



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

Guadalajara

mathematical object

complex numbers

notational symbol

numeral

789

456

1234567890

numbers

1234567890

1234567890

mathematical object

counting and measuring

123

negative

1234567890

irrational numbers

julio
septiembre
octubre
noviembre
diciembre

2011



Julio de 2011

BOLETÍN MENSUAL

Editor Responsable:

CPC José Benjamín Luquín Robles
Presidente del Consejo Directivo 2011

Director de la Edición:

CPC Luis Alberto García Sánchez
Auditor de Gestión del Consejo
Directivo 2011

Presidentes de Comisiones participantes:

CP Gloria de Jesús Zamudio Grave
Presidenta de la Comisión de
Apoyo al Ejercicio Independiente 2011

CPC José Manuel Alejandro Escanes
Subcomisión del Boletín de Apoyo al
Ejercicio Independiente 2011

CP Ericko Zúñiga Saldaña
Presidente de la Comisión Fiscal 2011

CP y LD Guillermo Aguilar Carrillo
Subcomisión Boletín Fiscal 2011

CPC Sergio Armando Flores Robles
Presidente de la Comisión de Precios
de Transferencia 2011

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

ARTÍCULO ESPECIAL

¿HASTA DÓNDE LLEGA MI RESPONSABILIDAD PENAL COMO EMPRESARIO? 1

Autor: Lic. Joaquín Adrián Xamán Mc Gregor

COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE

LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD EN LA VÍA SUMARIA 3

Autora: Lic. Emilio López Reyes y López

TRATAMIENTO FISCAL DE CENTROS COMERCIALES CONSTITUIDOS BAJO EL RÉGIMEN DE CONDOMINIO 6

Autora: LCP Laura Romo Rodríguez

RECOMENDACIONES EN RELACIÓN A LA OPCIÓN DE ENAJENAR ACCIONES A COSTO FISCAL 11

Autor: LCP y MF Sergio Abel Villa Castro

COMISIÓN FISCAL

EFFECTOS FISCALES DE LAS OBLIGACIONES CONDICIONALES 15

Autor: CP José de Jesús Mora Ocaranza

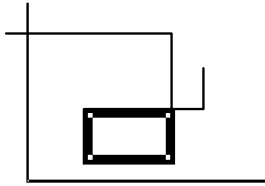
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

REESTRUCTURACIÓN DE NEGOCIOS Y LOS PRECIOS DE TRANSFERENCIA A LA LUZ DE LOS COMENTARIOS DE LA OCDE 18

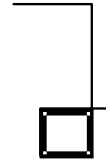
Autores:

LCP Jesús Fierros Vázquez
LCP Liliana González Granados
LCP Roberto Solís Quesada





¿HASTA DÓNDE LLEGA MI RESPONSABILIDAD
PENAL COMO EMPRESARIO?
(Velo Corporativo y Responsabilidad Penal)



Autor: Lic. Joaquín Adrián Xamán Mc Gregor

Una duda que a menudo aqueja a los empresarios consiste en *hasta qué punto pueden verse involucrados de forma personal en un procedimiento penal por los hechos que se susciten dentro de su empresa o con motivo de la actividad de ésta;* aun cuando ellos no lo ejecuten de forma personal.

Formulado a manera de pregunta: ¿puedo pasar tiempo en prisión por el simple hecho de ser la cabeza o directivo de mi propio negocio o empresa? Y en todo caso ¿puedo tomar alguna prevención para que ello no suceda?

Las respuestas son “sí”, y “sí”.

En primer término debemos romper con el mito, que increíblemente aun existe, de que la constitución de una persona moral es suficiente para eludir todo tipo de responsabilidad penal que se suscite con motivo de la actividad empresarial; pues la realidad de las cosas es que el llamado “velo corporativo” no alcanza para tanto.

Ahora, entrando en materia de lo que aquí nos ocupa debe decirse que la posibilidad de que exista una acusación penal en contra de un empresario que no ha participado directamente en los hechos presuntamente delictivos tiene su fundamento en la figura jurídica denominada “comisión por omisión”.

Me explico:

Las conductas delictivas o delitos (contenidos en los diversos Códigos Penales) tienen formas de ser cometidos.

Las formas clásicas u ordinarias de modos de comisión de delitos son la “acción” y la “omisión”. Siendo los delitos de acción los que se cometen mediante la realización de una actividad que provoca la comisión del delito (el homicidio por ejemplo, que se comete **privando** de la vida a otro); y los de omisión los que se cometen mediante la no realización de una actividad cuya ausencia origina la comisión del delito (la defraudación fiscal por ejemplo, que se comete **omitiendo** total o parcialmente mediante engaño u aprovechamiento del error el pago de una contribución).

No obstante lo anterior, existen legislaciones penales que, además de la “acción” y la “omisión”, contienen a la “comisión por omisión” como forma de comisión de un delito.



La “comisión por omisión” tiene lugar en los casos en que aún cuando no se hubiese realizado una conducta determinada, la persona es responsable del resultado delictivo por ser la encargada de realizar las acciones pertinentes para que dicho resultado no se produjera.

Es en ese supuesto que el empresario puede ser acusado penalmente aun cuando no hubiese sido el responsable directo de la comisión del delito, pues generalmente ostenta algún cargo corporativo que implica, según la Ley y las propias funciones del cargo, responsabilidades de cuidado y vigilancia respecto al funcionamiento de ciertas áreas o actividades de la empresa; de forma tal que acorde al cargo corporativo que desempeña se le considera igualmente responsable (en principio) de los resultados delictivos relacionados con dicho cargo.

A fin de evitar lo anterior es pertinente que el empresario no se haga de atribuciones que desconoce o que bien no va a ejecutar propiamente dentro del organigrama empresarial; pues es en éstas mismas en las que generalmente carecerá de control y vigilancia, y aun cuando sean ejecutadas por un tercero, será el propio empresario quien probablemente terminará respondiendo por los resultados de tales actividades ante las autoridades del orden penal.

En este sentido, si el cargo corporativo ostentado por el empresario implica o presume el desempeño de ciertas acciones o atribuciones que le son desconocidas o ajenas a su actividad, lo que corresponde es delegarlas a un tercero, quien debido a dicha delegación, será en lo subsiguiente el encargado directo de desempeñarlas y por ende el responsable de los resultados que se generen derivados de ese desempeño.

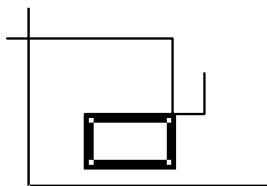
Luego, el secreto se encuentra en la delegación de funciones.

Por último debe aclararse que la delegación puede realizarse en un interno de la propia empresa o bien en un tercero que profesionalmente se dedique a la actividad delegada. Cualquiera de las dos opciones resulta igualmente efectiva para los fines que aquí se mencionan. No obstante, jamás debe olvidarse el documentar dicha delegación, ya sea en el acta constitutiva o dentro de un acta de asamblea (preferentemente); y en el peor de los casos, en un contrato entre las partes; pues será ese documento la prueba fehaciente ante la autoridad penal de que dicha función ya no era responsabilidad del empresario.

Por supuesto que el objetivo no es eludir responsabilidades, sino que las asuma quien verdaderamente se encuentra a cargo de ellas; por lo que atendiendo a la naturaleza del negocio y al cargo corporativo que se analice es que se podrá decidir qué funciones resulta conveniente delegar.



COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE



LA PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD EN LA VÍA SUMARIA



Autor: Lic. Emilio López Reyes y López

Hace algunos meses se reformó la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; dicha reforma fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 10 de diciembre de 2010 y entre los aspectos más relevantes de la misma, encontramos la adición del juicio sumario en esta materia.

Ahora bien, con el objeto de una mejor comprensión en el alcance y repercusión que tiene, es importante primero que nada definir al juicio sumario.

