



El artículo 52-A del CFF, establece las reglas que debe observar la autoridad fiscal cuando ejerce sus facultades de comprobación en la revisión del dictamen con efectos fiscales emitido por contador público, estableciendo que primeramente se solicitará información al contador público; sin embargo, podrá requerir información directamente al contribuyente cuando se presenten los siguientes casos:

- a) En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.
- b) En el caso que se determinen diferencias de impuestos a pagar, no se hayan enterado en los plazos establecidos conforme al artículo 32-A del CFF.
- c) El dictamen no surta efectos fiscales.
- d) El contador público que formule el dictamen no este autorizado o su registro esté suspendido.
- e) El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.
- f) El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior.

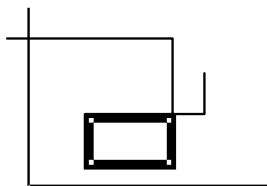
En los últimos años, ha sido notorio que la mayor parte de las sanciones hechas a contadores públicos por parte de las autoridades fiscales, han sido por no cumplir con normas y procedimientos de auditoría, por lo que es necesario que el contador público revise detalladamente la elaboración de sus papeles de trabajo, la planeación, programación y supervisión del mismo, así como el soporte documental de los hechos que detectó en su revisión efectuada que tienen repercusión fiscal, y que estos se hayan incluido en su informe sobre la situación fiscal del contribuyente.

También ha sido notorio, que se impongan sanciones al contador público por no presentarse a revisión de papeles de trabajo, o bien acudan a ello, personas de su propio despacho que no tienen el conocimiento de la compañía revisada y por consiguiente la capacidad para contestar las diversas preguntas que hacen las personas revisoras del SAT. Ante esta problemática, es necesario que el contador público dentro de su misma Firma establezca un control que permita tener de manera permanente a la(s) persona(s) que en un momento dado puedan atender y representarlo para el desahogo de cualquier tipo de información requerida por el SAT con motivo de un dictamen que haya formulado con efectos fiscales. Para tal efecto, es importante que esta representatividad se haga a través de un poder específico, principalmente ante notario público o corredor público.

Este artículo tiene como finalidad, motivar al contador público a que vigile de manera estricta su trabajo de auditoría, que se tenga presente el cumplimiento de las normas de auditoría, tanto por él mismo como por sus colaboradores, que establezca en su Firma donde desarrolla su actividad profesional los controles que juzgue necesarios para asegurarse que todo tipo de requerimiento de información de parte de la autoridad fiscal sea atendido de manera oportuna en beneficio de su actuación profesional y por su responsabilidad ante él o los contribuyente(s) que solicitaron de sus servicios, además tener presente las circunstancias que pueden afectar la revisión secuencial de su dictamen con efectos fiscales por parte de la autoridad.



COMISIÓN DE CONTROL DE CALIDAD



NORMA DE REVISIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL DE CALIDAD (NRCC)
APLICABLE A LAS FIRMAS DE CONTADORES PÚBLICOS QUE
DESEMPEÑAN AUDITORÍAS Y REVISIONES DE INFORMACIÓN FINANCIERA,
TRABAJOS PARA ATESTIGUAR Y OTROS SERVICIOS RELACIONADOS



Autor: CPC Juan Andrés Pallares Aguilar

Estimados Colegas, después de tantos foros, discusiones y polémica, el tiempo nos alcanzó y el pasado 9 de agosto se divulgó esta nueva Norma, la cual fue aprobada por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en su sesión del 28 de mayo de 2010.

Sin el afán de alarmar, es importante precisar que todas las Firmas (numerosas o no) así como Contadores Públicos Independientes deberán presentar su primera Manifestación de Cumplimiento con esta Norma a más tardar el 30 de junio de 2011; a la Firma o al Contador que no presente dicha Manifestación, se le sancionará con una amonestación privada por escrito; si en el segundo año no se entrega dicha Manifestación, los socios miembros de la Firma serán excluidos temporalmente del IMCP, hasta que la Firma presente su Manifestación de cumplimiento; además se le informara a la Junta de Honor de la Federada para sus efectos correspondientes.

Reconozco que la mayoría somos reacios al cambio y que no nos gusta que nos revisen, pero considerando los objetivos de esta Norma, correspondiente a fomentar el prestigio de la profesión, mediante procedimientos sujetos a un proceso de revisión continua de las políticas y procedimientos que garanticen el control de calidad de los servicios profesionales que prestan las Firmas y/o Contadores Públicos Independientes, considero que vale la pena su implementación en nuestra normatividad.

En virtud de lo anterior el IMCP constituyó a la Comisión Técnica de Calidad (CTC) y la Comisión Administradora de Calidad, cuyo objetivo es vigilar y controlar que las Firmas asuman las políticas y procedimientos profesionales de Control de Calidad.

Estarán exentas de las revisiones que establece esta Norma, las Firmas que demuestren que han sido revisadas y/o estén en proceso de revisión por organismos revisores de control de calidad, que funcionen con total independencia de las Firmas y obviamente que hayan sido reconocidos por el IMCP, posteriormente se publicará un listado de los organismos reconocidos.

Sin ser reiterativo, recordemos que el cumplimiento de esta Norma es obligatorio y entra en vigor a partir del 1º de enero de 2011, vigente para trabajos que se contraten a partir del 1º de enero de 2010.

Supongamos que ya estamos en el año 2011, ya emitimos nuestra Manifestación de Cumplimiento con la Norma y fuimos seleccionados para una revisión, no por eso debe haber pánico, ya que es muy interesante que un tercero identifique nuestra deficiencias y nos las haga ver proponiendo posibles soluciones y lo mejor de todo, el tener a nuestros clientes satisfechos con nuestros servicios de calidad.



Al haber sido seleccionado la CTC desarrollara programas de trabajo con el objetivo de evaluar si los socios y la Firmas a las que pertenecen han:

- a. Establecido políticas y procedimientos apropiados para un sistema de control de calidad.
- b. Esté aplicando la normatividad (Código de ética, Normas de Información Financiera, Normas de Auditoría, etc.).

Ahora bien, es necesario (se menciona en la NRCC obligatorio), cooperar y dar todas las facilidades para que se lleven a cabo las revisiones conforme al programa de revisión correspondiente. Al final se recibirá un informe indicando el alcance de la revisión, incluyendo cualquier limitación en éste, una conclusión sobre si el sistema de control de calidad de la práctica revisada está de acuerdo con los objetivos establecidos por la normatividad y si ésta fue cumplida satisfactoriamente durante el año revisado; pero que pasa si en la revisión se identificaron y nos reportaron deficiencias significativas, en ese caso se tendría la oportunidad de presentar a la CTC un plan por escrito, indicando las acciones correctivas que se realizarán y los plazos, lo importante es no quedarnos cruzados de brazos, sino implementar acciones correctivas de inmediato, ya que si no se hace nada y se deja en el olvido, si nos haremos acreedores a una sanción.

Las revisiones serán supervisadas por la CTC y los equipos revisores estarán formados por Contadores Públicos de diferente Firmas, quienes deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Confidencialidad
- Independencia
- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Cuidado y diligencia profesional

Adicionalmente todos los miembros del equipo revisor deben tener un mínimo de ocho años de experiencia reciente en auditoría y estar inscritos en el Registro Actualizado de Revisores, por si se quieren apuntar.

Habrán casos en los que no estemos de acuerdo o que existan discrepancias de criterio en los resultados de la revisión de la CTC, en ese caso tendríamos que acudir a la Comisión Administradora de Calidad para que nombre un árbitro o bien sirva de árbitro y se llegue a una conclusión sobre dichos resultados.

Un Colega cuestionaba el con que información iniciarían las revisiones los equipos enviados por la CTC, de acuerdo a la NRCC, el equipo revisor debe iniciar con un estudio y evaluación del sistema del control de calidad (políticas y procedimientos), obteniendo una razonable comprensión y conocimiento de los elementos de calidad adoptados por la Firma revisada (de acuerdo a los Boletines de las Normas de Auditoría, Normas para Atestiguar y otros pronunciamientos relacionados). Asimismo, el equipo revisor aplicará pruebas a los controles del sistema de control de calidad, revisión selectiva de los informes emitidos por la Firma durante los últimos doce meses y sus respectivas bases de datos y papeles de trabajo.



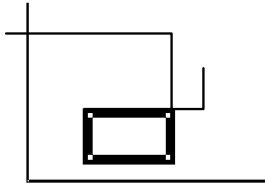
Pasando ya a la revisión de los trabajos, ésta incluye todas las áreas de importancia (o como prefieran llamarle, significativa, material etc.) con el propósito de determinar si los procedimientos utilizados fueron planeados, ejecutados, documentados y realizados de acuerdo con las normas profesionales y las políticas y procedimientos de control de calidad de la Firma revisada.

Otra pregunta muy mencionada ha sido el cómo van a seleccionarse los trabajos a revisar, se menciona en la NRCC que se le dará mayor énfasis a los trabajos que reúnan las siguientes características:

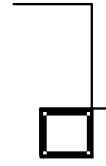
- Entidades reguladas (cotizadas en bolsa, instituciones del sector financiero, etc.).
- Dictaminadas fiscalmente.
- Industrias especializadas.
- Entidades de gran tamaño, complejas o de alto riesgo.
- Primeras auditorías para la Firma revisada.
- Informes especiales.

En mi experiencia como revisor interno en otros países, en algunas ocasiones se nos pasa documentar situaciones importantes que repercuten en la opinión, mismas que conocemos y sabemos bien lo que pasó, pero nunca la documentamos, por lo que en conclusión recomiendo que nos auto-revisemos validando que tengamos bien documentadas nuestras políticas y procedimientos y que estas sean de aplicación general en la Firma. Asimismo revisar que los trabajos contratados a partir del 1º de enero de 2010, estén bien documentados con papeles de trabajo que soporten las conclusiones que se reflejan en el informe final.





EL DICTAMEN FISCAL OPCIONAL, ¿OPORTUNIDAD PARA CONSOLIDACIÓN DEL CONTADOR PÚBLICO?



Autor: CPC J. Octavio Núñez Bautista

La auditoría de estados financieros, ha sido para muchos de nosotros la actividad que nos ha apoyado para definir nuestra inclinación en la actividad profesional a seguir; nos ha aportado experiencia, nos ha permitido conocer empresarios, directivos, y profesionistas con otras especialidades, en resumen podemos decir que nos ha ayudado a formarnos personal y profesionalmente. Por otra parte, debemos reconocer que como toda actividad, tiene sus momentos difíciles, sobre todo en la época de entrega de dictámenes para efectos fiscales, principalmente por la incertidumbre que vivimos respecto a la informalidad que existe en la comunicación de parte de nuestras autoridades fiscales y profesionales de información crítica para poder cumplir con la entrega del dictamen. Esta situación, nos hace reflexionar y muchas veces nos hacemos entre otras las siguientes preguntas: ¿Por qué sigo en esta actividad, si todos los años es lo mismo?, ¿Puedo ofrecer a mis clientes otros productos, aprovechando la experiencia y el conocimiento de las necesidades que tienen?, etc. sin embargo, estas reflexiones quedan en el olvido e incluso nos sentimos satisfechos de haber cumplido en tiempo y forma la entrega de los dictámenes fiscales y al final seguimos en lo que nos gusta, en lo que nos apasiona, olvidándonos por un momento de nuestras reflexiones y cuestionamientos, sin embargo al publicarse el siguiente Decreto, entramos en otra etapa de reflexión.

“Decreto por el que se otorgan facilidades administrativas en materia de simplificación tributaria”, publicado el 30 de junio del presente año por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el cual señala en su artículo tercero que los contribuyentes que de conformidad con lo establecido en el artículo 32-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación se encuentren obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por no presentar el dictamen a que se refiere el artículo citado, siempre que presenten la información en los plazos y medios que, mediante reglas de carácter general, establezca la autoridad fiscal correspondiente.

Como consecuencia de la publicación del citado Decreto, surgieron reacciones tanto en la profesión como en los empresarios, en el primer caso de preocupación y en el segundo caso de oportunidad al poder canalizar los recursos asignados al pago de los honorarios por el dictamen a actividades de la operación. Sin embargo, con el paso de los días, las reacciones fueron cambiando, sobre todo una parte de los directivos de empresas y empresarios que consideran que para ellos el dictamen es importante ya que un tercero le confirma que su información financiera es registrada y revelada adecuadamente, que los controles internos adoptados en sus negocios



son adecuados para disminuir los riesgos de errores e irregularidades, que sus impuestos son determinados y enterados adecuada y oportunamente, etc.

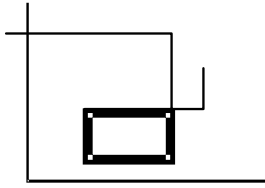
Por lo que respecta a la reacción de la profesión que al inicio fue de “preocupación”, cada Firma, grande o pequeña, han estado tomando medidas y/o evaluando las medidas a adoptar, considerando sus características y necesidades, para sobrevivir unas y para recuperar la inminente disminución de sus ingresos otras. Por esta razón considero que la publicación de este Decreto debería ser un parteaguas para reposicionar nuestra profesión y de manera individual redefinir y/o incrementar nuestros servicios profesionales.

Lo anterior, quiere decir que, no obstante que el dictamen fiscal sea opcional, debemos convencer al empresario y/o al directivo de las empresas de las bondades que otorga el dictamen financiero para que sigan contratando los servicios del Contador Público (información útil para accionistas, instituciones de crédito, proveedores, etc.), y de igual manera sensibilizarlos para que por un costo adicional se decidan por el dictamen fiscal, haciéndoles ver los beneficios que la autoridades fiscales les otorgaran por el hecho de dictaminarse, facilidades que a la fecha no se han publicado. Por otra parte, debemos aprovechar las capacidades que como contadores o Firmas tenemos, para desarrollar y/o incorporar otro tipo de servicios en nuestra práctica profesional.

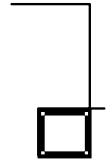
Por esta razón, considero que como profesión, en lo personal y a través de nuestras instituciones deberíamos considerar entre otras las siguientes acciones:

- a. Iniciar una campaña con nuestros clientes; con instituciones empresariales y financieras; con universidades, etc., mediante la cual les informemos de las bondades del dictamen financiero, de la solidez de nuestra profesión, del prestigio de sus integrantes y de sus instituciones, de la normatividad y de la ética bajo la cual actuamos, de la certificación, de los programas de educación profesional continua, etc.
- b. Fortalecer y/o incorporar nuevos servicios en nuestras firmas, tomando en cuenta nuestra experiencia o a través de alianzas con otros especialistas.
- c. Evaluar con nuestros clientes el costo beneficio de ejercer la opción para que continúen dictaminándose para efectos fiscales.





EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR LOS
REMANENTES DISTRIBUIBLES DE LAS PERSONAS
MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS
(TÍTULO III LISR)



Autor: CPC Jaime Goytortúa Bores

Objetivo:

Mediante el presente estudio, se pretende presentar al lector, un panorama respecto de las normas jurídico-fiscales que contemplan los casos en los que, la ley del Impuesto Sobre la Renta, prevé generación del gravamen a las entidades que tributan en este régimen privilegiado, en alguna ocasión denominado como el de la personas morales no contribuyentes, analizando los supuestos de causación y los de excepción a las reglas de causación.

Introducción:

Podemos establecer, que el Título III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), es un régimen excepcional al general en que tributan la mayoría de las personas morales, que está orientado “esencialmente” a entidades que no persiguen fines de lucro, y cuya filosofía se basa en el llamado “régimen de transparencia”, que consiste en que la persona moral, por regla general, no es generadora del impuesto, salvo en los casos en que la propia ley así lo establece, y en su caso, serán los miembros, socios o asociados beneficiarios de la persona moral, quienes generarán el tributo, en la medida en que obtengan beneficios económicos de la misma.

Dentro del contexto legal, podemos resumir que la causación del Impuesto Sobre la Renta (ISR) en el Título III de la LISR, se da cuando:

- Se realice la entrega de “Utilidades”, ya sea en efectivo o en bienes a sus Integrantes.
- Se efectúen enajenaciones diversas a las del activo fijo o, en su caso, las propias de su objeto social.
- Se presten servicios a personas que no sean miembros o socios de la persona moral
- Se obtengan ingresos por intereses
- La persona moral haya sido beneficiaria de premios
- Se esté en el supuesto de “Remanentes Fictos”

A continuación, procederemos a desarrollar el presente estudio, analizando cada uno de los supuestos anteriores.

Desarrollo:

1er. Supuesto de Causación. Por entregas de remanentes:

Como lo señalamos en la parte introductoria, el primer párrafo del artículo 93, artículo con el que inicia el Título III de la Ley, establece el llamado “régimen de transparencia”, al establecer lo siguiente:



“Las personas morales a que se refieren los artículos 95 y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, salvo por lo dispuesto en el artículo 94 de esta Ley. Sus integrantes considerarán como remanente distribuible únicamente los ingresos que éstas les entreguen en efectivo o en bienes.”

(énfasis añadido)

Y por su parte, los párrafos tercero y cuarto del citado artículo, son los que prevén el monto base del citado remanente, como observaremos a continuación:

“Las personas morales a que se refiere este artículo determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados en el artículo 109 de esta Ley y de aquéllos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con el Título IV de la presente Ley.

“Cuando la mayoría de los integrantes o accionistas de dichas personas morales sean contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de las disposiciones de dicho Título. Cuando la mayoría de los integrantes de dichas personas morales sean contribuyentes del Título IV, Capítulo II, Secciones I o II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de dichas Secciones, según corresponda.”

(énfasis añadido)

En consecuencia, en el tercer párrafo encontramos, una regla genérica de determinación del remanente, que a manera de fórmula, podemos ilustrarla de la siguiente forma:

Ingresos Obtenidos en el Año
(-) Ingresos Exentos del Art. 109, ó por los que haya habido Pago definitivo
(=) Ingresos Gravables
(-) Deducciones Autorizadas del Título IV
(=) Remanente “Base”

Mientras que el cuarto párrafo, nos da una regla de excepción a la mecánica de cálculo al remanente, párrafo que es aplicable solo en los casos en los cuales la mayoría de los integrantes de la persona moral, sean o personas morales del Título II (Régimen General), o bien, personas físicas con actividad empresarial, ya sean del régimen general o el intermedio, o bien personas físicas con actividades profesionales, supuestos en lo que, la cuya mecánica sería la siguiente:

Ingresos Obtenidos en el Año
(-) Ingresos con Pago Definitivo
(-) Deducciones Autorizadas del Título II, ó Capítulo II Título IV
(=) Remanente “Base”



Cabe aclarar que, las mecánicas antes descritas, tan solo nos arrojan como resultado lo que denominamos “Remanente Base”; es decir, los montos sobre los que en su caso, se tendría que pagar el ISR, pero partiendo de la premisa prevista en el primer párrafo del artículo en estudio, solo habría generación de ISR, bajo la hipótesis de que dichos remanentes o utilidades, sean entregados a sus integrantes, ya sea en efectivo o en bienes.

