





# CONTENIDO

Octubre 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

**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

## *MENSAJE DE CPC MARIO RIZO RIVAS*

**UNA NUEVA OPCIÓN EN LA PIRINOLA EMPRESARIAL! "TODOS GANAN"** 1  
Autor: CPC José Mario Rizo Rivas

## *COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE*

**IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA LEGAL EN LAS EMPRESAS** 4  
Autor: : Lic. José Cruz Gutiérrez Haro

**LA CARTA DE SUGERENCIAS COMO PRODUCTO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS** 7  
Autor: : CPC Raúl Rafael Carreón Argudín

**EXENCIONES EN EL IVA ¿BENEFICIOS O PERJUICIOS?** 9  
Autor: : LCP y MF Sergio Abel Villa Castro

## *COMISIÓN FISCAL*

**POSIBILIDAD DE EXTENDER LA EXENCIÓN DEL IVA PARA CASA HABITACIÓN A SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN** 20  
Autor: CPC Gilberto Valdovinos González

**SITUACIÓN ACTUAL DE LAS COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN DE BIENES** 25  
Autor: CPC Luis Javier Espinosa Badial

**RESUMEN DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, SEPTIEMBRE 2010** 29  
Autor: CP Néstor Velasco Lozano

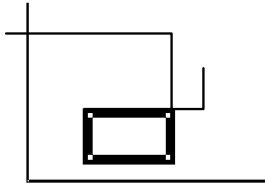
**TESIS DE LOS TRIBUNALES , SEPTIEMBRE 2010** 32  
Autor: Lic. Alejandro Cisneros Sánchez

**INDICADORES FISCALES** 50  
Autor: CP Ricardo Peña Ochoa

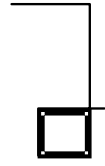
## *COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA*

**GLOBALIZACIÓN Y LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA** 51  
Autor: LCP Jesús Fierros Vázquez Y LCP Liliana González Granados





¡Una nueva opción en la pirinola empresarial!  
“Todos Ganan”



Autor: CPC José Mario Rizo Rivas

*“Ninguno de nosotros es tan inteligente como todos nosotros juntos”*

**Refrán japonés**

Ocho de cada diez nuevos negocios cierran antes de los tres años. Por si fuera poco, nueve de cada diez empresas ya acreditadas no crecen. ¿Cuál será la razón de estas terribles estadísticas?, me atrevo a decir que la principal causa es el no saber “hacer equipo”, el no propiciar que alguien más gane con uno para encontrar **una nueva opción en la pirinola empresarial: “todos ganan” e ir eliminando el “todos ponen”**

Con el tiempo he aprendido que hay oportunidades para todos y que no es necesario competir, sino compartir como un medio para alcanzar el éxito. Se tiene la creencia equivocada de que se necesita perder “algo” para que otro lo gane. Y digo equivocada, porque esta sentencia no se cumple en la mayoría de los casos: **se trata de una regla de juego, no de vida.**

Debido a esta generalización, muchas personas ven con cierta desconfianza y recelo las alianzas estratégicas entre compañías o negocios, cuando en realidad su razón de ser es la generación de beneficios para las partes involucradas. Ahora bien, para garantizar una relación ganar – ganar, es necesario encontrar con quién es conveniente realizar una alianza y para quién es útil entablar una relación empresarial. Es aquí donde tocamos un punto fundamental para el buen funcionamiento de las alianzas: dejar de pensar sólo en ti y pensar en el otro.

**El egoísmo cultura del YO-YO es el primer obstáculo que se presenta en las relaciones de negocio.** No debe pesarte el que para la otra parte la alianza sea fructífera, ya que tú también estás obteniendo beneficios. El provecho mutuo será la base para que tu relación comercial perdure.

Ten en cuenta que el éxito nunca se logra solo, aun cuando tengas cualidades especiales. Es sobre todo un trabajo de equipo, de constancia, de método y de organización. Entonces busca los complementos que necesitas en otras personas o empresas para que la suma de fortalezas derive en un efecto multiplicador, es decir, la suma de 2 más 2 nos da 10.

Es importante enfatizar que los beneficios quizá no sean siempre capitalizables o materializables de forma inmediata, sobre todo si la alianza no logra consolidar los objetivos planteados originalmente; sin embargo la simple apertura, conocimientos y experiencia que se obtienen de una alianza, siembre dejará sabiduría que tarde o temprano se capitalizará en resultados.



## ¿Con quién realizar una alianza?

Para hacer una alianza es indispensable que la empresa o persona con la que se va a trabajar, comparta los mismos valores y en especial el correspondiente manejo ético de los negocios y a la filosofía de ganar-ganar. Lo anterior puede minimizar los riesgos y propiciar un resultado exitoso.

## ¿Qué acuerdos se deben incluir para que una alianza tenga éxito?

Algunos elementos que son importantes se contemplan en la estructura ganar-ganar entre grupos enfocados hacia un objetivo común. Esos elementos crean un modo efectivo de clasificar y manejar las expectativas entre los implicados en un esfuerzo interdependiente.

En el acuerdo ganar-ganar, los siguientes elementos se hacen muy explícitos:

- **Resultados deseados (y no métodos):** identificar lo que hay que hacer, el cómo hacerlo y cuando.
- **Directrices:** especifique los parámetros (principios, política, etc.) que enmarcan los resultados que se deben alcanzar.
- **Recursos:** identificar el apoyo humano, económico, técnico u organizacional que se requiere para alcanzar los resultados.
- **Rendición de cuentas:** establecer las normas para rendir las cuentas y la forma de distribuir los beneficios.
- **Consecuencias:** especificar lo bueno y lo malo que sucede y lo que se prevé, como resultado de la alianza.

Al establecer desde el principio una comprensión clara y recíproca, se crea un patrón para medir el propio éxito y evitar posibles conflictos en el desarrollo de la alianza.

## Tipos de alianzas comerciales:

Puedes crear diferentes tipos de relaciones comerciales de acuerdo a la naturaleza de la compañía "aliada". Se trata de tu competencia o habilidad, hasta un negocio que parezca ajeno al tuyo.

- **Alianzas de complementariedad:** se realizan cuando las partes se complementan, es decir, tu compañía ofrece productos o servicios que la otra compañía no tiene y viceversa; así los productos y servicios de ambas empresas son compatibles. Cito algunos ejemplos muy simples:
  - Tienes una panadería donde se hace el mejor pan de la región y por otro lado existe una empresa que vende el mejor café. Ya que la gente acostumbra acompañar el café con una pieza de pan, ¿por qué no hacer una alianza?
  - Tienes una firma de consultoría profesional en varias áreas pero tu firma es débil en el ámbito legal. ¿Por qué no realizar una alianza con una firma de abogados para complementar los servicios?
- **Alianzas de competencia:** aunque parezca sorprendente puedes realizar diversas alianzas con tu competencia, quizá las que podrían traerte mayores beneficios. Veamos algunos ejemplos:



- Compras en conjunto: puedes realizar la compra conjunta de materias primas y otros productos que utilicen en común, con el fin de obtener un mejor precio.
- Vecindad de negocio: es una práctica realizada para atraer más clientes y que brinda grandes frutos. Consiste en situar a proximidad negocios similares. Este tipo de alianzas son muy comunes en la ciudad, se hallan calles completas con establecimientos del mismo giro. **Y muchas funcionan más por costumbre que por reglas claras ó bien definidas.**

Además de los ejemplos antes señalados, existen gran cantidad de alianzas entre compañías que dan como resultado la fórmula ganar – ganar. Inclusive nuestras leyes contemplan figuras legales como las sociedades cooperativas, las asociaciones en participación, las sociedades de producción, las empresas integradoras, las asociaciones y sociedades civiles, etc., que aunque no garantizan un resultado exitoso per se, fijan el marco legal sobre el que los aliados deben regirse.

Para lograr alianzas efectivas y duraderas, es necesario dejar de lado el egoísmo y que ambas partes aporten honestidad y confianza. Lo anterior parece una romántica descripción de pareja, pero estas condiciones son aplicables a las relaciones comerciales entre empresas. Los tiempos difíciles obligan a buscar formas para volver más eficientes y creativos nuestros negocios. Las alianzas estratégicas son una herramienta que proporciona grandes beneficios y en la que todos salimos ganando. Saber aliarse puede cambiar completamente las estadísticas de los negocios que cierran y de los que no crecen. “Piensa en que ganar-ganar es una actitud ante la vida. Puedo ganar y los demás también”. En este mundo no se logra nada útil ni grande si estamos solos, siempre necesitamos de la ayuda de otros. **Creando un círculo virtuoso de generación continúa de valor.**

La conclusión es que las alianzas se hacen entre personas, quienes representan a las empresas. Por lo tanto cuando estas tienen y comparten los mismos valores y cuando los acuerdos se hacen por escrito de manera clara y precisa, la probabilidad de éxito es muy grande. No es posible alcanzar resultados auténticamente positivos si no trabajamos como aliados y en equipo, compartiendo nuestra visión, atributos, ventajas, competencias, capacidades y objetivos.

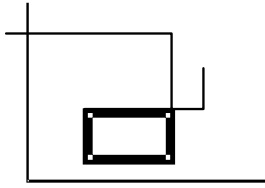
Generalmente es mejor tener un porcentaje menor de un negocio o segmento del mercado a tener el 100% de nada, por lo anterior debemos de buscar las alianzas estratégicas.

Inicia con tu proceso identificando tus fortalezas y tus debilidades para que busques alianzas que te hagan más fuerte y así comenzar a implementar la filosofía de ganar-ganar y termina **con la cultura del YO-YO.**

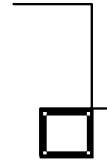
**Hay que unirse no para estar juntos, sino para hacer algo juntos." J. Donoso Cortés**

\*\*\*\*\*





## IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA LEGAL EN LAS EMPRESAS



*Autor: Lic. José Cruz Gutiérrez Haro*

### INTRODUCCION

En nuestro medio, por lo general, una compañía solicita la práctica de una auditoría legal, cuando surge un acontecimiento en particular, como lo es una imputación o sospecha de mala conducta de parte de los empleados o la gerencia; cambios en la cúpula gerencial o de otro personal clave; una propuesta de fusión o absorción de otra empresa; publicación de una nueva legislación que resulta significativa, o la aprobación de nuevos reglamentos gubernamentales; inicio de una investigación o proceso comprobatorio por parte de las autoridades; una demanda en contra de la empresa; pérdida real o muy probable, causada por un riesgo legal que no fue percibido previamente, etc.

### ABOGACÍA PREVENTIVA

No obstante lo anterior, la mayoría de las auditorías legales, deberían ser conducidas en el curso ordinario de los negocios como parte de un programa efectivo de abogacía preventiva, cuyas evaluaciones tuvieran como objetivos regulares, entre otros, el desarrollar o afinar normas legales para las operaciones de la compañía, tomando en cuenta las leyes o reglamentos aplicables, u otras consideraciones políticas, familiares o económicas; verificar tanto el cumplimiento de las normas legales aplicables, como el cumplimiento de las políticas de la empresa; identificar las áreas en las cuales la compañía está expuesta a riesgos legales innecesarios, etc., lo cual requiere de una evaluación cualitativa de la estructura, políticas, procedimientos, contratos y demás documentación legal de la empresa.

Luego entonces, la auditoría legal debe considerarse bajo la óptica de ser una herramienta de la abogacía preventiva que permite a la empresa identificar posibles problemas (riesgos) legales, para reducirlos o eliminarlos, a través del análisis del cumplimiento de las obligaciones que le imponen las leyes, reglamentos, circulares, contratos, etcétera, a efecto de evaluarlos estableciendo prioridades y la manera de solucionarlos reduciendo el impacto que causan en ella; asimismo, confirma si la compañía recibe todos los beneficios a los que tiene derecho como son los incentivos para la inversión, evaluación del uso apropiado de los recursos legales, etcétera; revisa las transacciones o eventos específicos que han producido pérdida o que han colocado a la compañía en peligro, y sugiere una acción que los remedie, a fin de prevenir problemas similares en el futuro.

Lo recomendable sería que el empresario implementara en su compañía, un programa permanente de auditoría legal, mediante la abogacía preventiva, que le permita detectar, antes de que exista, el problema jurídico o la violación a alguna disposición jurídica que debiera cumplir y que por omisión a ella la autoridad impondría alguna sanción, multa, apercibimiento o clausura, que produciría un impacto en la economía de la empresa y en la imagen que tiene ésta ante sus proveedores y clientes.

Así tenemos que conforme al artículo 172 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, es obligación de toda sociedad, bajo la responsabilidad de sus administradores, el presentar anualmente a la asamblea de accionistas, un informe que incluya por lo menos, un informe



de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio, así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes; informes financiero/contables en los que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables, estados financieros al cierre del ejercicio, cambios en las partidas que integran el patrimonio social, notas aclaratorias, etcétera. Por circunstancias que se ignoran, el dispositivo legal que se comenta, ha sido interpretado restrictivamente, para que en suma el informe anual obligatorio de la administración se constriña a los resultados financieros, haciéndose omisión de un importantísimo aspecto, como lo es el estado legal que guarda la empresa.

La auditoría legal en una empresa reviste tal importancia que comprende diversos rubros en las áreas en que se debe realizar ésta como son: Auditoría corporativa; Auditoría inmobiliaria; Auditoría laboral; Auditoría sobre litigios; Auditoría sobre créditos, seguros, fianzas y garantías; Auditoría sobre permisos, licencias, autorizaciones, etcétera.; Auditoría aduanal y de comercio exterior; Auditoría ambiental; Auditoría en materia de propiedad industrial, etcétera.

Las ventajas de la implantación de la auditoría legal de la empresa, no concluyen con la información para la asamblea de socios, más aun, constituyen un elemento fundamental de apoyo para la administración, ya que permite detectar los problemas, en fases iniciales facilitando su solución; genera, en su caso, la elaboración de manuales de políticas a adoptarse por el personal administrativo no legal, para con ello disminuir la posibilidad de errores con consecuencias judiciales o administrativo-contenciosas; proporciona la oportunidad de capacitar al personal administrativo, mandos medios y aun a ejecutivos de alto nivel, en tópicos que tradicionalmente sólo se contemplan en su aspecto contable (por ejemplo, IMSS e INFONAVIT); permiten además la corrección u optimización de los contratos, convenios, y en general, de los actos jurídicos celebrados por y en la empresa y, en el caso de elaborarse por un abogado externo, garantiza objetividad, imparcialidad, e incluso nuevas perspectivas en cuanto a los asuntos internos de la compañía.

La auditoría legal que se practica en las empresas, verifica además las licencias, concesiones, permisos, etcétera; ve los asuntos y documentación relativos a las relaciones laborales en la empresa respecto a la transferencia de tecnología, marcas, patentes, contratos de compra y venta; análisis de los tipos de créditos que otorga la empresa y la forma de estar garantizada ésta; contratos de asociación en participación; análisis de *joint venture*; garantías otorgadas a la empresa o expedidas por ella; fianzas y seguros; asuntos relativos con la legislación aduanera; importaciones y exportaciones; riesgo crediticio; seguridad social; seguimiento de litigios; análisis en sus aspectos legales de alianzas estratégicas con otras empresas; verifica las disposiciones legales ambientales por parte de la empresa, la participación y transferencia accionaria, etcétera, tomando en cuenta desde luego, la magnitud de la compañía.

El resultado de la auditoría legal se da a conocer a la empresa mediante lo que se denomina "informe de la auditoría" y "dictamen de la auditoría legal", el cual es una información que de manera precisa, técnica y concisa, contiene como partes principales el señalamiento de aquellas fallas que se han encontrado en los programas y procedimientos de las áreas auditadas de la empresa, con la indicación de los daños que se estima han causado o pudieron causar; la aplicación o no de los programas con relación a los objetivos y políticas de la empresa en cada área sujeta a análisis; la recomendación de aquellos casos en los que convenga elevar, reducir, modificar o suprimir determinados objetivos, estrategias y políticas por considerarse inalcanzables, inadecuados, obsoletos, indicando las razones de





todo ello, así como la información de lo que no pudo auditarse y las razones que lo impidieron.

Lo anterior implica a la vez la entrega de los documentos, formatos, correcciones de clausulados, estatutos, y estrategias legales que se recomienda utilizar a la empresa, para evitar riesgos jurídicos o minimizarlos al máximo con las consabidas consecuencias, debiendo la empresa establecerlos mecanismos necesarios para dar seguimiento e incorporar el resultado de las recomendaciones del dictamen de la auditoría legal en cada una de las áreas de que fue objeto, preparar la documentación, contratos, etcétera, a fin de que sean utilizados en la empresa y, en un futuro, establecer revisiones departamentales o por áreas para verificar si se han cumplido e implementado las recomendaciones del informe de la auditoría.

No obstante la importancia que reviste la abogacía preventiva, de manera desafortunada, aún se piensa en términos generales que los abogados deben ser llamados solamente cuando se suscitan problemas mayores que ya no pueden ser resueltos de ninguna otra manera. Esta actitud no permite que las compañías identifiquen problemas legales potencialmente serios en sus estados de formación, cuando la solución podría ser relativamente simple y barata mediante el ejercicio de la abogacía preventiva, componente esencial de un buen programa de cuidado e importancia para la salud legal de una empresa o institución, más aun si consideramos que el abogado de empresa, quien formula y lleva a cabo un programa de la abogacía preventiva, utiliza las mismas habilidades profesionales y personales que un litigante experto, con la diferencia de que el abogado litigante, toma los hechos como los encuentra y luego trata de obtener el mejor resultado posible, mientras que el abogado preventivo identifica el resultado deseado de manera anticipada y luego ayuda a la empresa a crear los hechos o actos jurídicos que producirán ese resultado.

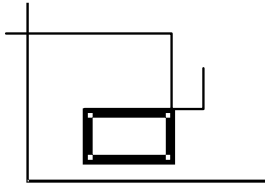
A pesar de lo anterior, la acumulación que existe hoy en día de casos pendientes en casi todos los juzgados del país, el alto costo de la representación legal, y el impacto desbastador que producen todos los procedimientos judiciales, han empezado a formar en el empresario un desencanto con la implementación de los juicios civiles y mercantiles, ya que reprueban cada vez más el litigio como un medio efectivo para resolver las controversias, lo que ha llevado a muchas empresas e instituciones a darse cuenta que el dinero invertido en programas de abogacía preventiva para reducir la probabilidad de disputas legales es una inversión redituable.

\*\*\*\*\*

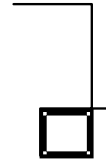




COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE



LA CARTA DE SUGERENCIAS COMO PRODUCTO DE  
LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS



Autor CPC Raúl Rafael Carreón Argudín

La Comisión de Apoyo a la Práctica Profesional Independiente (CAPPI) del IMCP está trabajando en la elaboración de un libro cuyo contenido se muestra a continuación, el cuál será un punto de apoyo muy importante para que la Contaduría Pública en general pueda contribuir en establecer controles y recomendaciones muy importantes a las empresas mexicanas.