La palabra sumario, proviene del latín *summarium*, la cual hace referencia al resumen, compendio o suma de algo. Asimismo, esta palabra se considera también un adjetivo vinculado a aquello que se reduce, por lo que, en sentido jurídico, cuando hablamos de juicio sumario, entendemos por éste aquel en que se procede brevemente. Esto es, su rasgo primordial es el de sustanciarse de forma muy rápida, abreviando plazos o etapas que implique el mínimo de actos procesales indispensables y con ello el empleo del menor tiempo posible en resolver la controversia planteada.

Es así, que frente a la necesidad imperiosa de llevar a cabo la substanciación de juicios en forma rápida, se adiciona el juicio sumario en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo como una solución. Pero éste no es optativo, sino que el legislador al momento de llevar a cabo la adición, señaló cuales serán los supuestos en los que se deberá llevar cabo un litigio en esta vía.

Toda vez que los Contadores Públicos, son parte fundamental en la asesoría primaria que se le brinda a los empresarios, resulta necesario que conozcan cuales son los supuestos hipotéticos que prevé la Ley para la procedencia de esta vía, ya que, frente a su ignorancia sobre este tema, se podrían tener consecuencia fatales, en virtud de la reducción en el plazo de manera importante para la presentación de la demanda en contra de un acto o resolución definitiva de carácter fiscal o administrativa.

Actualmente el plazo para la interposición de una demanda de juicio de nulidad, es de 45 días siguientes a aquel en que se surten los efectos de la notificación del acto que se pretende recurrir; sin embargo, a partir del día 08 de agosto de 2011, acorde con el artículo tercero transitorio de la reforma, de encontrarse en los supuestos de procedencia para su impugnación en la vía sumaria, el plazo será únicamente de 15 días.

En ese tenor, el artículo 58-2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, señala que el juicio de nulidad en la vía sumaria será procedente, cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión (importe que actualmente asciende a \$109,171.50 pesos) y siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes:



- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal;
- II. Las que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas federales;
- III. Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado;
- IV. Las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla, ó
- V. Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las consideradas en los incisos anteriores y el importe de esta última, no exceda el antes señalado.

Para determinar la cuantía en los casos de los incisos I), III) y V), sólo se considerará el crédito principal sin accesorios ni actualizaciones, asimismo, cuando en un mismo acto se contenga más de una resolución de las mencionadas anteriormente no se acumulará el monto de cada una de ellas para efectos de determinar la procedencia de esta vía.

Por otra parte, dentro del numeral citado e independientemente de la cuantía, también se prevé otro supuesto de procedencia para impugnar en la vía sumaria, que es cuando se impugne una resolución definitiva dictada en violación a una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de inconstitucionalidad de Leyes, o una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Sin embargo, en estas hipótesis si la demanda de juicio de nulidad no fuere interpuesta dentro del plazo de los 15 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto a impugnar, el Magistrado Instructor, no la desechará, sino que por el contrario, en términos del artículo 14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, al advertir que los conceptos de impugnación planteados por el promovente, tienen relación con alguna de la citadas jurisprudencias, proveerá lo conducente para la sustanciación y resolución del juicio en la vía ordinaria.

También es importante manifestar que el juicio sumario será improcedente cuando:

- ✧ No se reúnan los anteriores requisitos.
- ✧ Se controvierta una regla administrativa de carácter general simultáneamente con alguna de las resoluciones señaladas.
- ✧ Se trate de responsabilidades administrativas de servidores públicos: sanción económica o responsabilidad resarcitoria.
- ✧ Se impugnen multas por infracciones a las normas en materia de propiedad intelectual.
- ✧ Se controviertan sanciones que incluyan además otra carga u obligación.
- ✧ Las partes no pueden presentar a sus testigos.



Al actualizarse alguno de los supuestos antes señalados, el Magistrado Instructor al admitir la demanda, ordenará que el juicio se substancie en la vía ordinaria.

En esa tesitura, la presente reforma cobra importancia para los Contadores Públicos, dado que se debe tener mucha cautela al considerar los plazos con que se cuenta para llevar a cabo la impugnación de un acto de autoridad administrativa o fiscal, pues, aún y cuando la intención primordial es llevar cabo el proceso de juicio de nulidad más rápido, ésta se puede convertir en una trampa procesal que deberá ser superada para ser oído y vencido en juicio, en virtud de las diversas interpretaciones que pueden surgir a raíz de la forma en que se encuentran redactados los numerales que lo prevén.

Esto es, las autoridades actualmente se encuentran obligadas a señalar en la notificación de sus actos o resoluciones, el recurso o medio de defensa procedente en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse, conforme al artículo 23 de la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes, y de no hacerlo, el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para su impugnación. Sin embargo, no es difícil que frente a un error u omisión por parte de la autoridad, el particular o el asesor, considere que tiene tiempo suficiente para consultar al abogado y que por tanto, ya no sea procedente la interposición de la demanda por resultar extemporánea.

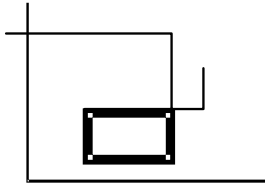
No debemos de olvidar que esta reforma en nada afecta la opción que tiene el particular para llevar cabo la impugnación de un acto o resolución, mediante recurso de revocación, recurso de inconformidad, etc., según sea el caso, o bien juicio de nulidad. Pero si habláramos por ejemplo, del recurso de inconformidad en contra de actos o resoluciones definitivas, emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social, si para su interposición se tiene un plazo de 15 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acto, la posibilidad de que fenezca el término para interponer el recurso, como el juicio en la vía sumaria, es muy elevada, si sólo nos guiamos con el señalamiento que haga la autoridad en términos del artículo 23 de la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes, aún y cuando gocemos del doble del plazo, en el caso del juicio.

Simplemente, por citar otro ejemplo de conflicto que seguramente se dará y que habrá que ver el criterio que adopte el Magistrado Instructor, si usted como lector, revisa el artículo tercero transitorio de la reforma, advertirá que no existe previsión alguna en el supuesto de los términos que ahora están corriendo para la interposición de la demanda de juicio de nulidad. Lo que traerá por consecuencia, seguramente, más de algún desechamiento por haber presentado la demanda, con posterioridad al día 8 de agosto de 2011 y fuera del plazo de los 15 días, de haberse actualizado alguno de los supuestos para su impugnación en la vía sumaria.

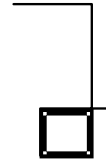
Luego entonces, el presente artículo tiene por objeto el sensibilizar a quienes ejercen la profesión de Contaduría Pública, de la importancia y transcendencia que tiene esta reforma, máxime que seguramente traerá por consecuencia la generación de diversos criterios respecto de su interpretación.



COMISIÓN DE APOYO AL EJERCICIO INDEPENDIENTE



TRATAMIENTO FISCAL DE CENTROS COMERCIALES CONSTITUIDOS BAJO EL RÉGIMEN DE CONDOMINIO



Autora: LCP Laura Romo Rodríguez

ANTECEDENTES

La creación de los centros comerciales en México data de varias décadas, y desde su constitución están regidos bajo el régimen de propiedad en condominio, por lo que es asombroso que a la fecha, las deducciones para efectos fiscales para este tipo de entidades, sólo se encuentren reguladas por un artículo del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RISR).

Los centros comerciales más antiguos se dieron de alta ante las autoridades hacendarias, presentando la escritura donde se asentaba la constitución del régimen de condominio, sin que se tratara de una Asociación Civil (A.C.) o Sociedad Civil (S.C.), sino con el nombre propio del centro comercial por ejemplo “Centro Comercial Tal” o “Condominio Tal”.

