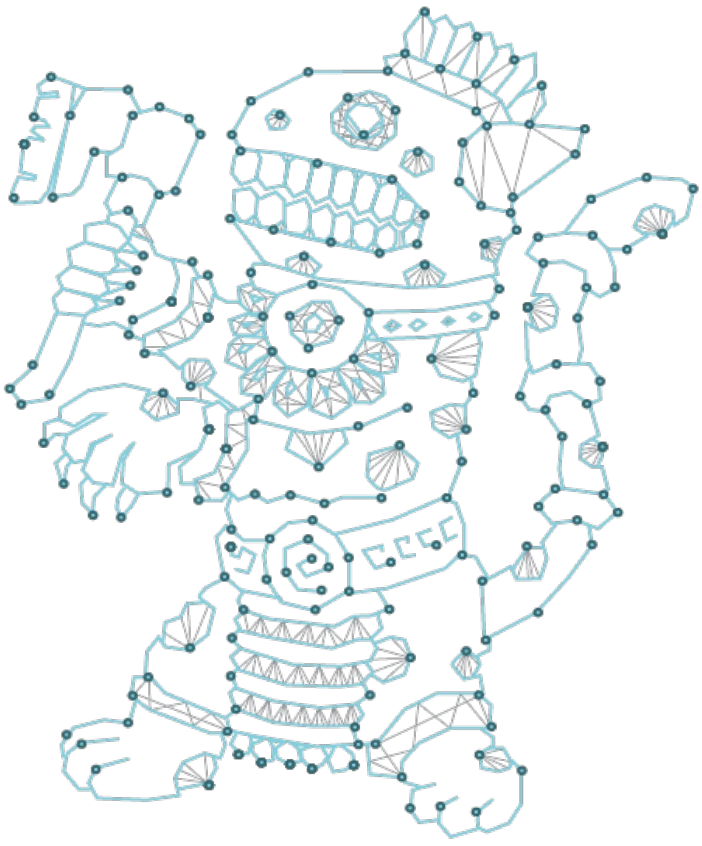
textos jurídicos universitarios

Alil Álvarez Alcalá

lecciones de derecho fiscal

2ª edición



OXFORD

Alil Álvarez Alcalá



Licenciada en derecho por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM). Maestra en derecho por la Universidad de Stanford. Doctora en derecho por el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México.

Es profesora de Derecho fiscal en el ITAM y en la Escuela Libre de Derecho, así como conferencista en la materia en México y el extranjero.

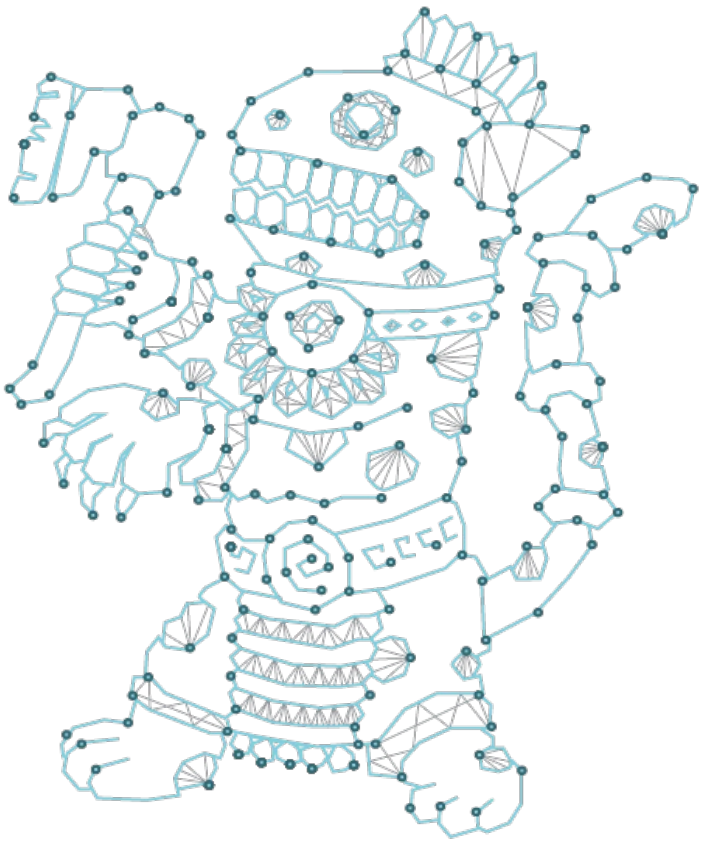
Es socia de la firma de abogados Revilla y Álvarez Alcalá, S.C.