El contenido es el siguiente:

**INDICE**

**Prólogo**

**Responsable**

**Capítulo I**

Jaime Hernández

Importancia de la Adecuada Comunicación desde el punto de vista  
Administrativo

- A. ¿Qué es la Comunicación?
- B. Propósito de las Comunicaciones
- C. Barreras de la Comunicación
- D. Principios de la Comunicación
- E. Técnicas
- F. Mensajes Escritos y Orales

**Capítulo II**

Alberto Becerra

¿Qué es la Carta de Sugerencias?

- A. Concepto
- B. Normas referentes al examen de los Estados Financieros e  
Información del Auditor
- C. El trabajo que debe realizar el Auditor, en relación a la carta de  
sugerencias



### **Capítulo III**

Rodolfo  
Figueroa

#### Aspectos Genéricos de la Carta de Sugerencias

- A. Funciones de la Administración
- B. Elementos Primordiales de la Carta de Sugerencias
- C. A quiénes dirigir las Cartas de Sugerencias
- D. Introducción de la Carta de Sugerencias
- E. Ejemplos de algunas sugerencias
- F. Mecánica de la preparación de la Carta de Sugerencias
- G. Comentarios con el cliente
- H. Ventajas de la Carta de Sugerencias
- I. Seguimiento de las sugerencias recomendadas
- J. Actitud del Auditor en cuanto a los puntos no aceptados por el cliente

### **Capítulo IV**

José  
Sadot

#### El Enfoque del Auditor en la Auditoría de Estados Financieros

- A. Evolución de la Auditoría Operacional
- B. ¿Qué es la Auditoría Operacional?
- C. Consideraciones en la Auditoría Operacional
- D. Cualidades del Ejecutor de la Auditoría
- E. Auditoría Operacional y Auditoría de Estados Financieros
- F. Relación entre Auditoría Operacional y Auditoría de Estados Financieros
- G. Beneficios en las Auditorías Operacionales Cíclicas
- H. Procedimientos Actuales de la Auditoría

### **Capítulo V**

Conclusiones  
Bibliografía

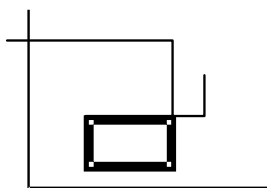
### **Anexo I**

Ejemplos

Este libro estará terminado como meta de esta Comisión en marzo del 2011.

\*\*\*\*\*





## EXENCIONES EN EL IVA ¿BENEFICIOS O PERJUICIOS?



Autor: LCP Y MF Sergio Abel Villa Castro

Palabras clave: IVA, exención.

Resumen.

Los productos y servicios que se encuentran exentos para efectos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) están contenidos en la propia Ley del mismo ordenamiento legal dando como consecuencia la legalidad del no pago del gravamen. Adicionalmente a lo anterior en la actualidad existen bienes y servicios gravados y exentos, considerando como gravados a los que se les aplica las tasas de 16%, 11% y 0%, tomando en consideración lo anterior y efectuando una comparación entre las actividades a la tasa del 0% y exentos parecería que no existiera diferencia alguna, sin embargo analizando el impacto que contiene los efectos fiscales de las actividades a la tasa del 0% y las actividades exentas se concluye que quien realiza así como quien adquiere los bienes y servicios tiene un perjuicio al sujetarse a la exención en materia de IVA ya que toda vez se demuestra que todos los insumos adquiridos para realizar las actividades exentas se ven incrementados con el IVA pagado a los proveedores repercutiendo en el precio final al consumidor .

Desarrollo.

A partir de la llegada a la presidencia de México del partido acción nacional encabezada en aquel momento por Vicente Fox, tomó una relevancia importante el Impuesto al Valor Agregado ya que el 03 de abril de 2001 el titular del ejecutivo federal envió una iniciativa de ley a la Cámara de Diputados el cual contenía tres temas importantes:

1. La generalización del IVA a tasa del 15%, especialmente en alimentos y medicinas.
2. Disminución del ISR haciéndolo más fácil de calcular, y
3. Eliminación de los regímenes especiales.

Atendiendo a lo señalado en los numerales 1 y 2 se desprende que la intención del ejecutivo federal era eliminar las exenciones y tratamientos preferenciales en las leyes fiscales, lo cual tenía un impacto importante en materia del Impuesto al Valor Agregado. Esto da por consecuencia que muchas investigaciones se dieran a la tarea de analizar el impacto que se tendría de incrementar los impuestos al consumo, como es el caso del IVA, a través de la homologación de tasas impositivas y a la desaparición de exenciones.

Señala Ramírez ( 2007, p.p. 113-134) “la productividad del IVA en promedio para el periodo 1977-2003 fue de 22.7%”, esto significa que de 100 pesos que podrían llegarse a recaudar solo se recaudaron casi 23 pesos lógicamente dista mucho de lo que realmente se quisiera obtener de un sistema financiero perfecto y la razón que señala este mismo autor consiste



en las diferentes tasas que se manejan y el régimen de exenciones, que por una parte disminuyen la base gravable y por otra permiten la evasión del impuesto y con este mismo argumento coinciden diversos autores como son: Gil y Thirsk (2000), Trigueros y Fernández (2001) y Hernández y Zamudio (2004); y a la conclusión que llega Ramírez en este punto específico es que una de las muchas propuestas en materia de IVA es estandarizar las tasas y eliminar las exenciones.

Por otro lado y siguiendo con la misma línea señalan Hernández y Zamudio (2004) que los regímenes de exención y tratos preferenciales son comunes en el mundo, pero que a diferencia de México otros países de la OCDE manejan tratamientos preferenciales pero con tasas positivas, por lo que su recaudación no se ve tan mermada como la nuestra; y atendiendo este último comentario es importante recalcar que la importancia radica al parecer en una combinación de tasas impositivas que se apliquen según las actividades derivadas de la economía en un país, donde se concentran una infinidad de ellas como es la enajenación de bienes, prestación de servicios, uso o goce temporal de bienes y la importación de mercancías al interior del país.

Comenta Ramírez ( 2007, p.p. 113-134) que en la literatura tributaria no hay elementos concluyentes al respecto de las modificaciones que se pretenden realizar al IVA; también señala que por otro lado Velarca (2002) presenta evidencia a favor de los impuestos al consumo para los años 1994 y 2000, donde encuentra que no sólo no se empeoró la distribución del ingreso, sino que incluso se mejoró; aún cuando él mismo reconoce que el periodo de estudio es corto, agrega que de comprobarse su estudio para otros años los impuestos al consumo podría ser una herramienta importante para fomentar la equidad en el ingreso sin causar distorsiones.

Se percibe de forma clara que las exenciones y los tratamientos preferenciales, como es el caso de la tasa del 0%, originan posturas importantes así lo señalan Hernández y Zamudio (2004) cuando señalan que respecto a la tasa cero, la mayoría de los países sólo la aplica a las exportaciones únicamente. En cambio, los bienes y servicios que aquí se gravan con ella, en el extranjero se gravan con una tasa preferencial. Sólo por citar un ejemplo, si como en el caso de la mayoría de los países, existieran tratamientos especiales a un nivel de 5 por ciento, en lugar de tasa cero, la recaudación por concepto de IVA se elevaría en un 1.38 por ciento del PIB.

Hasta este punto se puede deducir que la eliminación de las exenciones y modificar los tratamientos preferenciales a tasas positivas, es decir mayor a 0%, en materia de IVA es fundamental ya que como señala Ramírez ( 2007, p.p. 113-134) “la exención permite la evasión del impuesto” y en este tema señalan Hernández y Zamudio (2004) que a pesar de que la literatura señala la existencia de exenciones en sectores de difícil gravamen, las exenciones provocan inequidades tributarias porque algunos contribuyentes pueden acreditar el IVA de sus insumos mientras que otros se ven obligados a absorberlo como costo de producción, por lo que es menester reducir este trato preferencial.

Al igual que los autores anteriores señala Astudillo (2002) que se sabe que la tendencia internacional es que las economías reformen sus sistemas hacendarios elevando el IVA y disminuyendo la recaudación por ISR, lo cual beneficia a las grandes empresas y debilita al Estado; también hace mención en su artículo que Retchkiman (1974) ,y que ella misma es válida para nuestros días, señala que “la inequidad en la distribución de la carga tributaria existe entre actividades económicas, zonas geográficas y personas físicas”.



Por otro lado de ideas señala García (2006) que mucho se ha discutido sobre estandarizar a una sola tasa todos los actos o actividades objeto del Impuesto al Valor Agregado más sin embargo se deja de lado el encontrar alternativas para incrementar la recaudación de las arcas hacendarias, y es que el solo hecho de seguir pensando únicamente que la solución al problema que ataca al país en materia económica se encuentra contenida en la reforma que podría efectuarse en la Ley del IVA dista mucho de lo que debería de ser realmente una reforma fiscal integral ya que está demostrado que homologar a una tasa general todos los actos o actividades impacta positivamente en un 2% sobre el PIB y este incremento se ve disminuido en un 50% toda vez que la intención es etiquetar el 1% del PIB en apoyo a los más necesitados dando por consecuencia que realmente el incremento neto sea únicamente el 1% del PIB.

Sumado a lo anterior se da a conocer la postura que a nivel internacional se tiene, como es el caso de la OCDE, donde señalan que la forma más eficiente que existe para provocar el incremento de la recaudación se da a través del IVA y es que por las características del mismo facilita dicho trabajo dando por consiguiente elevar las entradas al erario público y sencillez para el pago ya que el consumidor final es el que absorbe dicho impuesto a través de los consumos paulatinos que va teniendo, reconociendo su necesidad de hacerle frente a sus satisfactores.

Tomando en consideración que existen diversos bienes y servicios exentos en materia de IVA como es el caso de los libros y colegiaturas existe un análisis realizado por el propio Ramírez (2002) donde señala que a partir de la entrada del nuevo partido al gobierno federal se ofrecieron una serie de alternativas para hacer más eficiente la hacienda federal distributiva y una de las propuestas que se contemplaban era la de eliminar la tasa 0% y exentos que la Ley del Impuesto Al Valor Agregado sigue contemplando en la actualidad, esto da como consecuencia que en rubros tan importantes como son la compra de libros ó colegiaturas se incrementa de un solo golpe 15% del costo que pagan actualmente los estudiantes y sus familias. Además se señala que a través de los censos económicos que ha practicado en las últimas décadas el INEGI el país se encuentra compuesto en una gran parte por jóvenes de menos de 25 años los cuales están en edad productiva y que al mismo tiempo buscan una forma de salir adelante lo cual encuentran a través del estudio y aquí es donde radica la importancia de analizar la parte que corresponde a la propuesta de convertir la venta de libros y colegiaturas en actividades gravadas por la Ley del IVA ya que realmente atenta directamente contra el poder adquisitivo y por ende desalienta la preparación profesional o técnica que un joven pueda alentar; pero además se entiende que al igual que los libros y colegiaturas también existen otros bienes y servicios que se encuentran exentos del IVA dando por resultado que si la intención es eliminar las exenciones y la tasa del 0% daría como consecuencia un efecto negativo para los consumidores.

El transporte terrestre de carga o pasaje representa en gran medida el crecimiento económico de una nación ya que es el medio por el cual las empresas y particulares realizan sus operaciones de traslado de bienes y personas así lo señala Loeza (2008); adicional a lo anterior se tienen actualmente facilidades administrativas que permiten deducir erogaciones sin contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales y esto da por consecuencia el fomentar la deducción de gastos que no necesariamente se realizan, lo que impacta negativamente la recaudación dando en consecuencia la propuesta que hace Loeza de disminuir los porcentajes de facilidades administrativas y fomentar la cultura del comprobante fiscal.



Con el análisis en relación a las actividades exentas en materia de IVA, se estará en posibilidad de comprender si este tipo de operaciones en comparación con las gravadas a la tasa del 0% es en beneficio o perjuicio tanto de las personas que realizan dichas actividades así como de aquellas que se denominan consumidores finales.

El primero de enero de 1980 entró en vigor la ley del impuesto al valor agregado dando por consecuencia la abrogación y suspensión de más de 20 leyes que existían en nuestro país, a todas luces esta entrada en vigor trajo consigo una simplificación administrativa en el ámbito fiscal ya que toda vez solo se aplicaría una sola ley en lugar de las más de 20 leyes sustituidas. Finalmente se conseguía implementar un impuesto que gravara el consumo en nuestro país, de aquí la relevancia del mismo, ya que con el paso del tiempo fue tomando gran importancia dentro de la recaudación en el país llegando a ser el segundo gravamen más importante después del impuesto sobre la renta hasta nuestros días; de tal suerte que los legisladores al darse cuenta de ello empezaron a modificar la ley con la única intención de aprovechar al máximo las bondades de dicho tributo hasta llegar a la que actualmente se conoce, donde se contemplan tratamientos distintos al asignarles diferentes tasas a diversas actividades incluyendo algunas exenciones que es el objeto del presente estudio.

La adopción del impuesto al valor agregado (IVA) en sustitución del impuesto sobre ingresos mercantiles tuvo como principal motivo el que éste nuevo gravamen viniera a desgravar el valor final de los bienes y servicios ya que eliminaba el efecto en cascada que producía dicho impuesto provocando un beneficio generalizado a la población consumidora, sin embargo realizando un análisis exhaustivo de los efectos fiscales que producen los bienes y servicios exentos en comparación con los gravados a la tasa del 0% tal parecería que no se cumpliera con dicho beneficio y que por el contrario se podría decir que recae en un perjuicio en contra del consumidor final.

Existe una diferencia sustancial entre las personas que realizan actividades gravadas a la tasa del 0% y exentas, ésta se refiere al IVA que se paga por los insumos que se adquieren para desempeñar dichas actividades, dicho en otras palabras en el caso de que las personas realicen actividades gravadas implicará que el IVA que les pagan a sus proveedores se podrá acreditar contra el impuesto que él mismo traslade a sus clientes y con esto recuperar de forma inmediata el impuesto pagado a sus proveedores, caso concreto se puede dilucidar en aquellas personas que realizan actividades a la tasa del 0% ya que el producto o servicio que se encuentre gravado con ésta tasa no provocará cantidad a pagar por parte del consumidor final y por otro lado todo el IVA que el contribuyente le haya pagado a los proveedores se convertirá en saldo a favor dando por consecuencia la recuperación expedita a través de figuras como la compensación o la devolución del saldo a favor pero lo más trascendente es que el consumidor final no pagó el IVA por la adquisición de ese producto o servicio que estaría tasado al 0%, a través del siguiente recuadro se ejemplifica esta situación:

<b>Venta de carne</b>	<b>1,000,000</b>
<b>por: tasa IVA</b>	<b>0%</b>
<b>igual: IVA determinado</b>	<b>0</b>
<b>menos: IVA pagado a proveedores</b>	<b>20,000</b>
<b>por erogaciones que originan IVA</b>	
<b>igual: IVA a Favor sujeto a solicitarlo</b>	<b>-20,000</b>
<b>en devolución o compensación</b>	



Cuadro 1. Determinación de saldo a favor en actividades a la tasa del 0%.

En el cuadro 1 se percibe de forma clara que aquellas personas físicas o morales que realicen actividades a la tasa del 0% no cobrarán IVA a los consumidores finales además obtendrán siempre saldo a favor de IVA el cual podrá ser recuperado a través de la figura de la devolución o compensación dando como consecuencia que el impuesto pagado a los proveedores no queda a cargo del consumidor final. Esto se sustenta con lo señalado por la propia Ley del IVA en su artículo 2-A último párrafo que a la letra reza: “Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0%, producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a esta Ley”.

Por otro lado el hecho de que ciertas personas físicas o morales realicen actividades exentas, como pudiera ser el servicio de transporte público urbano y suburbano de personas, genera un perjuicio para el consumidor final toda vez que la misma Ley del IVA señala que las personas que realicen actividades exentas no podrán convertir el IVA que se les paga a los proveedores de bienes o servicios en saldos a favor y por el contrario deberán de considerar ese IVA pagado a proveedores como parte del costo de los bienes y servicios dando como resultado que el consumidor final aún que adquiere bienes y servicios exentos de IVA estarán pagando el impuesto dentro del precio pactado ya que el vendedor de los productos o prestador de servicios exentos recupera el IVA pagado a proveedores al repercutírselo al precio final, incrementando el valor de los bienes y servicios exentos de IVA y dando en consecuencia que a pesar de que se adquiere un bien o servicio exento de IVA por parte del consumidor final éste absorba todo el IVA de la cadena productiva o comercial, a través del siguiente recuadro se ejemplifica esta situación:

<b>Servicio de transporte público</b>	<b>1,020,000</b>
<b>por: exención IVA</b>	<b>exento</b>
<b>igual: IVA determinado</b>	<b>0</b>
<b>menos: IVA pagado a proveedores</b>	<b>20,000</b>
<b>por erogaciones que originan IVA</b>	
<b>igual: IVA a Favor sujeto a solicitarlo</b>	<b>0</b>
<b>en devolución o compensación</b>	

Cuadro 2. Determinación del IVA en actividades exentas.

En el cuadro 2 se percibe de forma clara que aquellas personas físicas o morales que realicen actividades exentas no cobrarán IVA a los consumidores finales sin embargo no obtendrán saldo a favor de IVA dando como consecuencia que el impuesto pagado a proveedores incrementa el costo de los insumos originando que la única forma de recuperar ese impuesto es a través de cargárselo a los consumidores finales. Esto se sustenta con lo señalado por la propia Ley del IVA en su artículo 5 fracción V inciso b) que a la letra reza: “Cuando el impuesto al valor agregado trasladado o pagado en la importación, corresponda a erogaciones por la adquisición de bienes distintos a las inversiones a que se refiere el inciso d) de esta fracción, por la adquisición de servicios o por el uso o goce temporal de bienes, que se utilicen exclusivamente para realizar las actividades por las que no se deba pagar el impuesto al valor agregado, dicho impuesto no será acreditable”.





Tomando como base lo anteriormente expuesto se reconoce que varios productos y servicios se encuentran exentos del impuesto al valor agregado y parecería que fuera un beneficio para el consumidor final, sin embargo no se debe de olvidar lo concerniente al IVA que se tiene que pagar por parte de quienes enajenan los bienes u otorgan dichos servicios a todos aquellos proveedores de bienes o servicios que suministran satisfactores a dichos contribuyentes, ya que por disposición expresa de la ley del IVA todo ese impuesto que se le paga a dichos proveedores se convierte automáticamente en un gasto o costo dando por consecuencia un incremento de los mismos; a continuación se enlistan los bienes y servicios que se encuentran exentos para efectos de la propia Ley:

**Artículo 9 de la Ley del IVA.-** No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

**I.-** El suelo.

**II.-** Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

**III.-** Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

**IV.-** Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

**V.-** Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**VI.-** Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy.