Ahora bien, respecto a la generación del ISR, la ley tan solo contempla gravamen en los casos en los que los remanentes o utilidades, sean distribuidos a personas físicas, no así a personas morales, ya que el último párrafo del artículo 17 de la LISR, para estos los considera un ingreso no acumulable.

Respecto de las personas físicas, la ley en comento, contempla los siguientes dos supuestos o maneras de causación:

El Capítulo IX (Fracción X del Artículo 167), considera al “Remanente Distribuible” proveniente de entidades del Título III, como ingreso gravable acumulable, y el impuesto se causa a Tasa Máxima s/Tarifa (30% para 2010), de acuerdo con el 5° párrafo del Artículo 170.

Mientras que, en tratándose de anticipos, la fracción II del Artículo 110, asimila a salarios aquellos anticipos recibidos por parte de sociedades y asociaciones civiles, sin distinguir cómo tributan éstas. En este caso, el impuesto se causa s/Tarifa del Artículo 113.

En ambos casos, los supuestos de causación se refieren a una retención de impuesto, por lo que, en la declaración del ejercicio presentada por el contribuyente, se determinará en función a la tarifa vigente, el impuesto real o definitivo que se generó por la obtención de las utilidades o remanentes correspondientes.

2°. Supuesto de Causación. Por enajenar bienes distintos al activo fijo o prestar servicios a No Miembros:

El segundo caso de posible causación de ISR para las personas morales del Título III, lo encontramos en el penúltimo párrafo del artículo 93, que a la letra señala:

“En el caso de que las personas morales a que se refiere este Título enajenen bienes distintos de su activo fijo o presten servicios a personas distintas de sus miembros o socios, deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II de esta Ley, a la tasa prevista en el artículo 10 de la misma, siempre que dichos ingresos excedan del 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.”

(énfasis añadido)

Mientras que el último párrafo del citado precepto, amplía a ciertos contribuyentes y bajo ciertas condiciones, el porcentaje posible para evitar el gravamen, como se transcribe a continuación:



“Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos podrán obtener ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. No se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los que reciban por donativos; apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, las entidades federativas, o municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que sus ingresos no relacionados con los fines para los que fueron autorizadas para recibir dichos donativos excedan del límite señalado, las citadas personas morales deberán determinar el impuesto que corresponda a dicho excedente, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior.”

Ahora bien, dada la naturaleza y objeto social de ciertas entidades que invariablemente caerían en la hipótesis de causación, bien sea porque preponderantemente enajenan bienes distintos al activo fijo, o bien porque prestan servicios a personas que no son miembros, el SAT ha tenido a bien emitir recurrentemente los siguientes dos criterios normativos, cuyos encabezados a continuación transcribimos:

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.

67/2009/ISR. Instituciones educativas con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios. No se encontrarán obligadas a pagar el impuesto sobre la renta.

Como podemos observar, estos dos últimos párrafos del artículo 93, además de contemplar el supuesto por el cual se causaría el impuesto (objeto), también establecen la mecánica de causación del tributo (base). Sin embargo, ni estos, ni ningún otro ordenamiento en lo específico, contemplan lo relativo a la época de pago del impuesto generado, por lo que surgen las siguientes tres hipótesis al respecto:

1. No Pago de ISR
2. Pago conforme al artículo 170, en concordancia con el primer párrafo del artículo 93
3. Supletoriedad del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación
4. Supletoriedad del artículo 10 del la LISR

En nuestra opinión, aunque existen los argumentos legales para sostener la imperfección de la norma, y por tanto, eludir la obligación de pago, nos parece que en la especie, resulta aplicable la hipótesis “4”; es decir, una vez cerrado el ejercicio fiscal, se estaría en posibilidades de conocer si sea estuvo o no, en el supuesto de causación del penúltimo o último párrafo del artículo 93, según sea el caso, y por tanto al remitirnos el primero de estos, al título II, consideramos que el impuesto deberá pagarse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.



3er. Supuesto de Causación. Por la obtención de ingresos de los capítulos IV (enajenación de bienes), VI (intereses) y VII (premios) del Título IV:

Este supuesto se establece en el primer párrafo del artículo 94 de la Ley en estudio, que a la letra señala:

“Las personas morales a que se refiere este Título, a excepción de las señaladas en el artículo 102 de esta Ley, de las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro y de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la misma, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los mencionados en los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de esta Ley, con independencia de que los ingresos a que se refiere el citado Capítulo VI se perciban en moneda extranjera. Para estos efectos, serán aplicables las disposiciones contenidas en dicho Título y la retención que en su caso se efectúe tendrá el carácter de pago definitivo.”

(énfasis añadido)

Como podemos observar, esta norma contempla la generación de ISR, en los casos de obtención de premios, intereses o ingresos por la enajenación de bienes, por parte de la persona moral que tributa en el título en estudio, y con la filosofía del “régimen de transparencia”, el gravamen se determina, calcula y entera, bajo las reglas aplicables a las personas físicas (en base a tarifa).

Ahora bien, llama la atención la determinación del impuesto, en el caso de estar en el caso de obtener ingresos del capítulo IV, ya que dicho capítulo en términos generales, podemos decir que contempla la enajenación de bienes inmuebles, acciones y otros bienes muebles, ya que como lo comentamos en el apartado anterior, el penúltimo párrafo del artículo 93, establece una mecánica de causación cuando se enajenen bienes distintos al activo fijo, si estos representan más del 5 ó 10% de los ingresos totales de contribuyente.

En nuestra opinión, y partiendo de la premisa de que la norma particular, siempre prevalecerá respecto de la genérica, consideramos que el artículo 94 será aplicable, en lo que a la enajenación de bienes se refiere, solamente cuando se trate de bienes que conformen el activo fijo.

4°. Supuesto de Causación. Por “Remanentes Fictos”:

El último caso en que la LISR establece un supuesto de causación, se da cuando se esté en cualquiera de las hipótesis previstas en el penúltimo párrafo del artículo 95, que señala lo siguiente:

*“Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX y XX de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las **omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo***



172 de la misma: los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

(énfasis añadido)

Como se desprende de la lectura del párrafo en análisis, el legislador consideró, que no obstante las reglas de causación anteriormente comentadas, era necesario que a ciertas personas morales contribuyentes del título III, se les incorporara la figura de causación denominada "Dividendos o Remanentes Fictos", en términos similares a lo previsto por el artículo 165, aplicable para socios o accionistas de contribuyentes del título II.

Quizás dentro del título III esta disposición sea una de las más polémicas, y a la vez, de las que más atención debe tenerse, por lo que a continuación haremos un análisis exhaustivo de lo que podemos interpretar de la misma.

Primeramente, observamos que la disposición en estudio, contempla a una serie de entidades de las previstas fundamentalmente en el propio artículo 95, por lo que, por excepción, podemos establecer que dentro de este ordenamiento se privilegian a algunas otras, a las que en la especie, NO les aplica la figura de "Remanentes Fictos", a saber (conforme a la fracción en la que se encuentran enumeradas en el artículo 95):

- I. Sindicatos obreros y los organismos que los agrupen.
- II. Asociaciones patronales.
- III. Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como los organismos que las reúnan.
- IV. Colegios de profesionales y los organismos que los agrupen.
- VIII. Organismos que conforme a la Ley agrupen a las sociedades cooperativas, ya sea de productores o de consumidores.
- XII. Asociaciones o sociedades civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, dedicadas a las siguientes actividades:
 - a) La promoción y difusión de música, artes plásticas, artes dramáticas, danza, literatura, arquitectura y cinematografía, conforme a la Ley que crea al Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura, así como a la Ley Federal de Cinematografía.
 - b) El apoyo a las actividades de educación e investigación artísticas de conformidad con lo señalado en el inciso anterior.
 - c) La protección, conservación, restauración y recuperación del patrimonio cultural de la nación, en los términos de la Ley Federal sobre Monumentos y Zonas Arqueológicas, Artísticas e Históricas y la Ley General de Bienes Nacionales; así como el arte de las comunidades indígenas en todas las manifestaciones primigenias de sus propias lenguas, los usos y costumbres, artesanías y tradiciones de la composición pluricultural que conforman el país.
 - d) La instauración y establecimiento de bibliotecas que formen parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas de conformidad con la Ley General de Bibliotecas.



e) *El apoyo a las actividades y objetivos de los museos dependientes del Consejo Nacional para la Cultura y las Artes.*

XIV. *Asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la Ley General de Educación.*

XV. *Sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la Ley Federal del Derecho de Autor.*

Una vez establecido, a quienes NO les es aplicable el párrafo materia del análisis, desglosaremos los conceptos que el mismo establece como supuesto de “Remanente Ficto”:

- Omisiones de ingresos.
- Compras no realizadas e indebidamente registradas.
- Erogaciones no deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo que se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 172.
- Préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a sus cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta.

En los primeros dos supuestos, la lógica del gravamen radica en que se entiende que hubo evasión del tributo, y consecuentemente, amén de las posibles sanciones del tipo penal que pudieran generarse, en la parte económica, con esta norma se pretende resarcir al fisco por aquellas cantidades que se asimilan como un retiro de utilidades por parte de los miembros o integrantes de las personas morales contribuyentes de este título.

No quisiéramos dejar de plasmar en el presente estudio, un criterio jurisdiccional, que dicho sea de paso, la interpretación hecha por los magistrados, no es compartida por nosotros, y que si bien, se trata de una tesis aislada, emitida por un T.C.C., a nuestro entender, hay que tomar muy en cuenta, para evitar un posible dolor de cabeza que pueda llevarnos incluso a una penalidad económica que incluso, pudiera dejar en estado de insolvencia al contribuyente, a tal grado de llevarlo a una causal de liquidación, y que a continuación presentamos:

RENTA. LA OMISION DE LAS PERSONAS MORALES O ASOCIACIONES CIVILES SIN FINES DE LUCRO DE INFORMAR EN SU DECLARACION ANUAL SOBRE SUS INGRESOS, DA LUGAR A CONSIDERARLOS COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE EN TERMINOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO OBSTANTE QUE SE PRESENTE DECLARACION COMPLEMENTARIA UNA VEZ INICIADAS LAS FACULTADES DE REVISION DE LA AUTORIDAD Y, POR TANTO, A QUE SE DETERMINE EL CREDITO Y SUS ACCESORIOS.

Conforme a los artículos 95, segundo párrafo y 101, quinto párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, las personas morales o asociaciones civiles sin fines de lucro tienen la obligación de informar mediante declaración anual todos sus ingresos, incluyendo donaciones en efectivo o en especie, a más tardar el quince de febrero de cada año, y en caso de incumplir con esa obligación, el importe de lo omitido se considerará remanente distribuible, entendido éste como utilidad fiscal, aun cuando no lo hayan entregado a sus integrantes o socios, lo que dará lugar a la determinación del crédito por dicho gravamen con todos sus accesorios,



como son recargos y multas. Por tanto, el hecho de que una de las contribuyentes señaladas, mediante declaración complementaria informe sobre los ingresos omitidos, ya iniciadas las facultades de revisión por la autoridad competente, no impide que sean considerados remanente distribuible y que, por tanto, se determine el crédito con sus accesorios.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 257/2007. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur. 21 de febrero de 2008. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Clemente Delgado Salgado.

En lo que se refiere al último caso, dada la naturaleza de estas personas morales y en base en el principio jurídico y contable básico de "Entidad", que refiere a que la sociedad es un ente independiente de sus socios, al entenderse que salvo en el caso de sociedades de ahorro y préstamo, no existe una razón lógica ni de negocios, por las que una entidad de este título deba realizar préstamos a socios o miembros o familiares directos de estos, es que en caso de que estos se llegaran a concretar, se entiende, para efectos del tributo, que se asimila como un retiro de utilidades o remanentes, y por tanto deberá pagarse el impuesto. Ahora bien, con el objeto de evitar que se genere un doble gravamen, la última oración del párrafo en comento, señala que dichos préstamos se restarán del remanente futuro efectivamente distribuido.

Por último, en lo relativo al punto tercero, es decir, al remanente ficto que pudiera generarse por las partidas no deducibles, que dicho sea de paso, en distintos foros en los que hemos tenido el privilegio de participar, ha sido materia de debate, en cuanto a su interpretación, para efectos del análisis, primeramente, transcribimos a continuación la parte conducente:

..... *las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 172 de la misma;*

Por tanto, en nuestra opinión, para que una partida no deducible, ya sea de forma o de fondo, se considere como "Remanente Ficto", deben cumplirse las siguientes condicionantes:

1. Que sea una erogación efectivamente realizada
2. Que no pueda deducirse en los términos previstos en el Título IV de la LISR
3. Que la causa de la "No Deducibilidad" sea distinta a la falta de requisitos fiscales en el comprobante, o bien, al pago con cheque nominativo o medio alterno, conforme a la fracción IV del artículo 172.

Respecto a este último punto, consideramos sumamente importante aclarar, que cuando hablamos de falta de requisitos fiscales a que se refiere la fracción IV del artículo 172, no nos referimos a la falta de cualquier requisito fiscal, ya que dentro del mismo ordenamiento, que regula los requisitos que deben contener las deducciones para los contribuyentes de los capítulos III, IV y V, se encuentran otros requisitos que refieren al comprobante, como es el caso de las fracciones VIII y XV, que señalan:



VIII. Cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se proporcione la clave respectiva en la documentación comprobatoria.

XV. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda, se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en la documentación comprobatoria. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan alguna de las opciones a que se refiere el último párrafo de la fracción IV de este artículo, el impuesto al valor agregado, además, se deberá anotar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso.

Consecuentemente, en aquellos casos en los cuales a un contribuyente de este título, les sea difícil obtener un comprobante con todos los requisitos que disponen las normas fiscales, muy en lo específico, el artículo 29-A del CFF, es de suma relevancia, que cuando menos se procure que reúnan los previstos en las fracciones VIII y KV del artículo 172 en comento; esto es, que cuiden que como mínimo, contenga el RFC de quien lo expida, y que en caso de causarse el IVA, este se desglose en el comprobante respectivo. De lo contrario, en caso de no ser uno de los contribuyentes privilegiados, antes enumerados en el presente estudio, se estará en la hipótesis de causación de ISR.

Con el objeto de soportar aún más la interpretación que hacemos al respecto, a continuación se transcriben algunos criterios sostenidos por el Poder Judicial de la Federación, en sus diversos órganos de justicia:

*Tipo de documento: **Tesis aislada***

Novena época

*Instancia: **Primera Sala***

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVI, Agosto de 2002 Página: 195

RENTA. EL ARTÍCULO 70, PÁRRAFO PENÚLTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER QUE LAS PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES CONSIDERARÁN COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE LAS EROGACIONES QUE EFECTÚEN Y NO SEAN DEDUCIBLES CONFORME AL TÍTULO IV DE AQUEL ORDENAMIENTO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

Al establecer el artículo 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que las personas morales no contribuyentes considerarán como ingreso (remanente distribuible) las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, por no estar respaldadas con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto, salvo cuando la no deducibilidad se deba a que los gastos no puedan comprobarse con documentación que reúna los requisitos relativos a la identidad y domicilio de quien los expide y de quien adquirió el bien o recibió el servicio. En principio, por ingreso ha de entenderse toda cantidad de dinero que modifique de manera positiva el haber patrimonial



de una persona, lo cual parece indicar que la capacidad económica se identifica con la capacidad contributiva. Sin embargo, dicha afirmación admite excepciones, ya que no existe identidad absoluta entre dichos conceptos, toda vez que la capacidad económica, en un sentido amplio, tiene correspondencia con el haber patrimonial de la persona, de tal manera que todos los ingresos que obtiene se traducen en capacidad económica; mientras que la capacidad contributiva, que se determina conforme a las reglas del derecho fiscal, guarda relación con lo que podría denominarse "haber patrimonial calificado", porque en ese ámbito, ni todos los ingresos, ni todos los gastos, pueden ser tomados en cuenta por la Ley del Impuesto sobre la Renta, para determinar la capacidad de una persona de contribuir a los gastos públicos. La hipótesis en estudio implica una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente, para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles, en términos del título IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica, a saber: a) si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos; b) de lo contrario, la persona moral deberá considerar dichos gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos del último párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. El hecho de que el legislador haya establecido una excepción o modalidad en el sentido de que si bien, en principio, se les cataloga como personas morales no contribuyentes, dicha circunstancia no es absoluta, ni es definitiva, toda vez que, por una cuestión de orden y de seguridad jurídica, resulta imprescindible en todo Estado de derecho acatar ciertas reglas y cumplir ciertos requisitos que, en la hipótesis en estudio, se reducen a documentar, adecuada y suficientemente, desde el punto de vista fiscal, las erogaciones realizadas para el logro del objeto social de la persona moral no contribuyente. Al materializarse la figura del "remanente distribuible", debido a la omisión de requisitos fiscales en su documentación comprobatoria, por parte de la persona moral no contribuyente, el creador de la norma imputa, presume o determina un incremento a la capacidad contributiva, no obstante que, estrictamente, ese incremento no corresponda con un aumento en su patrimonio, es decir, a su capacidad económica, la cual no aumenta porque la consecuencia proveniente de la presunción legal sólo trasciende al ámbito fiscal, en cuyo caso, por disposición de la ley y por omisión de la elemental condición para disfrutar de un régimen fiscal privilegiado, se considera incrementada la capacidad contributiva, con la inherente consecuencia que deriva de la propia ley reclamada.....

Consecuentemente, la forma y términos en que el legislador ha establecido la sanción consistente en considerar los gastos no deducibles como remanente distribuible, no viola el principio de proporcionalidad tributaria.



Amparo en revisión 302/2001. Fundación Universidad de las Américas, Puebla. 8 de mayo de 2002. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto.

RENTA. EL ARTÍCULO 95, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE CONSIDERA COMO REMANENTE DISTRIBUIBLE PRESUNTO A LAS EROGACIONES O GASTOS NO DEDUCIBLES PORQUE LOS COMPROBANTES FISCALES NO CONTIENEN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO TRASLADADO EN FORMA EXPRESA Y POR SEPARADO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA.