Algunos centros comerciales, o “plazas” como coloquialmente se designan, que se están creando en la actualidad, han constituido una A.C. para que funja como administrador, estableciendo las respectivas contraprestaciones por ejercer su función, mismas que se consideran ingresos sujetos del Impuesto al Valor Agregado (IVA), del Impuesto Sobre la Renta (ISR) y del Impuesto Empresarial a Tasa única (IETU). Este administrador, al tener asignado un Registro Federal de Contribuyentes (RFC), puede utilizarlo tanto en la expedición, como en la recepción de comprobantes, por cuenta de los condóminos propietarios del centro comercial.

Sin embargo, los primeros centros comerciales a los que se hace alusión al principio de este trabajo, obtuvieron un RFC a todas luces improcedente, pues no se trataba de una persona moral, sino de un contrato donde se estipulaba un régimen de propiedad. Aunado a esto, tampoco se inscribían con la finalidad de administrar el condominio y de cobrar algún monto por llevar a cabo esa labor. En cambio utilizaban el registro obtenido para recibir y expedir comprobantes por cuenta de los locatarios y contrataban a una persona física o moral para administrar el centro comercial.

DEFINICIÓN DE TÉRMINOS:

Descripción del régimen de condominio: Cuando los diferentes departamentos, viviendas, casa o locales de un inmueble, construidos en forma vertical, horizontal o mixta, susceptibles de aprovechamiento independiente por tener salida propia a un elemento común de aquél o a la vía pública, pertenecieran a distintos propietarios, cada uno de éstos tendrá un derecho singular y exclusivo de propiedad sobre su departamento, vivienda, casa o local y, además, un derecho de copropiedad sobre los elementos y partes comunes del inmueble necesarios para su adecuado uso o disfrute.



Régimen de Condominio: El régimen de propiedad en condominio puede originarse cuando los diferentes departamentos, viviendas, casa o locales de que conste un edificio o que hubieran sido construidos dentro de un inmueble, con partes de uso común, pertenezcan a diferentes dueños.

Condómino: Persona física o moral que, en calidad de propietario, esté en posesión de uno o más locales.

Proindiviso: Cuando la propiedad de una cosa o un derecho pertenece en comunidad a varias personas en común sin división entre los mismos

TRATAMIENTO FISCAL:

Los centros comerciales tienen que sufragar gastos inherentes a su actividad, como son el mantenimiento de las áreas comunes, la seguridad privada, los sueldos y salarios del personal administrativo, por mencionar algunos, los cuales se pagan mediante las cuotas que aportan los condóminos.

Por otra parte, en ocasiones también se tienen ingresos por concepto de estacionamiento y renta de áreas comunes.

Ahora bien, para efectos del ISR, el artículo 25 del RISR, establece los requisitos de las deducciones a los contribuyentes que utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condómino, como a continuación se enumeran:

- I. Que los gastos de conservación y mantenimiento sean realizados en nombre y representación de la asamblea general de condóminos por un administrador que cuente con facultades para actuar con el carácter mencionado, otorgado por dicha asamblea.*
- II. Que el pago de las cuotas de conservación y mantenimiento las realicen los condóminos mediante depósito en la cuenta bancaria que haya constituido la asamblea general de condóminos para tal efecto.*
- III. Que los comprobantes que amparen los gastos comunes de conservación y mantenimiento estén a nombre de la asamblea general de condóminos o del administrador.*
- IV. Que el administrador recabe los comprobantes relativos a los gastos comunes, que reúnan los requisitos que establece el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación y entregue a cada **condómino una constancia por periodos mensuales en la que se especifique:***
 - a) Los números correspondientes a los comprobantes mencionados y el concepto que ampara cada comprobante, el monto total de dichos comprobantes y el impuesto al valor agregado respectivo.*
 - b) La parte proporcional que corresponda al condómino de que se trate, del gasto total, conforme al por ciento de indiviso que represente cada unidad de propiedad exclusiva en el condominio de que se trate. No se considerará en el total del gasto, el impuesto al valor agregado que se hubiera causado sobre dicho gasto, excepto cuando el contribuyente por la actividad que realice en el inmueble, se encuentre exento del pago del impuesto al valor agregado.*

*Igualmente, el administrador deberá **entregar a cada condómino una copia de los comprobantes.***



- V. *En el caso.....*
- VI. *La documentación.....*
- No se podrá

Se destacan algunos párrafos del artículo anterior, para resaltar lo absurdo e impráctico, además de costoso, que resultaría que el administrador de un condominio, entregara una copia de todos los comprobantes de las deducciones a cada uno de los condóminos que constituyen el centro comercial, debido a que en un mes pueden recabarse miles de documentos, aunado a que en un centro comercial pueden ser numerosos los condóminos que lo integren, y normalmente, en su gran mayoría se trata de comercios menores registrados ante el SAT bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, los cuales no pueden deducir los gastos que se efectuaron por cuenta de ellos, por lo que no requerirían el amparo documental de tales erogaciones.

Respecto a la deducción de los gastos realizados para efectos del IETU, se encuentra vigente la regla I.4.2.1.de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 (RMF), la cual establece que los contribuyentes obligados al pago del IETU que para la realización de las actividades por las que paguen dicho impuesto, utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio o a cualquier otra modalidad, podrán deducir la parte proporcional que les corresponda de los gastos comunes de conservación y mantenimiento efectivamente pagados que se hubieran realizado en relación con el inmueble, siempre que, además de los requisitos que establece la Ley del IETU, se cumpla con los requisitos a que se refiere el artículo 25 del RISR.

Por otra parte, en relación a los ingresos que el condominio recibe por la renta de las áreas comunes, se tiene la siguiente incógnita:

¿Quién es el contribuyente para efectos de ISR, IVA e IETU?

ISR.

Para efectos del ISR y de acuerdo al artículo 25 del RISR, el administrador debe entregar a cada condómino una constancia por periodos mensuales, sin embargo, no se regula el procedimiento para distribuir los ingresos obtenidos provenientes de las áreas comunes a todos, en proporción a su proindiviso, por lo que para fines prácticos, además de la constancia donde se relacionarán los gastos efectuados, sería conveniente informar sobre el importe que debieran acumular por dichos ingresos comunes los condóminos, pues serían éstos los obligados a reconocerlos por ser los propietarios, y no el administrador del condominio designado.

IVA.

En lo que se refiere al IVA, de acuerdo con el artículo 1º de la Ley de la materia, están obligadas al pago, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- *Enajenen bienes.*
- II.- *Presten servicios independientes.*
- III.- *Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*



IV.- Importen bienes o servicios.

Como se puede observar, las rentas de las áreas comunes, se ubican en la tercera fracción del artículo 1º de la LIVA, por lo que podemos preguntarnos quién será el causante de dicho impuesto, el condominio o los condóminos. En concordancia con lo señalado en el apartado del ISR, podemos concluir que son los condóminos los que causan el IVA y el condominio o administrador de éste, solo está obligado a entregar la constancia que establece el artículo 25 del RISR, en la cual se debería anotar el IVA que deban trasladar o acreditar, cada uno de los condóminos, en su caso, dependiendo de su proindiviso.

IETU.

Respecto al IETU, el artículo 1º de la Ley correspondiente, establece que están obligadas al pago de este impuesto, las personas físicas y las morales que realicen las siguientes actividades:

I.- Enajenación de bienes.

II.- Prestación de servicios independientes.

III.- Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Tal como se comentó en el apartado del IVA, son los condóminos quienes deben acumular para efectos de IETU, el ingreso obtenido por el aprovechamiento de las áreas comunes.

Por otra parte, la regla I.4.1.1 de la RMF para 2010 establece que tratándose de las cuotas que aporten los propietarios de inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio o a cualquier otra modalidad en la que se realicen gastos comunes de conservación y mantenimiento, que se destinen para la constitución o el incremento de los fondos con los cuales se solventan dichos gastos, sólo se considerará ingreso gravado la parte que se destine a cubrir las contraprestaciones de la persona que tenga a cargo la administración del inmueble.