**VII.-** Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

**VIII.-** Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

**IX.-** La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto que Establece Programas de Importación Temporal para Producir Artículos de Exportación o al Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación o un



régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

**Artículo 15 de la Ley del IVA.-** No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

**I.-** Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.

**II.-** Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así como las demás disposiciones derivadas de éstas.

**III.-** Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

**IV.-** Los de enseñanza que preste la Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos de nivel preescolar.

**V.-** El transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

**VI.-** El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

**VII.-** (Se deroga).

**VIII.-** (Se deroga).

**IX.-** El aseguramiento contra riesgos agropecuarios, los seguros de crédito a la vivienda que cubran el riesgo de incumplimiento de los deudores de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles, destinados a casa habitación, los seguros de garantía financiera que cubran el pago por incumplimiento de los emisores de valores, títulos de crédito o documentos que sean objeto de oferta pública o de intermediación en mercados de valores, siempre que los



recursos provenientes de la colocación de dichos valores, títulos de crédito o documentos, se utilicen para el financiamiento de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

**X.-** Por los que deriven intereses que:

**a)** Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa del 0%.

**b)** Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban y paguen las sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos del impuesto sobre la renta formen parte del sistema financiero, por el otorgamiento de crédito, de factoraje financiero o descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda; así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a contribuyentes que opten por pagar el impuesto en los términos del artículo 2o.-C de esta Ley, o a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas físicas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío, siempre que dichas personas se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

**c)** Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.

**d)** Provenzan de créditos hipotecarios o con garantía fiduciaria para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.

**e)** Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

**f)** Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.



**g)** Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.

**h)** Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

**i)** Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.

**XI.-** Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.

**XII.-** Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:

**a).-** Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.

**b).-** Sindicatos obreros y organismos que los agrupen.

**c).-** Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.

**d).-** Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

**e).-** Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquéllas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

**XIII.-** Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley. La exención prevista en esta fracción no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada.

No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

**XIV.-** Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

**XV.-** Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.

**XVI.-** Por los que obtengan contraprestaciones los autores en los casos siguientes:



**a)** Por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que los periódicos y revistas se destinen para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos por estos conceptos.

**b)** Por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría a que se refieren las fracciones I a VII, IX, X, XII, XIII y XIV del artículo 13 y el artículo 78 de la Ley Federal del Derecho de Autor, que estén inscritas en el Registro Público del Derecho de Autor de la Secretaría de Educación Pública.

**c)** Lo dispuesto en los incisos anteriores no aplicará:

**1.** Cuando se trate de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

**2.** Cuando las contraprestaciones deriven de la explotación de las obras escritas o musicales en actividades empresariales distintas a la enajenación al público de sus obras o en la prestación de servicios.

Confirmando lo anterior en la ley del IVA se contemplan distintas tasas como es la del 16%, 11% y 0% siendo ésta última la tasa denominada privilegiada ya que todas aquellas actividades a las cuales se les aplica dicho porcentaje tendrán beneficios inherentes a ello, es decir que cuando un sujeto del impuesto realiza actividades gravadas a la tasa del 0% tendrá como consecuencia la recuperación del impuesto que le haya pagado a proveedores de bienes y servicios a través de mecanismos que permite la misma ley como es la compensación contra otros impuestos así como la devolución de los saldos a favor declarados, y por si fuera poco la persona que adquiere dichos productos o servicios a la tasa del 0% no paga dicho impuesto, dando con eso beneficios tanto para quien realiza la actividad como para quien es el consumidor final, y por el contrario todas aquellas personas que realicen actividades exentas así como sus consumidores finales absorberán como parte de sus costos el IVA pagado a proveedores provocando un perjuicio ya que incrementa el valor de los bienes y servicios.

Conclusión.

Se concluye entonces que todas las personas que se convierten en consumidores finales así como aquellas que realizan actividades exentas tienen cuatro consecuencias importantes:

1. La primera de ellas que consiste en reconocer el IVA pagado a proveedores de los intermediarios como parte del costo del mismo,
2. La segunda que todo el IVA que los intermediarios les pagan a los proveedores de bienes y servicios es recuperable únicamente al repercutírselo a los consumidores finales dando por consiguiente un perjuicio,
3. La tercera que el único régimen fiscal que en materia de Impuesto al Valor Agregado le sería conveniente y favorable a los sectores que aplican la exención en la venta de bienes y servicios y consumidores finales es el concerniente a la tasa del 0% pero esto se daría únicamente a través de una reforma fiscal a dicho ordenamiento legal convirtiendo las actividades exentas en gravadas a la tasa del 0%, y
4. La cuarta que el mismo ordenamiento fiscal no contempla regulaciones que apliquen para que el consumidor final recupere el IVA pagado.



## Bibliografía.

Astudillo, M. (2002). Algunas consideraciones sobre la nueva hacienda pública ¿distributiva?. Revista Momento Económico. (119), 18-23.

García, P. (2006). La estructura del IVA en México. Revista análisis económico. XXI, (48), 121-138.

Hernández, F. Zamudio, A. (2004). Evasión Fiscal en México: El caso del IVA. Enero, 1-106.

Jiménez, M. (2003). Causas que provocan la evasión fiscal en las empresas mexicanas. Revista del centro de investigación, Universidad Lasalle. 5 (20), 77-90.

Jiménez, L. (2005). Los impuestos como instrumentos de política económica en México. 1-112.

Loeza, C. (2008). Estudio de evasión fiscal generada por el transporte terrestre. Centro de estudio Hacendarios-UNAM. 1-190.

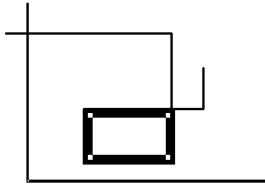
Ramírez, E. (2007). Critica a la estructura tributaria actual en México. Contaduría y Administración: Universidad Nacional Autónoma de México. (223), 113-134.

Ramírez, E. (2002). El cobro de impuestos a libros, colegiaturas y alimentos. Revista del centro de investigación, Universidad Lasalle. 5 (18-17), 79-81.

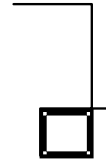
Webb, S. González, C. (2004). Negociación de un nuevo pacto fiscal en México. Revista gestión y política pública. XIII (03), 689-731.

\*\*\*\*\*





## POSIBILIDAD DE EXTENDER LA EXENCION DEL IVA PARA CASA HABITACION A SERVICIOS DE CONSTRUCCION



Autor: CPC Gilberto Valdovinos González

El artículo 9º fracción II de la Ley del IVA, exenta de pago del impuesto, la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación, conforme al siguiente texto legal:

Artículo 9, fracción II.

“No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

(...)

II.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.” (énfasis añadido)

Como podemos observar este artículo contempla la exención del Impuesto al Valor Agregado específicamente para el acto de enajenación de construcciones adheridas al suelo, en función de dos variables, a saber:

- a) Su destino
- b) Su utilización,

y en ambos casos, tal destino (simple potencialidad) o utilización está referida a casa habitación.

Por su parte, el artículo 29 del Reglamento de la Ley del IVA, establece que:

“Para los efectos del artículo 9o., fracción II de la Ley, la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto por dicha fracción, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materia (...)” (énfasis añadido)





De lo anterior se desprende que:

- Para efectos del Impuesto al Valor Agregado, se encuentra exento del pago del impuesto, la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación.
- Para efectos del artículo 9, fracción II de la Ley del IVA, la prestación de servicios de construcciones de inmuebles destinados a casa habitación, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto en dicha fracción, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales.

En ese sentido, el elemento que se toma en cuenta para poder encuadrar en el supuesto de exención, es el destino para casa habitación.

Por lo tanto, respecto del IVA que trasladan los prestadores de servicios de construcción de casa habitación (siempre que proporcionen mano de obra y materiales), a las constructoras de viviendas, se puede considerar que opera la exención aludida, en razón de que el precepto reglamentario referido incorpora una equiparación

Este criterio, ha sido acogido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, específicamente en el Jurisprudencia 2a./J 88/2010 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Julio de 2010, página 314, es establece lo siguiente:

**VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN, ENCUENTRA JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL.** De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada por el Presidente de la República ante la Cámara de Diputados el 30 de noviembre de 1978, así como del proceso legislativo correspondiente, se advierte que a la casa habitación se le conceptualizó en los términos en que el común de la gente la entiende, es decir, como el lugar adecuado en que vivirá una familia, y atendiendo a ello, el legislador consideró prudente y necesario exentar del pago del impuesto relativo, en términos de los artículos 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento, vigente este último hasta el 4 de diciembre de 2006, la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación, así como todos los trabajos accesorios tendentes a convertirla en una vivienda digna y decorosa, como lo exige el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como pudieran ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado, sanitarias (drenaje) y todas aquellas cuya finalidad sea proporcionar confort. De lo anterior se advierte que para entender lo que



el legislador conceptualizó como casa habitación no es necesario acudir a un ordenamiento legal distinto a los señalados, ya que su significación corresponde a lo que el común de la gente entiende respecto de tal concepto y la interpretación que debe dársele deriva de la exposición de motivos a que se alude y al referido artículo 4o. constitucional, en el sentido de que el gobernado cuente con una vivienda digna y decorosa, por lo que en términos de la indicada exposición de motivos y los preceptos mencionados, deberán estar exentos del pago del impuesto al valor agregado los trabajos tendentes a cumplir con tal fin; es decir, los dirigidos a convertir a la casa habitación en una vivienda digna y decorosa.

Contradicción de tesis 117/2010.- Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito.- 2 de junio de 2010.- Cinco votos; Margarita Beatriz Luna Ramos votó en contra de las consideraciones.- Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano.- Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Tesis de jurisprudencia aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de junio del dos mil diez.

En contraste, la propia Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, generó el siguiente criterio, localizable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Julio de 2010, página 1950, que señala lo siguiente:

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA LA IMPERMEABILIZACIÓN EFECTUADA A CASAHABITACIÓN, AL NO FORMAR PARTE DE LA CONSTRUCCIÓN, NO ESTÁ EXENTA DEL PAGO.** De conformidad con el artículo 9o., fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, no se pagará ese impuesto por la enajenación de construcciones adheridas al suelo, cuyo destino sea el de casa habitación; mientras que el artículo 21-A de su reglamento prevé que se consideraban comprendidos dentro de lo dispuesto por aquél, la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin. En este sentido, el legislador no emplea el concepto "casa-habitación", como sinónimo de "bien inmueble", sino que da una connotación de género a este último vocablo, y al primero de especie, ya que se señala que sí se causará el tributo relativo cuando la enajenación del bien no se trate de casa-habitación, de ahí que el vocablo construcción a que se refiere el precepto que se examina no puede conferirse a la definición de inmueble que prevé el artículo 750 del Código Civil Federal, puesto que dicha



acepción tiene una amplitud que rebasa el propósito del artículo 9o., fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Por tanto, la exención a que se refiere el último de los preceptos mencionados sólo es aplicable tratándose de casas-habitación. Así, dentro de la enajenación de los servicios de construcción exentos del pago del tributo correspondiente, no debe considerarse a la impermeabilización para casa-habitación como uno de ellos, pues ésta, si bien pasa a formar parte inseparable del inmueble, en realidad se realiza con el fin de proteger de las lluvias o dar mantenimiento a la vivienda, pero no forma parte de la construcción en sí misma considerada, sujeta al beneficio fiscal de referencia, sobre todo si tal servicio se tiene que realizar de manera continua o constante.

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Revisión fiscal 402/2009. Administrador Central de lo Contencioso, en suplencia por ausencia del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de los Administradores Generales de Grandes Contribuyentes, Jurídico, de Recaudación, de Auditoría Fiscal Federal, de Aduanas, de Servicios al Contribuyente y del Administrador Central de Amparo e Instancias Judiciales. 25 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Hugo Guzmán López. Secretario: René Ramos Pérez.

Nota: Sobre el tema tratado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió la contradicción de tesis 117/2010, de la que derivó la tesis 2a./J. 88/2010, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXII, julio de 2010, página 314, con el rubro: "VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN, ENCUESTRA JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL."

No obstante lo anterior, cabe señalar que existe un criterio por parte del SAT, contrario, mismo que señala lo siguiente:

**"105/2009/IVA Enajenación de casa habitación. La disposición que establece que no se pagará el impuesto al valor agregado no abarca a servicios parciales en su construcción.**

El artículo 9o., fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que no se pagará dicho impuesto en la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación.

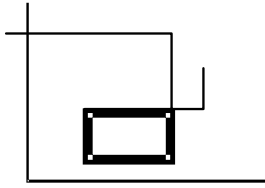


Asimismo, el artículo 29 del Reglamento de dicha ley señala que quedan comprendidos dentro de la exención la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, la ampliación de éstas y la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para ese fin, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales.

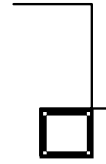
Por lo anterior, los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de cancelería de fierro o aluminio y, en general, cualquier labor que los constructores de inmuebles contraten con terceros para realizarlos o incorporarlos a inmuebles y construcciones nuevas destinadas a casa habitación, no se encuentran incluidos en la exención prevista en el artículo 9o., fracción II de la mencionada ley y 29 de su reglamento, ya que dichos servicios por sí mismos no constituyen la ejecución misma de una construcción adherida al suelo, ni implican la edificación de dicho inmueble.”

\*\*\*\*\*





## SITUACIÓN ACTUAL DE LAS COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN DE BIENES



Autor: CPC Luis Javier Espinosa Badial

### Antecedentes

Ante la ola de escándalos y de persecución fiscal a las Sociedades Cooperativas de Producción de Servicios, **es necesario precisarles a los lectores que, las Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes** no están dentro del ojo del huracán fiscal.

Toda Sociedad Cooperativa debe basar su operación en las bases constitutivas. Estas bases se señalan a continuación:

- a.- Denominación y domicilio social;
- b.- Objeto social, expresando concretamente cada una de las actividades a desarrollar;
- c.- Los regímenes de responsabilidad limitada o suplementada de sus socios, debiendo expresar en su denominación el régimen adoptado;
- d.- Forma de constituir o incrementar el capital social, expresión del valor de los certificados de aportación, forma de pago y devolución de su valor, así como la valuación de los bienes y derechos en caso de que se aporten;
- e.- Requisitos y procedimiento para la admisión, exclusión y separación voluntaria de los socios;
- f.- Forma de constituir los fondos sociales, su monto, su objeto y reglas para su aplicación;
- f.- Áreas de trabajo que vayan a crearse y reglas para su funcionamiento y en particular de la de educación cooperativa.
- h.- Duración del ejercicio social que podrá coincidir con el año de calendario, así como el tipo de libros de actas y de contabilidad a llevarse;
- i.- Forma en que deberá caucionar su manejo el personal que tenga fondos y bienes a su cargo;
- j.- El procedimiento para convocar y formalizar las asambleas generales ordinarias que se realizarán por lo menos una vez al año, así como las extraordinarias que se realizarán en cualquier momento a pedimento de la Asamblea General, del Consejo de Administración, del de Vigilancia o del 20% del total de los miembros;
- k.- Derechos y obligaciones de los socios, así como mecanismos de conciliación y arbitraje en caso de conflicto sobre el particular;
- l.- Formas de dirección y administración interna, así como sus atribuciones y responsabilidades.

### Cuantos tipos de Cooperativas existen

Existen dentro de la Legislación Federal Mexicana los siguientes tipos de Sociedades Cooperativas:

- 1.- **Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes** y/o Servicios
- 2.- Sociedades Cooperativas de Consumo de Bienes y/o Servicios
- 3.- Sociedades Cooperativas de ahorro y préstamo



#### 4.- Sociedades Cooperativas de Vivienda

##### **Que son las Cooperativas de Producción de Bienes**

Para la Ley General de Sociedades Cooperativas son Sociedades Cooperativas de Productores, **aquellas cuyos miembros se asocien para trabajar en común en la producción de bienes** y/o servicios, aportando su trabajo personal, físico o intelectual. **Independientemente del tipo de producción a la que estén dedicadas**, estas sociedades podrán almacenar, conservar, transportar y comercializar sus productos:

Importante precisión es la de que, en la actualidad se utiliza a las Cooperativas de Producción como centros de compraventa de diversas mercancías, situación que es totalmente irregular desde el punto de vista doctrinal y legal.

##### **Criterios no vinculativos**

Dentro del Código Fiscal de la Federación se establece en su artículo 33 que a la autoridad no le gustan ciertas prácticas operativas que realizan los Contribuyentes y a la vez obliga a los Contadores Públicos Registrados a que si en su revisión detectan estas prácticas operativas **es su obligación revelarlas en su dictamen fiscal**.

A Continuación se transcriben los artículos citados anteriormente:

**Artículo 33.-** Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

**I.-** Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

**a).-** Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

**b) .....**

**h)** Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, **los criterios no vinculativos** de las disposiciones fiscales y aduaneras.

**Artículo 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:



- I.-
- II..
- III.....

**Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código.**

En el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea encontramos el siguiente criterio no vinculativo referente a las Sociedades Cooperativas de Producción **de Servicios:**

**05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.
- II. La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

**Tratamiento Fiscal en la LISR y la LIETU (por Ley y RM)**

En la Ley del Impuesto Sobre la Renta las Sociedades Cooperativas de Producción dentro del Artículo 85-A se encuentra un tratamiento preferencial para diferir o no pagar el Impuesto respectivo sino hasta que se retiren las utilidades por sus socios. De no retirarse las utilidades no hay pago del Impuesto Sobre la Renta

En la Resolución Miscelánea para 2010 publicada el 11 de junio de 2010 encontramos las siguientes reglas que dan un rato preferencial a las Sociedades Cooperativas de Producción en el IETU:

**Plazo para el pago del IETU del ejercicio, de sociedades cooperativas de producción de bienes**

- I.4.3.2. Para los efectos del artículo 7, primer párrafo de la Ley del IETU, las sociedades cooperativas de producción de bienes que opten por aplicar lo dispuesto en el Capítulo VII-A del Título II de la Ley del ISR, podrán pagar el IETU del ejercicio mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para el pago del ISR del ejercicio en el artículo 85-A, fracción I, quinto párrafo de la Ley del ISR.  
*LIETU 7, LISR 85-A*





### **Contribuyentes no obligados a efectuar pagos provisionales**

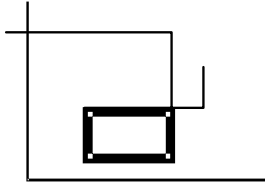
- I.4.3.8.** Para los efectos del artículo 9 de la Ley del IETU, los contribuyentes a que se refieren los artículos 85-A, fracción III y 143, tercer párrafo de la Ley del ISR, podrán no efectuar pagos provisionales del IETU. Tratándose de los contribuyentes a que se refiere el artículo 81, fracción I, último párrafo de la Ley del ISR que hubieran optado por realizar pagos provisionales semestrales del ISR, podrán optar por efectuar pagos provisionales semestrales del IETU. En el caso de las instituciones fiduciarias a que se refiere el artículo 144, segundo párrafo de la misma Ley, podrán optar por efectuar pagos provisionales del IETU en forma cuatrimestral. En ambos casos, se deberán presentar dichas declaraciones a más tardar en la misma fecha que para tales efectos se establece en las disposiciones aplicables en materia del ISR.
- Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes y las instituciones fiduciarias determinarán los pagos provisionales restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere la Ley del IETU en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del semestre o cuatrimestre al que corresponda el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo.
- LISR 81, 85-A, 143, 144, LIETU 9*

### **Conclusiones**

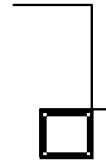
- 1.- Son lícitas las constituciones y operaciones de las Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes
- 2.- Las Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes no se encuentran dentro del escándalo, persecución fiscal, **ni de los criterios no vinculativos.**
- 3.- Dentro de las disposiciones fiscales se les da un trato preferencial a estas Sociedades Cooperativas de Producción de Bienes.
- 4.- Para 2010 en la Resolución Miscelánea se cerró el círculo para que prácticamente estas Sociedades puedan **no pagar el IETU.**

\*\*\*\*\*





RESUMEN DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN,  
SEPTIEMBRE 2010



*Autor: CP Néstor Velasco Lozano*

**DÍA**

**PUBLICACIÓN**

**SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

- 09** RESOLUCIÓN por la que se expiden las nuevas disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 212 de la Ley del Mercado de Valores.