De los antecedentes legislativos de dicho precepto se advierte que con la adición de un penúltimo párrafo al artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986, se implementó una presunción del incremento del patrimonio de los asociados de las personas morales con fines no lucrativos en iguales condiciones que el régimen de ingresos por dividendos, si los gastos realizados en el periodo fiscal no eran deducibles, pues con ella se pretendió evitar que tales personas morales simularan actos o actividades con el fin de eludir el pago del impuesto sobre la renta mediante la adquisición de servicios que beneficiaban a sus integrantes, por lo que se incorporaron al cálculo del tributo como remanente distribuible, que ordinariamente se compone por los ingresos que la persona moral entrega a sus socios en efectivo o en bienes. Posteriormente, por virtud de la reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta del 26 de diciembre de 1990 cambió el sistema de presunción para dar un tratamiento diverso con el régimen de ingresos por dividendos en congruencia con las actividades desarrolladas por las personas morales con fines no lucrativos, **haciéndose la excepción en el sentido de que si la documentación comprobatoria adolecía de los requisitos previstos en el artículo 136, fracción IV, de la abrogada ley -172, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente-, si bien no podía ser deducible como ordinariamente sucede tratándose de la ausencia de un requisito fiscal, no sería considerado como remanente distribuible presunto para no afectar a las personas morales con tales fines, de ahí que ante el incumplimiento de cualquier otro requisito fiscal debía estimarse como remanente distribuible presunto.** En ese tenor, si bien es cierto que se trata de requisitos formales que deben tener los documentos comprobatorios fiscales cuya ausencia produce su no deducibilidad en el impuesto sobre la renta y, por tanto, no es acreditable el monto de la operación en el impuesto al valor agregado, según lo previsto en el artículo 4o. de la ley que rige a este último tributo, también lo es que el requisito establecido en el artículo 172, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene, además, trascendencia directa en la obligación de pago del impuesto al valor agregado, porque de los artículos 1o., 4o. y 32 de la ley respectiva se advierte que la repercusión expresa y por separado no se trata de una mera separación formal entre la contraprestación y el impuesto relativo, ya que el traslado expreso conlleva a que sí se realizó el cargo respectivo, pues de no contenerse así en los documentos fiscales denota que no se llevó a cabo esa detracción dineraria a pesar de estar obligado el prestador del servicio o enajenante



del bien, por lo que esta situación tiene una connotación distinta -no comparable para los efectos del remanente distribuible presunto-, con diversos requisitos de identidad y domicilio de quien expida el comprobante fiscal, así como de quien adquirió el bien o recibió el servicio, previstos en la fracción IV del citado artículo 172, los que son estrictamente formales; de modo que si tales requisitos no tienen los mismos efectos en la imposición tributaria, es evidente que el artículo 95, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no viola el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al excluir como remanente distribuible presunto sólo al monto de los gastos cuyos comprobantes fiscales hubiesen incumplido con los requisitos de la fracción IV del artículo 172 invocado.

Amparo directo en revisión 143/2009. Promotora Cultural y Educativa de Aguascalientes, A.C. 11 de marzo de 2009. Mayoría de tres votos. Disidentes: José Fernando Franco González Salas y Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.

EROGACIONES NO DEDUCIBLES EN TERMINOS DEL TITULO IV DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, REALIZADAS POR PERSONAS MORALES NO CONTRIBUYENTES, CONSECUENCIA LOGICA-JURIDICA DE SU REALIZACION.

Del contenido de los artículos 70, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 2001, y 95, penúltimo párrafo, de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el año de 2002, se observa que en ellos se establece una evaluación a cargo de la propia persona moral no contribuyente, para determinar, con base en la documentación comprobatoria recabada, si los gastos efectuados deben considerarse no deducibles en términos del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal manera que una vez determinada dicha circunstancia, necesariamente tendrá que estarse a la consecuencia lógica-jurídica, a saber: I) si las erogaciones están debida y suficientemente respaldadas con documentación comprobatoria que reúna los requisitos fiscales y, además, se han cumplido con los requisitos que la Ley prevé para cada deducción, serán deducibles y, por ende, no tendrán que ser consideradas como ingresos, remanente distribuible por la persona moral; II) de lo contrario, dicha persona moral deberá considerar los citados gastos, por disposición de la ley, como remanente distribuible y, como consecuencia, estará obligada a pagar el impuesto correspondiente, en términos de las disposiciones antes citadas. (33)

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 11146/05-17-01-7/254/06-S2-08-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 18 de enero de 2007, por unanimidad de 4 votos a favor.- Magistrada Ponente.- Olga Hernández Espíndola.- Secretario: Lic. Francisco Javier Marín Sarabia.

(Tesis aprobada en sesión de 18 de enero de 2007)

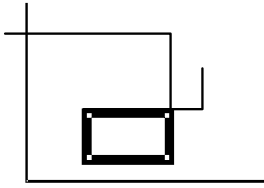


Conclusiones:

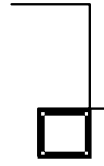
1. Sin duda alguna, el Título III de la Ley del ISR es un “Régimen Privilegiado” para aquellas personas morales que tributan dentro del mismo.
2. Es de suma importancia para aquellas personas morales que tributan conforme al mismo, el no perder los privilegios de ley, en virtud de incurrir en las conductas previstas en el penúltimo párrafo del artículo 95.
3. En este título, la Ley otorga algunos otros privilegios especiales o superiores, a cierto tipo de entidades; tal es el caso, de los exceptuados respecto del concepto “Remanentes Fictos”.
4. Según el tipo de persona moral de que se trate, es indispensable el fundamentar bien su funcionamiento, en sus estatutos, y por supuesto, en los ordenamientos jurídicos aplicables, respecto de los cuales, a manera de referencia, a continuación enumeramos algunos de éstos:
 - *Ley Federal del Trabajo*
 - *Ley de Cámaras Empresariales y sus Confederaciones*
 - *Ley Reglamentaria del Artículo 5° Const.*
 - *Códigos Civiles Estatales y Federal*
 - *Ley General de Sociedades Mercantiles (Supletoria)*
 - *Ley General de sociedades Cooperativas*
 - *Ley General de Educación*
 - *Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público*
 - *Ley General de Bibliotecas*

Código Federal de Instituciones y Procedimientos Electorales.





¿EMISIÓN DE COMPROBANTES SIN REGULACIÓN LEGAL?



Autor: Lic. Guillermo Aguilar Carrillo

El pasado 7 de diciembre de 2009, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en Unidades de Inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1º de abril de 1995”, vigente a partir del 1º de enero de 2010 en adelante El Decreto.

Al respecto, en el referido Decreto, entre las diversas reformas y adiciones, podemos destacar la establecida a los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF), numerales que regulan la emisión y requisitos que deben contener los comprobantes fiscales, tanto para quien los expide, como para quien los utiliza para deducir o acreditar fiscalmente.

En tal efecto es de transcribirse las disposiciones de referencia con la finalidad de su análisis a que nos referimos, disposiciones las cuales textualmente establecen:

“DISPOSICIONES TRANSITORIAS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ARTÍCULO DÉCIMO. En relación con las modificaciones a que se refiere el Artículo Noveno de este Decreto, se estará a lo siguiente:

- I. Las reformas a los artículos 22, sexto párrafo; 29; 29-A, fracciones II, VIII y IX, y segundo y tercer párrafos; 29-C, encabezado del primer párrafo, segundo y séptimo párrafos; (...), del Código Fiscal de la Federación, entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2011.
- II. Los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de la reforma al artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, podrán continuar utilizándolos hasta que se agote su vigencia, por lo que éstos podrán ser utilizados por el adquirente de los bienes o servicios que amparen, en la deducción o acreditamiento, a que tengan derecho conforme a las disposiciones fiscales. Transcurrido dicho plazo, sin que sean utilizados, los mismos deberán cancelarse de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento del propio Código.”

(Énfasis añadido)



Así establecido en las fracciones anteriormente trasuntas, de su lectura se desprende lo siguiente:

La fracción I considera que las reformas a los artículos, (*entre otros*) 29 y 29-A, fracciones II, VIII y IX, y segundo y tercer párrafos del CFF, entrarán en vigor a partir del 1º de enero de 2011.

Es decir, las disposiciones que hoy día tenemos vigentes respecto de los numerales de referencia, no son las mismas redactadas por el legislador que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 7 de diciembre de 2009, y que tendrán vida legal, hasta la fecha antes mencionada, 1º de enero de 2011.

Ahora bien, la fracción II permite que los contribuyentes que a la fecha de entrada en vigor de la reforma del artículo 29 del CFF, tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados (*nos referimos a las comúnmente denominadas Facturas*) por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) podrán continuar utilizándolos hasta que se agote su vigencia (*2 años, según establece el penúltimo párrafo del artículo 29-A CFF vigente*) por lo que éstos comprobantes podrán ser utilizados por **el adquirente** de los bienes o servicios que amparen, en la deducción o acreditamiento, a que tengan derecho conforme a las disposiciones fiscales.

Continúa señalando la fracción II que transcurrido dicho plazo de dos años, sin que sean utilizados los comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT, deberán cancelarse de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento del propio CFF.

De tal forma que a través de la referida fracción II, se permite la utilización de los comprobantes fiscales, por un periodo que comprende a partir de la fecha en que fueron impresos, hasta que transcurra el periodo de dos años; en consecuencia a manera de ejemplo, si dichos comprobantes fiscales se imprimieron en el mes de diciembre de 2010, de conformidad con esta fracción II del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del CFF para 2010, podrán ser utilizados hasta diciembre de 2012.

Por lo tanto, en los ejercicios fiscales de 2011 y 2012, será permitido que se utilicen los comprobantes impresos (facturas en papel) por los adquirentes de los bienes o servicios y éstos comprobantes serán aptos para soportar la deducción y el su caso el acreditamiento que derive de las operaciones que en ellos se consignen, ya que así se ha señalado en la fracción II que nos ocupa, *“tengan comprobantes impresos en establecimientos autorizados..., por lo que éstos **podrán ser utilizados por el adquirente de los bienes o servicios que amparen, en la deducción o acreditamiento, a que tengan derecho conforme a las disposiciones fiscales.**”*

De tal forma, que no queda duda, que los comprobantes fiscales impresos en establecimientos autorizados, podrán ser utilizados por un periodo de dos años más tomando como referencia diciembre de 2010. Así, es de señalar que el 1º de enero de 2011, entrarán en vigor las reformas y adecuaciones a los arábigos 29 y 29-A del CFF.

En base a lo anterior, cabe hacer la transcripción de las disposiciones que entrarán en vigor el próximo enero de 2011, las cuales a la letra establecen:

“Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante **documentos digitales** a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Los comprobantes fiscales digitales



deberán contener el sello digital del contribuyente que lo expida, el cual deberá estar amparado por un certificado expedido por el referido órgano desconcentrado, cuyo titular sea la persona física o moral que expida los comprobantes. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce, o usen servicios deberán solicitar el comprobante fiscal digital respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán cumplir además con las obligaciones siguientes:

- I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.
- II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la emisión de los comprobantes mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que emitan las personas físicas y morales. Los sellos digitales quedan sujetos a la misma regulación aplicable al uso de una firma electrónica avanzada.

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico, que cuente con la firma electrónica avanzada de la persona solicitante.

- III. Cubrir, para los comprobantes que emita, los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código, con excepción del previsto en la fracción VIII del citado precepto.

Tratándose de operaciones que se realicen con el público en general, los comprobantes fiscales digitales deberán contener el valor de la operación sin que se haga la separación expresa entre el valor de la contraprestación pactada y el monto de los impuestos que se trasladen y reunir los requisitos a que se refieren las fracciones I y III del artículo 29-A de este Código, así como los requisitos previstos en las demás fracciones contenidas en este artículo.

- IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, el comprobante respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general y antes de su expedición, para que ese órgano desconcentrado proceda a:

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en la fracción III de este artículo.
- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.



c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales a que se refiere el párrafo anterior, deberán estar previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria, cumpliendo con los requisitos que al efecto se establezcan en las reglas de carácter general por dicho órgano desconcentrado.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción en cualquier momento, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo o en las disposiciones de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales.

V. Proporcionar a sus clientes, la impresión del comprobante fiscal digital cuando así les sea solicitado. El Servicio de Administración Tributaria determinará mediante reglas de carácter general, las especificaciones que deberá reunir la impresión de los citados comprobantes.

Los contribuyentes deberán conservar y registrar en su contabilidad los comprobantes fiscales digitales que expidan.

Los comprobantes fiscales digitales deberán archivarse y registrarse en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Los comprobantes fiscales digitales, así como los archivos y registros electrónicos de los mismos se consideran parte de la contabilidad del contribuyente, quedando sujetos a lo dispuesto por el artículo 28 de este Código.

VI. Cumplir con los requisitos que las leyes fiscales establezcan para el control de los pagos, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades.

VII. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática, determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente con base en los comprobantes fiscales digitales, incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso, para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.



Los contribuyentes que mediante reglas de carácter general determine el Servicio de Administración Tributaria podrán emitir sus comprobantes fiscales digitales por medios propios o a través de proveedores de servicios, cumpliendo con los requisitos que al efecto establezca ese órgano desconcentrado.

(*Quinto párrafo*) Tratándose de operaciones cuyo monto no exceda de \$2,000.00, los contribuyentes podrán emitir sus comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo **29-A** de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.

Para emitir los comprobantes fiscales a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán solicitar la asignación de folios al Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet, y cumplir con los requisitos que al efecto se establezcan mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes deberán proporcionar trimestralmente al Servicio de Administración Tributaria a través de medios electrónicos, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados conforme al párrafo anterior. El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general establecerá las especificaciones para cumplir con lo previsto en este párrafo. De no proporcionar la información señalada en este párrafo, no se autorizarán nuevos folios.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el **quinto párrafo** de este artículo, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Los proveedores de los dispositivos de seguridad a que se refiere la fracción VIII del artículo 29-A de este Código deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información relativa a las operaciones con sus clientes en los términos que fije dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes con local fijo están obligados a registrar el valor de los actos o actividades que realicen con el público en general, así como a expedir los comprobantes respectivos conforme a lo dispuesto en este Código, su Reglamento y en las reglas de carácter general que para esos efectos emita el Servicio de Administración Tributaria. Cuando el adquirente de los bienes o el usuario del servicio solicite comprobante que reúna los requisitos para efectuar deducciones o acreditamientos de contribuciones, deberán expedir dichos comprobantes además de los señalados en este párrafo.

Los comprobantes que se expidan conforme a este artículo deberán señalar en forma expresa si el pago de la contraprestación que ampara se hace en una sola exhibición o en parcialidades. Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el comprobante que al efecto se expida se deberá indicar el importe total de la operación y, cuando así proceda en términos de las



disposiciones fiscales, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuesto. Si la contraprestación se paga en parcialidades, en el comprobante se deberá indicar, además del importe total de la operación, que el pago se realizará en parcialidades y, en su caso, el monto de la parcialidad que se cubre en ese momento y el monto que por concepto de impuestos se trasladan en dicha parcialidad, desglosados por tasas de impuesto.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III, IV y, en su caso, VIII tratándose de comprobantes impresos o IX en el caso de comprobantes fiscales digitales, del artículo 29-A de este Código, anotando el importe y número de la parcialidad que ampara, la forma como se realizó el pago, el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasas de impuesto cuando así proceda y, en su caso, el número y fecha del comprobante que se hubiese expedido por el valor total de la operación de que se trate.

Cuando los comprobantes no reúnan algún requisito de los establecidos en este artículo o en el artículo 29-A de este Código no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

Para los efectos de este artículo, se entiende por pago el acto por virtud del cual el deudor cumple o extingue bajo cualquier título alguna obligación.

Artículo 29-A.- Los comprobantes a que se refiere el Artículo 29 de este Código, además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir lo siguiente:

I.- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del registro federal de contribuyente de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.

II. Contener el número de folio asignado por el Servicio de Administración Tributaria o por el proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales y el sello digital a que se refiere la fracción IV, incisos b) y c) del artículo 29 de este Código.

III.- Lugar y fecha de expedición.

IV.- Clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien expida.

V.- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.

VI. Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, desglosado por tasa de impuesto, en su caso.



VII.- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

VIII. Tener adherido un dispositivo de seguridad en los casos que se ejerza la opción prevista en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código que cumpla con los requisitos y características que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los dispositivos de seguridad a que se refiere el párrafo anterior deberán ser adquiridos con los proveedores que autorice el Servicio de Administración Tributaria.

IX. El certificado de sello digital del contribuyente que lo expide.

Los dispositivos de seguridad referidos en la fracción VIII de este artículo que no hubieran sido utilizados por el contribuyente en un plazo de dos años contados a partir de la fecha en que se hubieran adquirido, deberán destruirse y los contribuyentes deberán dar aviso de ello al Servicio de Administración Tributaria, en los términos que éste establezca mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general, respecto de dichas operaciones deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria en reglas de carácter general que para estos efectos emita. Dichos contribuyentes quedarán liberados de esta obligación cuando las operaciones con el público en general se realicen con un monedero electrónico que reúna los requisitos de control que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Último párrafo (Se deroga)”

(Énfasis añadido)

Nótese de la lectura a los ordenamientos anteriores, como no existe una regulación específica respecto de los comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT, mayores a \$2,000 pesos, para efecto de quien pretende utilizarlos para su deducción o acreditamiento, es decir, que regule su aplicación por parte de los adquirentes de bienes o servicios.

En efecto, el artículo 29 anterior, considera y regula la existencia de 3 tipos de comprobantes fiscales, a saber:

- a) Comprobante fiscal digital.
- b) Comprobante impreso cuyo monto no exceda de \$2,000 y debe contener adherido un dispositivo de seguridad.
- c) Comprobante que ampare pagos en parcialidades.

Estos son los únicos comprobantes fiscales regulados por el artículo 29 antes citado, por lo tanto no regula requisitos de los otros comprobantes, es decir, de los impresos en establecimientos autorizados por el SAT (Imprentas) contemplados en la fracción II del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del CFF para 2010.



En el primer párrafo del artículo en mención, se refiere a documentos digitales y a comprobantes fiscales digitales, y en su segundo párrafo establece que los comprobantes a que se refiere el primer párrafo deberá reunir una serie de requisitos los cuales se encuentran definidos en cada una de las fracciones subsecuentes a los párrafos que referimos.

El tercer párrafo considera que los *contribuyentes que deduzcan o acrediten fiscalmente* con base en los comprobantes fiscales digitales incluso cuando dichos comprobantes consten en documento impreso (se refiere al documento expedido *menor a \$2,000 pesos*), para comprobar su autenticidad, deberán consultar en la página de Internet del SAT si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

El quinto párrafo refiere a los comprobantes que se expidan cuyo monto no exceda de \$2,000.00; siempre y cuando reúnan los requisitos que se precisan en el artículo **29-A** de este Código, con excepción del previsto en las fracciones II y IX del citado precepto.

Por su parte el octavo párrafo señala que para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el **quinto párrafo** de este artículo (29), quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos, así como comprobar la autenticidad del **dispositivo de seguridad** y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante, en la página de Internet del SAT.

En tales consecuencias, el comprobante impreso por establecimientos autorizados por el SAT (*Facturas en papel*) el Artículo Décimo Transitorio del CFF, fracción II, no considera el requisito de que los comprobantes fiscales que regula ese artículo Transitorio en mención, deban contener adherido el denominado Dispositivo de Seguridad, ya que la norma particular, solo refiere que deberán contenerlo aquellos comprobantes fiscales cuyo importe no exceda de \$2,000.00 pesos.

Así el antepenúltimo párrafo, contempla a los comprobantes que amparen pagos en parcialidades.

Finalmente penúltimo párrafo considera que cuando los comprobantes no reúnan algún requisito de los establecidos en este artículo o en el artículo 29-A de este Código no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente. Sin embargo refiere a los tres tipos de comprobantes regulados por el artículo 29 que estará vigente a partir del 1º de enero de 2011, y hace referencia a los requisitos establecidos precisamente en el artículo 29 y adicionalmente a los requisitos del artículo 29-A el cual analizaremos a continuación.