Ahora bien, las funciones del administrador entre otras, son:

- *Recabar y conservar los libros y la documentación relacionada con el condominio.*
- *Realizar todos los actos de administración y conservación.*
- *Recaudar de los condóminos lo que a cada uno corresponda aportar para los fondos de mantenimiento y administración, y de reserva.*
- *Efectuar los gastos de mantenimiento y administración del condominio.*
- *Entregar mensualmente a cada condómino un estado de cuenta que muestre la relación pormenorizada de los gastos, los montos de la cuotas pendientes de cubrirse y el saldo del fondo del mantenimiento y administración.*



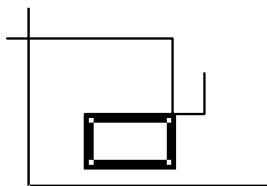
CONCLUSIONES:

El administrador del condominio sólo es responsable de enterar las retenciones tanto de ISR como de IVA, que efectúe por cuenta de los condóminos.

El administrador del condominio no es el sujeto obligado para efectos de IVA, ISR, ni de IETU por los ingresos obtenidos en forma común en el centro comercial, sino serán los condóminos los que deberán acumular dichos ingresos y en contraparte, tendrán el derecho a deducir para ISR y acreditar el IVA, lo que les corresponda de acuerdo a su proindiviso, según se asiente en la constancia mensual que se les entregue, conforme a las sugerencias anteriormente indicadas.

Finalmente, es importante tener presente, que las cuotas que se paguen al administrador del condominio para sufragar los gastos diferentes de su gestión, no se pueden considerar ingresos para éste, ni deducciones para aquéllos, para efectos de ninguna ley.





RECOMENDACIONES EN RELACIÓN A LA OPCIÓN DE ENAJENAR ACCIONES A COSTO FISCAL



Autor: LCP y MF Sergio Abel Villa Castro

Palabras clave: costo fiscal acciones, reestructura corporativa.

Antecedentes:

El llevar a cabo una reestructura corporativa requiere de conocimientos generales de cada una de las compañías que integran dicho grupo y en forma adicional es de suma importancia conocer alternativas que permitan generar beneficios y minimizar cargas extraordinarias, como suele suceder con la parte impositiva en nuestro país, de aquí la trascendencia de retomar uno de los temas que más impactan al momento de transmitir las acciones emitidas por las sociedades emisoras: la ganancia derivada por dicha enajenación. Pues bien, dentro de nuestra legislación del Impuesto Sobre la Renta vigente se encuentra el artículo 26, el cual contempla la opción de transmitir las acciones emitidas por las subsidiarias a la propia Holding tomando en consideración el valor idéntico al costo fiscal de cada acción, claro está que dicha alternativa le beneficia directamente al tenedor de las acciones el cual actualiza la situación jurídica de enajenar dichos títulos representativos del capital social de cada una de las subsidiarias.

Desarrollo:

Antes de comentar cada una de las fracciones contenidas en el artículo 26, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, es imperante efectuar algunos señalamientos de los puntos que deberán de analizarse antes de iniciar con la reestructura corporativa tomando en consideración la opción de tomar como valor de transacción el equivalente al costo fiscal de las acciones.

A continuación se enlistan las recomendaciones que se sugieren se tomen en cuenta:

1. Identificar las necesidades del grupo y la justificación del cambio corporativo. Existen en la práctica corporativa diferentes situaciones que provocan que las agrupaciones se conglomeren en corporativos o bien que exista un replanteamiento de la estructura que guardan en relación al comportamiento económico o legal que se lleva realmente día a día, por ejemplo: hacer un solo frente de negocios para efectos de garantizar la capacidad económica en relación a licitaciones donde pudieran concursar o simplemente unificar la imagen de negocios para obtener competitividad.
2. Analizar la estructura actual a nivel corporativo, así como los regímenes legales de las subsidiarias.



3. Proponer alternativas que provoquen eficiencia en el manejo y control del grupo.
4. Revisar regímenes legales para efectos de constituir la Holding o bien realizar cambios a los estatutos con la intención de obtener alternativas legales que agilicen y faciliten operaciones de carácter legal como pudiera ser la utilización de la figura denominada Sociedad Anónima Promotora de Inversión comúnmente conocida como SAPI.
5. Revisar y analizar la participación accionaria de los socios dentro del grupo.
6. Anticiparse al efecto que puede provocar un incesto legal al transmitir las acciones de las emisoras a la Holding, ya que, pudiera ser el caso de que algunas compañías sean accionistas entre ellas mismas.
7. Determinar el costo fiscal de acciones emitidas por las sociedades subsidiarias, tomando en consideración los artículos 24 y 25, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente.
8. Analizar los estados financieros de cada una de las subsidiarias incluyendo el de la Holding, ya que inicialmente se limita el valor de aportación de las acciones al costo fiscal de las acciones, sin embargo, una vez que se llega a realizar la reestructura es importante recurrir al método de participación, ya que esto muy posiblemente dé como consecuencia el incremento del valor del capital contable en la Tenedora.
9. Identificar los activos intangibles dentro de las compañías subsidiarias.
10. Analizar los contratos que llegarán a celebrarse, los cuales provocarán la transmisión de acciones, tomando en consideración cláusulas resolutorias, ya que, no se tiene la certidumbre de que la autoridad hacendaria llegue a aprobar la aplicación de la opción contenida en el artículo 26 de la LISR vigente.
11. Preparar medios de defensa en caso de que no se emita la autorización por parte del SAT.

De los requisitos ante SAT:

APLICAR ART. 24 Y 25 PARA COSTO FISCAL DE ACCIONES.

- I. El costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud se determine, a la fecha de la enajenación, conforme a lo dispuesto en los artículos 24 y 25, de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta, distinguiéndolas por enajenante, emisora y adquirente, de las mismas.

MISMA PARTICIPACION ACCIONARIA EN DURANTE 2 AÑOS A PARTIR DE LA AUTORIZACION.

- II. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo, por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización a que se refiere este artículo.

CONSERVAR LA MISMA PARTICIPACION A NIVEL CONSOLIDADO.

- III. Las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajene, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora de las acciones que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representaran antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidados de las sociedades que intervienen en la operación, que para estos efectos deberán



elaborarse en los términos que establezca el Reglamento de esta Ley, precisando en cada caso las bases conforme a las cuales se determinó el valor de las acciones, en relación con el valor total de las mismas.

PREPARAR ACTA DE ASAMBLEA POR PARTE DE LA HOLDING.

- IV. La sociedad emisora de las acciones que el solicitante reciba por la enajenación, levante acta de asamblea con motivo de la suscripción y pago de capital con motivo de las acciones que reciba, protocolizada ante Fedatario Público, haciéndose constar en dicha acta la información relativa a la operación que al efecto se establezca en el Reglamento de la ley en comento. La sociedad emisora deberá remitir copia de dicha acta a las autoridades fiscales en un plazo no mayor de 30 días contados a partir de la protocolización.

PERMUTA DE TITULOS ACCIONARIOS.

- V. La contraprestación que se derive de la enajenación consista en el canje de acciones emitidas por la sociedad adquirente de las acciones que transmite.

AUMENTO DE CAPITAL IGUAL AL COSTO FISCAL.

- VI. El aumento en el capital social que registre la sociedad adquirente de las acciones que se enajenan, sea por el monto que represente el costo fiscal de las acciones que se transmiten.

DICTAMEN DE LOS ENAJENANTES.

- VII. Se presente un dictamen, por contador público registrado ante las autoridades fiscales, en el que se señale el costo comprobado de adquisición ajustado de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la fecha de adquisición.

EL COSTO FISCAL DEBERA DE DISTRIBUIRSE ENTRE LAS ACCIONES QUE SE RECIBAN.