textos jurídicos universitarios

Alil Álvarez Alcalá

lecciones de derecho fiscal

2ª edición



OXFORD
UNIVERSITY PRESS

Oxford University Press es un departamento de la Universidad de Oxford, el cual promueve los objetivos de excelencia en la investigación, el aprendizaje y la educación, mediante publicaciones en todo el mundo. Oxford es una marca registrada de Oxford University Press en el Reino Unido, México y otros países.
D.R. © Oxford University Press México, S.A. de C.V., 2015
Av. Insurgentes Sur 1602, int. 11-1101 Col. Crédito Constructor, Del. Benito Juárez
México, D.F., C.P. 03940
www.oup.com.mx

LECCIONES DE DERECHO FISCAL
Textos Jurídicos Universitarios
Segunda edición: junio de 2015
Primera reimpresión: marzo de 2016
ISBN 978-607-426-520-0

Autor: Alil Álvarez Alcalá
Gerente internacional de publicaciones: Marcelo Zanon
Gerente de desarrollo de mercados: Karina Salgado Peña
Gerente de diseño: Wilians dos Santos Joaquim
Coordinadora editorial: Lilia Guadalupe Aguilar Iriarte
Edición: Rutilo Olvera Argüello
Portada: YAN Comunicação e Design Ltda.
Diseño y formación: YAN Comunicação e Design Ltda.
Formación: José Antonio Guzmán Maldonado
Corrección de estilo: Celia Isabel Martínez Zwanziger
Supervisor de producción: Daniel Martínez Osornio

Ninguna parte de esta publicación puede ser reproducida en ningún sistema electrónico o por cualquier medio, sin la autorización previa por escrito de Oxford University Press México, S.A. de C.V. El editor no se responsabiliza de los contenidos de las páginas web enlazadas o referenciadas en esta publicación.

La transformación a libro electrónico del presente título fue realizada por Sextil Online, S.A. de C.V./ Ink it ® 2018.
+52 (55) 52 54 38 52
contacto@ink-it.ink
www.ink-it.ink

Para Alonso y todo lo que de él deriva

[…] el príncipe debe hacerse temer de modo que, si no se granjea el amor, evite el odio, pues no es imposible ser a la vez temido y no odiado; y para ello bastará que se abstenga de apoderarse de los bienes y de las mujeres de sus ciudadanos y súbditos, y que no proceda contra la vida de alguien sino cuando hay justificación conveniente y motivo manifiesto; pero sobre todo abstenerse de los bienes ajenos, porque los hombres olvidan antes la muerte del padre que la pérdida del patrimonio. Luego, nunca faltan excusas para despojar a los demás de sus bienes, y el que empieza a vivir de la rapiña siempre encuentra pretextos para apoderarse de lo ajeno, y por el contrario, para quitar la vida, son más raros y desaparecen con más rapidez.

El Príncipe

Nicolás Maquiavelo

Índice de contenido

Prólogo a la primera edición

Prólogo a la segunda edición

Presentación

Nota a la segunda edición

Capítulo 1. Introducción

- Financiamiento del gasto público
- Conceptos fundamentales del derecho tributario
  - El Estado y la facultad económico-coactiva
  - La obligación de tributar
  - Elementos esenciales de las contribuciones: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago
- El derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano
- Los impuestos en México

Capítulo 2. Marco constitucional

- Régimen financiero del Estado mexicano
  - Ley de Ingresos
  - Presupuesto de Egresos
  - Cuenta pública
  - Vigencia anual
  - Posibilidad de modificaciones o inclusiones
  - Equilibrio presupuestario
  - Programas plurianuales
- Facultades y prohibiciones en distintos niveles de gobierno
  - Facultad del Congreso federal para imponer contribuciones (artículo 73, fracción VII, de la Constitución federal).
  - Particularidades de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional
  - Límite de la facultad del Congreso federal en materia de propiedad inmobiliaria (artículo 115 de la Constitución)
  - Prohibiciones a los estados (artículos 117 y 118 de la Constitución)
- La doble tributación
- La coordinación fiscal
- Colaboración administrativa entre Federación y entidades federativas
- Principios constitucionales en materia fiscal
  - Artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal
- Principios teóricos de las contribuciones
  - Principio de las facultades o igualdad