El artículo 29-A inicia en su primer párrafo mencionado a los comprobantes a que refiere el artículo 29, que además de los requisitos que el mismo establece, deberán reunir los siguientes requisitos, es decir, mismos que se encuentran regulados en las nueve fracciones que conforman el artículo 29-A del CFF.

Por lo tanto al referir se el artículo 29-A a los comprobantes fiscales que regula el artículo 29, no encontramos a los comprobantes impresos en los establecimientos autorizados, cuya vigencia sea de 2 años.



En días pasados se dio a conocer en la página Internet del SAT el anteproyecto de la primera, así como de la Segunda modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010. Nos referiremos al contenido del anteproyecto de la primera modificación, ya que considera algunas posibles reglas en relación a los comprobantes fiscales, en el Capítulo 1.2.23 denominado “De Los Comprobantes Fiscales”, así como la Sección 1.2.23.2 denominada “De los Comprobantes Fiscales en Papel”.

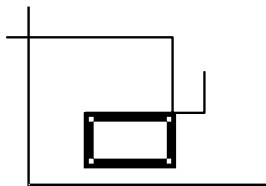
La existencia de la regla 1.2.23.2.2 del anteproyecto de modificación a la Primera Modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, refuerza aun más los anteriores argumentos, puesto que no obstante que refiere a la fracción III del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del CFF, considera una opción en la cual podrán expedir comprobantes fiscales en forma impresa sin importar el monto que amparen, aquellos contribuyentes que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado ingresos acumulables iguales o inferiores a \$4,000,000.00, de pesos, así como los contribuyentes que en el ejercicio fiscal en que inicien actividades estimen que obtendrán ingresos iguales o inferiores a la citada cantidad; siempre y cuando además de reunir los requisitos precisados en el artículo 29-A del CFF, con excepción de los previstos en las fracciones II y IX del citado precepto legal, cumplan con las condiciones y regulaciones contenidas en dicha regla.

De tal forma que esta regla 1.2.23.2.2 del anteproyecto, si considera la posibilidad de expedir comprobantes impresos mayores a los \$2,000 pesos a que refiere el quinto párrafo del artículo 29 del CFF, siempre y cuando cumplan con requisitos del artículo 29-A y además cumplan con las condiciones establecidas en la propia regla, lo que no sucede.

Al referir la regla en mención a la fracción III del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del CFF, omite regular la fracción II, lo cual a interpretación muy particular, no podría hacer, ya que el legislador no le facultó a la Autoridad Fiscal dicha regulación, como si lo hizo en la fracción III. En efecto, el legislador si previó en esta fracción III que el SAT mediante reglas de carácter general podrá establecer facilidades administrativas, lo cual no se contempla en la fracción II.

En conclusión a los argumentos y fundamentos antes expuestos, se podría considerar que no existe regulación legal para aquellos comprobantes fiscales a que refiere la fracción II del Artículo Décimo de las Disposiciones Transitorias del CFF publicadas en el DOF el 7 de diciembre de 2009.





Autor: LC Jesús Octavio Rezza Valle

A continuación se presentan y corrigen dos errores contenidos en el artículo: "COMENTARIOS AL DECRETO PRESIDENCIAL POR EL QUE SE OTORGAN FACILIDADES ADMINISTRATIVAS EN MATERIA DE SIMPLIFICACION TRIBUTARIA," L.C. Jesús Octavio Rezza Valle (2010) Boletín Técnico, Agosto 2010. El autor y los editores lamentan cualquier inconveniente o confusión que estos errores hayan podido causar.

Errores

El artículo publicado dice en la página 16, segundo párrafo:

1. Listado de Conceptos que sirvieron de base para la determinación del Impuesto Empresarial a tasa Unica (IETU)

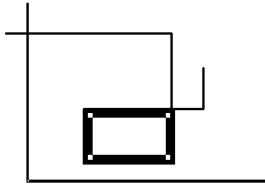
Tomando en cuenta la fecha de la entrada en vigor del Decreto, se desprende que **está opción podría ser tomada** por los contribuyentes, respecto de la obligación mensual que debió ser cubierta en el mes de julio de 2010, es decir, respecto de la información correspondiente **al mes de junio** del mismo año, por tratarse de una regla de procedimiento, sin embargo, el Sistema de Administración Tributaria (SAT) mediante comunicados, dio a conocer a los contribuyentes que la obligación correspondiente al mes de Junio debió de presentarse dentro del mes de Julio de 2010, por lo que el beneficio en este sentido corresponderá a partir de la información generada en el mes de Julio de 2010, misma que debería de presentarse en el mes de agosto del mismo año.

El artículo publicado debería decir en la página 16, segundo párrafo:

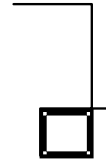
Tomando en cuenta la fecha de la entrada en vigor del Decreto, se desprende que **está opción podría ser tomada** por los contribuyentes, respecto de la obligación mensual que debió ser cubierta en el mes de julio de 2010, es decir, respecto de la información correspondiente **al mes de junio** del mismo año, por tratarse de una regla de procedimiento, asimismo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante comunicados publicados en su portal de Internet, dio a conocer a los contribuyentes que la obligación correspondiente al mes de Junio **no** de presentarse dentro del mes de Julio de 2010¹.

¹ http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/informacion_fiscal/legislacion/52_18910.html





EL CONTADOR PÚBLICO COMO COMISARIO EN UNA SOCIEDAD, SU RESPONSABILIDAD LEGAL Y FISCAL



Autores:
CPC José Mario Rizo Rivas
Lic. Valeria Ascencio Arroyo

EL COMISARIO EN LA SOCIEDAD MERCANTIL.

El Comisario en una sociedad mercantil, desempeña un papel fundamental y de gran importancia, pues es aquél cuya función consiste en vigilar e inspeccionar todas aquellas acciones que se lleven a cabo en la sociedad, otorgando con su función certeza en las operaciones de la misma.

Su función como vigilante de la sociedad es temporal, revocable y remunerada; además es esencial, dado que a través de las actividades que desempeña el Comisario es como se puede considerar asegurado tanto el patrimonio de los accionistas, como el adecuado funcionamiento y destino de los recursos de la sociedad.

Tan es así, que es el encargado de verificar el sistema fiscal de la sociedad, verificar sistemas operativos contables, así como sugerir los métodos más adecuados para el control y la marcha de la persona moral.

De manera que su función juega un papel de suma importancia en la sociedad, tanto que de tomar una decisión sobre el rumbo de la empresa sin contar con la presencia y verificación del Comisario, puede anular tal decisión.

La vigilancia en una sociedad mercantil resulta entonces trascendente para la misma, pudiendo inclusive contar, ya sea con uno o varios comisarios, que en su caso, se le denominará Consejo de Vigilancia.

SOCIEDADES MERCANTILES Y LA FIGURA DEL COMISARIO.

Es importante resaltar, que en la Ley General de Sociedades Mercantiles la figura del Comisario se contempla específicamente para las sociedades anónimas, sin embargo, ello no impide que tal figura pueda incluirse para el funcionamiento de las demás sociedades mercantiles tales como la sociedad en nombre colectivo, sociedad en comandita simple, sociedad de responsabilidad limitada, y sociedad cooperativa.

Por lo que refiere a la sociedad en comandita por acciones, si bien no existe disposición legal expresa en donde de alguna manera se obligue a contar con la figura de un Comisario o de un Consejo de Vigilancia, el artículo 208 de la LGSM dispone lo siguiente:

Artículo 208.- *La sociedad en comandita por acciones se regirá por las reglas relativas a la sociedad anónima, salvo lo dispuesto en los artículos siguientes.*



Del artículo transcrito podemos considerar que al remitirnos a las reglas de la sociedad anónima, la figura del Comisario o Consejo de Vigilancia debe entonces ser parte de dicha sociedad.

LAS FUNCIONES DEL COMISARIO.

Las funciones del Comisario en la sociedad, se encuentran específicamente relacionadas en el artículo 166 de la LGSM, de donde se desprende como función principal de aquél las siguientes:

- a) Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía que deben prestar los administradores y gerentes para asegurar sus responsabilidades que pudieran contraer en el desempeño de sus cargos, dando cuenta sin demora de cualquiera irregularidad a la Asamblea General de Accionistas.
- b) Exigir a los administradores una información mensual que incluya por lo menos un estado de situación financiera y un estado de resultados.
- c) Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso.
- d) Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas.
- e) Hacer que se inserten en la Orden del Día de las sesiones del Consejo de Administración y de las Asambleas de Accionistas, los puntos que crean pertinentes.
- f) Convocar a Asambleas ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los Administradores y en cualquier otro caso en que lo juzguen conveniente.
- g) Asistir, con voz, pero sin voto, a todas las sesiones del Consejo de Administración, a las cuales deberán ser citados.
- h) Asistir, con voz pero sin voto, a las Asambleas de Accionistas, y
- i) En general, vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo todas las operaciones de la sociedad.

Si bien las funciones anteriores se encuentran señaladas de manera específica en el artículo 166 de la LGSM, éstas son enunciativas, más no limitativas, tan es así, que podemos encontrar más funciones en diversos numerales de dicha legislación, como en el artículo 155 de la LGSM, en donde se establece que: *“Cuando se revoque el nombramiento del Administrador único, o cuando habiendo varios Administradores se revoque el nombramiento de todos o de un número tal que los restantes no reúnan el quórum estatutario, los Comisarios designarán con carácter provisional a los Administradores faltantes.”*



Por su parte en el artículo 167 de la LGSM encontramos que el Comisario será el encargado de recibir las denuncias de los accionistas respecto de los hechos que éstos consideren como irregulares en la administración, encontrándose el Comisario obligado a mencionar las denuncias en sus informes a la Asamblea General de Accionistas y formular acerca de ellas las consideraciones y proposiciones que estimen pertinentes.

De lo anterior, se corrobora entonces el papel como vigilante que guarda el Comisario en la sociedad, además de la importancia de éste en la misma, sin embargo, si bien su función es de suma importancia en la sociedad, el Comisario es la única función y puesto que puede desempeñar dentro de ésta.

Y ello es así, dado que no puede tomar ninguna otra función adicional a la vigilancia, siendo que ni siquiera puede fungir como apoderado dentro de la sociedad, hecho que se corrobora de la jurisprudencia 1a./J. 143/2007, pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro señala: **“APODERADO. ES INEFICAZ EL PODER OTORGADO POR UNA SOCIEDAD ANÓNIMA EN SU FAVOR CUANDO DETENTA AL MISMO TIEMPO EL CARGO DE COMISARIO DE LA MISMA POR SER INCOMPATIBLES ENTRE SÍ².”**, criterio que medularmente indica:

*“(...)Así, es evidente que la actuación de los apoderados de la sociedad es materia de vigilancia por parte del comisario, ya que la Ley les da facultades para vigilar todas las operaciones de la sociedad y esto incluye también las realizadas a través de los apoderados. Si estos actos u operaciones no fueran sujetas a la vigilancia del órgano creado en la Ley para ello (comisario), se podría caer en el absurdo de que los administradores recurrieran a apoderados para realizar actos contrarios a los intereses de la sociedad y en beneficio propio, en detrimento del patrimonio social y de los propios socios, ya que éstos no estarían sujetos a la supervisión del comisario. **Por lo tanto, las figuras del comisario y del apoderado de la misma sociedad no son compatibles, por lo que una persona no las puede ejercer al mismo tiempo, puesto que si una de las funciones del órgano de vigilancia es la de supervisar las operaciones de los administradores por sí o por interpósita persona, y es el propio comisario el que realiza tales operaciones, se conjuntarían en una misma persona dos funciones distintas y que, incluso, se contraponen, como lo es realizar actos de administración y, a su vez, supervisar los mismos, lo cual sería incoherente con la independencia que deben tener respecto de los administradores. (...) Por lo anterior, carece de eficacia cualquier poder otorgado a favor del comisario para que realice actos a nombre de la sociedad y, en ese caso, estaría viciada la personalidad con la que comparece a juicio aun cuando no existe norma expresa que así lo determine, ni que lo prohíba expresamente.”***

Lo anterior no exime que algún accionista pueda ser nombrado como Comisario de una sociedad, sin embargo, tal accionista sólo podrá ejercer el papel en la sociedad como Comisario (además de tener sus derechos esenciales como accionista), sin poderle ser asignada ninguna otra función de administración dentro de la misma, cuidando siempre que tampoco recaiga en ninguna de las excepciones previstas por el artículo 165 de la LGSM.

² Jurisprudencia 1a./J. 143/2007, pronunciada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el tomo XXVI, de noviembre de 2007, pag. 38.



¿QUIENES PUEDEN SER COMISARIOS?

De acuerdo a lo que dispone la LSGM cualquier persona puede ser Comisario de una sociedad mercantil (sociedad anónima), excepto:

- a) Las personas que estén inhabilitadas para ejercer el comercio
- b) Los empleados de la sociedad, los empleados de aquellas sociedades que sean accionistas de la sociedad en cuestión por más de un veinticinco por ciento del capital social, ni los empleados de aquellas sociedades de las que la sociedad en cuestión sea accionista en más de un cincuenta por ciento.
- c) Los parientes consanguíneos de los Administradores, en línea recta sin limitación de grado, los colaterales dentro del cuarto y los afines dentro del segundo.

Lo anterior encuentra sentido en que en el puesto tan importante de verificación no exista ningún tipo de participación que no sea parcial para los intereses de la sociedad, esto por virtud de los accionistas que cuenten con más del 25% del capital social, o de aquellos empleados respecto de los que la sociedad principal sea accionista en más de un 50%, dado que evidentemente al tener la mayoría en la participación de la sociedad, tendrán siempre un interés mayor sobre las actividades de la sociedad.

Ahora, como se vió en apartados anteriores, la función del Comisario encuentra mucha relevancia en la sociedad, además que por todas las obligaciones que deben estar a su cargo y por todas las cuestiones técnicas que tiene que verificar, es común en la práctica que el puesto sea designado a un Contador Público, lo cual es completamente válido.

Ello es así, puesto que el Contador Público tiene los conocimientos necesarios para cumplir con sus obligaciones referentes a analizar y expresar su opinión respecto de las operaciones financieras que le son reportadas por la asamblea de accionistas (artículo 172 LSGM), así como para estar al tanto y en su caso proponer adecuaciones respecto de todas las operaciones que le son presentadas por parte de la Asamblea de Accionistas.

DESIGNACION DE LOS COMISARIOS, SU TEMPORALIDAD Y REVOCACIÓN.

Los Comisarios son nombrados por la Asamblea de Accionistas una vez convocada la Asamblea Ordinaria, esto de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 181, fracción II de la LSGM que a la letra indica:

“Artículo 181.- La Asamblea Ordinaria se reunirá por lo menos una vez al año dentro de los cuatro meses que sigan a la clausura del ejercicio social y se ocupará, además de los asuntos incluidos en la orden del día, de los siguientes:

(...)

II.- En su caso, nombrar al Administrador o Consejo de Administración y a los Comisarios;

(...)”



Es importante señalar que si un Comisario es nombrado en la asamblea respectiva, y él expresamente en dicha asamblea no acepta el cargo, pero de las actividades de la sociedad se advierte que el Comisario ha realizado sus actividades como tal, con ello se entiende que de manera implícita ha aceptado el cargo, siendo que el hecho de su no aceptación expresa no invalida su nombramiento.

Esto dado que el artículo 181 de la LGSM, únicamente confiere la obligación de su nombramiento a aquéllos que se reúnan en la Asamblea, sin que sea un requisito esencial que el Comisario acepte expresamente su cargo en la misma, tal y como ha quedado expuesto con anterioridad.

Por su parte, la duración del cargo de los Comisarios será indicado por los mismos accionistas, sin advertirse un límite en la Ley (LGSM) respecto a un tiempo específico para su duración, de manera que el Comisario podrá durar en su encargo el tiempo que la Asamblea considere necesario.

La revocación del cargo del cargo de Comisario también es efectuada por la Asamblea de accionistas en la propia Asamblea Ordinaria, antes del término de su duración indicada durante su designación, por falta de cumplimiento de alguna obligación.

Para la revocación del puesto de Comisario deberán seguirse las reglas del artículo 155 de la LGSM (igualmente por remisión expresa del artículo 172 LGSM), las cuales son las siguientes:

- a) Si fueren varios los Administradores (Comisarios) y sólo se revocaren los nombramientos de algunos de ellos, los restantes desempeñaran la administración, si reúnen el quórum estatutario, y
- b) Cuando se revoque el nombramiento del Administrador único (Comisario), o cuando habiendo varios Administradores (Comisarios) se revoque el nombramiento de todos o de un número tal que los restantes no reúnan el quórum estatutario, los Comisarios designarán con carácter provisional a los Administradores faltantes.

Por último, si el cargo del Comisario hubiere fenecido, éste podrá continuar en su cargo, mientras no haya sido nombrado otro que debiera sustituirlo, sin que esto afecte ninguna operación de la sociedad.

Lo anterior se puede corroborar de la propia remisión expresa que hace el artículo 172 de la LGSM al artículo 154, que a la letra indica:

“Artículo 154.- Los Administradores continuarán en el desempeño de sus funciones aun cuando hubiere concluido el plazo para el que hayan sido designados, mientras no se hagan nuevos nombramientos y los nombrados no tomen posesión de sus cargos.”

RESPONSABILIDAD LEGAL DE LOS COMISARIOS.

Una vez que ha quedado analizado cuáles son las funciones del Comisario en la sociedad (anónima), se analizará que cuál es la responsabilidad para éstos en función de sus obligaciones.



Como vimos anteriormente, en el artículo 166 de la LGSM en donde específicamente en su fracción IX, señala que una de las funciones de los Comisarios es vigilar ilimitadamente y en cualquier tiempo las obligaciones de la sociedad, así mismo, la responsabilidad de los Comisarios, se convierte en ilimitada por virtud de la misma facultad que le es otorgada por el numeral en comento.

En este sentido, en caso de los Comisarios existen tres tipos de responsabilidad, a saber:

- a) La responsabilidad individual
- b) La responsabilidad solidaria, y
- c) La responsabilidad civil

La **responsabilidad individual** se encuentra contemplada por el artículo 169 de la LGSM, que refiere que los Comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen, además de que podrán, auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos o profesionistas independientes cuya contratación y designación dependa de los propios comisarios.

De manera que el artículo 169 de la LGSM extiende a su vez esa responsabilidad individual de los Comisarios sobre el trabajo respecto del cuál ellos a su vez contraten personal bajo su dirección, pues sobre éste trabajo deberán responder sólo los Comisarios de manera personal.

Por su parte la **responsabilidad solidaria** se desprende del artículo 160 de la LGSM, que resulta aplicable a los Comisarios por remisión expresa del artículo 172 de la LGSM, en donde en el primer numeral citado indica que los Comisarios serán solidariamente responsables con los que les hayan precedido, por las irregularidades en que éstos hubieren incurrido, si, conociéndolas, no las denunciaren por escrito a los demás Comisarios (en caso de existir más de uno) o a la asamblea de accionistas.