- VIII. El monto original ajustado del total de las acciones enajenadas, determinado conforme a la fracción VII de este artículo al momento de dicha enajenación, se distribuya proporcionalmente a las acciones que se reciban en los términos de la fracción III del mismo artículo.

DICTAMEN DE LAS SUBSIDIARIAS Y HOLDING.

- IX. Las sociedades que participen en la reestructuración se dictaminen, en los términos del Código Fiscal de la Federación, en el ejercicio en que se realice dicha reestructuración.

QUE NO SE MODIFIQUE LA PARTICIPACION ACCIONARIA EN LAS SUBSIDIARIAS .

- X. Se demuestre que la participación en el capital social de las sociedades emisoras de las acciones que se enajenan, se mantiene en el mismo por ciento por la sociedad que controle al grupo o por la empresa que, en su caso, se constituya para tal efecto.

INCUMPLIMIENTO DE REQUISITOS IGUAL A PAGO DE ISR POR LOS ENAJENANTES.

En el caso de incumplimiento de cualesquiera de los requisitos a que se refiere este artículo, se deberá pagar el impuesto correspondiente a la enajenación de acciones, considerando el valor en que dichas acciones se hubieran enajenado entre partes



independientes en operaciones comparables o bien, considerando el valor que se determine mediante avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. El impuesto que así se determine lo pagará el enajenante, actualizado desde la fecha en la que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que se pague.

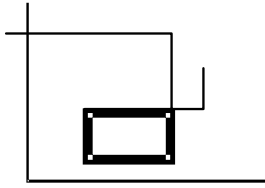
GRUPO = PARTICIPACION DEL 51% O MAS

Para los efectos de este artículo, se considera grupo, el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de las mismas personas en por lo menos el 51%. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se consideran colocadas entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, siempre que dichas acciones hayan sido efectivamente ofrecidas y colocadas entre el gran público inversionista. No se consideran colocadas entre el gran público inversionista las acciones que hubiesen sido recompradas por el emisor.

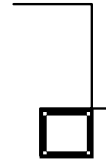
Conclusiones:

Es de suma importancia identificar que el artículo 26 de la LISR es solo una opción, por lo cual no es obligatorio aplicar dicha disposición cuando no beneficie a la reestructura corporativa, es decir, que siempre deberá de efectuarse una comparación tomando en consideración el valor de realización de las acciones contra el mismo costo fiscal de las acciones. Por otro lado se deberá de tomar en cuenta que se trata de una facultad que podrá ejercerse a criterio de la propia autoridad, por lo tanto, se deberá de tomar muy en cuenta los medios preparatorios para presentar dicha consulta ante la autoridad fiscal.





EFFECTOS FISCALES DE LAS OBLIGACIONES CONDICIONALES



Autor: CP José de Jesús Mora Ocaranza

Conforme el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en donde ocurran”

Para precisar que debe entenderse por “situaciones jurídicas”, es conveniente referirse a los hechos o actos jurídicos que producen ciertos efectos y que se traducen en fondo y forma.

Al conjunto de hechos o actos jurídicos, contemplando sus efectos, el fondo y las formas, así como sus circunstancias exógenas se le denomina “**SITUACION JURIDICA**”.

Por otro lado, en el Título Segundo del Código Civil para el Distrito Federal en materia común y para toda la República en Materia Federal, se establecen las modalidades de las obligaciones. Estas modalidades representan autolimitaciones a la voluntad de las partes, que los contratantes sujetan a la iniciación o terminación de los efectos propios del acto que celebran u otorgan. Como primer punto el capítulo menciona a “Las Obligaciones Condicionales” y las define como sigue:

ARTICULO 1938 CC.- La Obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un **acontecimiento futuro e incierto**.

Existen dos tipos de condiciones: Condición Suspensiva y Condición Resolutoria.

CONDICION SUSPENSIVA: (Art. 1939 CC)

La Condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación.

El hecho futuro e incierto que detona la existencia de la obligación debe ser por pacto libre entre las partes y no por ministerio de ley, por ejemplo actos que se supediten a la revocación de un testamento.

CONDICION RESOLUTORIA:(Art.1940 CC)

La Condición es resolutoria cuando cumplida resuelve la obligación, volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.

La Condición resolutoria supone que la obligación existe y ha nacido desde el momento de su formación y tiene vida jurídica, la que concluye cuando se realiza el acontecimiento futuro e incierto, volviendo las cosas al estado que tenían como si la obligación nunca hubiera existido.

Como vemos, en estos actos, la obligación misma se ve afectada por una especie de diferimiento en sus efectos. Y comentamos que una “especie de diferimiento” porque no



existe la certeza de que dichos efectos, o la existencia misma de la obligación se perfeccione.

Como vemos en la definición, dependiendo del tipo de condición, se perfecciona la existencia o se presenta la resolución, cuando se presente un acontecimiento futuro e incierto que contemple las siguientes características:

ACONTECIMIENTO FUTURO E INCIERTO:

- El acontecimiento es posible
- El acontecimiento no se ha dado
- El acontecimiento no se tiene certeza de que se vaya a dar
- En el caso que se de será en un momento posterior
- Es posible pactar un tiempo límite para que se dé (Art. 1946)

EFFECTOS DE LAS OBLIGACIONES CONDICIONALES

Por default, los efectos se retrotraen a la fecha de celebración del acto (Art. 1941), sin embargo la ley permite que por voluntad de las partes se refieran a fecha diferente

Este efecto de retrotracción le otorga a la **SITUACION JURIDICA** que comprenden las Obligaciones Condicionadas un contenido variable y complejo ya que el acto como tal se percibe en la esfera del derecho, sin embargo, dependiendo el tipo de condición, la existencia o resolución del acto condicionado se ven supeditados a un elemento futuro e incierto, esto quiere decir que los efectos de esta **SITUACION JURIDICA**, puede ser que se den como posible es que no se den. El elemento de incertidumbre se presenta en el factor tiempo que es propio de la retrotracción, ya que, al momento de aparecer dichos actos en la esfera del derecho de las partes, no generan efectos, salvo el derecho mismo de tener dicho efectos o no tenerlos.

EFFECTOS FISCALES

Aquí es donde nos resulta útil las reflexiones que establecimos al inicio de este artículo, ya que, habiendo establecido que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se refiere a **SITUACIONES JURIDICAS**, para efectos de establecer el impacto Fiscal de las Obligaciones Condicionales requerimos atender al conjunto de elementos que comprenden estas.

Entonces encontramos que si bien, como hemos comentado, dentro de las **SITUACIONES JURIDICAS** que comprenden obligaciones condicionales, existen actos que ya ingresaron a la esfera jurídica de las partes, es decir, ya comenzaron a ser seguidos por la materia fiscal en espera de que den "señales de vida" con lo que sus efectos entrarían a ser tratados por la materia fiscal, debiendo ser encuadrados en cada disposición vigente.

Atendiendo a que en dicha **SITUACION JURIDICA**, está integrada la Condición y esta a su vez contempla la retrotracción de efectos, la cual funciona distinta en cada condición, consideramos que los efectos producidos, para la materia fiscal en general deben ser considerados de la siguiente forma:

CONDICION SUSPENSIVA:

En virtud de que la Condición suspensiva provoca una ausencia de efectos al supeditar su existencia a un hecho futuro e incierto, ningún efecto se presenta en tanto no se de dicha condición, por lo tanto la **SITUACION JURIDICA** implica que, para efectos fiscales, todos los efectos se presenten **RETROTRAIDOS** a la fecha en que se generó el acto o a la fecha acordada para la retrotracción.