RESOLUCIÓN que reforma y adiciona las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 95 de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, aplicables a las casas de cambio.

RESOLUCIÓN que reforma y adiciona las disposiciones de carácter general a que se refiere el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito.

RESOLUCIÓN que modifica las disposiciones de carácter general aplicables a las instituciones de crédito.

CIRCULAR S-22.18.23 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.

- 13** RESOLUCIÓN que modifica las disposiciones de carácter general que señalan los días del año 2010, en que las entidades financieras sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, deberán cerrar sus puertas y suspender operaciones.

- 14** TASAS para el cálculo del impuesto especial sobre producción y servicios aplicables a la enajenación de gasolinas y diesel en el mes de agosto de 2010.

PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 y su anexo 1-A.

CIRCULAR F-18.8.2 mediante la cual se da a conocer a las instituciones de fianzas, el día que se considerará inhábil con motivo de la celebración del Bicentenario del Inicio de la Independencia y Centenario del Inicio de la Revolución.



CIRCULAR S-21.11.2 mediante la cual se da a conocer a las instituciones y sociedades mutualistas de seguros, el día que se considerará inhábil con motivo de la celebración del Bicentenario del Inicio de la Independencia y Centenario del Inicio de la Revolución.

CIRCULAR S-22.18.1 mediante la cual se da 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, el cuadro de valores de la tasa de referencia para los rangos de rendimiento base de mercado señalados, para ser empleados 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.

- 23 ANEXO 20 de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010, publicada el 14 de septiembre de 2010.
- 24 DECRETO por el que se otorgan los beneficios fiscales que se mencionan, a los contribuyentes de las zonas afectadas del Estado de Veracruz por los fenómenos meteorológicos que se indican.
- 28 RESOLUCIÓN por la que se modifican las disposiciones de carácter general aplicables a las instituciones de crédito.

#### **TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA**

- 22 ACUERDO G/27/2010 emitido por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante el cual se declara inhábil el quince de septiembre del año en curso, por lo tanto no correrán los términos procesales.

#### **SECRETARÍA DE ECONOMÍA**

- 23 DECRETO por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones del Reglamento del Registro Público de Comercio.

DECRETO por el que se modifica la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.

DECRETO por el que se modifica la Tarifa de la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, el Decreto por el que se establecen diversos Programas de Promoción Sectorial, así como los diversos que establecen el Impuesto General de Importación para la Región Fronteriza y la Franja Fronteriza Norte, la tasa o preferencia arancelaria aplicable, respecto del Impuesto General de Importación para las mercancías originarias de algunos países con los que México ha celebrado acuerdos comerciales.

VIGÉSIMA Primera Modificación al Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior.



## **SECRETARÍA DE RELACIONES EXTERIORES**

- 09** DECRETO Promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de Bermudas sobre el Intercambio de Información en materia Tributaria, firmado en la Ciudad de México el quince de octubre de dos mil nueve.
- 23** DECRETO Promulgatorio del Protocolo Modificatorio al Tratado de Libre Comercio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Nicaragua, hecho el treinta de junio de dos mil nueve.

## **TRIBUNAL FEDERAL DE CONCILIACIÓN Y ARBITRAJE**

- 09** ACUERDO del Tribunal en Pleno del treinta y uno de agosto de dos mil diez, por el que se establecen como días de suspensión de labores del Tribunal Federal de Conciliación y Arbitraje, los días catorce y quince de septiembre del presente año, en la inteligencia de que en esos días no correrán términos.

## **SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN**

- 10** DECRETO por el que se adiciona el Artículo Tercero Transitorio al Decreto por el que se establece el Calendario Oficial, publicado el 6 de octubre de 1993.

## **BANCO DE MEXICO**

- 06** EQUIVALENCIA de las monedas de diversos países con el dólar de los Estados Unidos de América, correspondiente al mes de agosto de 2010.
- 10** ÍNDICE Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de agosto de 2010: 141.166.

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

- 13** 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 agosto de 2010.
- 14** ACLARACIÓN a la Equivalencia de las monedas de diversos países con el dólar de los Estados Unidos de América, correspondiente al mes de agosto de 2010, publicada el 6 de septiembre de 2010.
- 24** VALOR de la unidad de inversión para los días 26 de septiembre a 10 de octubre de 2010.
- 27** 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 septiembre 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 septiembre 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 septiembre de 2010.

\*\*\*\*\*



TESIS DE LOS TRIBUNALES,  
SEPTIEMBRE 2010

*Autor: Lic. Alejandro Cisneros Sánchez*

A continuación encontrarán los rubros que consideramos de mayor interés al respecto de los criterios jurisprudenciales publicados por la SCJN en el periodo de Septiembre de 2010:

**Registro No.** 163749,  
Localización: Novena Época,  
Instancia: Pleno,  
Fuente: Semanario Judicial de la  
Federación y su Gaceta, XXXII,  
Septiembre de 2010,  
Página: 23,  
Tesis: P./J. 85/2010,  
Jurisprudencia,  
Materia(s): Constitucional, Administrativa.

**RENDA. EL SUBSIDIO ACREDITABLE PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 113, 114 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TIENE RELACIÓN CON LA TARIFA APLICABLE NI CON LA BASE DEL TRIBUTO Y, POR ELLO, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE JUSTICIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2006).**

El subsidio acreditable previsto en los artículos 113, 114 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes en el ejercicio fiscal de 2006, constituye una figura que no conforma la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, porque no tiene relación con la tarifa aplicable ni con la base del tributo, pues para determinar este elemento cuantitativo se sustraen de los ingresos acumulables los ingresos exentos y las deducciones, pero de dicha mecánica no aparecen tales beneficios fiscales, porque actúan sobre el impuesto a pagar, es decir, una vez realizado el cálculo para determinar el numerario a cubrir. Por tanto, si el subsidio acreditable no se incorpora a alguno de los elementos esenciales de la contribución, ni puede formar parte imprescindible de la estructura típica del impuesto sobre la renta de las personas físicas, acorde con su propia naturaleza, es claro que no se rige por los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Contradicción de tesis 7/2008-PL. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 8 de diciembre de 2009. Mayoría de siete votos. Disidentes: Luis María Aguilar Morales, Sergio A. Valls Hernández, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Juan N. Silva Meza. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.

El Tribunal Pleno, el seis de septiembre en curso, aprobó, con el número 85/2010, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a seis de septiembre de dos mil diez.

**Registro No.** 163862,  
Localización: Novena Época,  
Instancia: Primera Sala,  
Fuente: Semanario Judicial de la  
Federación y su Gaceta, XXXII,  
Septiembre de 2010,  
Página: 177, Tesis: 1a. CVII/2010,  
Tesis Aislada, Materia(s):  
Constitucional, Administrativa

**CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SI SU ESTABLECIMIENTO ES OTORGADO A TÍTULO DE BENEFICIO, LES RESULTA APLICABLE LA GARANTÍA GENERAL DE IGUALDAD.**

Existen ejemplos de conceptos acreditables establecidos a título de beneficio, con el propósito de influir en algún aspecto considerado indeseable, de conferir o generar posiciones preferenciales, o bien, que pretenden obtener algún fin específico de carácter extrafiscal. De manera que este tipo de conceptos acreditables, otorgados por razones no estructurales, frente a la contribución en concreto o frente al sistema tributario, son producto de una sanción positiva prevista por una norma típicamente promocional, y pueden suscribirse entre los que se han denominado "gastos fiscales", es decir, los originados por la disminución o reducción de tributos, traducidos en la no obtención de un ingreso público como consecuencia de la concesión de beneficios fiscales orientados al logro de la política económica o social. Asimismo, este tipo de créditos puede equipararse o sustituirse por subvenciones públicas, pues en estos beneficios se tiene como objeto prioritario plasmar criterios de extrafiscalidad justificados en razones de interés público. De ahí que se trata de beneficios cuyo establecimiento no obedece a una exigencia constitucional de justicia tributaria, si se toma en cuenta que su establecimiento se da con una intención promocional en cumplimiento a lo previsto en la propia Ley Fundamental, al precisar que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demanden el interés general en el marco de libertades que otorga la propia Constitución General de la República; por ende, no se trata de un ajuste a la estructura, al diseño o al monto de un impuesto causado o que se recauda en exceso, sino que se trata de un tributo causado por la manifestación de riqueza sobre la cual se establece un gravamen, y que se calcula atendiendo a las reglas ordinarias establecidas legalmente para tal efecto. En tal virtud, las normas que establecen dichos conceptos no tienen por qué juzgarse a la luz del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues su otorgamiento no obedece a razones de justicia tributaria, ni al ajuste que corresponde para que el gravamen se determine conforme a la capacidad contributiva que dio lugar al establecimiento del tributo. Así, en materia de créditos otorgados por razones distintas a las "estructurales", que son beneficios, el legislador, o el órgano encargado de su establecimiento, cuenta con una amplia libertad al configurar su contenido y alcance, pues a él corresponde primordialmente tomar la decisión sobre el tamaño del incentivo que intenta otorgar, o de la suficiencia de la medida otorgada, y sería incorrecto que el Tribunal Constitucional emitiera un juicio sobre la necesidad, supuestamente exigida por la propia Ley Fundamental, de establecer o conservar un beneficio para un determinado sector como un pronunciamiento de justicia tributaria. Sin embargo, lo anterior no implica que las normas que establezcan dichos conceptos acreditables escapen al control de constitucionalidad, ya que la delimitación de quiénes pueden contar con tal beneficio y su implementación "selectiva", excluyendo o incluyendo a determinados sectores o personas, desde luego puede analizarse desde el ámbito más amplio que corresponde a la garantía general de igualdad, y no a la de equidad tributaria.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163861,  
Localización: Novena Época,  
Instancia: Primera Sala,  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXXII,  
Septiembre de 2010,  
Página: 178,  
Tesis: 1a. CVI/2010,  
Tesis Aislada,  
Materia(s): Constitucional, Administrativa.

**CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SUPUESTOS EN LOS QUE SU ESTABLECIMIENTO DEBE SER RECONOCIDO POR EL LEGISLADOR EN EL MARCO DE LAS GARANTÍAS CONSTITUCIONALES DE LA MATERIA TRIBUTARIA.**



La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación distinguió entre las deducciones establecidas en materia de impuesto sobre la renta en la tesis 1a. LXIX/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 84, con el rubro: "DEDUCCIONES ESTRUCTURALES Y NO ESTRUCTURALES. RAZONES QUE PUEDEN JUSTIFICAR SU INCORPORACIÓN EN EL DISEÑO NORMATIVO DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.". Del mismo modo, puede establecerse un criterio diferenciador entre conceptos acreditables, dependiendo de los fines a que obedece su establecimiento. Así, existen razones que justifican el reconocimiento de créditos, como son preservar la lógica interna del gravamen, cumplir con algún postulado constitucional, o bien, de política pública, principalmente de tipo fiscal. De esa manera, si la legislación no reconoce el derecho a acreditar los pagos provisionales contra el impuesto anual -en materia de impuesto sobre la renta y de cualquier contribución en la que los enteros provisionales se efectúan a cuenta del causado en un periodo mayor, tradicionalmente anual-, ello se traduce en un pago duplicado de dicho gravamen, elevando al doble la tasa efectiva del mismo, lo cual tiene un efecto no previsto y ni pretendido que resulta no sólo indeseable, sino inconstitucional, pues el juicio de constitucionalidad sobre el reconocimiento del crédito se encamina a que la contribución se ajuste a su configuración normativa ordinaria, eliminando los errores o vicios que tienen como consecuencia que el gravamen se recaude en exceso a la capacidad que en abstracto se aprecia para establecer el tributo, y que en concreto se materializa en un monto determinado. Por otra parte, si no se permitiera el acreditamiento del impuesto sobre la renta retenido por no residentes, ello provocaría un efecto de doble tributación, el cual no necesariamente puede tacharse de inconstitucional, pero desde luego atentaría contra la política fiscal seguida por el Estado mexicano y, en casos extremos, puede llevar a escenarios desproporcionados, sobre todo cuando la doble imposición se dé en condiciones que provoquen la confiscatoriedad del gravamen. En otros supuestos el acreditamiento resulta esencial para cumplir con la lógica del gravamen, como en el impuesto al valor agregado, el cual fue diseñado normativamente para causarse sobre el precio de venta, y busca incidir sobre el valor que se añade en las distintas etapas de producción y distribución de satisfactores, pretendiendo pesar en el consumidor final; en tal virtud de no otorgarse el derecho al acreditamiento, cualquier compra, aun las intermedias, resentiría el gravamen acumulativamente, con lo cual se desvirtúa el propósito de la contribución. Asimismo, puede darse el caso de que el legislador persiga ciertos fines fiscales, a los que el acreditamiento resulta esencial, como cuando establece contribuciones complementarias o vinculadas en la consecución del propósito de una de ellas, supuestos en los que el acreditamiento puede demandarse desde la óptica constitucional como acontecía, por ejemplo, en el acreditamiento del impuesto sobre la renta efectivamente pagado contra el impuesto al activo causado, pues los fines de este último se atienden en la medida en que la complementariedad de ambos gravámenes se traduce en hacer tributar a los activos concurrentes en la generación de utilidades, que no hubieren pagado impuesto sobre la renta. De lo anterior pueden apreciarse los fines de la lógica o mecánica del gravamen, así como del cumplimiento de la política tributaria perseguida por el Estado, y puede afirmarse -al igual que en el caso de las deducciones- que se trata de conceptos que buscan que el tributo plasme los criterios de justicia y eficacia técnica que deben regir en su implementación y aplicación, ya que este tipo de créditos no puede o no debe equipararse o sustituirse por subvenciones públicas o por asignaciones directas de recursos, en la medida en que no buscan, primordialmente, la promoción de conductas. Por tanto, a los créditos relativos que obedecen a razones estructurales, les resultan aplicables las garantías constitucionales en materia tributaria, pues se trata de créditos que el legislador debe



reconocer, es decir, que no otorga una concesión graciosa, y que permiten la consecución de los fines propios del tributo en el marco de la capacidad contributiva de los causantes.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163860

Localización: Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 180

Tesis: 1a. CV/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**CONCEPTOS ACREDITABLES CONTRA IMPUESTOS FEDERALES. SUS CARACTERÍSTICAS.**

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en torno a la función de los conceptos acreditables en el cálculo del impuesto sobre la renta, como se advierte de la tesis 1a. LXXI/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, mayo de 2009, página 94, con el rubro: "RENTA. FUNCIÓN DE LOS ACREDITAMIENTOS EN LA MECÁNICA DEL CÁLCULO DEL IMPUESTO RELATIVO."; así pues, como desarrollo de dicho criterio cabe precisar las características generales de tales conceptos: 1) los créditos fiscales se aplican contra la contribución ya causada, y no a nivel del hecho o la base imponible. En esa virtud, las cantidades acreditables tienen un efecto económico equivalente al de una compensación en la medida que se trata de cantidades que reducen directamente el monto de la contribución; 2) en consecuencia, prácticamente por definición, los créditos fiscales son ajenos a los elementos esenciales de la contribución, es decir, no se deberían encontrar contenidos en la definición normativa del objeto, del sujeto, de la base o de la tasa de la contribución respectiva, lo cual no implica necesariamente que no les sean aplicables los principios constitucionales de la materia tributaria; 3) los créditos fiscales tienen impacto en la mecánica del gravamen tras la aplicación de la tasa y reducen, peso por peso, el impuesto a pagar, de manera que su valor real para el causante es igual al valor nominal del crédito, y 4) en cuanto al propósito o a la intención que persiguen los créditos fiscales, éste puede ser uno de los siguientes: los créditos fiscales usualmente se dirigen a evitar algunas contradicciones en el sistema tributario y también se suelen utilizar para armonizar la dinámica interna de los momentos que se articulan dentro del tributo. Adicionalmente, también pueden establecerse a fin de introducir ciertos beneficios que funcionan como bonificaciones y que buscan generar posiciones preferentes en los sujetos a los que se otorgan, o bien, que pretenden obtener alguna finalidad específica, tradicionalmente de carácter extrafiscal.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.





**Registro No.** 163818

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 181

Tesis: 1a. CIX/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

**ESTÍMULOS FISCALES ACREDITABLES. SU OTORGAMIENTO IMPLICA DAR UN TRATO DIFERENCIADO, POR LO QUE EL AUTOR DE LA NORMA LO DEBE JUSTIFICAR, SIN QUE SEA NECESARIO APORTAR RAZONES SOBRE LOS CASOS A LOS QUE NO SE OTORGA EL BENEFICIO RESPECTIVO.**

Al establecer un trato diferenciado en materia de beneficios fiscales, como lo son los estímulos acreditables que se otorgan con ese carácter, el autor de la norma respectiva debe proporcionar justificaciones, motivos o razones. En efecto, si nos encontramos ante créditos fiscales que conceden estímulos, que promocionan ciertas conductas, que no se otorgan por razones estructurales, sino que son el vehículo para el otorgamiento de determinados beneficios, que no resultan exigibles constitucionalmente, y que de algún modo están en tensión con las implicaciones del principio de generalidad tributaria, ello tiene implicaciones en lo que se refiere a las razones que debería ofrecer el legislador al justificar el otorgamiento del estímulo fiscal en comento. De esta forma, resulta radicalmente distinto acercarse al tema de la motivación legislativa en los casos en los que el gobernado denuncia que la legislación ordinaria establece un trato diferenciado que tiene como efecto privarle de un derecho constitucionalmente tutelado, restando a la esfera jurídica del quejoso, que en aquellos en los que el trato diferenciado se reduce a otorgar beneficios a terceros. Si, como ha sostenido esta Sala, lo ordinario no es la exención o, para el caso, el otorgamiento del beneficio fiscal, sino la causación y cálculo del gravamen en los términos legales, la carga justificatoria -la carga argumental al momento de legislar- no debe en estos casos pesar sobre las razones por las que no se establece el gravamen -o bien, sobre las razones por las que no se otorga el estímulo- pues tales extremos no son sólo "ordinarios" o "esperados", sino que son demandados por la propia Constitución, al derivar del principio de generalidad en la tributación. En tales circunstancias, bastará que el legislador justifique por qué otorga el crédito para determinados casos, sin que pueda obligársele a precisar las razones por las que no lo hizo en los restantes, pues no debe pasarse por alto que la persona o personas que no cuentan con el estímulo otorgado por el legislador, no están pagando una obligación fiscal excesiva o desajustada en relación con la capacidad contributiva que legitima la imposición del gravamen, y que sirve de medida para su determinación en cantidad líquida. Así, se aprecia que la situación ordinaria a la luz de lo dispuesto por la Constitución es no contar con la medida de minoración promotora de ciertas conductas. Por ello, si algo debe justificar el legislador cuando establece exenciones, o cuando autoriza beneficios y estímulos acreditables, son las razones por las que se siente autorizado a introducirlos en la legislación fiscal, pues se erigen en excepción al programa constitucional, al hacer que determinadas manifestaciones de capacidad, idóneas para contribuir al levantamiento de las cargas públicas, dejen de hacerlo.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.