Es importante señalar que el Comisario **únicamente es responsable hacia la propia sociedad**, y por virtud de ello sólo será la sociedad (accionistas, asamblea de accionistas, administrador general único) quien podrá reclamar algún tipo de responsabilidad al Comisario ante alguna falta de sus funciones y obligaciones; lo que implica que ninguna persona ajena a dicha sociedad podrá solicitar el cumplimiento de obligación alguna, respecto del desempeño de sus funciones.

Lo anterior encuentra sustento en el artículo 161 de la LGSM, que indica:

“Artículo 161.- La responsabilidad de los Administradores (Comisarios) sólo podrá ser exigida por acuerdo de la Asamblea General de Accionistas, la que designará la persona que haya de ejercitar la acción correspondiente, salvo lo dispuesto en el artículo 163.”

En tanto que **la responsabilidad civil**, será por ende exigida igualmente por la Asamblea General de Accionistas por virtud de una demanda en donde por alguna falta e irregularidad cometida por el Comisario, podrá aquélla ejercer directamente la acción de responsabilidad civil, además de estar en posibilidad de requerirle del pago de daños y perjuicios, esto de acuerdo a lo que disponen los artículos 156 y 163 de la LGSM.



RESPONSABILIDAD PENAL DEL COMISARIO.

No obstante que como se analizó el apartado anterior, tratándose de responsabilidad civil sólo será la Asamblea General de Accionistas quien en su caso pueda ejercitar tal acción en contra del Comisario, en virtud de que éste únicamente es responsable hacia la sociedad.

En este mismo sentido, además de los tipos de responsabilidad a que nos hemos referido en el párrafo anterior, también puede existir responsabilidad penal en contra del Comisario.

Sin embargo, tratándose de este tipo de responsabilidad (penal), puede ser tanto la Asamblea o simplemente alguno de los accionistas quienes puedan denunciar la responsabilidad penal del Comisario configurada a través de algún delito, ya sea como cómplice en delito de fraude o encubrimiento.

Estos tipos de delito también pueden ser denunciados por alguna persona ajena a la sociedad, es decir, algún tercero que sea afectado por virtud de alguna actividad realizada por la sociedad y que le haya causado algún perjuicio que se materialice en algún delito penal, en donde pueden considerar como responsable además de los accionistas y representantes, al Comisario de la sociedad.

De ahí que resulte tan importante que la actuación del Comisario se encuentre apegada a todas y cada una de las funciones tal como lo marca la LGSM, a fin de evitar este tipo de responsabilidad.

RESPONSABILIDAD FISCAL DEL COMISARIO.

Tratándose de la responsabilidad en materia fiscal, el Comisario queda eximido de cualquier responsabilidad respecto de las operaciones que efectúe la empresa, pues del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se advierte específicamente qué personas serán responsables ante el Servicio de Administración Tributaria o ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sin que de tal dispositivo legal se advierta que los Comisarios sean considerados como responsables para alguna actuación por lo que respecta a esta materia.

Lo anterior inclusive se corrobora, de la tesis XV.2o.2 A, pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, que a la letra indica:

“FISCAL, RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA. HIPOTESIS EN QUE NO SE CONFIGURA. El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación en vigor prevé diversas hipótesis de responsabilidad solidaria con los contribuyentes y, ninguna de ellas comprende el hecho de que una persona desempeñe funciones de comisario de una sociedad mercantil; por tanto, si el quejoso tenía nombramiento de comisario de una persona moral, resulta claro que tal carácter es únicamente para realizar las funciones de vigilancia de la sociedad ante los socios que la integran, pero de ninguna manera se le puede considerar responsable solidario de las obligaciones fiscales de la sociedad mercantil en que presta sus servicios, puesto que, la conducta desplegada por él, no encuadra en ninguna de las hipótesis previstas en el precepto legal invocado.”³

CONCLUSIONES:

³ Tesis número XV.2o.2 A, Novena Época. Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el tomo III, de febrero de 1996.



En virtud de todos los temas analizados con anterioridad, es importante que el Comisario desempeñe su actuación tal cual como lo marca la LGSM, para efectos de que no incurra en ninguna responsabilidad de las antes referidas, a excepción de la responsabilidad en materia fiscal, pues como quedó expuesto, los Comisarios no resultan ser responsables por las acciones de la sociedad en materia fiscal.

Ahora que como vimos, por virtud de las cuestiones técnicas que implican la vigilancia de una sociedad a través de la figura del Comisario, es común el nombramiento de un Contador Público, al cual se recomienda que de ser nombrado como tal, es importante el verificar cuáles son sus obligaciones, atribuciones y facultades, para efectos de que no incurra en ninguna responsabilidad de las estudiadas con anterioridad, y de ser fincada algún tipo de responsabilidad cuente con los elementos necesarios para deslindarse de responsabilidad alguna.

Por último consideramos que para desempeñar adecuadamente su función se debe de apoyar en algunas de sus actividades de otros profesionistas, como pueden ser especialistas en contabilidad, auditoria, legal, control interno, derecho corporativo, lo más importante para desempeñar la función de comisario es sin duda tener perfectamente entendida y aceptada la responsabilidad que se adquiere con este cargo, por lo anterior recomendamos que antes de aceptar la función de Comisario se evalúe tanto por los accionistas, como por el propio candidato, si reúne los conocimientos técnicos y profesionales necesarios para desempeñar el cargo y por lo tanto dar cabal cumplimiento a su responsabilidad.



RESUMEN DEL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN,
AGOSTO 2010

Autor: CP Néstor Velasco Lozano

DÍA	PUBLICACIÓN
03	<p>SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO</p> <p>CIRCULAR S-22.18.18 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.</p>
04	<p>CIRCULAR S-22.18.19 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.</p>
12	<p>TASAS para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de julio de 2010.</p> <p>ACUERDO por el que se modifica y adiciona el Anexo H de la Circular CONSAR 15-19, Reglas generales que establecen el régimen de inversión al que deberán sujetarse las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, publicada el 9 de julio de 2007, modificada y adicionada por las Circulares CONSAR 15-20, CONSAR 15-21, CONSAR 15-22, CONSAR 15-23, CONSAR 15-24, CONSAR 15-25 y CONSAR 15-26 publicadas los días 1o. de agosto de 2007, 28 de octubre de 2008, 15 de junio de 2009, 4 de agosto de 2009, 6 de noviembre de 2009, 24 de febrero de 2010 y 11 de junio de 2010, respectivamente.</p>
13	<p>CIRCULAR S-22.18.20 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.</p>

- 16 REGLAS para el requerimiento mínimo de capital base de operaciones de las instituciones de fianzas, y a través de las que se fijan los requisitos de las sociedades inmobiliarias de las propias instituciones.

REGLAS para el ajuste de Bonos de Pensión.

ACUERDO por el que se modifican las Reglas que establecen facilidades administrativas para el depósito del Ahorro Solidario.

- 20 CIRCULAR S-22.18.21 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.

- 24 RESOLUCIÓN que modifica las Reglas a las que habrán de sujetarse las sociedades y fideicomisos que intervengan en el establecimiento y operación de un mercado de futuros y opciones cotizados en bolsa.

- 27 CIRCULAR S-22.18.22 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.

- 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 julio de 2010 y las participaciones del fondo de fiscalización del segundo trimestre de 2010.

SECRETARÍA DE ECONOMÍA

- 02 ACUERDO que modifica el diverso por el que se dan a conocer las Reglas de Operación del Programa para el Desarrollo de las Industrias de Alta Tecnología (PRODIAT).

- 11 LISTADO de documentos en revisión, dictaminados, autorizados, exentos y con opinión por parte de la Comisión Federal de Mejora Regulatoria en el periodo comprendido entre el 1 y el 31 de julio de 2010.

- 17 VIGÉSIMA Modificación al Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de Carácter General en Materia de Comercio Exterior.

- 18 DECRETO por el que se modifica el artículo 1 del diverso por el que se establece la tasa aplicable durante 2003, del Impuesto General de Importación, para las mercancías originarias de América del Norte, por lo que respecta a las mercancías originarias de los Estados Unidos de América, publicado el 31 de diciembre de 2002.



- 20 ACUERDO por el que se da a conocer la Decisión No. 62 de la Comisión Administradora del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela, por la que se otorga una dispensa temporal para la utilización de materiales producidos u obtenidos fuera de la zona de libre comercio para que determinados bienes textiles y del vestido reciban el trato arancelario preferencial establecido en el Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, la República de Colombia y la República de Venezuela, adoptada el 27 de julio de 2010.

SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES

- 16 DECRETO Promulgatorio de la denuncia de los Estados Unidos Mexicanos al Convenio Constitutivo de la Unión Latina, adoptado en Madrid el 15 de mayo de 1954.

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN

- 19 DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Código Penal Federal; del Código Federal de Procedimientos Penales; de la Ley para la Protección de los Derechos de Niñas, Niños y Adolescentes; de la Ley General de Educación; de la Ley de Asociaciones Religiosas y Culto Público; de la Ley Federal de Protección al Consumidor y de la Ley Reglamentaria del Artículo 5 Constitucional relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

- 19 ACUERDO General número 10/2010 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por el que se ordena a los Juzgados de Distrito el envío directo a esta Suprema Corte de Justicia de la Nación de los amparos en revisión en los que subsista el problema de constitucionalidad de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, publicada el veintitrés de mayo de mil novecientos noventa y seis, particularmente los artículos 5, 18, 36, 37, 37 A, 37 B, 37 C, 44 BIS., 74, 76, y 100 B, reformados y adicionados mediante decreto publicado el veintiuno de enero de dos mil nueve; así como el aplazamiento en el dictado de la resolución en dichos asuntos, radicados tanto en este Alto Tribunal como en los Tribunales Colegiados de Circuito.

BANCO DE MÉXICO

- 06 EQUIVALENCIA de las monedas de diversos países con el dólar de los Estados Unidos de América, correspondiente al mes de julio de 2010.
- 10 ÍNDICE Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de julio de 2010: 140.775.

VALOR de la unidad de inversión para los días 11 a 25 de agosto de 2010.

- 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) en el mes de julio de 2010.

- 25 VALOR de la unidad de inversión para los días 26 de agosto a 10 de septiembre de 2010.

COSTO porcentual promedio de captación de los pasivos en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CPP) para el mes de agosto de 2010.



COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en moneda nacional a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP) para el mes de agosto de 2010.

COSTO de captación a plazo de pasivos denominados en unidades de inversión a cargo de las instituciones de banca múltiple del país (CCP-UDIS) para el mes de agosto de 2010.



CRITERIOS DE LOS TRIBUNALES,
JULIO 2010

Autor: Lic. Edgar Alejandro Cisneros Martínez

Registro No. 164072

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 10

Tesis: P./J. 84/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, EN RELACIÓN CON EL 6, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE SU OBJETO LOS INGRESOS POR REGALÍAS DERIVADAS DE OPERACIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS Y, EN CONSECUENCIA, NO PERMITIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS DE ESA NATURALEZA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

De la interpretación sistemática de los referidos preceptos se advierte que los pagos efectuados por regalías derivadas del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes intangibles entre partes relacionadas no serán deducibles para el cálculo del impuesto empresarial a tasa única, al no constituir un ingreso gravado por éste, lo que tiene su origen en que el legislador federal consideró que el precio pactado en una operación realizada entre partes relacionadas no es un parámetro que permita conocer la cuantía real del monto de la operación. Esto es, la imposibilidad de que el precio fijado revele la realidad económica subyacente en la operación justifica plenamente que el legislador haya excluido del objeto del impuesto empresarial a tasa única las regalías pagadas a quien otorga el uso o goce temporal de bienes intangibles a una parte relacionada, medida que además tiene como finalidad evitar distorsiones que impidan atender a la capacidad contributiva revelada por los ingresos brutos gravados por el impuesto en comento. Por tanto, tomando en cuenta que la exclusión de los ingresos por ese concepto del objeto del impuesto se encuentra plenamente justificada, al fundarse en una distinción objetiva entre quienes obtienen un ingreso por regalías provenientes de partes independientes, en relación con el cual existen elementos ciertos para conocer su monto, respecto de los que realizan operaciones con partes relacionadas, en las que se reciben ingresos de los cuales no existe certeza sobre su magnitud económica y, en consecuencia, el pago de regalías en este último caso no sea deducible, se concluye que el artículo 3, fracción I, párrafo segundo, en relación con el 6, fracción I, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, no viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Registro No. 164071

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 217

Tesis: P./J. 83/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 3, FRACCIÓN I, PÁRRAFO TERCERO, EN RELACIÓN CON LOS DIVERSOS 1, 2 Y 6, FRACCIÓN I, TODOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXCLUIR DE LAS ACTIVIDADES GRAVADAS A LAS OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO QUE DEN LUGAR AL PAGO DE INTERESES QUE NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y, EN CONSECUENCIA, IMPEDIR LA DEDUCIBILIDAD DE LOS GASTOS POR ESE CONCEPTO, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Del artículo 3, fracción I, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única pueden válidamente advertirse dos supuestos normativos (uno previsto expresamente y formulado en sentido negativo, y otro derivado implícitamente, a partir de una formulación en sentido positivo), a saber: a) las operaciones de financiamiento o mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en términos del artículo 2 de la misma Ley, no se consideran actividades gravadas por el impuesto empresarial a tasa única; y, b) las operaciones de financiamiento o mutuo que den lugar al pago de intereses que se consideren parte del precio en los mismos términos, se consideran actividades gravadas por la referida contribución. En este último caso, los intereses generados en las operaciones mencionadas quedan incorporados a la contraprestación que integrará la base del acreedor y, en contrapartida, constituirán un concepto deducible para el deudor, en términos del artículo 6, fracción I, de la propia ley; en tanto que, en el primer supuesto señalado, al no integrarse los intereses derivados de dichas operaciones a la base del acreedor, no serán deducibles para el deudor. Ahora bien, este tratamiento diferenciado encuentra su justificación en una causa objetiva y razonable, ya que cuando los intereses forman parte del precio existe certeza de cuál es el monto total gravable para el acreedor y deducible para el deudor desde que la operación se realiza, en cambio, si los intereses no se incluyen en el precio es evidente que se calcularán a lo largo del tiempo en que se hubiere diferido el pago de la contraprestación, por lo que en este caso no habría tal certeza. En efecto, tomando en cuenta que las operaciones de financiamiento o mutuo implican diferir el pago del impuesto empresarial, es evidente que no se pagará el precio en el momento de la operación, por lo que si desde que ésta se realiza no se incorporan al precio los intereses respectivos, ello propiciaría la disminución del valor presente de la base gravable y la simulación en el pago de intereses con la finalidad de obtener una deducción implícita mayor a la debida; por el contrario, cuando los intereses se incluyen en el precio al momento de realizar la operación, el ingreso gravado queda integrado tanto por el monto original de ésta como por los intereses, de manera que el pago del impuesto se realiza sobre un monto total que desde el principio queda definido, el cual no tendrá variantes durante el plazo respectivo, aun cuando dicho tributo se vaya pagando conforme se perciban los ingresos. En estas condiciones, si los contribuyentes que pagan intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo, cuando éstos forman parte del precio, no se encuentran en la misma posición de quienes lo hacen cuando aquéllos no integran el monto de la operación, el trato distinto que se les otorga, permitiéndose en el primer caso su deducción y no así en el segundo, respeta el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Registro No. 164063
Localización: Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 219
Tesis: P./J. 81/2010
Jurisprudencia
Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, 6, FRACCIONES I, II, Y III, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE TIENEN INVERSIONES REALIZADAS DURANTE SU VIGENCIA, RESPECTO DEL CONFERIDO A LOS QUE LAS EFECTUARON CON ANTERIORIDAD A ÉSTA, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme a los dispositivos señalados, se otorga un trato diferenciado a los contribuyentes que hubiesen realizado inversiones a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, frente a los que las hubiesen efectuado antes de su vigencia, situación que determina la deducibilidad total e inmediata de dichas erogaciones en el primer supuesto, o bien, un tratamiento específico de aminoración tributaria en el segundo caso. Sin embargo, con tal distinción no se viola el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,



en tanto que el tratamiento diferenciado obedece a la exigencia de que los gastos por inversiones realizadas durante la vigencia de esa Ley se deduzcan en su totalidad en el ejercicio en que se realicen, mientras que los derivados de inversiones anteriores al 1o. de enero de 2008, en que entró en vigor, no pueden considerarse deducibles para efectos del impuesto, precisamente por referirse a ejercicios en los que aún no tenía vida legal. Esto es, la mecánica del impuesto empresarial a tasa única se determina con una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumulan cuando efectivamente se perciben y las deducciones proceden en el momento en que realmente se efectúan los pagos; lo que explica, por un lado, que la regulación de la contribución contemple la deducibilidad total de las inversiones efectuadas a partir de su entrada en vigor, en el ejercicio en que se realicen y, por otro, que la propia mecánica y naturaleza del impuesto impidan que los gastos por inversiones efectuados con anterioridad a que dicha regulación tuviera vida legal no puedan comprenderse entre los conceptos deducibles, precisamente porque el ejercicio en el que fueron erogados es anterior a esa vigencia. De ahí que los contribuyentes que efectuaron gastos por inversiones realizadas a partir de la entrada en vigor de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (artículos 5, fracción I y 6, fracciones I, II y III) están en una situación jurídica diversa a aquella en la que se encuentran los contribuyentes que realizaron erogaciones por inversiones con anterioridad a esa vigencia (artículos quinto y sexto transitorios), lo cual justifica plenamente que se les otorgue un tratamiento diferenciado.

Registro No. 164062

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 220

Tesis: P./J. 79/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 7 Y 9 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PREVER UN MECANISMO PARA EL AJUSTE DE LOS PAGOS PROVISIONALES, NO TRANSGREDEN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Para respetar el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los pagos provisionales realizados por los contribuyentes deben guardar relación con el impuesto definitivo a pagar en el ejercicio. Ahora bien, tomando en cuenta que el impuesto empresarial a tasa única, tanto del ejercicio como los pagos provisionales, se calculan aplicando la tasa prevista en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a la cantidad resultante de disminuir las deducciones autorizadas de la totalidad de los ingresos percibidos por la enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y que, además, los contribuyentes pueden aplicar acreditamientos y créditos fiscales para determinar el monto a pagar en el periodo de que se trate, se concluye que la mecánica para calcular los pagos provisionales, así como la relativa al cálculo del impuesto del ejercicio, toman en consideración exactamente los mismos elementos y, por ende, guardan relación entre sí; en particular, los pagos provisionales del impuesto empresarial a tasa única se determinan en función de los ingresos y deducciones que efectivamente se hubieren percibido o tenido desde el primer día del año y hasta el último día del periodo por el cual va a realizarse el cálculo respectivo. En consecuencia, el hecho de que los artículos 7 y 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevean un mecanismo de ajuste de los pagos provisionales en relación con el impuesto del ejercicio, no provoca que deje de atenderse a la capacidad de los gobernados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos y, por ende, no se transgrede el indicado principio tributario, ya que los pagos provisionales de aquella contribución se determinan con base en la situación real y objetiva del contribuyente, esto es, tomando en cuenta los ingresos y deducciones que



efectivamente hubiere percibido o tenido en un periodo determinado, a diferencia de otros ordenamientos, como la Ley del Impuesto sobre la Renta o la abrogada Ley del Impuesto al Activo, pues en el caso no se requiere que los contribuyentes calculen sus pagos provisionales a partir de un coeficiente o factor que refleje su situación fiscal en uno o varios ejercicios anteriores.