Así las cosas, en el ejemplo de una compraventa de un terreno sujeto a la condición suspensiva de que se obtenga un permiso de construcción con ciertas características y pactando que este permiso debe ser obtenido dentro de los doce meses siguientes a la celebración del acto, presentaría alguno de los siguientes escenarios para efectos fiscales:

- a) Al momento de la celebración del acto no existe efecto alguno que deba de contemplarse para efectos fiscales.
- b) Al momento en que se otorgue el permiso con las características acordadas, la condición se cumple y el acto cumple con el requisito de existencia y en ese momento se trasladan todos sus efectos para que tengan vigencia desde el momento mismo en que se celebró el acto. Lo cual implica presentar las declaraciones complementarias que reflejen los efectos en materia fiscal desde el momento en que se celebró el acto.
- c) Se cumplen los doce meses y no se obtuvo el permiso por lo que se convalida su inexistencia.

CONDICION RESOLUTORIA

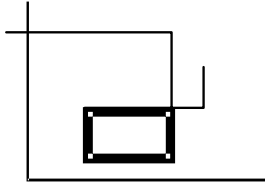
Para efectos fiscales, la condición resolutoria tiene efectos un tanto inversos en la forma en que la **SITUACION JURIDICA** los contempla, ya que el acto tiene existencia y validez desde el momento mismo en que este se presenta, sin embargo, por la conjugación de la Condición resolutoria, este acto podría resolver su obligación por lo que quedaría sin efectos desde el momento en que se celebró, volviendo las cosas al estado en el que se encontraban antes del acto.

Así las cosas, en el ejemplo de una compraventa pactada en dólares y a plazo de un terreno sujeto a la condición resolutoria consistente en que el dólar no exceda un tipo de cambio de 12.00 en cualquier momento dentro de los doce meses siguientes, se presentaría alguno de los siguientes escenarios para efectos fiscales:

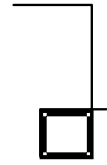
- a) Al momento de la celebración del acto, este presenta sus efectos a plenitud, por lo que es válido y existente, por lo que impacta con todas sus consecuencias en la esfera fiscal.
- b) Al momento en que dentro de los doce meses siguientes el tipo de cambio no excede de los 12.00 pesos por dólar, la condición no se presenta y la obligación persiste.
- c) Al momento en que dentro de los doce meses siguientes el tipo de cambio excede de los 12.00 pesos por dólar, en ese momento la condición se presenta y se resuelve la obligación provocando que los efectos de esta resolución se retrotraigan al momento de la celebración del acto, o en su defecto al momento pactado para dicho caso, debiendo regresar las cosas a su estado original como si el acto no se hubiera efectuado.

Hay que tener en cuenta que, a los supuestos anteriores se requiere integrar para su correcto tratamiento, el resto de las condiciones bajo las cuales se celebra el acto, por ejemplo, el caso de depósitos, anticipos o garantías que, si bien no alteran el curso de las obligaciones condicionales, si pueden producir efectos fiscales ya que, dependiendo el caso, pueden representar supuestos complejos aislados de los efectos de las condiciones y deben ser considerados en su conjunto.





REESTRUCTURACIÓN DE NEGOCIOS Y LOS PRECIOS
DE TRANSFERENCIA A LA LUZ DE LOS
COMENTARIOS DE LA OCDE



Autores:
LCP Jesús Fierros Vázquez
LCP Liliana González Granados
LCP Roberto Solís Quesada

I. INTRODUCCIÓN

La apertura en las economías y mercados mundiales han traído consigo una serie de cambios relevantes en la dinámica de los negocios a través de diversos esquemas de expansión, crecimiento, fusión, escisión, compra de activos y cualquier otro esquema de segmentación y adquisición de negocios tanto a nivel nacional como a nivel internacional.

En los tiempos actuales como consecuencia de la rescisión mundial, diversas empresas están evaluando y pensando en su reorganización para mantenerse en el mercado y seguir a flote. Con el fin de reestructurar de la mejor manera, es importante planificar, pensar en el futuro y comprender los objetivos esenciales para el proceso en una organización. La razón principal para la reestructuración o reorganización de un negocio es la de asegurarse que quedará en la mejor posición para lograr sus objetivos de negocios y tomando en cuenta los efectos de su economía tanto interna como externa.

Antes de la reestructuración, el empresario debe participar y debe planificar el futuro con detalle. Esto incluye la evaluación de riesgos, el establecimiento de prioridades, y desarrollar una visión de cómo los cambios ayudarán a impulsar el negocio y seguir creciendo en el corto y largo plazo.

La reestructuración se ejecutará sin problemas si todos están implicados en el proceso. Tendrá más éxito si se implica a los empleados. Por esta razón, los gerentes deben discutir los cambios que se avecinan y deben explicar cómo los cambios les afectarán, informando sobre cambios en su empleo o cambios sustanciales en la organización del trabajo.

Hay también que proporcionar todos los recursos necesarios para facilitar los cambios. La reestructuración de una empresa no es una medicina de acción instantánea. Sin embargo, para algunas empresas, puede ser la diferencia entre estar constantemente en números rojos y comenzar a ver algunos beneficios y un potencial de crecimiento futuro.

Actualmente existen inquietudes por parte de las empresas de reorientar sus actividades de negocio derivado de la presión de los competidores tanto locales como internacionales, de la crisis económica mundial, de llevar a cabo ahorros a



través de economías de escala, de la necesidad por la especialización de funciones y de la necesidad de incrementar la eficiencia y utilidad y en esencia disminuir los costos. En caso de querer hacer frente a estas u otras inquietudes, las compañías buscan llevar a cabo una sustancial reestructura de negocios, funciones, riesgos, etc, la cual tiene como objetivo generar un beneficio propio para la compañía, para el grupo, para algunas entidades del grupo o bien un beneficio común para las entidades del Grupo Multinacional.

Regularmente los pasos de reestructuración empresarial implican:

1. Considere la posibilidad de contratar a un especialista para ayudar a la reestructuración. Un extraño puede traer objetividad y un nuevo punto de vista.
2. Analice el alcance de los problemas. Es sólo por la crisis o es una enfermedad terminal en el negocio o en su organización y/o modo de operar? ¿El negocio sigue siendo económicamente viable?
3. Desarrolle un plan de reestructuración, preséntelo a socios, directivos y empleados, banqueros y otros acreedores o principales proveedores.
4. Vea si se pueden reducir niveles de gestión. Muchas empresas deficitarias se han hinchado de mandos medios.
5. Investigue la posibilidad de reestructurar deudas o adquirir créditos puente para financiar los costos de la propia reestructuración.
6. Identifique los clientes más rentables. No serán necesariamente las cuentas más grandes. Concéntrese en los compradores que exponen menos exigencias de servicio al cliente y que sólo requieren una atención mínima a la comercialización por su sistema de pedidos repetidos.
7. Menos líneas de productos si no son rentables, retirando completamente algunos de ellos.
8. Inhabilite algunas instalaciones para reducir los gastos generales.
9. Eliminar la duplicidad en funciones administrativas.



10. Reduzca algunos puestos de trabajo si, como consecuencia, no tiene más remedio. Aunque esto es lo más penoso, a menudo es esencial.
11. Externalice servicios. El pago de una tarifa fija puede suponer la reducción de los gastos asociados.
12. Vea si puede formar una sociedad con otra empresa para compartir, por ejemplo, los servicios administrativos.
13. Investigue la posibilidad de instalar nuevas tecnologías para optimizar las operaciones. En la producción, los componentes de robótica son cada vez más rentables.
14. Establezca reuniones de personal para hacer frente a las preguntas y preocupaciones de los empleados restantes. Durante la reestructuración, la gestión de la empresa tendrá que explicar los nuevos procedimientos.

II. EL ENFOQUE FISCAL EN LA REESTRUCTURACIÓN DE NEGOCIOS

Desde un punto de vista fiscal, conocer con certeza el modelo de negocios que sigue una compañía y su potencial para generar ingresos, son altamente relevantes. Su importancia fiscal radica en lo que se espera que cada compañía reporte un nivel de rentabilidad de acuerdo a su caracterización o esquema de negocio; así por ejemplo, de un distribuidor se esperará que tenga un nivel de rentabilidad similar a otros distribuidores, de igual manera para una empresa industrial o para un prestador de servicios. Este enfoque fiscal comparativo se basa en el principio de arm's length o de plena competencia que rigen los precios de transferencia.