Principio de certeza
Principio de comodidad
Principio de economicidad o economía de la recaudación
Otros principios

Capítulo 3. *Código Fiscal de la Federación*

Definiciones fundamentales
La interpretación en materia fiscal (artículo 5º, CFF)
La no retroactividad de las normas fiscales (artículo 6º, CFF)
El principio de autodeterminación (artículo 6º, segundo y tercer párrafos, CFF)
Época de pago (artículo 6º, cuarto párrafo, CFF)
Reglas esenciales de las retenciones (artículo 6º, quinto y sexto párrafos, CFF)
Territorio nacional para efectos fiscales (artículo 8º, CFF)
Residentes en territorio nacional (artículo 9º, CFF)
El domicilio fiscal (artículo 10, CFF)
Los ejercicios fiscales (artículo 11, CFF)
Días y horas hábiles para la práctica de diligencias (artículo 13, CFF)
Concepto de enajenación de bienes (artículo 14, CFF)
Concepto de actividades empresariales (artículo 16, CFF)
Actualización de contribuciones (artículo 17-A, CFF)
Los accesorios de las contribuciones (artículo 21, CFF)
La responsabilidad solidaria (artículo 26, CFF)
La extinción de los créditos fiscales y de la obligación tributaria
Créditos fiscales
Obligación tributaria
Formas de extinción de la obligación tributaria
La exención: obligación que no surge

Capítulo 4. Sujetos de la relación jurídico-tributaria: derechos y obligaciones

Los contribuyentes
Obligaciones
Derechos
Las autoridades fiscales
Facultades de comprobación
Límites a facultades

Capítulo 5. Defensa de los contribuyentes

Introducción
Código Fiscal de la Federación: recurso de revocación
Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
Comparativo entre recurso de revocación y juicio de nulidad
Juicio en la vía sumaria
Juicio en línea
Código Fiscal de la Federación: procedimientos de resolución de controversias

previstos en tratados
Garantías del interés fiscal
Amparo
Derechos humanos, su aplicación a la materia fiscal
La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
Acuerdos conclusivos
Capítulo 6. Procedimiento administrativo de ejecución
Introducción
Medidas cautelares
Aseguramiento de depósitos bancarios
Intentos de impedir el PAE
Etapas del procedimiento administrativo de ejecución
a) Requerimiento de pago
b) Embargo
c) Remate
Capítulo 7. Sanciones
Introducción
Infracciones
Concurrencia con pago de contribuciones, accesorios y responsabilidad penal
Aplicación de la multa menor
Pago espontáneo
Monto de la multa cuando hay omisión de contribuciones
Pago después de iniciadas las facultades, pero antes de la notificación del acta final
Multas excesivas
Condonación de multas
Delitos
Requisitos para proceder
Análisis del delito de defraudación fiscal
Delito de contrabando
Posibilidad de libertad bajo caución
Posibilidad de perdón (solicitud de sobreseimiento de la causa penal)
Capítulo 8. Breve repaso de los impuestos federales
Introducción
Impuesto sobre la Renta
Impuesto al Valor Agregado
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
Impuesto sobre Automóviles Nuevos
Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que

intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación
Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos
Impuestos al Comercio Exterior

Capítulo 9. Impuesto sobre la Renta

Introducción
Sujetos del Impuesto sobre la Renta
Análisis de los sujetos del Impuesto sobre la Renta
Personas morales residentes en México (Título II)
Temas especiales del Título II
Tema especial: dividendos
Tema especial: reducciones de capital
Tema especial: ganancias de capital
Tema especial: régimen opcional para grupos de sociedades
Tema especial: de los coordinados y del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras
Tema especial: obligaciones de las personas morales y facultades de las autoridades fiscales
Personas morales con fines no lucrativos (Título III)
Personas físicas residentes en México (Título IV)
Análisis por tipo de ingreso
Tema especial: Régimen de Incorporación Fiscal (artículo 111, LISR)
Residentes en el extranjero con ingresos de fuente en México (Título V)
Regímenes fiscales preferentes (Título VI)
Precios de Transferencia en Empresas Multinacionales (Capítulo ii del Título VI)
Estímulos fiscales (Título VII)