**Registro No.** 163769

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 182

Tesis: 1a. CVIII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa, Constitucional

**PRINCIPIO DE GENERALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE  
EN RELACIÓN CON LOS CRÉDITOS FISCALES  
OTORGADOS A TÍTULO DE BENEFICIO.**

El principio de generalidad tributaria se encuentra asociado a la igualdad en la imposición, y constituye un límite constitucional a la libertad de configuración del sistema tributario, traducéndose en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre. Así, el principio de generalidad tributaria se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad contributiva sean de alguna forma recogidos en la norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; la segunda, en sentido negativo, se refiere a la interdicción de todo privilegio o de áreas inmunes al pago de los tributos; esto es, las prerrogativas que permitan la liberación de la obligación deben reducirse a un mínimo y deben justificarse, por lo que está prohibida la exención no razonable de todos los gobernados dotados de capacidad contributiva. Por otra parte, la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria pone de relieve la necesidad de tutelar el interés del Estado en la percepción de ingresos, que es un interés público encaminado a atender necesidades sociales relevantes con amplio respaldo o tutela constitucional, así como la necesidad de basar la contribución de los ciudadanos al sostenimiento de los gastos públicos en criterios de solidaridad. En ese contexto y en relación con la apreciación afirmativa del principio de generalidad tributaria, nadie tiene derecho constitucionalmente tutelado a la exención tributaria, y tampoco para contar con un crédito promocional que disminuya la deuda tributaria legalmente causada, por el contrario, todas las personas están bajo los efectos del imperativo que la Constitución General de la República da al legislador de detectar todos los signos demostrativos de capacidad idónea para concurrir al levantamiento de las cargas públicas. Además, del referido principio de generalidad tributaria también se advierte el postulado según el cual las exenciones y el otorgamiento de estímulos fiscales acreditables deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben poder justificarse razonablemente en el marco de la Constitución Federal.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163896

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y  
su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1152

Tesis: I.7o.A.725 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**ACTIVO. PARA CALCULAR Y ACTUALIZAR DICHO  
TRIBUTO TRATÁNDOSE DE ESCISIÓN DE SOCIEDADES,  
DEBEN OBSERVARSE LAS REGLAS GENERALES  
PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 5o.-A DE LA LEY DEL  
IMPUESTO RELATIVO, EN RELACIÓN CON LAS  
ESPECIALES PARA DETERMINAR LA BASE,  
CONTENIDAS EN EL DIVERSO PRECEPTO 13-A DEL  
PROPIO ORDENAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE  
HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006).**



El artículo 13-A, fracción III, de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, indica que las sociedades escidente y escindidas deberán continuar con la opción que prevé el artículo 5o.-A del propio ordenamiento y vigencia, cuando la hubiera ejercido la escidente, en cuyo caso, en el ejercicio en que se efectúa la escisión y en el siguiente, deberán considerar ambas sociedades el impuesto del penúltimo y último ejercicios inmediatos anteriores al de la escisión, y que a partir del tercero considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a la sociedad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior. Por su parte, el señalado artículo 5o.-A, segundo párrafo, precisa que el impuesto se actualizará por el periodo transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto. Por lo que de una interpretación armónica de ambos preceptos se concluye que para calcular y actualizar dicho tributo tratándose de escisión de sociedades, deben observarse las reglas generales previstas en el segundo de los artículos citados, en relación con las especiales para determinar la base contenidas en el primero.

#### SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 59/2010. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "1", unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 9 de junio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretaria: Karen Patiño Ortiz.

**Registro No.** 163895

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1153

Tesis: I.7o.A.726 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**ACTIVO. PARA DETERMINAR LA BASE DE DICHO TRIBUTOS TRATÁNDOSE DE ESCISIÓN DE SOCIEDADES, DEBEN APLICARSE LAS REGLAS ESPECIALES CONTENIDAS EN EL ARTÍCULO 13-A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006.**

El artículo 5o.-A de la Ley del Impuesto al Activo, vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, permite a los contribuyentes determinar el impuesto del ejercicio considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, en la inteligencia de que de ejercer esta opción deberán continuar realizando los pagos subsecuentes conforme a dicho precepto; sin embargo, para determinar la base del referido tributo tratándose de escisión de sociedades, deben aplicarse las reglas especiales contenidas en el diverso artículo 13-A, fracción III, del indicado ordenamiento y vigencia, el cual establece que en el ejercicio en que se efectúa la escisión y el siguiente, las sociedades escidente y escindidas deberán considerar el impuesto del penúltimo y último ejercicios inmediatos anteriores al de la escisión, y que a partir del tercero considerarán el impuesto que le hubiera correspondido a la sociedad en el penúltimo ejercicio inmediato anterior, por lo que deja de aplicarse la base prevista en el artículo inicialmente mencionado, para continuar realizando los pagos subsecuentes conforme al régimen especial, lo que se corrobora con la exposición de motivos de 15 de noviembre de 1991, que dio origen a la adición del artículo 13-A, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 20 de diciembre del mismo año, en la que se advierte la intención del legislador en ese sentido.



SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 59/2010. Administrador de lo Contencioso de Grandes Contribuyentes "1", unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 9 de junio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretaria: Karen Patiño Ortiz.

**Registro No.** 163868

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1192

Tesis: XVI.1o.A.T.57 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**COMPETENCIA EN AMPARO INDIRECTO PARA CONOCER DE LA NEGATIVA DE CONDONACIÓN DE UNA MULTA FISCAL. SE SURTE EN FAVOR DEL JUEZ DE DISTRITO QUE EJERZA JURISDICCIÓN EN EL LUGAR DONDE TIENE SU DOMICILIO FISCAL EL CONTRIBUYENTE.**

Si bien es cierto que la negativa de la autoridad de condonar una multa fiscal no requiere de ejecución material directa, pues ésta se despliega respecto del acto que, de origen, impuso el gravamen, también lo es que al implicar el rechazo de dar curso a una solicitud para que esa afectación preexistente (multa primigenia) se modifique, se traduce en un efecto positivo que condiciona esa ejecución y posibilita la actuación material del ente hacendario, porque de no enterarse la cantidad establecida, el procedimiento administrativo de ejecución continuará hasta lograr su recuperación. En esa virtud, es competente para conocer de dicha determinación administrativa el Juez de Distrito que ejerza jurisdicción en el lugar en donde se hará efectiva la multa, con fundamento en el primer párrafo del artículo 36 de la Ley de Amparo, es decir, aquel donde tiene su domicilio fiscal el contribuyente.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.

Competencia 8/2010. Suscitada entre los Juzgados Primero y Octavo de Distrito en el Estado de Guanajuato, con residencia en Guanajuato y Celaya, respectivamente. 25 de junio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Ariel Alberto Rojas Caballero. Secretario: Miguel Ángel González Escalante.

**Registro No.** 163863

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1213

Tesis: I.7o.A.730 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**COMPROBANTES FISCALES. SU EXPEDICIÓN CON EL NOMBRE INCOMPLETO DEL CONTRIBUYENTE ACTUALIZA LA INFRACCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 83 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 28 DE JUNIO DE 2006).**

De conformidad con el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 28 de junio de 2006, las personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán



proporcionar la información relacionada con su identidad, mediante los avisos que se establecen en el reglamento del citado ordenamiento. Por su parte, el artículo 29 de dicho código y vigencia, en sus párrafos tercero y cuarto, señala que para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en tales comprobantes, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien en ellos aparece sean los correctos y que quienes los entreguen deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que se asienta en esos documentos. En ese contexto, si bien es cierto que el artículo 29-A, fracción I, del invocado código únicamente señala que los comprobantes fiscales deben contener impreso el nombre, sin hacer referencia a si éste debe estar plasmado de manera completa, también lo es que de la interpretación sistemática a los señalados preceptos se colige que debe ser así, puesto que ello da certeza jurídica tanto a las autoridades como al contribuyente y a las personas en favor de quienes se expiden. Esta apreciación debe estimarse en esos términos, en razón de que en materia fiscal el nombre identifica a los contribuyentes a efecto de que cumplan con sus obligaciones tributarias y puedan hacer valer sus derechos, de forma que si no se satisface esa obligación, la autoridad puede ejercer algún medio coercitivo para exigir su cumplimiento. Por tanto, la expedición de los comprobantes fiscales con el nombre incompleto del contribuyente actualiza la infracción prevista en la fracción VII del artículo 83 del indicado ordenamiento, por lo cual la sanción impuesta conforme a su artículo 84, fracción IV, del propio código es legal y no quebranta el principio de aplicación estricta de las normas hacendarias.

#### SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 137/2010. Leopoldo González Orejas. 23 de junio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: F. Javier Mijangos Navarro. Secretario: Héctor Landa Báez.

**Registro No.** 163817

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1259

Tesis: I.4o.A.721 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**FIANZAS OTORGADAS EN FAVOR DE LA FEDERACIÓN PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS. CONTRA LOS ACTOS TENDENTES A HACERLAS EFECTIVAS PROCEDE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL, SIN NECESIDAD DE AGOTAR EL RECURSO DE REVOCACIÓN, DADA LA DEFINITIVIDAD DE AQUÉLLOS.**

Los artículos 126, 127 y 143, párrafo tercero, del Código Fiscal de la Federación establecen, respectivamente, que el recurso de revocación no procede contra actos que tengan por objeto hacer efectivas las fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros; que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la convocatoria respectiva, y que tratándose de fianzas en favor de la Federación otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigibles se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución. En este contexto, el que deba seguirse el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectiva una de las fianzas a que se refiere el citado artículo 126, no implica que sea aplicable el mencionado precepto 127 que prevé esperar hasta la publicación de la convocatoria de remate para hacer valer el recurso de revocación y, consecuentemente, el juicio contencioso



administrativo federal contra actos dictados dentro del aludido procedimiento, razón por la cual este último medio de impugnación procede contra los actos tendentes a hacer efectivas las fianzas otorgadas en favor de la Federación para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, sin necesidad de agotar el señalado recurso administrativo, dada la definitividad de aquéllos.

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 176/2010. Afianzadora Sofimex, S.A. 20 de mayo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Patricio González-Loyola Pérez. Secretario: José Pablo Sáyo Vargás.

**Registro No.** 163816

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1260

Tesis: IV.3o.A.132 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**FIANZAS OTORGADAS PARA GARANTIZAR OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DE TERCEROS. LOS ACTOS TENDENTES A HACERLAS EFECTIVAS SON IMPUGNABLES DIRECTAMENTE A TRAVÉS DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL.**

El artículo 127 del Código Fiscal de la Federación dispone que tratándose de violaciones ocurridas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate, el recurso de revocación sólo podrá hacerse valer hasta el momento de la publicación de la convocatoria respectiva, contando para ello con un plazo de diez días hábiles a partir de su publicación. Por su parte, en la jurisprudencia 2a./J. 18/2009, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, marzo de 2009, página 451, de rubro: "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006.", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió que al ser improcedente el indicado recurso cuando se interpone antes del referido plazo, dichas violaciones procesales tampoco adquieren el carácter de actos o resoluciones definitivas que permita impugnarlas a través del juicio contencioso administrativo federal. Sin embargo, esa restricción no es aplicable al caso en que se reclamen actos tendentes a hacer efectivas fianzas otorgadas para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros. Lo anterior es así, pues al disponer expresamente el artículo 126 del citado código que el recurso de revocación no procederá contra actos que tengan el señalado objeto, les otorga la definitividad necesaria para impugnarse directamente a través del mencionado juicio, de conformidad con la relación sistemática de este último precepto con los artículos 95 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, 14, fracción IX y antepenúltimo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y 2o. y 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al tratarse de una resolución que requiere el pago de garantías en favor de la Federación, el Distrito Federal, Estados o Municipios, así como de sus entidades paraestatales.

#### TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.



Amparo directo 307/2009. HSBC Fianzas, S.A., Grupo Financiero HSBC. 13 de mayo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Miguel Ángel Cantú Cisneros. Secretaria: Sandra Elizabeth López Barajas.

**Registro No.** 163805

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1269

Tesis: XIV.C.A.38 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**INDEMNIZACIÓN POR DAÑOS Y PERJUICIOS PREVISTA EN EL ARTÍCULO 6o., CUARTO PÁRRAFO, FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. ES IMPROCEDENTE CUANDO LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE LA AUTORIDAD DEMANDADA INOBSERVÓ, NO ES EXACTAMENTE APLICABLE AL CASO CONCRETO.**

El artículo 6o., cuarto párrafo, fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establece que la autoridad demandada debe indemnizar a los particulares afectados por el importe de daños y perjuicios causados, cuando la unidad administrativa de aquélla cometa falta grave al dictar la resolución y no se allane al contestar la demanda, y que hay falta grave cuando el acto impugnado es contrario a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. En estas condiciones, para que se actualice tal supuesto es necesario que el criterio jurisprudencial sea exactamente aplicable al caso concreto, pues no basta el hecho de que de su contexto se aprecie algún tema que pueda aplicarse al asunto en particular, como por ejemplo en el evento de que la fiscalizadora, en el ejercicio de sus facultades de comprobación en una visita domiciliaria, requiere al contribuyente la exhibición de sus estados de cuenta bancarios, y éste pretende que tome en cuenta una jurisprudencia que aborda ese tema, pero en relación con las revisiones de gabinete o escritorio. Por tanto, si el criterio que la autoridad demandada inobservó no cumple con la señalada condición, la mencionada indemnización es improcedente.

**TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS CIVIL Y ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.**

Revisión fiscal 28/2010. Administrador Local Jurídico de Mérida, en el Estado de Yucatán, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 26 de mayo de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Elvira Concepción Pasos Magaña. Secretario: Leopoldo de Jesús Cortés Esponda.

**Registro No.** 163789

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1340

Tesis: II.4o.A.25 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**LITIS ABIERTA EN EL JUICIO DE NULIDAD. COMO DICHO PRINCIPIO NO ES DE APLICACIÓN ABSOLUTA, SI EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA NO CUENTA CON LOS ELEMENTOS SUFICIENTES QUE LE PERMITAN RESOLVER DEBIDAMENTE EL FONDO DE LA CUESTIÓN DEBATIDA, DEBE REALIZAR UNA DECLARATORIA DE NULIDAD PARA EFECTOS CON EL OBJETO DE QUE SEA LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA QUIEN LO DEFINA.**

Si bien es cierto que los artículos 1o., segundo párrafo y 50., cuarto párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo consagran el principio de litis abierta que opera en el juicio de nulidad, que esencialmente consiste en que el afectado con la resolución recaída a un recurso en sede administrativa puede expresar conceptos de



nulidad tanto respecto de la determinación impugnada en dicho recurso como de la emitida en éste y, además, por lo que toca a la primera, puede introducir argumentos diferentes a los que hizo valer, pudiendo ofrecer las pruebas que estime pertinentes para demostrar la ilegalidad de ambos pronunciamientos, también lo es que como dicho principio no es de aplicación absoluta, si el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no cuenta con los elementos suficientes que le permitan resolver debidamente el fondo de la cuestión debatida, debe realizar una declaratoria de nulidad para efectos con el objeto de que sea la autoridad administrativa quien lo defina, por ser ésta la que tiene todos los medios pertinentes para ello.

#### CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Revisión fiscal 429/2009. Subadministradora de la Administración Local Jurídica de Naucalpan, en suplencia por ausencia del Administrador Local Jurídico de Naucalpan, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Jefe del Servicio de Administración Tributaria y de las autoridades demandadas. 22 de abril de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Adalberto Eduardo Herrera González. Secretario: Erik Juárez Olvera.

**Registro No. 163776**

Localización: Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1351

Tesis: VIII.1o.P.A.93 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**NEGATIVA FICTA. EL PLAZO DE TRES MESES PREVISTO EN EL ARTÍCULO 37 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA QUE SE CONFIGURE AQUÉLLA, SE INTERRUMPE CUANDO MEDIE UN REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD AL PETICIONARIO PARA QUE CUMPLA LOS REQUISITOS OMITIDOS O PROPORCIONE LOS ELEMENTOS NECESARIOS PARA RESOLVER.**

El silencio administrativo, en términos del primer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, origina una ficción legal, en virtud de la cual la falta de resolución produce la desestimación del fondo de las pretensiones del particular contenidas en su petición, lo que se traduce en una denegación tácita de lo solicitado; sin embargo, para que se estime materializada esa negativa ficta es necesario que transcurra el plazo de tres meses previsto en el mencionado numeral, el cual por imperativo del tercer párrafo del propio precepto, se interrumpe cuando medie un requerimiento de la autoridad al peticionario para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, iniciando nuevamente desde que acate esa solicitud de información.

#### PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL OCTAVO CIRCUITO.

Amparo directo 196/2010. Constructora Samsara, S.A. de C.V. 24 de junio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos Gabriel Olvera Corral. Secretaria: Sanjuana Alonso Orona.