Registro No. 164061

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 222

Tesis: P./J. 82/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DISTINTO A LOS CONTRIBUYENTES QUE EFECTUARON INVERSIONES EN EL ÚLTIMO CUATRIMESTRE DE 2007, RESPECTO DEL OTORGADO A LOS CONTRIBUYENTES CON INVERSIONES EFECTUADAS DEL 1o. DE ENERO DE 1998 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contempla un tratamiento diferente para los contribuyentes que realizaron erogaciones con motivo de inversiones efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor, pues mientras en su artículo quinto transitorio establece una deducción adicional por gastos en inversiones nuevas realizadas durante el último cuatrimestre de 2007, en su artículo sexto transitorio otorga un crédito fiscal por los gastos correspondientes a inversiones efectuadas del 1o. de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007 -salvo las inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de 2007-. Ahora bien, no obstante el diverso tratamiento otorgado para quienes tienen unas u otras inversiones, a pesar de que ambos tipos de contribuyentes se encuentran en la misma situación jurídica respecto del impuesto empresarial a tasa única (ya que dichas erogaciones tuvieron lugar antes de la vigencia de la ley), se concluye que los artículos quinto y sexto transitorios referidos no violan el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en tanto que el tratamiento diferenciado encuentra su justificación en una causa objetiva y razonable. En efecto, del proceso legislativo del que derivó la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única se advierte la causa a la que se atendió para distinguir el trato que debía darse a contribuyentes con inversiones nuevas realizadas en el último cuatrimestre de 2007, respecto del concedido a quienes tuvieran inversiones efectuadas en los últimos diez años anteriores a la vigencia de la ley, consistente en establecer una medida para evitar que se frenara la inversión durante los meses de septiembre a diciembre de 2007, es decir, durante el periodo que faltaba para que el gravamen entrara en vigor. De este modo, si los gastos por inversiones son deducibles en su totalidad en el ejercicio en que se realizan y, en cambio, las erogaciones por inversiones anteriores a su vigencia no son deducibles, resulta genuina y lógica la preocupación del legislador respecto al freno que podrían sufrir las inversiones nuevas en el último cuatrimestre anterior a la vigencia del nuevo impuesto, por lo que decidió privilegiar a quienes efectuaran inversiones de ese tipo con una deducción adicional, frente a quienes tuvieran inversiones sin esa característica realizadas del 1o. de enero de 1998 al 31 de diciembre de 2007, a los que sólo les concedió un crédito fiscal.



Registro No. 164060

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 224

Tesis: P./J. 80/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 5, FRACCIÓN I, PÁRRAFO SEGUNDO, Y QUINTO Y SEXTO TRANSITORIOS, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA, SI PLANTEAN UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE EROGACIONES EFECTUADAS POR EL PROPIO CONTRIBUYENTE (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se refiere al derecho de todos los contribuyentes de un mismo impuesto ubicados en una misma hipótesis de causación, de guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula a fin de evitar cualquier trato discriminatorio ante situaciones análogas. Ahora bien, en atención a los alcances de ese principio, son inoperantes los planteamientos de inconstitucionalidad consistentes en que los artículos 5, fracción I, párrafo segundo, y Quinto y Sexto Transitorios, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevén un trato inequitativo entre distintas erogaciones que podrían considerarse necesarias e indispensables para realizar las actividades gravadas (salarios, gastos de previsión social y demás prestaciones derivadas de la relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las que sobrevengan por el término de aquella, así como inversiones, inventarios o adquisición de terrenos), en función de que unas sean deducibles y otras no, sin que exista alguna razón válida que lo justifique, en virtud de que el trato inequitativo que se plantea se funda en una distinción entre los gastos (conceptos) efectuados por un mismo sujeto, en tanto que, conforme al indicado principio, deben evitarse distinciones injustificadas entre contribuyentes (sujetos), y no entre los ingresos o erogaciones de uno solo. Esto es, no puede analizarse si dicha distinción descansa en una base objetiva y razonable o si, por el contrario, constituye un trato discriminatorio que deba ser excluido del ordenamiento jurídico en lo que concierne al quejoso, en la medida en que no existen razones que conduzcan a evidenciar que la posibilidad o no de deducir determinados gastos tenga como consecuencia provocar un trato diferenciado injustificado entre los sujetos del tributo.

Registro No. 163949

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 228

Tesis: P./J. 69/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 17 DE OCTUBRE DE 2003 (COINCIDENTE CON EL NUMERAL 54, FRACCIÓN II, DEL REGLAMENTO EN VIGOR), RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos deben contribuir en función de su capacidad contributiva, entendida como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, es decir, para que un gravamen sea proporcional debe ser congruente con la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta se encuentre en relación directa con el objeto gravado y, a su vez, que el hecho imponible y la base gravable tengan correspondencia. En



ese sentido, se concluye que el artículo 31, fracción II, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente hasta el 17 de octubre de 2003, coincidente con el numeral 54, fracción II, del Reglamento en vigor, respeta el aludido principio tributario al establecer que para la deducción de las pérdidas provenientes de la enajenación de partes sociales o acciones distintas a las que se coloquen entre el gran público inversionista, deberá considerarse como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el declarado y el determinado a partir del capital contable por acción o por parte social actualizado. Lo anterior es así, porque el capital contable refleja la medida objetiva y razonable en que el fisco federal puede tolerar el riesgo de una mala operación al no recibir tributo alguno debido al resultado de pérdida, siendo que es el elemento de la emisora más confiable para advertir su capacidad económico-financiera, por ser la parte real y determinada del capital que refleja constantemente sus movimientos monetarios en relación con las utilidades y pérdidas en un momento específico, constituyendo la diferencia neta existente entre el activo y el pasivo de la sociedad, elementos que al estar controlados, identificados y cuantificados por ésta producen que el capital contable goce de esas particularidades y, al tener la sociedad la obligación de reconocer en sus registros internos todos los eventos que la afectan financieramente en el momento en que ocurren, de manera puntual, constante, veraz, regular y congruente con la realidad, en acatamiento de los principios de consistencia, confiabilidad y devengación contables, previstos en los artículos 86, fracción XI, y 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; 28 del Código Fiscal de la Federación; 29 a 32 del Reglamento de dicho Código; y 33 a 38 del Código de Comercio, con ello se atiende a la realidad financiera de la entidad económica, lo que permite, a su vez, advertir su verdadera potencialidad tributaria que, por la enajenación de sus acciones recibe ingresos sin ser gravables al no constituir una ganancia, porque en la medida en que la emisora tenga más utilidades mayores serán los beneficios económicos que reciba el socio por ese acto, modificando su patrimonio y reflejando su potencialidad para contribuir a los gastos públicos al considerar el ingreso a partir del costo promedio por acción que implica obtener el monto original ajustado de las acciones, procedimiento que, al tomar en cuenta elementos objetivos relacionados directamente con el capital contable, como son la cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), la utilidad fiscal del ejercicio (UFIN), los reembolsos pagados, las pérdidas fiscales pendientes de disminuir y los dividendos distribuidos, refleja el auténtico movimiento financiero de la empresa. Esto es, si el objeto gravado del impuesto sobre la renta lo constituyen los ingresos, es sensato que en una pérdida por enajenación de acciones la capacidad contributiva del causante se mida en función de los que obtenga por ese negocio tomando como parámetro el determinado a partir del capital contable de la emisora, y considerar como ingreso el establecido contablemente, si es que esa entrada económica es menor a la fijada conforme a este componente, puesto que dicho capital tiene relación directa con aquellos ingresos en la medida en que, entre más capital contable tenga la empresa (utilidades), mayor será la ganancia recibida por la venta de sus partes sociales, existiendo, asimismo, estrecha relación entre los citados ingresos conseguidos y la base gravable, porque se toma en consideración el efectivo movimiento de riqueza del causante y sólo lo grava en la medida en que sobrepasa el mínimo en el que, lógicamente, debe enajenar el inversionista sus acciones, es decir, a partir de su valor conforme el capital contable por ser el elemento que refleja la verdadera situación económico-financiera de la empresa. Lo anterior impide posibles manipulaciones tendentes a evadir o eludir el pago del impuesto relativo así como hacer partícipe al fisco federal en una operación en la que no intervino y, en la cual, objetivamente, no tenía porqué existir una pérdida o, al menos, no en una cantidad mayor a la genuina situación económico-financiera de la sociedad mercantil.



Registro No. 164070

Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 232
Tesis: P. XLIII/2010
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO EXENTAR DEL PAGO DEL TRIBUTOS A LAS SOCIEDADES Y ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE PRESTEN SERVICIOS EDUCATIVOS, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE IGUALDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme al indicado precepto, las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no pagarán el impuesto empresarial a tasa única siempre que sus ingresos los destinen a los fines propios de su objeto social o del fideicomiso y no se otorguen a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo que se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la citada Ley. Ahora bien, este tratamiento especial encuentra su justificación en la naturaleza de las funciones realizadas por las instituciones sobre las que recae, pues como se advierte de la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como del dictamen respectivo de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el propósito del legislador fue que la exención sólo beneficiara a verdaderas instituciones altruistas, aunado a que esta misma Ley, como un ordenamiento jurídico autónomo, tiene sus propias disposiciones y regulaciones, de modo que el tratamiento fiscal establecido para las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no tiene porqué ser aplicable a las sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la enseñanza, a pesar de que sus actividades tengan fines no lucrativos para efectos del impuesto sobre la renta, pues ese beneficio no se hizo extensivo a todos los sujetos que tengan tal carácter, máxime que la remisión a este ordenamiento es únicamente para establecer, por una parte, que los donativos que reciban las personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos deben ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y, por otra, que se considera que se otorgan beneficios sobre el remanente distribuible, inclusive, cuando dicho remanente se haya determinado en los términos del penúltimo párrafo del artículo 95 de esa Ley, y no así para establecer que deba darse el mismo tratamiento a todas las personas morales con fines no lucrativos a que alude dicha legislación. En ese tenor, se concluye que el artículo 4, fracción III, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no exentar del pago del tributo a las sociedades y asociaciones de carácter civil que presten servicios educativos, no viola las garantías de igualdad y equidad tributaria contenidas en los artículos 1o. y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Registro No. 164069

Localización:
Novena Época
Instancia: Pleno
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 233
Tesis: P. XLIV/2010
Tesis Aislada
Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL ARTÍCULO 4, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL EXENTAR DEL PAGO DE ESE TRIBUTOS A LAS PERSONAS MORALES REFERIDAS EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 179 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO VIOLA LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).



Del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados emitido en el proceso legislativo relacionado con la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se advierte que el tratamiento especial establecido en su artículo 4, fracción V, a favor de las personas morales que tengan como accionistas a fondos de pensiones o jubilaciones de residentes en el extranjero, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, y de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de los bienes mencionados, siempre que cumplan con los requisitos y condiciones previstas en el propio artículo 179, tuvo en consideración que dichos fondos se han constituido en importantes inversionistas para el país, por lo que cuando son accionistas de personas morales, para efecto de que el impuesto sobre la renta no les repercuta indirectamente, se consideró adecuado exentarlas a fin de que el esquema sea neutral en relación con los fondos referidos. Por otra parte, conforme a la exposición de motivos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, a nivel internacional los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta, lo que propició la instrumentación de esa misma medida en la legislación nacional para captar sus inversiones, que normalmente tienen un elevado grado de permanencia, particularmente cuando se dirigen al sector inmobiliario de arrendamiento. En ese tenor, como con dicho esquema el legislador no buscó beneficiar a cualquier persona moral que cuente con inversionistas extranjeros, sino sólo a aquellas cuyos accionistas o asociados sean fondos de pensiones y jubilaciones que cumplan con los términos y condiciones que establece el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para atender al fin extrafiscal de lograr la neutralidad del sistema con el objeto de incentivar la inversión de ese tipo de fondos, que por su permanencia es importante para el país, se concluye que la exención a favor de estas personas morales previstas en el artículo 4o., fracción V, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única encuentra apoyo en una justificación objetiva y, por tanto, dicho precepto no viola la garantía de equidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Registro No. 164068

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 235

Tesis: P. XLII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL MECANISMO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PREVISTO POR EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

El citado precepto otorga a los contribuyentes el derecho a solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado por concepto de impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que esas cantidades no se hubieren devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la abrogada Ley del Impuesto al Activo, señalando que en ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 o 2007, en los términos de la normativa abrogada, y sin que exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución. Ahora bien, el análisis de la proporcionalidad de ese mecanismo para solicitar la devolución del impuesto al activo en el que se introducen limitantes para recuperarlo en su totalidad, puede realizarse desde dos perspectivas: 1) A



partir del sistema tributario del impuesto empresarial a tasa única; o bien, 2) Si se considera sólo en sí mismo, sin involucrar otras disposiciones normativas. En efecto, a partir de la primera perspectiva, debe destacarse que la mecánica mencionada no encaja en el sistema impositivo del impuesto empresarial a tasa única, pues constituye un aspecto ajeno para atender a la capacidad contributiva revelada por la manifestación de riqueza sobre la que éste recae, consistente en los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; en otras palabras, la mecánica aludida está dissociada del diseño estructural utilizado para graduar el hecho imponible en el impuesto empresarial a tasa única. Por otra parte, a partir de la segunda perspectiva -al margen de las disposiciones regulatorias del impuesto empresarial a tasa única (en un aspecto material), así como de las contenidas en la abrogada Ley del Impuesto al Activo (en un aspecto temporal)-, es posible advertir que lejos de imponer un gravamen a los contribuyentes, el esquema señalado representa de suyo un beneficio financiero, ya que los montos que en su caso sean recuperados, cualquiera que sea su proporción, significarán una situación favorable para ellos. De esta manera, la eventualidad de que no pudiera obtenerse la devolución de la totalidad de los montos pagados por concepto de impuesto al activo no implica desconocimiento de la capacidad contributiva de quienes apliquen la mecánica vigente a partir del ejercicio fiscal de 2008 y, por ende, el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única 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 regula un aspecto ajeno a la manifestación de riqueza gravada por el impuesto empresarial a tasa única e implica por sí mismo un beneficio financiero para los contribuyentes.

Registro No. 164067

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 237

Tesis: P. XLI/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL MECANISMO PARA SOLICITAR LA DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO PREVISTO POR EL ARTÍCULO TERCERO TRANSITORIO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

En virtud de que los contribuyentes que se hubieren colocado en los supuestos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto al Activo quedaban sujetos a las consecuencias jurídicas previstas en la legislación relativa, de manera que si durante su vigencia el impuesto sobre la renta por acreditar no excedía al impuesto al activo del mismo ejercicio, no surgía el derecho a solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en los diez ejercicios inmediatos anteriores, sino que únicamente existía una expectativa de derecho para obtenerla, tomando en cuenta que al abrogarse dicha Ley ya no habrá pago por concepto de impuesto al activo que pueda exceder el impuesto sobre la renta que llegue a cubrirse, se vuelve imposible la materialización de la condición necesaria para adquirir el derecho a la devolución conforme a esa normativa, por lo que el legislador quedó en libertad para prever o no algún mecanismo en ese sentido, lo que determinó hacer en el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única vigente a partir del 1o. de enero de 2008. Ahora bien, si a partir de esa fecha el derecho a solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que se hubieren pagado en el impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores sólo puede surgir cuando se materialicen las condiciones establecidas en la disposición transitoria referida, a saber, que con posterioridad a su entrada en vigor efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que esas cantidades no se hubieren devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la abrogada Ley del Impuesto al Activo, señalando que en



ningún caso podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio y el impuesto al activo pagado, sin considerar las reducciones del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 o 2007, en los términos de la normativa abrogada, y sin que exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar devolución, es evidente que el precepto en comento regula situaciones concretas acontecidas a partir de su vigencia. En consecuencia, si bien es cierto que el artículo tercero transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única regula de forma diversa el derecho a la devolución del impuesto al activo a como lo hacía el artículo 9o. de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, también lo es que no trastoca derechos adquiridos ni supuestos jurídicos y consecuencias nacidos bajo la vigencia de ésta, ya que sólo regula situaciones surgidas a partir de su entrada en vigor, respecto de las cuales el legislador puede establecer condiciones y consecuencias diferentes a las que con anterioridad haya regulado una ley abrogada, por lo que no viola la garantía de irretroactividad de la ley contenida en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Registro No. 164066

Localización: Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXXII, Agosto de 2010

Página: 239

Tesis: P. XXXVIII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. EL OBJETO DEL IMPUESTO RELATIVO SON LOS INGRESOS BRUTOS RECIBIDOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES Y EL OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

De los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados relacionados con el proceso legislativo del que derivó ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley y sin que obste que en los citados documentos legislativos se haya sostenido que el indicado gravamen "es equivalente a gravar la retribución de los factores de la producción en los sujetos que realizan los pagos respectivos", ya que dicha mención se refiere a la finalidad u objetivo económico perseguido mediante la complementariedad del impuesto empresarial a tasa única respecto del impuesto sobre la renta.

Registro No. 164065

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 240

Tesis: P. XXXIX/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO DEFINE SU OBJETO, POR LO QUE NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).



Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las leyes tributarias deben establecer los elementos esenciales de las contribuciones para otorgar certeza a los contribuyentes sobre las obligaciones tributarias que les asisten y evitar la actuación arbitraria de las autoridades exactoras. En ese tenor, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no viola el principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dado que en aquélla se regula con la precisión necesaria el objeto que grava el impuesto relativo - entendido como la manifestación de riqueza sobre la que recae-, ya que de la interpretación de los artículos 1 y 2 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, así como de la exposición de motivos y del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, relacionados con el proceso legislativo de ese ordenamiento, se advierte que el impuesto empresarial a tasa única tiene como hecho imponible la obtención de ingresos derivados de la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y, al señalar que para calcular el impuesto se considera ingreso gravado el precio o contraprestación a favor de quien realiza tales actividades, su objeto o manifestación de riqueza gravada son los ingresos brutos recibidos, sin perjuicio de las deducciones y demás beneficios establecidos en la Ley.

Registro No. 164064

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 241

Tesis: P. XL/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE SUELDOS Y SALARIOS, PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS, APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL, GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, INTERESES DERIVADOS DE OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO O MUTUO CUANDO NO SE CONSIDEREN PARTE DEL PRECIO Y REGALÍAS QUE SE PAGUEN ENTRE PARTES RELACIONADAS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008).

Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, radica medularmente en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en relación directa con su capacidad contributiva. Así, el sistema legal que rige un determinado impuesto atiende a la capacidad contributiva de los gobernados y, por ende, se apeg a al referido principio, si da lugar a que contribuyan a los gastos públicos en una mayor cuantía quienes, en las mismas circunstancias, reflejan en mayor medida la manifestación de riqueza gravada, la que por su naturaleza debe constituir una manifestación parcial de su capacidad económica, es decir, de la totalidad de su patrimonio. Ahora bien, tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva respecto de dicho tributo la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad la determinación de una utilidad gravable sino la de establecer beneficios tributarios. Por tanto, el hecho de que los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitan la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya



que en el caso del impuesto empresarial a tasa única la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.

Registro No. 163980

Localización:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 243

Tesis: P. XXXV/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA QUE UN TRIBUTOS RESPETE ESTE PRINCIPIO CONSTITUCIONAL SE REQUIERE QUE EXISTA CONGRUENCIA ENTRE EL GRAVAMEN Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS SUJETOS, QUE ÉSTA ENCUENTRE RELACIÓN DIRECTA CON EL OBJETO GRAVADO Y QUE EL HECHO IMPONIBLE Y LA BASE GRAVABLE SE RELACIONEN ESTRECHAMENTE.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido varios criterios sobre el aludido principio tributario derivado de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que conviene considerar al analizar si una contribución lo respeta: I. Originalmente no se reconocía en el citado precepto constitucional una verdadera garantía hacia los gobernados, sino sólo la facultad potestativa del Estado relativa a su economía financiera; II. Posteriormente, se aceptó que el Poder Judicial de la Federación estudiara si una ley transgredía dicho numeral considerando que aunque no se encontrara dentro del capítulo relativo a las garantías individuales, su lesión violaba, en vía de consecuencia, los artículos 14 y 16 constitucionales; III. Después, se reconoció que aquel numeral contempla una verdadera garantía hacia los gobernados cuya violación era reparable mediante el juicio de garantías considerando lo exorbitante y ruinoso de una contribución; IV. Ulteriormente, se aceptó que la proporcionalidad es un concepto distinto a lo exorbitante y ruinoso estableciendo que su naturaleza radica en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, de manera que quienes tengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Conforme a estas bases se desarrolló el ámbito de aplicación o alcance del principio de proporcionalidad a cada uno de los elementos de los tributos directos: i) Referido a la tasa o tarifa, se consideró que el pago de los tributos en proporción a la riqueza gravada puede conseguirse no sólo mediante parámetros progresivos, sino igualmente con porcentajes fijos; ii) En relación con los sujetos, se estableció que las contribuciones deben estar en función de su verdadera capacidad, es decir, existir congruencia entre el gravamen y su capacidad contributiva, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público; iii) Por cuanto se refiere a la base, tomando en cuenta que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la respectiva manifestación de riqueza gravada, siendo necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto; y iv) Finalmente, por lo que se refiere al objeto, se estableció que para evaluar la capacidad contributiva del causante, ésta debía estar en relación directa con el objeto gravado. Acorde con lo anterior, se concluye que un tributo directo respeta el principio de proporcionalidad tributaria, cuando exista congruencia entre el gravamen y la capacidad contributiva de los sujetos, que ésta encuentre relación directa con el objeto gravado y que el hecho imponible y la base gravable tengan igualmente una sensata correspondencia, pues de no colmarse alguno de estos parámetros aquél será inconstitucional.



Registro No. 164145

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 364

Tesis: 2a./J. 112/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

COMISIÓN FEDERAL DE ELECTRICIDAD. EL AVISO RECIBO POR CONCEPTO DE SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA, INCLUSIVE CUANDO CONTENGA UNA ADVERTENCIA DE CORTE DEL SERVICIO, NO ES ACTO DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO.

Una nueva reflexión conduce a esta Sala a abandonar el criterio de que la Comisión Federal de Electricidad es autoridad para efectos del juicio de amparo tratándose de la determinación y cobro del servicio de suministro de energía eléctrica, toda vez que: 1) el origen de dicha actuación es un acuerdo de voluntades donde el prestador del servicio y el usuario adquieren derechos y obligaciones recíprocas, por lo que se recurre a las formas del derecho privado para regular la relación entre proveedor y particular; 2) la relación jurídica existente entre las partes no corresponde a la de autoridad y gobernado (supra a subordinación), sino a una relación de coordinación entre el organismo descentralizado y el particular usuario del servicio; y, 3) el corte del suministro de energía eléctrica ante el incumplimiento del usuario no genera que la relación de coordinación se transforme en una de supra a subordinación, sólo implica la posibilidad de que la parte afectada deje de otorgar el servicio contratado en ejercicio del legítimo derecho de retención de la obligación que genera cualquier relación contractual ante el incumplimiento de alguna de las partes (como sucede tratándose de contratos de derecho privado, en materia de seguros, telefonía, tarjetas de crédito, entre otros), sin que ello conlleve un procedimiento de ejecución dirigido a obtener el adeudo mediante mecanismos coercitivos (por ejemplo, el embargo de bienes), para lo cual se tendría que acudir a los tribunales ordinarios de justicia. En ese sentido, no todo acto emitido por un órgano de la administración pública ni la aplicación de cláusulas contractuales de retención de la obligación ante el incumplimiento de la contraparte constituyen un acto de autoridad para los efectos del juicio de amparo, sino solamente aquellos que conlleven el ejercicio de una potestad administrativa, que otorgue a la autoridad atribuciones de tal magnitud que actualicen una relación de supra a subordinación frente al particular. En ese sentido, el aviso recibo por concepto de suministro de energía eléctrica emitido por la Comisión Federal de Electricidad, inclusive cuando contenga una advertencia de corte del servicio, no es acto de autoridad para efectos del juicio de amparo.

Registro No. 164144

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 365

Tesis: 2a./J. 113/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

COMISIÓN FEDERAL DE ELECTRICIDAD. EL CORTE O SUSPENSIÓN DEL SUMINISTRO DE ENERGÍA ELÉCTRICA NO ES ACTO DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL JUICIO DE AMPARO.

De una nueva reflexión, esta Segunda Sala concluye que el corte o suspensión del fluido de energía eléctrica contratado, por falta de pago oportuno, no puede ser considerado, por esa sola circunstancia, un acto de autoridad para los efectos del juicio de amparo. Esto, porque tratándose de las relaciones contractuales, es común que se pacte que la parte que se vea perjudicada por el incumplimiento de su contraparte deje de otorgar las prestaciones a su cargo, lo cual se debe a que, por regla general, los contratos se rigen por la voluntad de las



partes, así como por la bilateralidad, lo que genera que el incumplimiento de alguna de ellas actualice el derecho de la otra a no cumplir con la obligación a su cargo mientras subsista la falta de cumplimiento del acuerdo de voluntades. Por tanto, el corte del suministro de la energía eléctrica por parte de la Comisión Federal de Electricidad no genera que la relación contractual entre el usuario y dicho organismo se transforme en acto de autoridad.

Registro No. 163902

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 445

Tesis: 2a./J. 115/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN, CUANDO PROVEEN EN ELLA MANO DE OBRA E INSUMOS.

De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como del proceso legislativo correspondiente, se concluye que el propósito del creador de la norma fue exentar del pago de ese impuesto únicamente la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación, quedando incluidas en ese concepto las instalaciones adheridas a la construcción en forma permanente, de manera que no puedan separarse sin causar daño material o estético a la construcción y cuya finalidad sea hacerla funcional para destinarla a una vivienda digna y decorosa, como pueden ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado y otras; sin embargo, para que opere tal exención es necesario que esa actividad se desarrolle integralmente, es decir, que los actos de enajenación de bienes destinados a casa habitación se realicen en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles, como pueden ser la mano de obra e insumos necesarios, excluyendo por tanto los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra.

Registro No. 164116

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 458

Tesis: 2a. LXXXI/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

COORDINACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 10-C DE LA LEY RELATIVA NO INVADE LA COMPETENCIA DE LAS LEGISLATURAS LOCALES EN MATERIA IMPOSITIVA.

Conforme al artículo 124 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las facultades no concedidas expresamente a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados, de ahí que la Federación no pueda imponer contribuciones en materia de propiedad inmobiliaria ni las entidades federativas legislar sobre las materias contenidas en la fracción XXIX del artículo 73, las señaladas en las fracciones V, VII y IX del artículo 117, así como sobre las indicadas en el artículo 118, sin consentimiento del Congreso de la Unión, so pena de incurrir en invasión de facultades y, consecuentemente, en una doble o múltiple tributación en relación con tales conceptos, situación que se trata de evitar con el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. En esa virtud, el artículo 10-C de la Ley de Coordinación Fiscal no ocasiona invasión de competencias, porque si bien señala que las Legislaturas Locales pueden establecer impuestos a la venta o consumo final de los



bienes cuya enajenación se encuentre gravada por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, tal situación es permitida por el orden constitucional siempre que no se trate de bienes cuyo gravamen se encuentre reservado a la Federación, que son a los que se refieren los artículos 73, fracción XXIX y 131 constitucionales. Es decir, persiste la prohibición hacia las Legislaturas de las entidades federativas de legislar en las materias reservadas a la Federación y sólo podrán establecer impuestos locales en las materias concurrentes que no recaigan sobre el mismo objeto gravado, independientemente de que incidan sobre la misma fuente que, por su propia naturaleza, permite ser gravada por varios tributos a la vez desde distintos ángulos.

Registro No. 164115

Localización:

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la

Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 459

Tesis: 2a. LXXXII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

COORDINACIÓN FISCAL. EL ARTÍCULO 10-C DE LA LEY RELATIVA NO VULNERA LA SOBERANÍA DE LAS LEGISLATURAS LOCALES EN MATERIA IMPOSITIVA.

El hecho de que el citado artículo establezca los requisitos que debe contener el tributo adicional que pueden establecer las entidades federativas en relación con la venta o consumo final de los bienes cuya enajenación se encuentre gravada por la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, siempre que no se trate de aquellos cuyo gravamen se encuentre reservado a la Federación, no implica una transgresión a la soberanía de sus Legislaturas en materia impositiva, porque tal esquema surge del sistema de coordinación fiscal al que están adheridas y conforme al cual se desincorporó de la esfera competencial de la Legislatura Local su atribución para crear contribuciones que recaigan sobre los objetos gravados por la Federación, sin que ello implique renuncia temporal a la potestad que constitucionalmente les asiste, sino el desarrollo de ésta a través de su expresión omisiva con el fin de obtener recursos vía participaciones de la recaudación obtenida de los impuestos federales. Esto es, no existe quebranto en las señaladas facultades legislativas porque se posibilita establecer normas generales en las materias concurrentes con la Federación, sin que se permita que recaigan sobre el mismo objeto tributario evitando así una doble o múltiple imposición, pues el hecho imponible en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios es la enajenación, en general, mientras que por virtud del artículo 10-C de la Ley de Coordinación Fiscal no se permite gravar cualquier enajenación, sino sólo la venta o consumo final, de ahí que el objeto no sea igual y, por ende, tampoco lo sean los contribuyentes, independientemente de que el nuevo impuesto incida sobre la misma fuente que, por su propia naturaleza, puede gravarse por varios tributos a la vez desde distintos ángulos. Además, con la intención de que el gravamen local no contenga una indebida fundamentación y motivación, al estar limitadas dichas entidades por el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para imponer determinadas contribuciones, el referido precepto dispone los requisitos para que tal gravamen no se considere violatorio del referido sistema ni incumpla los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.



Registro No. 164085
Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2272
Tesis: III.2o.A.232 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. PARA CONSIDERAR DEBIDAMENTE FUNDADA LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD QUE EMITE LA RESOLUCIÓN RELATIVA, ES INNECESARIO CITAR EN ÉSTA LA FRACCIÓN DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE ESTABLEZCA LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN QUE EJERCIÓ LA AUTORIDAD EN EL PROCEDIMIENTO DEL QUE AQUÉLLA DERIVÓ.

En la determinación de un crédito fiscal no se realizan actos de fiscalización, en virtud de que éstos se llevaron a cabo previamente, de tal suerte que una es la competencia para emitir la orden de visita y otra para determinar el crédito fiscal, por lo cual, para considerar debidamente fundada la competencia de la autoridad que emite una resolución liquidatoria, es innecesario citar en ésta la fracción del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación que establezca las facultades de comprobación que ejerció la autoridad en el procedimiento del que la indicada determinación derivó, puesto que tales atribuciones concluyeron con la emisión de la orden de visita correspondiente, por lo que para cumplir dicha exigencia, es suficiente que se invoquen los artículos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria que faculden a la autoridad para realizar tal acto -determinación del crédito fiscal-.

Registro No. 164075
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2278
Tesis: XXI.1o.P.A.124 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

EJECUTORIAS DE AMPARO QUE DECLARAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY TRIBUTARIA IMPUGNADA CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN. EN EL PROCEDIMIENTO DE SU CUMPLIMIENTO DEBEN INCLUIRSE TODOS LOS PAGOS HECHOS DURANTE LA SUSTANCIACIÓN DEL JUICIO CONSTITUCIONAL, AUN CUANDO EL QUEJOSO SE HUBIERA PERCATADO DE SU EXISTENCIA DURANTE LA TRAMITACIÓN DE AQUÉL Y LA SOLICITUD SE PRESENTE CON POSTERIORIDAD A LA DECLARACIÓN DE FIRMEZA DE LA SENTENCIA.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo en la jurisprudencia P./J. 73/2009, publicada en la página 64 del Tomo XXX, julio de 2009, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, de rubro: "[SENTENCIAS DE AMPARO. PARA OBTENER SU CUMPLIMIENTO, EL JUZGADOR DEBE SUJETAR AL PROCEDIMIENTO OFICIOSO TODOS LOS ACTOS DE APLICACIÓN DE LA LEY TRIBUTARIA DECLARADA INCONSTITUCIONAL EMITIDOS HASTA ANTES DEL DICTADO DE LA SENTENCIA DEFINITIVA.](#)", que en virtud de la declaración de inconstitucionalidad de una ley tributaria impugnada con motivo de su primer acto de aplicación, el quejoso tiene el derecho a exigir la devolución de lo que hubiera enterado por concepto de la contribución de que se trate después de dicho acto y hasta antes de que cause estado la sentencia, por lo que esos pagos deberán incluirse en el procedimiento oficioso iniciado por la autoridad de amparo. Atento a ello, deben incorporarse al procedimiento de cumplimiento de la ejecutoria de garantías todos los pagos que se ubiquen en la hipótesis indicada, aun cuando el quejoso se hubiera percatado de su existencia durante la tramitación de aquél y la solicitud se presente con posterioridad a la declaración de firmeza de la sentencia, en atención a que la posibilidad de incluirlos nace de la comprobación de que se realizaron durante la sustanciación del juicio constitucional y no del momento en el que se presenta la solicitud relativa.



Registro No. 164054
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2283
Tesis: II.4o.A.23 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. SI DURANTE SU EJERCICIO EL CONTRIBUYENTE, CON EL OBJETO DE ACREDITAR EL CUMPLIMIENTO DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA, EXHIBE DIVERSOS DOCUMENTOS, ELLO NO IMPLICA QUE AQUÉLLAS ADMITAN AUTOMÁTICAMENTE LA VERACIDAD DE LOS DATOS QUE CONTENGAN, PUES SÓLO A TRAVÉS DEL CONTROL QUE DE ELLOS REALICEN PUEDEN TENER LA CERTEZA DE QUE NO SON APÓCRIFOS Y QUE EFECTIVAMENTE ACREDITAN LA SATISFACCIÓN DE DICHA OBLIGACIÓN.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación faculta a las autoridades fiscales a verificar que los contribuyentes, responsables solidarios y terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones tributarias, lo que pueden realizar mediante visitas domiciliarias, revisiones de gabinete, o bien, a través del cotejo de la información proporcionada por el contribuyente con la de los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados; por ende, los datos obtenidos por la autoridad hacendaria en uso de tales atribuciones hacen prueba plena. En esas condiciones, si durante el ejercicio de las indicadas facultades de comprobación el contribuyente, con el objeto de acreditar el cumplimiento de una obligación fiscal, exhibe diversos documentos, ello no implica que la autoridad admita automáticamente la veracidad de los datos que contengan, pues sólo a través del control que de ellos realice puede tener la certeza de que no son apócrifos y que efectivamente acreditan la satisfacción de dicha obligación, que es precisamente el objeto de la revisión.

Registro No. 164002
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2315
Tesis: XXI.2o.P.A.111 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

NOTIFICACIÓN PERSONAL PRACTICADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PARA CONSIDERAR DEBIDAMENTE CIRCUNSTANCIADA EL ACTA RELATIVA, EN TÉRMINOS DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 82/2009, ES INNECESARIO QUE EN AQUÉLLA SE SEÑALEN LOS LOCALES O EDIFICIOS CON LOS QUE COLINDA EL DOMICILIO FISCAL O QUE SE PRECISEN OTRAS CARACTERÍSTICAS FÍSICAS DE ÉSTE O DE AQUÉLLOS.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 82/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, julio de 2009, página 404, de rubro: "NOTIFICACIÓN PERSONAL PRACTICADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DATOS QUE EL NOTIFICADOR DEBE ASENTAR EN LAS ACTAS DE ENTREGA DEL CITATORIO Y DE LA POSTERIOR NOTIFICACIÓN PARA CUMPLIR CON EL REQUISITO DE CIRCUNSTANCIACIÓN, CUANDO LA DILIGENCIA RELATIVA SE ENTIENDE CON UN TERCERO.", estableció, entre otros aspectos, que para cumplir con el requisito de circunstanciación en el acta de notificación cuando la diligencia respectiva se realice con un tercero, entendido éste como la persona que por su vínculo con el contribuyente ofrece cierta garantía de que efectivamente informará sobre el documento a su destinatario, el notificador está obligado a asegurarse de que no está en el domicilio por circunstancias ocasionales o accidentales, sino que por su actividad ordinaria o permanentemente está en contacto con el contribuyente, es decir, que tiene un vínculo, incluyendo en ese concepto, entre otras personas, a las que habitualmente están ahí por ser trabajadores o empleados, y que para ello resulta necesario que el notificador precise las características de la oficina o inmueble u otros datos diversos que indubitablemente



conlleven a la certeza de que la diligencia se practicó en el domicilio correcto. En ese contexto, para considerar debidamente circunstanciada el acta de una notificación personal practicada en términos del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación es innecesario que en ella se señalen los locales o edificios con los que colinda el domicilio o que se precisen otras características físicas de éste o de aquéllos, porque si el notificador refiere, por ejemplo, que acudió al domicilio buscado y que se cercioró de ello por la nomenclatura oficial existente en el lugar, que la persona que se encontraba en su interior dijo ser empleada del contribuyente y con la que finalmente entendió la diligencia corroboró esa información, estos datos son suficientemente razonables para tener la certeza de que aquél se constituyó verdaderamente en el sitio indicado.

Registro No. 163945

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 2382

Tesis: XX.2o.59 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

REQUERIMIENTO DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES OMITIDAS. CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, PORQUE CONSTRIÑE AL CONTRIBUYENTE A PRESENTAR LA DOCUMENTACIÓN REQUERIDA Y LO PREVIENE PARA EL PAGO DE LOS HONORARIOS GENERADOS.