Con el fin de ser comparadas para efectos fiscales, será necesario que las empresas deban ser catalogadas, bajo similares funciones, riesgos asumidos y activos usados en sus actividades. Sin embargo, se sabe que en la realidad no existe tal homogeneidad de características que hagan comparables a las empresas. Entonces, de lo que se tratará, es de hallar las empresas comparables más cercanas en términos de funcionalidad, lo que en la práctica genera las diferencias de opinión e interpretación en los resultados de un Estudio de Precios de Transferencia. Por lo tanto, como es difícil de aplicar el principio de plena competencia en ciertas transacciones, las autoridades fiscales no deberían asumir que las compañías están motivadas a tomar ventajas fiscales únicamente porque no existen (o existen pocas) transacciones comparables en el mercado.

Esto último no significa que no se puedan sustentar adecuadamente transacciones que conllevan una reestructuración del negocio, bajo la aplicación del principio de plena competencia. Para lograr este objetivo, resultará indispensable que el evaluador, primero, pueda reconocer los tipos de modelo de negocios existentes y sus diferencias funcionales, de riesgos asumidos y activos usados, para luego poder entender la racionalidad económica que motiva a las empresas a convertir sus



modelos de negocios. Por ejemplo, se puede identificar por lo menos tres tipos de empresas manufactureras: por cuota, por contrato o completas; o tres tipos de distribuidores: agente comisionista, el clásico distribuidor de compra-venta y el completo. En cada tipo de empresa existen diferencias de rentabilidad esperada, las cuales se explican por las diferentes funciones realizadas, los riesgos asumidos y los activos usados.

Por lo general, las conversiones en los modelos de negocios se realizan reduciendo su verticalidad, liberando algunas actividades para ser subcontratadas, con el fin de reducir costos y concentrarse en las actividades de mayor valor agregado y que reportan mayor rentabilidad.

Cuando se realiza una conversión del modelo de negocio que comprende una transferencia de intangibles, la situación puede tornarse más compleja, ya que este tipo de activos son únicos, volátiles y difíciles de cuantificar. Por ello, resulta relevante reconocer las tres formas de transferir intangibles: por venta abierta, licencia y acuerdos de contribución (también, asignación o distribución) de costos. De estos tres, el último de ellos es el menos conocido.

Acuerdos de Asignación de Costos

Es una práctica común en estos últimos tiempos que las empresas multinacionales hagan uso de centros de servicios centralizados con el objetivo de obtener los beneficios de la economía de escala. Sin embargo, aquí surge el problema de cómo asignar los costos de los servicios prestados a los beneficiarios de estos centros de servicios. Las guías de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (por sus siglas "OCDE") establecen que es preferible utilizar mecanismos directos de asignación, de ser posible. En la realidad no es fácil identificar los costos directos de los servicios recibidos, por lo que la asignación tiende a basarse en las denominadas claves de asignación.

Con la intención de que éstas sean confiables y eficientes, las claves de asignación deben estar basadas y aplicadas a información existente dentro de la organización. Idealmente las claves de asignación deben representar una aproximación al tiempo y esfuerzo realizado, así como los beneficios recibidos. Por ejemplo, si los costos de los servicios recibidos son relativos a los ingresos, entonces los ingresos por ventas deberían ser la clave ideal para la asignación de costos; por el contrario, si los costos están relacionados a servicios dirigidos a empleados, entonces el número de empleados podría ser una clave de asignación adecuada.

Entre los aspectos que deben ser considerados necesarios en un acuerdo de asignación de costos en servicios, desde una perspectiva de precios de transferencia, se encuentran:

- La existencia de un acuerdo por escrito
- La identificación de los participantes del acuerdo
- Una lista de los servicios prestados y las funciones desempeñadas
- Identificación del prestador del servicio
- Identificación de las claves de asignación de costos



- Evidencia documentaria de los costos a ser asignados a los beneficiarios de los servicios
- Identificación del periodo de tiempo del servicio prestado
- Determinación del margen de rentabilidad a ser asignado

Ante este panorama, evidentemente la reestructuración de un negocio trae consigo otros aspectos legales y fiscales que se deberán de poner especial atención tales como:

1. Proteger legalmente los intangibles de las empresas, tales como marcas, secretos industriales, patentes, fórmulas, etc.
2. Una adecuada optimización y planificación fiscal tanto con efectos a nivel nacional como internacional.
3. Aprovechamiento de estímulos fiscales tanto locales como nacionales que los gobiernos otorguen a las empresas en expansión o con nuevas tecnologías.
4. Cuidado en el cumplimiento de los diversos requerimientos legales y fiscales que las autoridades fiscales demanden en cada país en materia de contribuciones locales y federales.
5. Analizar los aspectos de precios de transferencia que pudieran ser aplicables con motivo de la reorganización o reestructuración de empresas del mismo grupo de interés económico.

Al hilo de lo anterior, en materia de precios de transferencia se pudieran derivar diversos aspectos trascendentales con motivo de la reorganización o reestructuración de negocios del mismo grupo de interés económico y a la luz de los comentarios de la OCDE que se emitieron en junio de 2010, señalaremos los puntos sustanciales a considerar y a los que habrá que poner especial atención a cada caso particular, ya que las reestructuraciones de negocios tienen una inmensa ramificación de aspectos a considerar tanto de índole financiero, contable, fiscal, económico, legal, laboral, etc.

El estudio y análisis de estos aspectos deberán de observarse con cuidado para evitar contingencias en materia tributaria como pudieran ser en el impuesto sobre la renta, en el impuesto al valor agregado, en el impuesto empresarial a tasa única e incluso con los posibles efectos en materia de impuestos locales.

III. COMENTARIOS DE LA OCDE

Sólo a manera de recordatorio, es importante mencionar que la OCDE fue creada entre otras cosas con el propósito de:

- a) Alcanzar el grado más elevado posible de crecimiento económico y de empleo de sus países miembros, del cual México es parte.
- b) Elevar el nivel de vida de la población de los países integrantes.



- c) Proveer a los gobiernos un espacio para discutir, desarrollar y perfeccionar políticas económicas y sociales.
- d) Contribuir a la expansión del comercio mundial sobre una base multilateral y no discriminatoria de acuerdo con las obligaciones internacionales ;y
- e) En general, contribuir a la expansión económica tanto de los países miembros como de los que no lo son.

A partir de lo dispuesto en el artículo 9 del Modelo Convenio de la OCDE de los Tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, aparecen las “Directrices de Precios de Transferencia para las empresas multinacionales y las administraciones fiscales” como una revisión y compilación de reportes previos de la OCDE.

A. Lineamientos de la OCDE

Una serie de acontecimientos importantes relacionados con la orientación de los precios de transferencia en la OCDE se han producido en los últimos meses. En julio de 2010, la OCDE publicó los últimos retoques a sus directrices de 1995 sobre precios de transferencia. Se realizaron cambios a los capítulos I, II y III de las Directrices de Precios de Transferencia para Empresas Multinacionales y Administraciones Tributarias (Directrices de la OCDE), se revisaron las normas sobre comparabilidad y los métodos de precios de transferencia.

En términos generales los nuevos lineamientos reafirman el principio de plena competencia y lo confirman como el extender internacional para la solución de controversias sobre precios de transferencia. Es importante señalar que una vez más rechaza el enfoque global de distribución de costos.

Los capítulos actualizados restan importancia a la jerarquía de los métodos de precios de transferencia, lo que permite flexibilidad a los contribuyentes para seleccionar el método más adecuado al precio de las transacciones con partes relacionadas. Las revisiones también afirman el principio de plena competencia y el análisis de comparabilidad.