Capítulo 10. Impuesto al Valor Agregado

Introducción
Fenómeno de traslación jurídica
Retención del impuesto trasladado
Acreditamiento
Sujetos, objeto y base del impuesto
Residencia fiscal
Ejercicios fiscales y época de pago
Regímenes especiales
¿Qué bienes y servicios se gravan a la tasa de 0%?
a) Enajenación de bienes (artículo 2-A)
b) Prestación de servicios a tasa de 0% (artículo 2-A)
c) Uso o goce de bienes
d) La exportación de bienes o servicios
¿Qué enajenaciones están exentas?
¿Qué servicios están exentos? (Artículo 15, LIVA)

¿Qué otorgamientos de uso y goce temporal están exentos? (Artículo 20, LIVA)
¿Qué importaciones están exentas?

Capítulo 11. Comercio exterior

Introducción
Ley de Comercio Exterior
a) Clasificaciones arancelarias
b) Prácticas desleales de comercio
c) Regulaciones no arancelarias
c) Reglas de origen
Ley Aduanera

Capítulo 12. Contribuciones locales

Introducción
a) Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles
b) Impuesto Predial
c) Espectáculos públicos
d) Nóminas
e) Hospedaje

Anexo. Temas especiales

1. La legalidad en materia tributaria
2. Los fines extrafiscales
3. Centro de intereses vitales
4. La nacionalidad y sus implicaciones fiscales
5. La competencia fiscal desleal
a) Legislación en materia de precios de transferencia
b) Legislación antidiferimiento
c) La capitalización delgada
6. Política fiscal y las reformas fiscales
7. Derecho y economía
a) Teoría de precios
b) Teoría de juegos
c) Escuelas de derecho y economía
8. El impuesto sobre herencias estadounidense
9. Esquemas de contratación
a) Salarios
b) Honorarios asimilables a salarios
c) Honorarios (servicios personales independientes)
d) Esquemas no recomendables
10. El mínimo vital
11. La simulación para efectos fiscales

12. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)
13. Lavado de dinero
Regulación internacional
Recomendaciones de la GAFI
Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
Análisis de la legislación en materia de lavado de dinero en México
Bibliografía
Índice analítico

Prólogo a la primera edición

Albert Einstein dijo en alguna ocasión que no había nada tan difícil de entender en el mundo como el impuesto sobre la renta. El físico podía pasearse por las ecuaciones más intrincadas e idear fórmulas para determinar con precisión el número de átomos que nadaban dentro de una naranja, pero se quedaba en blanco al tratar de llenar el formulario de sus impuestos. El lenguaje de los fiscalistas le resultaba incomprensible; tal vez diseñado para ser indescifrable. Reglas confusas y cálculos complejos. La legislación fiscal, en efecto, encierra una multitud de razonamientos arraigados en una diversidad de disciplinas. Es palanca crucial de la política pública; condición de existencia del Estado; desafío constante a las libertades individuales. Encontrar un mapa que nos permita aclarar el territorio del régimen fiscal mexicano no es asunto sencillo. Este trabajo de Alil Álvarez Alcalá contribuye precisamente a ese esclarecimiento presentándonos, en formato didáctico, un plano de nuestra selva fiscal.

Producto del estudio, la enseñanza y la experiencia profesional, probadas ya en el salón de clase, estas *Lecciones* representan una aportación de peso a la didáctica del derecho fiscal en México. Distante de la simple exégesis de las normas fiscales, Alil Álvarez ofrece en su trabajo una reflexión sistemática de la normativa fiscal, sin perder de vista su dimensión pública, sus efectos económicos y el contexto internacional. El libro no rehúye las consideraciones teóricas pero tampoco ignora las aplicaciones concretas del derecho fiscal. El estudiante que se beneficie de la lectura de este manual podrá adentrarse en el complejo mundo del derecho fiscal, un territorio donde se entrecruzan, siempre conflictivamente, la lógica de la economía, las voluntades de la política y los derechos del individuo. Al derecho fiscal corresponde, en efecto, la compleja tarea de conectar estas lógicas enemigas: las razones de la economía, las exigencias del Estado y los derechos del individuo.