**Registro No.** 163765  
Localización: Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XXXII, Septiembre de 2010  
Página: 1358  
Tesis: VI.1o.A.300 A  
Tesis Aislada  
Materia(s): Administrativa

**PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 23 CONSTITUCIONAL SU INICIO PARA REALIZAR EL COBRO DE UN CRÉDITO FISCAL FIRME Y EXIGIBLE, AUN CUANDO PREVIAMENTE SE HAYA DECLARADO LA NULIDAD LISA Y LLANA DE DETERMINADOS ACTOS DE UN DIVERSO PROCEDIMIENTO ECONÓMICO COACTIVO, POR NO ACATARSE OPORTUNAMENTE UN FALLO DE NULIDAD PARA EFECTOS DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 52 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.**

Si en un juicio contencioso administrativo se declara la nulidad lisa y llana exclusivamente de los actos del procedimiento administrativo de ejecución impugnados, porque éstos se emitieron en acatamiento de una diversa sentencia de nulidad para efectos, pero fuera del plazo de cuatro meses previsto al respecto en el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ello no impide que ante la firmeza del crédito fiscal que se pretende cobrar, la autoridad tributaria pueda iniciar un nuevo procedimiento económico coactivo para recaudar un crédito que no fue materia de litis en esos juicios fiscales, sin que lo anterior implique una violación al artículo 23 de la Constitución General de la República. Ello es así, pues la prohibición contenida en la norma constitucional mencionada se traduce, para la materia administrativa y en el caso mencionado, en que no sean objeto de un nuevo juicio fiscal los mismos hechos y actos que previamente se declararon nulos, empero, en el supuesto de que se estimen ilegales determinados actos del procedimiento económico coactivo, como lo son el mandamiento de ejecución y el requerimiento de pago respectivos, en atención a que éstos no se emitieron dentro del plazo de cuatro meses con que contaba la autoridad exactora para dar cumplimiento a una diversa sentencia de nulidad, la emisión de un nuevo procedimiento administrativo de ejecución desde su inicio, no implica la reiteración de actos declarados nulos y que no pueden ser materia de un nuevo juicio, porque por una parte se tratará de un nuevo mandamiento de ejecución que iniciará el procedimiento de cobro correspondiente, con los actos subsecuentes que le habrán de seguir, y que podrán combatirse en los momentos procesales oportunos por vicios propios, esto es, se trata de hechos y actos diversos de los primeros que dieron origen a la nulidad mencionada; y, por otro lado, porque sólo de este modo se permite a las autoridades fiscales que cobren los créditos firmes que tienen la obligación de recaudar, pues estimar lo contrario llevaría a considerar que ante la nulidad de un procedimiento administrativo de ejecución, ya no se pueda en lo subsecuente cobrar un crédito fiscal que goza de firmeza y exigibilidad, lo que se traduciría, materialmente, en el incumplimiento injustificado de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.**

Revisión fiscal 75/2010. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur y otras. 28 de julio de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretario: Alejandro Andraca Carrera.



**Registro No.** 163748

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 1377

Tesis: I.13o.A.148 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**RENTA. SÓLO LAS ASOCIACIONES CIVILES A QUE SE REFIEREN LAS FRACCIONES VI, X, XI, XII, XIX Y XX DEL ARTÍCULO 95 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ESTÁN AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES EN LOS TÉRMINOS DE LA PROPIA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2007).**

De la interpretación de los artículos 95 y 97, primer párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigentes hasta el 31 de diciembre de 2007, se advierte que las asociaciones civiles (personas morales con fines no lucrativos) a que se refieren las fracciones VI, X, XI, XII, XIX y XX del primero de los mencionados preceptos deberán cumplir con diversos requisitos para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la propia legislación. Así, tomando en consideración que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación determina que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones son de aplicación estricta, se concluye que sólo dichas asociaciones civiles están autorizadas para recibir tales donativos, habida cuenta que el legislador en los artículos referidos inicialmente, distinguió las asociaciones civiles en general de las autorizadas para recibir donativos, interpretación que se corrobora con el contenido del artículo 31, fracción I, incisos c) y d), de la citada ley y vigencia, que prevé que entre los donativos que serán deducibles se encuentran aquellos que se otorguen a las personas morales a que se refieren los indicados artículos 95, fracción XIX y 97, así como a las personas morales a las que aluden las fracciones VI, X, XI y XX del invocado artículo 95 y que cumplan con los requisitos establecidos en las fracciones II, III, IV y V del señalado artículo 97.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 551/2009. Administrador Central de Amparos e Instancias Judiciales de la Administración General Jurídica del Servicio de Administración Tributaria. 19 de febrero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: José Ángel Mandujano Gordillo. Secretario: Iván Gabriel Romero

**Registro No.** 163768

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 183

Tesis: 1a. CIV/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

**PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADAS CATEGORÍAS SOSPECHOSAS.**

De conformidad con el artículo 1o. de la Constitución, los tribunales deben ser especialmente exigentes con el legislador, desde la perspectiva del principio de igualdad, en dos hipótesis básicas: a) cuando la norma legal analizada utiliza para la configuración de su



contenido normativo los criterios clasificatorios allí enumerados y b) cuando la norma legal analizada tiene una proyección central sobre los derechos fundamentales garantizados por la Constitución Federal. Determinar si en un caso la norma legal impugnada se inscribe o no en alguna de las dos hipótesis anteriores no es una operación semi-automática que el intérprete pueda hacer de manera rápida y expedita, sino una tarea que puede exigir la revisión del texto constitucional entero y el despliegue de una tarea interpretativa sensible a los fines y propósitos que dan sentido a las disposiciones constitucionales. Por lo que se refiere a las normas que usan criterios específicamente mencionados como motivos prohibidos de discriminación en el artículo 1o., hay que tomar en consideración los propósitos que el constituyente persigue mediante esa mención explícita, que no son sino proteger de los eventuales y con frecuencia graves efectos del prejuicio a personas o a grupos que cuentan con una historia de desventaja o victimización, o cuyos intereses -por razones que en gran parte tienen que ver con su identificabilidad con el rasgo que la Constitución menciona- pueden no ser tenidos en cuenta por el legislador o los demás poderes públicos del mismo modo que los intereses de todos los demás. Sin esta operación interpretativa previa, el ejercicio de aplicación del artículo 1o. podría desembocar fácilmente en absurdos. Por poner un ejemplo, el artículo 1o. dispone expresamente que "queda prohibida toda discriminación motivada por ... las preferencias". Sin embargo, es claro que sería absurdo pensar que la Corte debe revisar con especial cuidado las leyes que organizan su contenido normativo haciendo distinción entre los que tienen la "preferencia" de robar y los que no albergan esta preferencia, o entre los que tienen la preferencia de incendiar bosques y los que no. En cambio debe hacerlo respecto de personas o colectivos identificados socialmente en alusión a ciertas preferencias sexuales. En este país como en otros, hay pautas culturales, económicas, sociales -históricamente rastreables y sociológicamente distintivas- que marcan a personas con orientación u orientaciones sexuales distintas a las que se perciben como mayoritarias. El escrutinio cuidadoso o intenso de las normas legales que tuvieran que ver con este factor estaría plenamente justificado. En contraste, pero por las mismas razones, el artículo 1o. no da motivo para someter a escrutinio intenso las clasificaciones legislativas incluidas en leyes o actos de autoridad encaminadas a luchar contra causas permanentes y estructurales de desventaja para ciertos grupos. Existen medidas pro-igualdad que difícilmente podrían instrumentarse sin recurrir al uso de criterios de identificación de colectivos tradicionalmente discriminados, cuyas oportunidades el derecho trata de aumentar -pensemos, por ejemplo, en las normas que reservan cuotas en los cuerpos legislativos o en las instituciones de educación superior para sus miembros-. Sería erróneo que el juez constitucional contemplara dichas medidas con especial sospecha.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163767

Localización:

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 184

Tesis: 1a. CIII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

**PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN CONSTITUCIONAL PARA DETERMINAR SI EN UN CASO PROCEDE APLICAR ESCRUTINIO INTENSO POR ESTAR INVOLUCRADOS DERECHOS FUNDAMENTALES.**



Conforme al artículo 1o. de la Constitución, los tribunales deben ser especialmente exigentes con el legislador, desde la perspectiva del principio de igualdad, en dos hipótesis básicas: a) cuando la norma legal analizada utiliza para la configuración de su contenido normativo los criterios clasificatorios allí enumerados y b) cuando la norma legal analizada tiene una proyección central sobre los derechos fundamentales garantizados por la Ley Suprema. Determinar si en un caso la norma legal impugnada se inscribe o no en alguna de las dos hipótesis anteriores no es una operación semi-automática que el intérprete constitucional pueda hacer de manera rápida y expedita, sino una tarea que puede exigir la revisión del texto constitucional entero y el despliegue de una tarea interpretativa sensible a los fines y propósitos que dan sentido a las disposiciones constitucionales. Por lo que a los derechos fundamentales se trata, hay que tomar en consideración que casi cualquier pretensión puede ser exitosamente presentada como una pretensión incluida de algún modo dentro del ámbito de protección de uno u otro derecho fundamental, y es claro que no cada vez que la Corte se encuentre con un alegato tal estará obligada a aplicar escrutinio estricto a las normas legales que deba examinar. La determinación de si en un caso hay razones para hacerlo depende precisamente de lo que disponga el texto constitucional; con independencia de que exista un acervo de derechos comúnmente garantizados en muchos países, derivado de su compromiso de aplicar y desarrollar tratados de derechos humanos que los obligan por igual, hay aspectos de la regulación de los derechos que pueden variar apreciablemente de un país a otro. Si una pretensión hace parte o no, prima facie, de un derecho fundamental en el contexto del texto constitucional, a efectos de examinar qué tipo de escrutinio procede bajo el artículo 1o., es algo que debe ser objeto de justificación cuidadosa y que, como intérpretes de constitucionalidad, puede muy bien llevarnos a la necesidad de analizar la totalidad del texto constitucional.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163766

Localización: Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 185

Tesis: 1a. CII/2010

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional

**PRINCIPIO DE IGUALDAD. INTERPRETACIÓN DE LA CONSTITUCIÓN  
A EFECTOS DE DETERMINAR LA INTENSIDAD DEL ESCRUTINIO.**

Como ha destacado esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, analizar una norma a la luz del principio de igualdad implica examinar si un determinado tratamiento normativo obedece a una finalidad constitucionalmente válida y si es adecuado y proporcional. Pero antes de todo ello, es imprescindible determinar en cada caso respecto de qué se está predicando la igualdad o la desigualdad, pues la igualdad es un principio de carácter fundamentalmente adjetivo que se atribuye siempre a algo. Este referente es relevante al momento de realizar el control de constitucionalidad de leyes, porque la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos permite que en algunos ámbitos el legislador tenga más amplitud para desarrollar su labor normativa, mientras que en otros insta al juez constitucional a ser especialmente exigente cuando deba determinar si ha respetado las exigencias derivadas del principio mencionado. La necesidad de distinguir la intensidad con la cual deben evaluarse las distinciones legislativas que se impugnen obedece al diseño y contenido mismo del texto constitucional: los principios democrático y de división de



poderes, informadores de la estructura estatal, implican que los poderes públicos son titulares de un listado de facultades de creación normativa con distintos grados de libertad de configuración, cuyos contornos en cada caso concreto deben ser cuidadosamente explorados por el juez constitucional. De esta manera, mientras que en algunas cuestiones las autoridades tienen un margen relativamente acotado para desplegar sus facultades legislativas -típicamente aquellas con un impacto central sobre el ejercicio de las garantías individuales- en otras tendrán facultades que podrán desplegar con gran amplitud -como suele ocurrir en materias relacionadas con la política económica y tributaria-. Individualizar la relación, materia o ámbito sobre el cual se proyectan los reclamos de igualdad es, por tanto, necesario para determinar qué tan intenso o qué tan laxo debe ser el escrutinio que debe realizar esta Suprema Corte de Justicia de la Nación sobre la labor legislativa, y debe ser el primer paso del análisis constitucional en materia de igualdad. Ello exigirá a los tribunales desplegar una labor de interpretación del texto constitucional cuidadosa y no exenta de la complejidad ordinariamente asociada a la tarea de desentrañar el contenido y los propósitos de las previsiones contenidas en nuestra Carta Magna. Esta operación interpretativa debe empezar por la atenta consideración del contenido del artículo 1o. de la Constitución Federal, que insta a ser especialmente exigente con el legislador en dos hipótesis básicas: a) cuando la norma legal analizada utiliza para la configuración de su contenido normativo los criterios clasificatorios allí enumerados y b) cuando la norma legal analizada tiene una proyección central sobre los derechos fundamentales garantizados por la Constitución Federal. Determinar si en un caso la norma legal impugnada se inscribe o no en alguna de las dos hipótesis anteriores no es una operación semi-automática que el intérprete constitucional pueda hacer de manera rápida y expedita, sino una tarea que puede exigir la revisión del texto constitucional entero y el despliegue de una tarea interpretativa sensible a los fines y propósitos que dan sentido a las disposiciones constitucionales.

Amparo en revisión 2199/2009. Ferrocarril Mexicano, S.A. de C.V. y otra. 27 de enero de 2010. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretarios: Francisca María Pou Giménez, Juan Carlos Roa Jacobo, Dolores Rueda Aguilar y Ricardo Manuel Martínez Estrada.

**Registro No.** 163729

Localización: Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXXII, Septiembre de 2010

Página: 194

Tesis: 2a./J. 124/2010

Jurisprudencia

Materia(s): Administrativa, Constitucional

**SEGURO SOCIAL. ARTÍCULO 27 DE LA LEY RELATIVA, AL UTILIZAR LA EXPRESIÓN "CUALQUIERA OTRA CANTIDAD O PRESTACIÓN QUE SE ENTREGUE AL TRABAJADOR POR SU TRABAJO", NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA.**

El artículo 27 de la Ley del Seguro Social, al utilizar la expresión "cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo", no transgrede los citados principios constitucionales contenidos en los artículos 31, fracción IV y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respectivamente, porque no causa perjuicio alguno al patrón contribuyente, al ser quien conoce cuáles otras cantidades o prestaciones entrega al trabajador por su trabajo, sin que por ello quede al arbitrio de la autoridad determinar esos conceptos, máxime que éstos deben estar expresados en las nóminas o listas de raya que el patrón debe llevar conforme a la fracción II del artículo 15 de la Ley del Seguro Social, de ahí que cualquier empleador puede saber lo que debe entenderse por salario base de cotización y cuáles conceptos se excluyen de él, aunado a que el salario base de cotización previsto en el referido artículo 27 puede equipararse con el salario diario integrado contemplado en el artículo 84 de la Ley Federal del Trabajo, pues aun cuando aquél



corresponde a la materia fiscal (al ser aportaciones de seguridad social) y éste a la laboral, lo cierto es que el artículo 5 A, fracción XVIII, de la Ley del Seguro Social, remite a la Ley Federal del Trabajo para definir el salario.

Amparo en revisión 1974/2009. VFR Servicios Integrales, S.C. de R.L. de C.V. 9 de septiembre de 2009. Cinco votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Amparo en revisión 2056/2009. SOA Servicios Óptimos Administrativos, S.C. de R.L. de C.V. 21 de octubre de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.

Amparo en revisión 2172/2009. ALE Alianza Laboral Especializada, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 2009. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Martha Elba Hurtado Ferrer.

Amparo en revisión 247/2010. Galería Empresarial La Silla, S.A. de C.V. 9 de junio de 2010. Cinco votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretario: Óscar Palomo Carrasco.

Amparo en revisión 536/2010. Consultoría Falbor, S.C. 18 de agosto de 2010. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Luis Ávalos García.

Tesis de jurisprudencia 124/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticinco de agosto de dos mil diez.

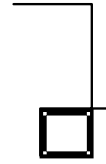
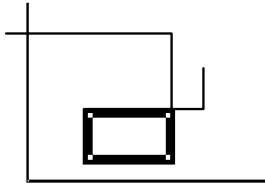
\*\*\*\*\*



INDICADORES FISCALES

AUTOR: CP Ricardo Peña Ochoa

Día Publicación	TC Septiembre	TIIE 28 días	TIIE 91 días	Valor de la UDI Septiembre			
1	13.1676	4.8750	4.9840	4.427637			
2	13.0538	4.9140	4.9850	4.428072			
3	13.0550	4.9200	4.9800	4.428508			
4	13.0550			4.428944			
5	13.0550			4.429380			
6	12.9526	4.9100	4.9750	4.429816			
7	12.9395	4.9033	5.0050	4.430252			
8	13.0566	4.9100	4.9650	4.430688			
9	13.0034	4.8800	4.9900	4.431124			
10	12.9853	4.9050	5.0140	4.431561			
11	12.9853			4.431939			
12	12.9853			4.432318	INPC	141.9060	Sep-10
13	12.9616	4.9240	4.9840	4.432697	C.C.P. DIs	2.22%	Ago-10
14	12.8729	4.8990	5.0050	4.433076	C.C.P. UDIS	3.88%	Sep-10
15	12.8355	4.9100	4.9900	4.433455	C.C.P. Pesos	4.21%	Sep-10
16	12.8355			4.433834	C.C.P.	3.47%	Sep-10
17	12.8355			4.434213	Tasa de recargos septiembre 2010	1.13%	Mora
18	12.8355			4.434592		0.75%	Prórroga
19	12.8355			4.434971			
20	12.7793	4.8950	4.9600	4.435350			
21	12.7623	4.9050	4.9850	4.435729			
22	12.7594	4.9250	4.9840	4.436109			
23	12.6886	4.9040	4.9600	4.436488			
24	12.6422	4.8800	4.9850	4.436867			
25	12.6422			4.437246			
26	12.6422			4.438436			
27	12.5491	4.9050	4.9700	4.439625			
28	12.5168	4.8950	4.9600	4.440815			
29	12.5011	4.8800	4.9550	4.442006			
30	12.4801	4.8733	4.9800	4.443196			



## 1. INTRODUCCIÓN

El proceso de globalización de la economía mundial, caracterizado por la aceleración de los ritmos de apertura económica y de los intercambios de mercancías, servicios y personas; por la liberación de los mercados de capitales que ha integrado las plazas financieras y las bolsas de valores de todo el mundo; por la revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado el tiempo real con el espacio, plantea a los países un cambio en sus políticas y en las funciones asumidas por el Estado.

Estos cambios comprenden a la política tributaria y por ende a la Administración tributaria a la que se le requiere mayor eficiencia, en particular en lo referente a la adecuada fiscalización de las operaciones que llevan a cabo empresas del mismo interés económico ubicadas en distintas jurisdicciones, es decir, a las operaciones internacionales.

En efecto, la globalización de la economía ha venido generando un sustancial crecimiento de las transacciones internacionales y por ende una activa participación de empresas multinacionales o transnacionales con filiales, sucursales o subsidiarias en los distintos países, con las que acuerdan contratos en los que se fijan precios, que no siempre respetan el principio denominado de "operaciones entre partes independientes" (principio del "*arm's length*").

Además, el cambio estructural también ha implicado a empresas multinacionales el uso de los denominados "paraísos fiscales" o "*tax havens*", países caracterizados por un bajo o nulo nivel de tributación, que cuentan con secreto financiero, inexistencia de control de cambios de moneda extranjera. Los paraísos fiscales son utilizados en ciertos casos con fines legales, cuando por ejemplo se constituye una "sociedad base" donde se acumulan fondos de las empresas subsidiarias con el fin de evitar riesgos de devaluaciones, etc. En otras circunstancias son utilizados con fines ilegales, cuando a través de ellos se ocultan fondos provenientes de operaciones fraudulentas o delictivas que escaparon a la tributación en su país de origen.