El requerimiento formulado por la autoridad hacendaria a un contribuyente para el cumplimiento de obligaciones fiscales omitidas donde además se le previene del pago de los honorarios que por esa actuación se generen, es una resolución definitiva para efectos de la procedencia del juicio contencioso administrativo federal, conforme al artículo 14, fracción I, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, porque al ser emitido en forma autónoma al procedimiento de comprobación fiscal (en sentido amplio), genera agravios a la esfera jurídica del particular, ya que le impone una obligación desde el momento en que lo constriñe a proporcionar la documentación omitida y, en su caso, al pago de los indicados honorarios.

Registro No. 163934

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 2389

Tesis: XXI.2o.P.A.117 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. EL PÁRRAFO TERCERO DEL ARTÍCULO 22 DEL REGLAMENTO INTERIOR DEL MENCIONADO ORGANISMO NO FIJA, POR SÍ SOLO, LA COMPETENCIA POR RAZÓN DE GRADO DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS QUE ENLISTA.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 130/2008-SS, determinó, entre otras cosas, que la competencia por razón de grado de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria está consignada en los artículos 16 y 18 del abrogado reglamento interior del mencionado organismo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, porque del contenido de los referidos preceptos, específicamente de las porciones que resaltó el Alto Tribunal, se advierte que establecen la estructura jerárquica de cada una de las unidades administrativas que señalan, esto es, la competencia estructurada piramidalmente. Consecuentemente, en virtud de que el artículo 22 del vigente reglamento interior del citado organismo, tiene características similares al primero de los inicialmente aludidos, para considerar debidamente fundada la indicada competencia, no debe exigirse a la autoridad que cite su párrafo tercero, pues dicha porción normativa no la fija, por sí sola, respecto de las unidades



administrativas que enlista, sino que únicamente menciona que éstas se encuentran adscritas a la Administración General Jurídica.

Registro No. 163933

Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2390
Tesis: III.2o.A.231 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. LOS ARTÍCULOS 16 Y 18 DE SU ABROGADO REGLAMENTO INTERIOR, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 6 DE JUNIO DE 2005, NO PREVÉN LA COMPETENCIA POR RAZÓN DE GRADO DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS A QUE SE REFIEREN.

La competencia por razón de grado alude a la estructurada piramidalmente que deriva de la organización jerárquica de la administración pública, en la que las funciones se ordenan por grados (escalas), y en atención a dicha estructura los órganos inferiores no pueden desarrollar materias reservadas a los superiores y viceversa. Ahora bien, los artículos [16 y 18](#) del abrogado Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005, no prevén la competencia por razón de grado de las unidades administrativas a que se refieren, por el contrario, dichos preceptos establecen un sistema de atribuciones concurrentes, las cuales se confieren originalmente a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y, posteriormente, a las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal Federal dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, pero sin restringir su ejercicio a aquella autoridad. Por tanto, para estimar satisfecha la garantía de debida fundamentación, es innecesaria la cita de la porción normativa de los mencionados preceptos que otorgue la atribución ejercida.

Registro No. 163904

Localización: Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXXII, Agosto de 2010
Página: 2423
Tesis: I.4o.A.716 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. CUANDO EL SUJETO DIRECTO ESTÉ IMPOSIBILITADO JURÍDICAMENTE PARA TRASLADAR EL IMPUESTO RELATIVO AL SUJETO ECONÓMICO, SE GENERA PARA AQUÉL EL DERECHO A COMPENSAR LAS CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE POR TAL MOTIVO.

Debido a la mecánica especial del impuesto al valor agregado, el contribuyente directo o jurídico no resiente la carga fiscal, sino que la repercute a un tercero, el sujeto económico, quien generalmente es el consumidor final del bien o quien recibe el servicio, mediante el pago del precio correspondiente. En este contexto, cuando exista imposibilidad jurídica para realizar el traslado de dicha contribución en los términos descritos (como en el caso de la declaración de quiebra del sujeto económico), es el sujeto jurídico quien absorbe económicamente la carga del tributo, sin una razón que lo justifique legalmente, porque la operación e incidencia del impuesto no prevén esta situación, de ahí que se genere para éste el derecho a compensar las cantidades pagadas indebidamente por tal motivo, pues por circunstancias ajenas a él resulta imposible repercutir como lo establece el artículo [1o.](#) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.



Registro No. 163903

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Agosto de 2010

Página: 2423

Tesis: I.4o.A.715 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

VALOR AGREGADO. DESCRIPCIÓN DE LOS SUJETOS QUE INTERVIENEN EN LA MECÁNICA ESPECIAL DEL IMPUESTO RELATIVO.

De los artículos 1o. y 11 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se advierte que el momento de causación del tributo se da, entre otros supuestos, cuando se lleva a cabo la enajenación de algún producto o la prestación de un servicio gravado por la misma legislación, así como la obligación del contribuyente de trasladarlo, expresamente y por separado, a quienes adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios, entendiéndose por traslado el cobro o cargo que el causante debe hacer a aquéllos de un monto equivalente al impuesto legalmente establecido, acto que se tiene por realizado al momento en que se actualice cualquiera de las hipótesis previstas en el segundo de los citados numerales. En este contexto, el mencionado impuesto es de naturaleza indirecta porque grava el consumo, siendo éste una manifestación meramente indicativa de la capacidad adquisitiva. De lo anterior se concluye que en la mecánica especial del impuesto al valor agregado intervienen dos tipos de sujetos, claramente identificables: uno directo o jurídico y otro económico. Así, por sujeto jurídico debe entenderse al contribuyente "de derecho", quien normativamente está obligado a realizar el entero a la hacienda pública con motivo de la enajenación del bien o la prestación del servicio, pero no resiente directamente la carga impositiva, y el sujeto económico es el consumidor o adquirente final a quien el sujeto jurídico traslada el impuesto y absorbe finalmente dicha carga económica, generalmente por la adición que de éste se hace al precio de venta.

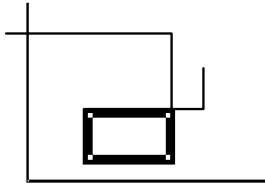


INDICADORES FISCALES,
AGOSTO 2010

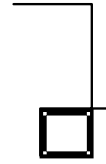
Autor: CP Ricardo Peña Gómez

Día Publicación	TC Agosto	TIIIE 28 días	TIIIE 91 días	Valor de la UDI Agosto
1	12.7038			4.416042
2	12.6455	4.9	4.985	4.41645
3	12.5728	4.9	4.98	4.416858
4	12.6048	4.92	5	4.417267
5	12.5535	4.895	4.965	4.417675
6	12.5367	4.895	4.965	4.418084
7	12.5367			4.418492
8	12.5367			4.418901
9	12.6550	4.925	5	4.419309
10	12.6461	4.925	5.025	4.419718
11	12.6927	4.8949	4.97	4.420042
12	12.7432	4.9	5	4.420367
13	12.7258	4.875	4.98	4.420691
14	12.7258			4.421016
15	12.7258			4.42134
16	12.7256	4.8899	4.99	4.421665
17	12.6458	4.8999	4.99	4.421990
18	12.5944	4.91	4.985	4.422314
19	12.6073	4.925	5.02	4.422639
20	12.7226	4.91	4.985	4.422963
21	12.7226			4.423288
22	12.7226			4.423613
23	12.7683	4.8949	4.9849	4.423937
24	12.8492	4.92	5.015	4.424262
25	12.9360	4.904	4.99	4.424587
26	13.0453	4.915	5.015	4.425023
27	12.9840	4.899	4.97	4.425458
28	12.9840			4.425894
29	12.9840			4.426329
30	13.0148	4.88	4.959	4.426765
31	13.1367	4.875	4.945	4.427201

INPC	141.166	Ago-10
C.C.P. Dlls	2.51%	Ago-10
C.C.P. UDIS	4.00%	Ago-10
C.C.P. Pesos	4.21%	Ago-10
C.C.P.	3.45%	Ago-10
Tasa de recargos	1.13%	Mora
	0.75%	Prórroga



LA REESTRUCTURA DE NEGOCIOS Y EL PRINCIPIO
ARM'S LENGTH



Autor: Lic. Marco Antonio Elizalde Sánchez

Es bien sabido que el marco regulatorio fiscal mexicano establece como una de sus obligaciones generales, el pactar los precios de operaciones entre partes relacionadas considerando precios que se hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables⁴. Esta regla de oro, también conocida como principio *arm's length*, se deriva del Artículo 9 del Convenio Modelo Fiscal sobre Ingreso y Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ("OCDE"), y por lo tanto se encuentra inmersa en prácticamente todos los tratados fiscales celebrados por nuestro país.

Sin embargo, en el ámbito de las partes relacionadas, cuando procedemos a cancelar o desarrollar un contrato, implementar una nueva operación, transferir activos, renegociar términos de negocio, asignar una nueva función a un participante, es decir, cuando reestructuramos un negocio ¿qué tan a fondo evaluamos la aplicación del principio *arm's length*?, o quizá la pregunta inicial debería ser ¿realmente consideramos el principio *arm's length* en los términos de la reestructura?

Si bien es cierto que no existe una definición única o universal del concepto de reestructura de negocio, la OCDE la ha conceptualizado como aquella "redistribución de funciones, activos y/o riesgos a través de fronteras entre empresas de un mismo grupo multinacional".⁵ Esto por supuesto, pudiera incluir transferencia de intangibles, terminación o renegociación substancial de contratos existentes, entre otros.

El hecho de que estas reestructuras de negocio vengan, en su mayoría, acompañadas de reasignaciones de utilidades o pérdidas entre los diferentes participantes de un mismo grupo empresarial multinacional, es un foco de atención importante para las autoridades fiscales de las diferentes jurisdicciones. Conforme pasa el tiempo, se observa con mayor frecuencia la implementación de diferentes medidas establecidas por las autoridades fiscales (en México y en el extranjero) denominadas "anti-abuso" que pretenden evitar en todo lo posible acciones indiscriminadas de evasión de impuestos. Esto es hoy en día un común denominador en la mayoría de los países que abren sus puertas a inversiones extranjeras.

⁴ Ver Artículos 86, Fracciones XII y XV, 106 y 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta ("LISR"), y Artículo 18 fracción III de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

⁵ Ver Parr. 9.1, Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y la Administraciones Fiscales ("Guías sobre Precios de Transferencia"), OCDE, Septiembre 2010.



Si preguntáramos a las mujeres y hombres de negocio encargados en desarrollar e implementar estas reestructuras, cuál fue la razón de negocios que llevó a la empresa a entrar en dicha reestructura encontraríamos respuestas, tales como, maximizar sinergias y economías de escala, aprovechar eficiencias en cadenas de suministros, mejorar el desempeño de líneas de negocios, entre muchas otras, que sonarían razonables desde el punto de vista de negocio, pues se busca en todo momento preservar la rentabilidad de negocio, o por lo menos, disminuir las pérdidas. No obstante, en ocasiones algunas reestructuras carecen de substancia económica⁶ y raciocinio comercial, así como de otros elementos indispensables desde el punto de vista fiscal, y que en la ausencia de ellos, la autoridad pudiera en un extremo desconocer parte o la totalidad de la reestructura.

Organismos internacionales, al igual que los gobiernos de países en lo individual, se han preocupado por analizar a fondo esta problemática. En específico el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ha abordado este tema en diferentes congresos y sesiones, situación que ha llevado a que el pasado mes de julio del presente, el Consejo de este organismo haya aprobado el Reporte sobre Aspectos de Precios de Transferencia de Reestructura de Negocios (“Reporte”), adicionándolo como Capítulo IX a las Guías de Precios de Transferencia.⁷

La importancia para el sistema tributario mexicano acerca de la inclusión de este Reporte a la Guías de Precios de Transferencia radica en que a partir de su publicación los comentarios incluidos en el mismo deben ser considerados de forma inmediata por aquellos contribuyentes mexicanos que celebren operaciones con partes relacionadas⁸, específicamente aquellas operaciones que formen parte de la misma reestructura, o que se deriven de ella. Esto indudablemente proporciona armas a las autoridades fiscales, pues dicho Reporte incorpora conceptos e ideas, tales como substancia económica, asignación apropiada de riesgos contractuales, beneficios anticipados o potenciales, valuaciones, *outsourcing*, entre otros, que si bien son conocidos en la materia fiscal, en muy pocas ocasiones se había formalizado su aplicación o interpretación.

Sin lugar a duda, la entrada en vigor de este nuevo Reporte proporciona una serie de lineamientos que debieran ser considerados en toda reestructura de negocios entre partes relacionadas por más sencilla que ésta pudiera parecer. No es objeto del presente artículo profundizar en cada uno de ellos, pues numerosas opiniones y comentarios habrá en el futuro que permitirán analizar con detalle el impacto de los mismos en nuestro accionar del día con día. Sin embargo, sí resulta conveniente mencionar algunos de estos lineamientos o principios, mismos que se enumeran a continuación:

⁶ “La substancia económica de una operación o arreglo es determinada al examinar todos los hechos y circunstancias, tales como el contexto económico y comercial de la operación o arreglo, su objeto y efecto desde un punto de vista práctico y de negocios, y la conducta de las partes, incluyendo las funciones realizadas, los activos utilizados y los riesgos asumidos por ellas.” Parr. 9.170 de las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE, Septiembre 2010.

⁷ Ver Reporte en <http://www.oecd.org/dataoecd/22/54/45690216.pdf>

⁸ Ver Artículo 215 de la LISR.



1. Lo establecido por el principio *arm's length* no debiera ser aplicado de forma diferente a operaciones de reestructura o post-reestructura que a operaciones que fueron establecidas en un inicio. Es decir, *las condiciones establecidas o impuestas en una reestructura de negocios no deberían de diferir de aquellas que hubiesen sido establecidas entre parte independientes.*
2. La identificación y evaluación de la reasignación de aquellos riesgos significativos del negocio que son sujetos a reestructura y las consecuencias que dicha reasignación tendría sobre las partes bajo la aplicación del principio *arm's length* resultan relevantes para establecer una caracterización y compensación apropiada.
3. Las conductas o acciones de las partes involucradas debiesen ser consistentes con los riesgos y funciones asignadas en los contratos. Ahora bien, a falta de términos por escrito, la relación contractual entre partes debiese ser deducida de las conductas de los mismos, así como de los principios económicos que generalmente rigen en las relaciones entre partes independientes.
4. La asignación de riesgos (incluyendo derechos y obligaciones) entre las partes producto de una operación controlada debiese ser consistente con aquellos riesgos que hubiesen sido asignados entre partes independientes, considerando el control o influencia sobre dichos riesgos que poseen cada una de las partes, así como también, la capacidad financiera que éstas tienen para asumir los mismos.
5. A fin de determinar una compensación considerada *arm's length* dentro de una reestructura, es necesario identificar la o las operaciones que ocurren u ocurrirán entre las partes involucradas. Este análisis típicamente incluiría la identificación de funciones, activos y riesgos antes y después de la reestructura.
6. Donde sinergias anticipadas son establecidas por los contribuyentes como una razón importante para la realización de la reestructura, es buena práctica mantener la documentación a la fecha en que la reestructura es realizada o implementada la cual deberá detallar qué tipo de sinergias anticipadas son y bajo qué supuestos estas sinergias son anticipadas.
7. Para efectos de entrar en una reestructura es necesario evaluar que las partes no cuenten con alguna otra opción real disponible que las pudiera ubicar en una mejor situación en comparación con la opción de entrar a la reestructura. Es decir, se deben presentar incentivos económicos y comerciales naturales para demostrar el debido cumplimiento con el principio *arm's length*.
8. Aquellas partes involucradas en la reestructura que sufran una alteración significativa en sus funciones, activos o riesgos con potencial real para generar utilidades futuras, debiesen ser compensadas de manera apropiada por el sacrificio realizado.
9. La determinación de un precio *arm's length* por la transferencia de un bien intangible debería tomar en consideración tanto la perspectiva de la parte que transfiere el bien, como del que recibe el mismo. El precio del intangible pudiera ser afectado por numerosos factores tales como la cantidad, duración y nivel de riesgo de los beneficios esperados que se derivan de la explotación del intangible, los derechos y restricciones inherentes al intangible, la extensión de la duración de protecciones legales, así como cláusulas de exclusividad. Asimismo, resulta necesario examinar si antes de la reestructura alguna de las partes ha desarrollado algún intangible, y si este ha sido transferido como parte de la reestructura de negocios.
10. En ocasiones las reestructuras incluyen la transferencia de negocios en marcha. La determinación de una compensación *arm's length* para este tipo de actividad no necesariamente es producto de la suma de la valuación separada de cada uno de sus elementos. En particular, si la transferencia involucra activos, riesgo o funciones que se encuentran interrelacionadas, es necesario la aplicación de métodos de valuación, específicamente en adquisición de negocios, que consideren cada uno de los elementos como parte de un agregado.



11. En el caso de que exista un arreglo que será terminado y no renovado o substancialmente renegociado se esperaría que partes independientes buscaran apegarse a los términos establecidos en dicho arreglo, sin embargo los mismos pudieran ser ignorados o modificados siempre y cuando sea en el interés de ambas partes. Este mismo principio debería prevalecer en arreglos entre partes relacionadas.
12. No necesariamente las transacciones o compañías comparables utilizadas en la etapa previa a la reestructura, serán apropiadas para evaluar el carácter *arm's length* de las operaciones o arreglos establecidos posterior a la reestructura. Esto, principalmente por posibles cambios en las funciones, activos y riesgos que hayan sufrido las partes como parte de dicha reestructura.

El diseño e implementación de una reestructura de negocios, y su debido cumplimiento con las normas fiscales, no es un tema sencillo, ni debiera tomarse a la ligera, pues las autoridades fiscales podrían no reconocer la caracterización o la estructura formal de una operación o arreglo, si concluyen que la substancia económica de dicha operación o arreglo difiere de la forma, o bien, si identifican que entre partes independientes en circunstancias comparables la caracterización o estructura de la operación o arreglo no se establecen de la manera que las partes relacionadas lo hicieron.

Adicionalmente, los trabajos de cumplimiento fiscal pueden representar una carga administrativa importante para el contribuyente. Evidentemente, es razonable esperar que la extensión, detalle y profundidad del análisis dependan de la materialidad del riesgo, de las utilidades esperadas en el futuro relacionadas con la estructura, así como de la complejidad en cuanto a los cambios en asignación de riesgos.

Cabe señalar que existen otras ideas incluidas en Reporte que se sugiere se analicen a detalle pues pudieran ser relevantes dependiendo de cada caso en particular.

Por último, invitamos al lector a adentrarse en este tema pues es claro que existe camino por recorrer y aún el panorama es incierto. Aunado a esto, es de esperarse una actividad más intensa por parte de las autoridades fiscales en revisiones relacionadas para los próximos años.





Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco, AC.
Oscar Wilde 5561 Fracc. Jardines Vallarta Zapopan, Jalisco. CP 45020
Tel. (33) 3629 7445 Fax: (33) 3629 7452
Pág. Web www.ccpj.org.mx E-mail: ccpj@ccpj.org.mx

Miembro del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC.
Federación de Colegios de Profesionistas