Es cierto que no hay tal cosa como un derecho gratis. Como los desayunos, alguien tiene que pagar por las libertades. Aun el derecho a no ser molestado por otros depende en alguna medida de la existencia de un orden eficaz que garantice la tranquilidad de los ciudadanos. Los impuestos no solamente costean las carreteras, el alumbrado y las escuelas públicas. También los parlamentos, los cuerpos de seguridad, los tribunales: instituciones que, en conjunto, tienen el propósito de asegurar la vigencia de los derechos. Los impuestos, siendo el cimiento y el sustento del Estado, son también el basamento de los derechos de cada quien. En todo caso, como se aprende bien en este libro, una legislación fiscal razonable requiere, por lo menos, un examen desde tres miradores. El primero es estrictamente normativo: exploración, interpretación y crítica de las reglas. Clarificación de derechos y obligaciones; dilucidación de competencias y exploración de conflictos jurídicos. El segundo se educa con el instrumental del análisis económico del derecho, para evaluar los efectos de

las normas. El tercero es la persuasión de que el territorio fiscal es uno de los ámbitos más tensos de vinculación entre el individuo y el Estado. Esas tres perspectivas están presentes en cada una de estas lecciones para presentar un alegato sobre la complejidad e importancia de esta materia.

Además de la exposición detallada de la normativa fiscal –no sólo leyes y reglamentos, sino también una abundante incorporación de disposiciones judiciales y tratados internacionales–, el libro de Alil Álvarez se escapa del ámbito estrictamente jurídico para reflexionar sobre la política fiscal y ponderar las opciones que los formadores de política pública tienen para eficientar el aparato recaudatorio. El amplio anexo a las lecciones que se inserta al final del libro no debe ser considerado, por ello, como un simple agregado, sino como una de las aportaciones más valiosas del trabajo. Es aquí donde se aprecia el surgimiento de una perspectiva nueva, fresca y provechosa para comprender el fenómeno jurídico. Si bien el anexo se concentra naturalmente en el ámbito fiscal, sus implicaciones trascienden esa esfera. Puede entenderse así que la expedición de cualquier norma, pero sobre todo de una norma de carácter fiscal, no puede ser examinada con criterios exclusivamente jurídicos. De la regla emerge una cortina de efectos extranormativos que debe tomarse en consideración: incentivos y desalientos a la actividad de los contribuyentes; consecuencias en la vida económica y costos para el aparato público. El aporte de estas secciones es enorme para el estudiante de derecho, quien, gracias a una exposición clara de las diferentes escuelas que han hecho dialogar a la ley con la economía, contará con invaluables nociones e instrumentos para comprender el fenómeno jurídico.

Las bondades didácticas del libro son notables. Precisión conceptual, orden expositivo, profusas referencias a la normativa vigente. Ejemplos, cuadros y ejercicios. Escritas con una prosa clara y sintética, con buen orden e hilo, las *Lecciones de derecho fiscal* podrían aclararle las dudas a Einstein. Después de leer el capítulo 9 de este libro, hasta el teórico de la relatividad podría entender qué es el impuesto sobre la renta –aunque seguramente no se disiparía su molestia al pagar impuestos.

JESÚS SILVA-HERZOG MÁRQUEZ

Prólogo a la segunda edición

La legislación tributaria es dinámica por esencia, pues responde a una realidad económica en constante transformación. Los contribuyentes, las autoridades fiscales y los juzgadores esperan modificaciones o ajustes a las normas tributarias anualmente, por corresponder este ciclo al de la gestión financiera del Estado mexicano, representado por la Ley de Ingresos, el Presupuesto de Egresos y la revisión de la cuenta pública.

Las constantes revisiones legislativas en esta materia se enfocan, principalmente, en el marco jurídico de los impuestos y, en menor medida, en el de las reglas conceptuales y adjetivas contenidas en el *Código Fiscal de la Federación* (CFF).