El movimiento internacional de capitales y de diversas operaciones entre empresa y personas hace cada vez más fácil y fluida este tipo de transacciones. Evidentemente esto acompañado del avance tecnológico ("*cyberspace*") permite a las empresas y personas, mediante el manejo de la red informática, con creciente facilidad, negociar mercancías y servicios, pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo a aquéllos en los cuales la tributación es menor o resulta más fácil evadir la imposición. Los negocios por estos medios son muy difíciles de rastrear y estos fenómenos confirman un nuevo desafío para los gobiernos y en particular para la Administración tributaria.





Los ambientes computarizados adquieren mayor importancia y uso en la vida diaria de las empresas y las personas físicas que al final son las que cierran los negocios locales e internacionales. Dichos elementos computarizados también constituyen una gran fuente de almacenamiento de datos que conforman los nuevos "activos informáticos".

La cuestión en este aspecto es que las autoridades fiscales seguramente están mejorando y diseñando programas de fiscalización con el fin de hacer más eficiente la recaudación de aquellas operaciones en donde se utilicen los recursos y medios informáticos.

En este sentido, la Administración tributaria deberá adoptar nuevas estrategias en función de los cambios operados en el contexto socio económico nacional e internacional tan dinámicos que se van presentando con el fin de actualizarlos al terreno de la ley tributaria, y así poder lograr un mayor cumplimiento voluntario del contribuyente y, mediante la cooperación internacional, utilizar los mecanismos de asistencia mutua con administraciones de otros países.

## **2. GLOBALIZACIÓN Y RECAUDACIÓN FISCAL**

El nivel de cumplimiento de obligaciones fiscales de una comunidad muestra con evidencia la medida de integración que cada sujeto tiene con la sociedad que compone, en última instancia con su país. El tamaño de la brecha entre impuesto real e impuesto potencial (*tax gap*) depende de múltiples factores que se desarrollan en los contextos señalados según la sociedad de que se trate, influidas casi todas en la actualidad por el fenómeno de la globalización.

En los últimos años se asiste a un cambio estructural en el mundo. El fenómeno de la globalización ha venido exigiendo un nuevo nivel de las relaciones de la economía y política nacional e internacional. Alterando las funciones del Estado, obligando a los gobiernos a redefinirlas y delimitarlas adecuadamente.

Este cambio estructural es acompañado por un avance de las comunicaciones y la tecnología que caracterizan la denominada "revolución digital" o "era digital". Este desarrollo ha permitido con gran facilidad el traslado de los factores de la producción y ha modificado las formas de hacer mayor negocios, tanto en las transacciones de tipo nacional como internacional.

Ante esta situación, los esquemas de recaudación requieren de una mejor adaptación y configuración a la vida real. Por tal motivo, dichos esquemas de recaudación no deben sólo analizarse desde el punto de vista tradicional -conductas del sujeto dentro de un país o sociedad dada-, sino desde esta nueva óptica, también incluir las nuevas figuras que ocurren y se incrementan como consecuencia de este cambio que ha generado una transformación completa, generándose serias dificultades para la incorporación de todas las personas que realizan actividades económicas y de negocios al mundo tributario.

La globalización al ser una proceso mediante el cual las economías nacionales se integran progresivamente en la economía internacional, de modo que su evolución dependerá cada vez más de los mercados internacionales y menos de las políticas económicas de los gobiernos.



Como se observa, el proceso de globalización se basa fundamentalmente en tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio, liberalización de los mercados de capitales y la revolución de las comunicaciones y de la tecnología informática.

Ante estas situaciones se impone un cambio en la política tributaria y una mayor eficiencia en la Administración tributaria a efectos de hacer más eficiente la recaudación y disminuir la evasión fiscal.

Esta consideración denota que tales cambios generan en los conglomerados económicos o empresas transnacionales operaciones que obedecen a una planificación tributaria internacional, y que se manifiesta en la utilización de los paraísos fiscales legal o ilegalmente y aumento de la práctica de los precios de transferencia.

## **2.1. La planificación tributaria**

Como consecuencia del incremento del comercio internacional adquiere importancia la práctica y uso de la denominada planificación tributaria como herramienta de decisión en los entes conformados por empresas vinculadas o empresas de un mismo grupo de interés económico.

Al respecto, cabe señalar que la aparición de estrategias de inversión "offshore", algunas en paraísos fiscales, aunado al bajo costo de las comunicaciones internacionales vía electrónica o fax, hace del planeamiento impositivo una actividad altamente especializada, bien aprovechada por las personas o empresas a fin de disminuir su carga tributaria aprovechando huecos legislativos, tratados para evitar la doble imposición, "treaty-shopping" (utilización abusiva o indebida de los acuerdos de doble imposición entre dos países por personas de terceros países para usufructuar los beneficios del tratado) u otros procedimientos, que las administraciones fiscales tratan de encuadrar en límites razonables.

En otros términos, se trata de utilizar todas las ventajas tributarias que a nivel planetario ofrecen las legislaciones impositivas para evitar o disminuir la fiscalidad en las operaciones internacionales.

La migración de capital y el aumento de la práctica de los precios de transferencia, ha dado lugar a la proliferación de las operaciones de planificación tributaria internacional, principalmente entre empresas de un mismo grupo multinacional. Las inversiones realizadas con capital externo en los países en desarrollo son, en regla general, efectuados por grandes empresas establecidas en diversos países.

En muchos casos las empresas transnacionales -complejos empresariales compuestos por entes jurídica y fiscalmente independientes- constituidas en distintos países y sometidas a una dirección y control común, persiguen maximizar las utilidades del conglomerado en el planeta y, a través de la planificación tributaria como instrumento en la toma de decisiones, exteriorizan las utilidades en los países que más conviene a sus intereses mediante la fijación de precios o retribuciones a sus transacciones de acuerdo a razones tributarias (grado de fiscalidad). No obstante, en algunas oportunidades, la fijación de los precios que no obedecen a la regla del operador independiente se lleva a cabo por motivos extratributarios tales como los riesgos cambiarios, restricciones a la repatriación de capitales, inseguridad jurídica, incertidumbre económica o política y penetración de un mercado.

Ante este escenario un gran desafío que genera la globalización para los gobiernos es



perfeccionar y mejorar la legislación tributaria, en particular en el impuesto sobre la renta para evitar el tipo de figuras o limitarlas a través de los Convenios para evitar la doble imposición y acordar con otros países la asistencia mutua a los fines fiscales, para ejercer la gobernabilidad eficiente que se debe manifestar en el sistema tributario a través de normas técnico-impositivas transparentes, que contemplen el tratamiento a otorgar a las operaciones que dan lugar al planeamiento impositivo. Además, las leyes deberán suministrar a las administraciones tributarias la competencia y facultades necesarias para investigar las operaciones que se generan a través de los precios de transferencia.

En síntesis, resulta válido y correcto que las empresas multinacionales intenten por medio de la planificación tributaria internacional aprovechar las ventajas que les ofrecen las legislaciones tributarias, es decir dentro del marco y los límites de la ley.

## **2.2. Los refugios tributarios**

Los paraísos fiscales han proliferado como consecuencia de la globalización de los mercados, el desarrollo de las comunicaciones internacionales y la creación de múltiples centros financieros "off-shore". Se los ha definido como países que imponen bajos o ningún impuesto a las operaciones que ellos realizan, complementado con el secreto financiero que protege al inversionista de eventuales investigaciones de fiscos extranjeros y penalidades de orden civil o criminal para con los empleados que violen el secreto.

En general se ha caracterizado que un paraíso o refugio fiscal representa a un país o jurisdicción en el que:

(I) No hay impuestos.

(II) Hay impuestos, pero a tasas relativamente bajas o mínimas.

(III) Los impuestos se aplican solamente a las bases tributables internas, pero no se aplican a las utilidades de fuente extranjera.

A las características mencionadas, debemos agregar que existen otros factores de elección por parte de un contribuyente para elegir un país como paraíso tributario, tales como:

- a) estabilidad política, económica y de gobierno;
- b) no existan controles sobre cambio de moneda;
- c) un sistema jurídico estable que otorgue seguridad jurídica y libre ingreso y salida de los capitales;
- d) facilidades de comunicación y transporte, así como servicios profesionales, comerciales y bancarios competentes.

Los paraísos o refugios fiscales pueden tener uso legal o ilegal. Su utilización ilegal es un táctico reconocimiento de fraude fiscal, es decir premeditado e intencional de ocultación de rentas que no tributaron conforme al país de origen.

Los paraísos fiscales utilizados como medios de evasión fiscal y refugio de operaciones fraudulentas en particular que se generan como consecuencia de actuaciones ilegales - corrupción, lavado de dinero, etc.- constituyen una seria preocupación para los gobiernos.

Los refugios tributarios conforman en muchas ocasiones un nuevo eslabón en el desarrollo de los negocios internacionales. Las compañías multinacionales también hacen pasar parte



de su operación por paraísos tributarios si con ello reducen su carga tributaria total. En principio, corresponde señalar que, no todas las operaciones que se llevan a cabo a través de paraísos fiscales se realizan con el fin de tomar ventajas fiscales.

Las decisiones de invertir en terceros países a través de sociedades operativas off-shore, constituidas en los denominados paraísos fiscales, obedecen a razones de planeamiento impositivo a nivel mundial, pudiera ocurrir que se use legalmente un refugio fiscal por motivos ajenos a la tributación, por ejemplo empresariales minimizando el riesgo de fluctuaciones cambiarias, a través de una compañía "holding" que acumula fondos de las subsidiarias que actúan en países donde aquel riesgo es real y los reciben posteriormente vía préstamos en moneda fuerte. Otro ejemplo está dado por el sistema bancario de los refugios tributarios, los que al no tener requerimientos de comisión o encaje, ofrecen una mayor tasa de interés activa y una menor para los préstamos.

Las grandes corporaciones transnacionales adoptan comúnmente la política de estabilizar sus dividendos en el tiempo, tanto en razón de la prioridad que acuerdan al financiamiento de su expansión, como para asegurarse en cuanto a la permanencia de los beneficios que obtienen y evitar el efecto adverso. Es decir, la transferencia de las utilidades de las filiales a la *holding*, permite implementar esta política, postergar el pago de impuestos y evita riesgos de devaluación.

No obstante, en forma objetiva y sin prejuicios, la administración tributaria debe ejercer sus facultades de fiscalización investigando las transferencias de capitales que se efectúan de tales refugios tributarios teniendo en consideración la calidad de los sujetos involucrados en la operación, entidades bancarias o financieras que intervienen, su relación con el desenvolvimiento de la actividad ejercida, etc., para arribar a la convicción de que el origen de las partidas de dinero transferidas no escaparon a la tributación local.

Los países desarrollados han establecido un tratamiento diferencial más severo que el aplicable a las rentas percibidas por no residentes respecto de los pagos de rentas de fuente local que se realicen a sociedades y, en algunos casos, a personas físicas domiciliadas en los refugios tributarios.

### **2.3. Los precios de transferencia**

La apertura de los mercados y la rápida movilidad de los factores de la producción han incrementado las transacciones internacionales. Con respecto a las operaciones del mercado internacional, las legislaciones impositivas -en particular en el impuesto a la renta- trataron, mucho antes de que irrumpiera el fenómeno de la globalización, de prever las maniobras que pudieran efectuar los contribuyentes mediante alteraciones en los precios.

Los mecanismos para evadir impuestos o evitar su pago pueden llevarse a cabo entre empresas vinculadas económicamente o no vinculadas.

Las alteraciones en los precios, ocurrían y ocurren en gran medida entre empresas vinculadas y se exteriorizan en precios que no reflejan la realidad del mercado. Por ejemplo, sobrefacturando el producto o el servicio exportado desde un país de baja fiscalidad a países de más alta fiscalidad, o a la inversa. Estos mecanismos, que a no dudarlo representan una pérdida de ingresos para los fiscos, en muchos casos resultaron, no obstante la previsión legal apuntada, difíciles de probar, sobre todo en las transacciones de orden internacional, impidiendo en consecuencia otorgárseles el tratamiento tributario que les hubiera correspondido de acuerdo con la realidad económica.



Ello sucedía y sucede porque en muchos países, en especial los denominados en desarrollo o emergentes, no cuentan con una legislación adecuada que contemple normas más precisas que las existentes actualmente sobre precios de transferencia y faculte a la administración tributaria a requerir información de este tipo de transacciones, en forma periódica con el objeto de implementar procedimientos para combatirlas. Este fenómeno se multiplica con la globalización. La alta movilidad de los factores de la producción, en especial el factor capital -transferencias financieras en tiempo real- a otros países, algunos de ellos denominados "refugios tributarios" o "paraísos fiscales" (*tax havens*) y la práctica de los precios de transferencia pareciera que componen el "nuevo orden económico". De esta forma se facilita el manejo en la asignación de gastos y utilidades entre las empresas vinculadas de acuerdo a su situación fiscal, evadiendo el impuesto a la renta.

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha conceptualizado los precios de transferencia expresando que "...son los precios a los cuales una empresa transfiere bienes físicos, propiedad intangible o provee servicios a una empresa asociada", entendiéndose por empresa asociada aquella residente en un Estado que participa directa o indirectamente en el gerenciamiento, control o capital de ambas empresas.

El incremento del comercio internacional aumentó las maniobras en los ajustes de precios de transferencia, es decir los casos en que los precios entre empresas vinculadas no respetan el principio del "*arm's length*", como si fueran entes independientes, generando por supuesto fuertes pérdidas en las recaudaciones tributarias.

En las operaciones entre empresas vinculadas, si bien en general las legislaciones tributarias consagran el principio de "*arm's length*", regla del operador independiente o la regla del precio normal de mercado abierto, es decir como si las transacciones se realizan como si fuesen entre entes independientes. En la realidad la administración tributaria actúa en su función fiscalizadora sobre situaciones de hecho y la prueba de la veracidad de los "precios" de tales transacciones se convierte en una seria restricción, no obstante las pautas que para tales circunstancias ha elaborado la OCDE. Cuando no existen en las legislaciones reglas claras para su determinación correcta y no se le suministra a la administración tributaria los medios legales idóneos para poder verificar la realidad de los precios de las transacciones internacionales, ello implica una seria restricción para la función fiscalizadora que opera sobre situaciones de hecho y trata de probar el ajuste efectuado a tales precios, generándose la duda de lograr una doctrina judicial favorable.

La carencia de información sobre precios comparables constituye la principal restricción para la determinación del ajuste del precio de transferencia y en la mayoría de los casos la posibilidad de comparación para ciertos bienes o servicios, en el caso de terceras partes no existe.

En última instancia la Administración persigue aplicar la ley tributaria que ordena gravar las utilidades de un contribuyente en base a los ingresos y gastos que razonablemente le son imputables a su jurisdicción.

En el movimiento de capitales, gran parte se transforma en inversión extranjera directa. Las empresas multinacionales con filiales o sucursales en distintos países, diseñan su producto en uno -en general en el país sede de la matriz u otro del primer mundo-, lo fabrican en otro u otros y lo venden a un tercero, utilizando la misma tecnología, lo que hace que sus productos tengan la misma calidad. Estas operaciones ofrecen un amplio espectro para



reducir la carga impositiva, cambiando el lugar de aquéllas o ajustando los precios de transferencia ("*crafty transfer-pricing*").

Con el objeto de controlar los precios de transferencia, los países desarrollados como Canadá, Estados Unidos, Francia, Inglaterra y otros países, han incorporado en sus legislaciones impositivas normas por las cuales se requiere información que se relaciona con las transacciones internacionales que las empresas involucradas deben cumplir estrictamente. Las administraciones fiscales de los países desarrollados han dado mayor importancia al tema bajo análisis, generándose ajustes de singular importancia para empresas multinacionales con operaciones en variadas zonas geográficas. Por supuesto, estos ajustes acarrearán divergencias interpretativas con respecto a conceptos ajustados y a la forma de fijar los precios de transferencia, generándose controversias con los fiscos involucrados, uno, dos o más.

El Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE publicó la guía para la determinación de precios de transferencia entre compañías vinculadas. El principio de "*arm's length*" es el que debe ser utilizado en tales operaciones. Es decir que el precio de transferencia debe igualar el precio determinado por la interacción en el mercado de empresas no vinculadas, o sea precios reales entre terceros, siendo la única prueba válida la determinación del "valor justo de mercado".

La OCDE, a los efectos de controlar el principio del "*arm's length*" propuso una serie de métodos que tienden en cada caso a crear reglas claras comparativas, teniendo en consideración aspectos tales como características o naturaleza de los bienes, servicios transferidos, bienes usados y riesgos asumidos, bases contractuales, estrategias de los negocios o las circunstancias económicas de las partes.

Cabe señalar que los precios de transferencia también deben ser analizados desde el ámbito aduanero. Dado las consecuencias que se derivan del manipuleo de los mismos debe existir una adecuada coordinación entre los organismos encargados de aplicar la tributación interna y aquéllos encargados del control aduanero.

El contexto de globalización, los mercados regionales y las asociaciones o grupos de libre comercio que implican la apertura de mercados en distintos grados, los organismos o administraciones aduaneros han tomado mayor relevancia y ello plantea la necesidad de armonizar los parámetros conceptuales en los aspectos aduaneros e impositivos en los precios de transferencia a fin de que los organismos de aplicación responsables de estas áreas actúen en el control de los precios de transferencia en forma coordinada y sistemática.

El sistema de valoración de precios de transferencia siguiendo el principio del operador independiente, establecido por el Acuerdo de Valoración del GATT por el que se rigen las Administraciones Aduaneras que se basa en un criterio principal y cinco criterios secundarios para valorar las mercaderías en Aduana.

Los métodos propuestos por la OCDE para la determinación de los precios de transferencia así como el sistema de valoración establecido por el GATT presentan, a los efectos de determinar su veracidad, serias dificultades a los organismos de control en lo que se refiere a la obtención de información comparativa e información contable, más aun cuando la contraparte de la transacción es un proveedor del exterior.



Ante lo antes mencionado, resulta relevante destacar que las leyes tributarias deben contemplar la aplicación de las reglas de la "realidad económica" y de la "substancia sobre forma" al decir de los países anglosajones. Esta última regla en uno de sus enfoques, desconoce totalmente la existencia legal de entidades en paraísos fiscales y sus transacciones, teniendo en cuenta la realidad económica. Con este enfoque se considera que la empresa del paraíso fiscal no tiene objeto empresarial, sino solamente el diferimiento o la elusión impositiva. El otro enfoque de la "substancia por sobre la forma", considera a las entidades de los "tax havens" como compañías domésticas del lugar, si cumplen con los estándares de residencia, los que varían de país a país (lugar de incorporación; lugar de gerenciamiento central; principal lugar de negocios; lugar de residencia o nacionalidad de la gerencia; lugar de residencia o nacionalidad de los accionistas controlantes).

Resulta entonces que las fuerzas de la globalización, así como la nueva tecnología, pueden facilitar el uso de estructuras fiscales que pueden provocar un serio impacto en las recaudaciones fiscales, aspecto que debe tratarse a nivel de legislación tributaria desempeñando en tal sentido la Administración impositiva un rol activo importante en las propuestas que genere en tal sentido, fruto de su experiencia en su hacer fiscalizador.