Por último, está la adición de un nuevo capítulo sobre la reestructuración de negocios, así como el anuncio de próximas orientaciones sobre intangibles. La OCDE reafirma el principio de plena competencia como el estándar internacional para la solución de controversias sobre precios de transferencia, a pesar de las dificultades ocasionadas en la aplicación del principio a las empresas asociadas.

En conclusión, podemos afirmar que estos lineamientos hacen más transparentes los temas relacionados con la documentación de los precios de transferencia. Igualmente, tanto el contribuyente como las administraciones fiscales tendrán más y mejores herramientas para analizar cada caso.

La reestructuración de negocios del mismo Grupo de interés económico nos llevará a determinar cuántas entidades del Grupo Multinacional estarán involucradas. Las entidades



relacionadas en la reestructura nos indicarán el tipo de relación de negocios que sostienen y los nuevas operaciones que pretenden implementar.

Cabe destacar que para que se lleve a cabo una reestructura de negocios se ven involucradas dos o más partes o negocios. Existen ejemplos citados en los comentarios de la OCDE en donde pudieran intervenir solo dos compañías, como puede ser el caso de migrar algunos activos fijos de una compañía a otra para reducir costos, como disminuir el costo de la mano de obra derivado de la situación geográfica en la que se encuentra, entre otros.

También existen ejemplos en donde pueden intervenir hasta más de dos compañías cuando se puede tratar de reestructurar una empresa manufacturera bajo contrato en empresa maquiladora, en donde pudieran interactuar además entidades como una prestadora de servicios, el principal o dueño de los activos y quien asume los riesgos sustanciales, el maquilador y hasta una empresa distribuidora.

B. Funciones y Riesgos

Parte fundamental para poder llevar a cabo la reestructura de negocios de una compañía dentro de un Grupo Multinacional es la identificación clara y concreta de las funciones desarrolladas, de los activos utilizados y de los riesgos asumidos.

Este reconocimiento de funciones, activos y riesgos dará la pauta para entender cuál es el tipo de relación de negocios que se mantienen dentro del Grupo Multinacional; es decir, nos indicará antes de realizar la reestructura, el tipo de transacciones que se están llevando a cabo, la forma en la que están operando para llevar dichas transacciones, los riesgos que están asumiendo y la rentabilidad que se está obteniendo.

Parte importante del proceso de reconocimiento se da en la relación de riesgo control, donde de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para entidades Multinacionales y Administraciones Fiscales, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (“Guías de Precios de Transferencia de la OCDE”) en su párrafo 1.27, “control” debería entenderse como la capacidad de tomar decisiones para asumir el riesgo y como manejarlo. Lo anterior, requiere que la compañía tenga personal (empleados o directores) con la autoridad y capacidad para asumir el control.

El asignar o transferir el riesgo dentro de una reestructuración tiene un significado económico importante, ya que la transferencia del riesgo a una entidad da como resultado, que dicha entidad tiene que ser capaz de manejar el riesgo e incluso de disminuir su utilidad, ya que no todos los riesgos que una compañía transfiere a una compañía relacionada van correlacionados con el incremento en las utilidades.

Por supuesto, una vez identificada la situación actual de la compañía es preciso considerar lo que el Grupo de empresas quiere en la reestructura del negocio. Por lo anterior, y con base en lo que el Grupo Multinacional desea, se tiene que visualizar qué funciones quiere que desarrolle la nueva compañía o la actual compañía a la cual se le quieran alojar nuevas funciones o riesgos, qué tipo de activos quiere que utilice, y qué tipo de riesgos quiere que asuma la compañía que será reestructurada.

De esta manera, se tiene que categorizar a las compañías que sufrirán la reestructura para vislumbrar el tipo de rentabilidad que estarían obteniendo.



Un claro ejemplo de este cambio que puede sufrir una compañía es la migración que realiza una empresa de manufactura que cuenta con todos los activos, riesgos y funciones, a una empresa maquiladora. Bajo este escenario los cambios en funciones se ven modificados por el simple hecho de que derivado del cambio, el proceso de manufactura se ve alterado con aspectos como: seguir y cumplir con las especificaciones que se proporcionan; asimismo, se altera el riesgo de mercado, derivado de que ahora venderá o enviará la totalidad de su producción a su parte relacionada ya sea en el mercado doméstico o se exportará o bien, por el hecho de que anteriormente los activos eran de su propiedad y después de la reestructura dichos activos podrían recibirse en consignación.

Poniendo especial atención al capítulo IX de los comentarios de la OCDE, se enfocan a los aspectos de Precios de Transferencia de la Reestructuración de Negocios

Este capítulo se incluye dentro del cuerpo de los Lineamientos de las Guías de la OCDE, actualmente no se contemplaban los aspectos en materia de precios de transferencia de las reestructuraciones de negocio.

El alcance de la reestructuración para éste capítulo se define como la redistribución defunciones, activos y riesgos entre entidades relacionadas. Las reestructuraciones más comunes incluyen:

- Conversión de distribuidores completos a distribuidores limitados;
- Conversión de manufactureros completos a contract/ toll manufacturers; y
- Transferencia de propiedad intelectual.

C. Consideraciones especiales de los riesgos

Se debe realizar un análisis de los riesgos que pudieran implicar el realizar cualquier reestructuración intra grupo.

D. Cumplimiento;

El contribuyente deberá de establecer procesos adecuados para establecer, revisar y monitorear sus operaciones, para efectos de que cumplan con el principio de plena competencia.

E. Indemnización para la entidad reestructurada por terminación o renegociación de acuerdos existentes

Cuando terminan relaciones contractuales, beneficios, etc. Derivados de reestructuración de negocios, es recomendado proporcionar alguna indemnización adecuada.



IV. CONCLUSIONES

El objetivo principal del documento de la OCDE, es proponer los parámetros razonables y justos en las operaciones que los de un mismo Grupo de interés económico están llevando a cabo dadas las diferentes situaciones a las que se enfrentan día a día las organizaciones, quienes se ven obligadas a actuar de manera dinámica con el fin de buscar un beneficio en cuanto a su rentabilidad u optimización esperada.

La reestructuración de los negocios trae consigo a las empresas una serie de modificaciones en su estructura de negocios, tales como: migraciones de inventarios, migraciones de activos intangibles, de empleados, funciones, algunos riesgos y activos, entre otros, son situaciones que las empresas están llevando a cabo para poder optimizar aún más su condición económica y fiscal.

Los comentarios de la OCDE, mencionan y exhortan a la necesidad de tomar en consideración diferentes aspectos de carácter económico, legal, financiero, etc. en que se ven involucrados en el proceso de reestructuración y hace clara mención de evidenciar los aspectos económicos que se ven inmersos antes, durante y posterior al proceso de reestructuración de negocios.

Así pues, el objetivo principal debe de centrarse en disminuir las controversias entre los contribuyentes y las Autoridades Fiscales, ya que en la fiscalización de este tipo de operaciones de reestructuración de negocios, las Autoridades Fiscales argumentan las razones económicas de negocios que llevaron al contribuyente a realizar una reestructura que supuestamente no está razonable ni adecuadamente fundamentada y no lo ven como un rediseño de las funciones, activos y riesgos de las empresas del mismo Grupo de interés económico, originando esto que el contribuyente tiene que iniciar procesos largos y onerosos para conciliar las diferencias que pudieran surgir con las Autoridades fiscales, muchas de ellas originadas por revisiones en materia de Precios de Transferencia y que evidentemente se desprenden efectos fiscales paralelos en materia de impuestos indirectos, locales y estatales.



mathematical object

complex numbers

n
o
t
a
t
i
o
n
a
l
s
y
m
b
o
l

numeral

789

1234567890

numbers

123 4567890

1234567890

mathematical object

counting and measuring



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

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

irrational numbers