De ahí que quienes han decidido escribir sobre la materia fiscal se concentren en los aspectos teóricos de los tributos y en los preceptos legales contenidos en la Constitución federal o en el CFF, pero no en las leyes impositivas especiales, como las que contienen al Impuesto sobre la Renta (ISR) o al Impuesto al Valor Agregado (IVA), entre otros.

El que Alil Álvarez Alcalá haya decidido romper con esa tradición de la doctrina mexicana –que se limita al estudio de los aspectos conceptuales de las contribuciones– para adicionalmente analizar con detalle la conformación de los principales impuestos, convierten a esta obra no solo en valiosa, sino en única dentro de la bibliografía tributaria nacional.

La posibilidad de estudiar y explicar la legislación impositiva en su conjunto le permite a la autora describir, analizar y cuestionar aspectos del sistema fiscal mexicano, decisiones de política tributaria y las resoluciones de los tribunales. Su experiencia académica y profesional se refleja en la descripción de regímenes fiscales particulares y en temas de tributación internacional, aspectos que tampoco encontraremos en otros textos de derecho fiscal en nuestro país.

De 2010 –cuando se publicó la primera edición de estas *Lecciones de derecho fiscal*– a la fecha, la legislación fiscal ha sufrido un sinnúmero de reformas, como la abrogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la emisión de una nueva Ley del ISR o la reconformación de la relación tributaria regulada por el CFF. Esta circunstancia obligó a la revisión integral de la obra que se presenta en esta segunda edición, la cual incluye los criterios jurisprudenciales emitidos en ese mismo lapso, así como un análisis de las enmiendas constitucionales en materia de derechos humanos y amparo.

Las *Lecciones de derecho fiscal* de Alil Álvarez Alcalá –como la legislación tributaria– se han convertido en una obra dinámica, también por esencia.

Presentación

El propósito de este libro es explicar los conceptos básicos que rigen la tributación, así como dar un panorama general de los impuestos vigentes en México. Surge de las clases que he impartido en la materia tanto en el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), por invitación de José Roldán Xopa, como en el Centro de Investigación y Docencia Económicas (CIDE), de José Antonio Caballero. A raíz de la oportunidad de impartir la materia, que agradezco profundamente, he podido generar este texto, que se ha ido alimentando de las dudas y los comentarios de mis alumnos.

Por ser un libro diseñado en torno a los estudiantes, busca no solo explicar las reglas positivas del derecho mexicano, sino además proveer un marco teórico de doctrina tributaria y de los criterios básicos de las políticas públicas. El objetivo es generar los elementos básicos para realizar un análisis crítico del sistema tributario vigente, así como de cualquier propuesta de modificarlo.

La definición de cómo cobrar impuestos es sumamente trascendente, pues estos representan una transferencia de recursos de los contribuyentes al Estado y modifican el sistema de costos de quienes están obligados a pagarlos. Por ende, cambian la forma de actuar de los contribuyentes. A partir de los costos que generan, se favorecen o desincentivan ciertas actividades.

La creación o modificación de una norma fiscal (a cargo del legislador), la forma de aplicarla (por parte de las autoridades fiscales) o la forma de interpretarla (por los tribunales) implican, en el corto plazo, solo mayores o menores ingresos tributarios. En un segundo momento muy cercano, modifican las decisiones de inversión de los agentes económicos y pueden redundar en el crecimiento o decrecimiento de la actividad económica en nuestro país.

Las normas tributarias son el medio para recaudar impuestos y, en ese sentido, idealmente deben diseñarse para ser efectivas y hacerse cumplir. Además, pueden representar herramientas de políticas públicas muy útiles para el Estado o convertirse (por su redacción, aplicación o interpretación) en obstáculos al desarrollo económico nacional o a la realización de otros objetivos del Estado.

Espero que la lectura de este texto invite, no solo a los alumnos, que en muy poco tiempo serán los tomadores de decisiones, sino a todos los involucrados actualmente en la aplicación de la materia, a acercarse a los impuestos como lo que son: un mecanismo para que el Estado se haga de recursos que resulta en modificaciones importantes en la actividad económica en México y en las decisiones de los contribuyentes. Vistos con responsabilidad y visión de largo plazo, pueden ser un excelente instrumento de políticas públicas; vistos con un afán meramente recaudatorio de corto plazo, resultan

en un desincentivo a la actividad económica nacional. La elección es nuestra.