#### **2.4. Las transacciones electrónicas**

La revolución de las comunicaciones y la informática, que ha conectado el tiempo real con el espacio, configuran una de las tres características de la globalización. Esta "revolución digital" constituida por el mercado de la información junto con el de las telecomunicaciones, es otro de los ámbitos más paradigmáticos, y en el que la internacionalización parece haberse desarrollado casi ilimitadamente, convirtiéndose la informática en la principal herramienta de la globalización.

Las operaciones de compra y venta de bienes y servicios realizados por medio de computadoras conectadas a través de Internet es la de mayor difusión y desarrollo tecnológico; se combinan las modernas tecnologías de las comunicaciones y el tratamiento de la información. En concreto, es una red de computadoras enlazadas con la particularidad que la dimensión de la misma abarca millones de puntos interconectados distribuidos literalmente en la faz de la tierra. La conexión a esta red permite a las computadoras compartir recursos y principalmente información.

El uso creciente de estas redes de comunicación abiertas, no sólo con fines científicos, culturales, políticos, etc., sino también comerciales y financieros hace perder importancia a las fronteras impidiendo el control por parte de los gobiernos, particularmente en aquellas transacciones financieras que generan efectos fiscales relevantes.

Con este avance tecnológico ("cyberspace") las empresas, mediante el manejo de rutinas interactivas entre las partes vinculadas por la red, con creciente facilidad pueden negociar mercancías y servicios, pagar y cobrar, remitir de un país a otro sus operaciones, por ejemplo a aquéllos en que la tributación es menor o resulta más fácil evadir la imposición. La expansión de los negocios por estos medios será muy difícil de rastrear. He aquí el actual desafío para los gobiernos, pues no hay una simple respuesta a los temas surgidos a causa del Internet. El sistema impositivo mundial requerirá de un período de reajustes el que sólo está comenzando.

En algunos ámbitos, se propuso recuperar los impuestos perdidos por el también denominado comercio electrónico, aplicando un gravamen ("bit tax") a este tipo de operaciones. "Los fiscos de los Estados participantes no se pueden sustraer a este avance,



incluso en los EE.UU., ya existió una gran discusión acerca de la imposición a este tipo de transacciones.

Es decir, gravar la "transacción internet", que es la que tiene por objeto cualquier tipo de negocio comercial centrado en la transferencia de información del oferente al usuario.

En el marco del impuesto a las ganancias, este tipo de imposición acarrearía ciertas dificultades, tales como la manera de determinar las ganancias en el país del oferente extranjero siempre que las perciba en el país del usuario.

La pérdida de recaudación ocasionada a los fiscos, al no poderse captar ciertas operaciones que se multiplican aceleradamente (vía internet), en tal caso, el Estado deberá atenuar los efectos de tal regresividad por medio de la búsqueda de mecanismos eficientes a fin de minimizar estos efectos.

### **3. LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA DE LAS TRANSACCIONES INTERNACIONALES**

Las Administraciones tributarias tienen un desafío en la fiscalización de las transacciones internacionales. Para ello, los gobiernos deberán diseñar su estrategia en el orden legislativo y en el campo de la Administración impositiva. En el primero de ellos, la ley deberá contener medidas que obligatoriamente y bajo severas sanciones deberán cumplir los responsables de las empresas involucradas en cuanto a la exteriorización de este tipo de transacciones y en especial las que se llevan a cabo entre las empresas vinculadas, a efectos de que respeten el criterio de "*arm's length*" y determinen correctamente el impuesto sobre la renta. En el segundo, y en particular en los casos en los que existe Convenio para evitar la doble imposición internacional o acuerdos para el intercambio de información y/o asistencia administrativa mutua, se institucionalice la obligación de informar al organismo recaudador en forma periódica de las operaciones realizadas con empresas vinculadas, los precios a los cuales se realizaron las mismas y los pagos realizados al sujeto vinculado residente en un Estado Contratante. Todo ello, sin perjuicio de que también deberá perfeccionarse la obtención de información relativa a las transacciones que se realizan entre entes no vinculados a efectos de detectar las anomalías que puedan producirse mediante el manipuleo de los precios, tanto en el comercio de importación como de exportación.

#### **3.1. La asistencia mutua entre las administraciones tributarias**

El incremento de los fenómenos de evasión y elusión fiscal internacional obliga a una cooperación entre los países y en particular al desarrollo de nuevas estrategias y metodologías para combatirlos por parte de las administraciones tributarias de los distintos países involucrados en los que operan las empresas.

La gran dificultad que se presenta en la fiscalización del comercio internacional y con singularidad en las empresas transnacionales es la limitación de la soberanía de los Estados, pues ella termina en sus fronteras.

Esta limitación impide a la auditoría fiscal o inspección contar con información del exterior, es decir de los países en los cuales se encuentran las empresas afiliadas. Es por ello, que la fiscalización debe contar con la colaboración y buena voluntad de la empresa fiscalizada en el suministro de información.





Asimismo, es importante lograr con otros países acuerdos que permitan el intercambio de información y prevean la actuación simultánea de las administraciones tributarias en contribuyentes interrelacionados y empresas vinculadas.

La trascendencia del tema relativo al intercambio de información es tal que los países a través de distintos instrumentos pretenden institucionalizarlo.

### **3.2. Intercambio de información**

En la fiscalización de las empresas transnacionales se presentan una serie de problemas. Además del señalado en cuanto al límite de la soberanía del Estado que restringe el desenvolvimiento de la Administración. Sin embargo, las administraciones tributarias deben diseñar una estrategia basada en técnicas y metodologías que permitan llevar a cabo investigaciones con profundidad a fin de verificar si las empresas ha cumplido con el principio "*arm's-length*".

No cabe duda que esta labor deberá concretarse con equipos de trabajo interdisciplinarios, integrados por recursos humanos altamente capacitados, que superen la barrera de los idiomas extranjeros y resulten idóneos en el procesamiento electrónico de datos. Esto último por la importancia que adquieren y adquirirán en el futuro los ambientes computarizados.

Estas investigaciones se deben realizar tanto en la importación o exportación de bienes tangibles como también en lo concerniente a bienes intangibles y productos no estandarizados, a pesar de las dificultades que emergen en este sentido. Es decir, aspectos tales como la relación de los gastos de investigación y desarrollo, los gastos del suministro de servicios administrativos, jurídicos y de asistencia técnica y los gastos efectivamente realizados por la sede o la empresa matriz pagaderos a terceros en materia de intereses de préstamos, regalías, tasas, comisiones, etcétera, serían viables de analizarse para contar con mayores elementos que permitan determinar un precio de mercado más real en las transacciones entre empresas vinculadas.

En casi todos los casos el objetivo es verificar que a través de distintas operaciones no se transfieran utilidades a otros fiscos de fuera de fronteras bajo figuras jurídicas inadecuadas que no reflejan la realidad de los hechos.

Así pues, el intercambio de información resulta de utilidad en la etapa de estudio e investigación -etapa de inteligencia- o en curso de una fiscalización. Esta última podrá realizarse en forma independiente, es decir autónoma o coordinadamente con el país de la sede o el de la filial o sucursal (o viceversa) siempre y cuando se haya suscrito, el respectivo acuerdo de cooperación para el intercambio de información y/o asistencia administrativa.

Si no hubiese Convenio la investigación se torna altamente complicada, en particular para reunir información que permita verificar la realidad de los precios de las transacciones. No obstante, habrá que utilizar otros recursos para procurarse la información de terceros necesaria a tales efectos. Para los bienes tangibles, la información de Aduana puede resultar valiosa, como así también oficiar a las Embajadas y Consulados, y otros entes. Sin perjuicio de ello, se debería lograr información de empresas cuya actividad fuere similar y en particular información sobre transferencias bancarias entre los sujetos vinculados, etc.



En la actualidad, la globalización económica, la liberación de los mercados de bienes y servicios, la internacionalización de los mercados financieros hacen cada vez más necesaria la cooperación administrativa entre los países para enfrentar a las nuevas formas de mecanismos fiscales agresivos que pudieran llevar a una elusión y evasión fiscal. Los acuerdos firmados entre los países para evitar la doble imposición internacional prevén la aplicación del principio "*arm's length*" para las transacciones entre las empresas vinculadas, así como el intercambio de información entre las autoridades competentes de los Estados Contratantes para la aplicación de tales Convenios y de las leyes internas de los Estados Contratantes relativas a los impuestos comprendidos en los mismos.

Por su parte, la Comunidad Económica Europea, mediante la Directiva 77/799/CEE, (1977), relativa a la asistencia mutua entre autoridades competentes de los Estados miembros en la necesidad de hacer frente al fraude y a la evasión fiscal, extendió las facultades de información no sólo en lo referente a los impuestos directos, Impuesto sobre la Renta, sobre Sociedades y sobre el Patrimonio, sino también al IVA y a los Impuestos Especiales.

La Directiva reconoce que la colaboración entre administraciones tributarias sobre la base de acuerdos bilaterales es incapaz de hacer frente a las nuevas formas o mecanismos sofisticados en las operaciones internacionales que adoptan cada vez más un carácter multinacional. Por ello, propone intensificar la colaboración entre administraciones fiscales en el interior de la comunidad sobre la base de principios y normas comunes.

En tal sentido, se obliga a los miembros a intercambiar informaciones relativas a casos concretos debiendo el Estado requerido realizar las averiguaciones para obtener las mismas. Es importante resaltar que la Directiva prevé también la obligatoriedad de suministrar información -en forma espontánea- por parte de los Estados miembros que pueda resultar útil para el cálculo correcto de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, en particular cuando aparezca una transferencia ficticia de beneficios entre empresas situadas en Estados miembros diferentes, o, cuando estas transacciones entre empresas situadas en dos Estados miembros se realicen por mediación de un tercer país con objeto de gozar de ventajas fiscales o cuando el impuesto haya sido o pueda ser eludido por una u otra razón.

No cabe duda que la celebración de acuerdos sobre intercambio de información tributaria complementados con asistencia administrativa recíproca entre los países, facilitará la lucha contra el fraude y la evasión tributaria internacional.

El proceso de globalización, el incremento de las transacciones inter-empresa constituye una de las características importantes del siglo XXI, configurando la mayor magnitud del comercio mundial y de las prestaciones tecnológicas, regalías, asistencia técnica, etc. Por estas razones, la Administración tributaria, sin perjuicio de las modificaciones que a nivel legal deberá efectuarse en el sistema tributario, en particular a través función de fiscalización deberá verificar la realidad de los precios y las operaciones declaradas por los contribuyentes residentes vinculados, utilizando las modernas técnicas de auditoría fiscal que comprendan el procesamiento electrónico de datos y cuenten con el apropiado apoyo tecnológico.

#### **4. LA FISCALIZACIÓN TRIBUTARIA EN EL MUNDO COMPUTARIZADO**

Los ambientes computarizados han adquirido y adquieren cada día una mayor importancia dentro del marco de las transacciones económicas que se realizan a diario, a nivel nacional o internacional.



Esta carrera tecnológica ha hecho que no sólo se creen especializaciones universitarias, sino que también los profesionales en Ciencias Económicas, entre otros, tanto del ámbito privado como del sector público, deban introducirse en el marco de la computación.

Las administraciones tributarias no son ajenas a este desarrollo y deben adaptarse a los tiempos actuales de la era informática, acentuando la preparación de inspectores especializados, no obstante el alto costo que ello supone, los cuales deberán integrar -como se señalara- los equipos multidisciplinarios de fiscalización.

La tecnología induce la sustitución del papel como soporte de datos tributarios. Las administraciones deberán estar organizadas para manejar datos y no papeles, y se suplantarán por soportes magnéticos tales como cintas, disquetes, o una línea telefónica.

Si bien es cierto que los inspectores fiscales basan sus tareas en la revisión de documentación generada por sistemas, comúnmente denominado soporte físico, consideramos que se debería hacer una serie de controles a los ordenadores ya que son fuente de manejo impositivo y contable.

En la actualidad, es posible almacenar gran cantidad de información contable u operacional de una entidad, juntamente con el software necesario para su tratamiento. Esta gran fuente de almacenamiento puede considerarse como los nuevos "activos informáticos". En uno de estos nuevos activos, se pueden almacenar lo que antes ocupaban depósitos llenos de papeles.

El punto en cuestión es cómo evitar la desaparición de estos archivos y cómo se define el concepto de "delito informático", en nuestro caso el impositivo.

En los Estados Unidos, para categorizar este tipo de delitos, se usan expresiones como "*computer abuse*" y "*computer crime*", digamos en forma genérica que es la realización de un acto ilegal con ayuda del computador. Este acto ilegal puede tener distintos matices, desde robos, ocultamientos o bien evasión.

La incidencia del delito informático en la tributación apunta a malversar, eliminar o destruir la información necesaria para determinar las bases imponibles correctas.

Las técnicas utilizadas para evadir impuestos son muchas. Tomando al ordenador podemos mencionar entre otras:

**a) Adulteración de la información de entrada:** desde el inicio se cargan datos correctos que son tergiversados por los ordenadores.

**b) Utilización de una puerta trasera o denominada trampa:** Puede ser que exista una instrucción especial que se active ante determinadas circunstancias que hagan ejecutar determinados pasos de programa. Estas puertas se activan en forma automática o bien a requerimiento del usuario.

**c) La técnica del redondeo:** se basa en trabajar con centavos que ante miles de operaciones genera cifras significativas.



**d) La técnica de la llave maestra:** todos los sistemas pueden funcionar a la perfección, cada sector o empleado puede tener su clave de acceso, pero siempre existe una clave maestra, que permite ingresar a cualquier sector de la contabilidad y modificar y/o borrar datos sin dejar huella.

**e) El virus detonante:** mucho se ha hablado de virus en las computadoras, pero en algunos casos existen virus inertes, listos para borrar o inutilizar memorias y archivos ante una instrucción determinada.

Sobre estas técnicas es necesario, no sólo planificar y realizar auditorías fiscales alrededor de la computadora sino que también debería penetrarse en el disco rígido o memoria central, ya que el conocimiento de las técnicas de evasión conjuntamente con la actuación de inspectores con pericia técnica, representa un elemento disuasivo y preventivo para la evasión.

Las inspecciones se realizan en base a documentación soporte y por lo tanto con técnicas alrededor del computador. Es común que entre los autores americanos, expertos en auditorías de computación, diferencien entre las auditorías "*around the computer*" (alrededor del computador), y las "*through the computer*" (a través del computador). Esto implica que en las primeras sólo se ve la documentación de respaldo que alimenta al procesador, mientras que en las segundas se analiza el proceso en sí mismo, considerando que si el dato de entrada ha sido debidamente comprobado con el documento fuente y el programa que genera el proceso es correcto, la salida obtenida también lo será. Significa a nivel de aplicación y programa estudiar cómo trata el ordenador la información contable.

Se ha expresado que las técnicas utilizadas para el control del proceso informático realizado con los datos contables se caracterizan por llevarse a cabo en un entorno de difícil control, cual es el funcionamiento del programa dentro del ordenador y su misión es verificar la bondad del proceso informático, comprobando la inexistencia de "desviaciones" en el curso de su ejecución.

La técnica de auditoría del análisis de los programas y aplicaciones contables de la empresa, es quizás la más costosa y compleja de las utilizadas en un sistema de auditoría a través de la computadora. En algunos medios su realización podría estar obstaculizada por restricciones legales. Se ha aconsejado que "El inspector no debe, en ningún caso, intentar manejar por sí mismo el computador de la empresa, acudiendo, en caso necesario al personal informático de la misma, para que, bajo su supervisión y con la autorización de su superior, efectúe las operaciones que le indique.

No cabe duda que la irrupción de la revolución digital tiene profundos efectos en el marco impositivo y en particular en la Administración tributaria, la que no obstante la complejidad, costos y marco jurídico en que se desenvuelve, deberá adoptar las medidas necesarias para auditar con eficiencia a las empresas que tienen informatizadas su contabilidad, mediante la adopción de diversas técnicas aplicables según las distintas modalidades de Auditoría Informática (Auditoría de la Documentación Informática Base de la Contabilidad Oficial; Auditoría de Entrada de Datos en el Sistema; Auditoría de los Procesos de Datos Contables y Auditoría de la Salida de Datos).



## 5. CONCLUSIONES

Los fenómenos de la globalización y la revolución digital generan impactos en las políticas fiscales de los gobiernos y particularmente en las recaudaciones tributarias. Aquéllos, desarrollan nuevas culturas y afectan el nivel de culturización tributaria alcanzada por los países. La evasión fiscal adquiere nuevos esquemas y los encargados de elaborar la legislación impositiva y los administradores tributarios necesitarán de mucha imaginación para contrarrestar los efectos negativos que la nueva civilización conlleva.

Un requisito recomendable para superar las limitaciones con que operan las administraciones tributarias de los países, es emprender las reformas legales necesarias, en particular en el Impuesto sobre la Renta, que les permita aplicar un efectivo control sobre las transacciones internacionales cubriendo los vacíos de legislación existente y en particular en cuanto se refiere a los precios de transferencia, capitalización o préstamos de financiación débil, paraísos fiscales así como considerar los casos de prestaciones de servicios retribuidos en forma de regalías u honorarios por asesoramiento técnico, en que las reglas deben ser también las que rigen similares prestaciones entre entidades independientes.

A su vez, deberán emprenderse modificaciones en la ley procedimental, ya que resulta ser muy burocráticos los procedimientos y requerimiento de información por las Administraciones tributarias.

La administración tributaria deberá conformar, para afectar al área fiscalizadora, equipos profesionales interdisciplinarios integrados por recursos humanos que superen la barrera de los idiomas y estén capacitados en el manejo de medios informáticos, sin perjuicio de poseer los conocimientos teóricos y técnicos necesarios de la contabilidad y la tributación. Estos equipos, que podemos denominar de "élite" deberán analizar permanentemente el desenvolvimiento de los mercados y el entorno internacional de las transacciones.

Las circunstancias del mundo actual, que generan una creciente interrelación económica y comercial entre los países, imponen un marco de colaboración más estrechos entre los países, aunando esfuerzos para perfeccionar y hacer más efectivos los controles en las transacciones internacionales, minimizando en las operaciones entre empresas vinculadas, la posibilidad de que se produzca una doble imposición internacional como consecuencia del ajuste de los precios de transferencia.

La suscripción de acuerdos de convenios de asistencia mutua que prevea el intercambio de información y las fiscalizaciones simultáneas con otros países, constituye una meta que coadyuvará al éxito de la acción fiscalizadora.

Las administraciones tributarias deberán afectar los recursos humanos y materiales necesarios, en calidad y cantidad, para el logro de la meta citada, ya que los recursos genuinos del Estado son los que posibilitan que éste cumpla con el cometido que le asigna la comunidad.

\*\*\*\*\*





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](http://www.ccpj.org.mx) E-mail: [ccpj@ccpj.org.mx](mailto:ccpj@ccpj.org.mx)

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