Este libro se realizó gracias al consejo de José Roldan Xopa, del ITAM, y al apoyo de Oxford University Press. Su comprensión se facilita gracias a la labor editorial de Rutilo Olvera. Varias de sus páginas fueron modificadas por comentarios de mis alumnos de varias generaciones del ITAM y del CIDE. Agradezco las sugerencias de contenido de Carlos de Silva y el tiempo de Manuel Tron, así como el talento de Enrique Covarrubias. Fueron invaluables el consejo y la revisión íntegra del libro por parte de Eduardo Revilla, quien no solo me enseñó la materia, sino que me ha ilustrado con su genialidad durante varios años.

Quisiera hacer mención especial de lo mucho que recibí de extraordinarios maestros: Adelaida y Mireya Casamitjana, Ana María D'Alessandro, Dolores Nieto, Rosario Sarmiento, Pedro Aspe Carlos de Silva, Juan Carlos Mansur, Alfredo Michel, Federico Reyes Heroles, Ulises Schmil Jesús Silva-Herzog Márquez, Romeo Tello y Rodolfo Vázquez.

En el ámbito personal, agradezco a María Colla, Eva Frías, Alejandra Ornelas, Fernanda Sátora Carola Vásquez, así como a Bernardo y Alexandra Quintana. A Aneliz Álvarez Alcalá, por su inteligencia e inigualable sarcasmo. Sus hijos, Aneliz, Leonardo y Ángela, un gran regalo. A Eva Mendoza, por su apoyo y confianza incondicional, que siempre obliga. A Alonso Quintana, por su ejemplo de trabajo, compromiso y esfuerzo. Por último, pero de manera muy especial, a Inés, por su presencia en nuestras vidas.

Nota a la segunda edición

La segunda edición de esta obra se ha enriquecido gracias a los valiosos comentarios de lectores, alumnos, colegas y amigos. Agradezco en forma especial el invaluable y desinteresado apoyo de Gonzalo Aguilar Zinser, en la revisión de los temas penales; Fabián Aguinaco, en materia de derechos humanos; Luis Rayo, en economía, así como a Eduardo Revilla, en derecho fiscal.

Tuve también la oportunidad de discutir algunas secciones de esta obra y de recibir recomendaciones bibliográficas de José Caballero, Ana Elena Fierro, Adriana García Paredes, Jimena Moreno, Artur Pueblita y Gabriela Rodríguez.

Nuevamente, mi agradecimiento al ITAM, donde me he desarrollado como profesora y donde he podido constatar lo apasionante que es esta materia cuando se analiza desde una perspectiva interdisciplinaria.

De mis alumnos, una mención especial a Gerardo Farías por sus cuidadosos comentarios a la sección del Impuesto sobre la Renta y a Ana Paula García Orantes. Agradezco también a Melissa Ayala, Fernanda Caso, Rodolfo Corcuera, Adriana de Haro, Ximena García Torres y Víctor Manuel Pérez.

Por último, mi mayor agradecimiento a Alonso Quintana y a nuestros hijos –Inés, Alonso y Julián– así como a Aneliz Álvarez Alcalá.

Me gustaría dedicar este trabajo a Eva Mendoza por su cariño, fortaleza y exigencia constantes.

México, D.F., 18 de diciembre de 2014

Capítulo

1

Introducción

Sumario

En este capítulo se estudiará la necesidad de todo Estado de tener recursos financieros para sostenerse y proveer a sus habitantes de los bienes públicos. Para conseguir dichos recursos cuenta con la potestad tributaria, que es la posibilidad de imponer mandatos que resulten en la obligación de pagar tributos al Estado. Estudiaremos cómo dicha potestad implica el cobro coactivo de impuestos (la facultad económico-coactiva).

Señalaremos que la obligación fiscal surge cuando una persona realiza el hecho generador, lo que da lugar al nacimiento de la relación jurídico-tributaria (entre el contribuyente y el Estado). Este nexo se crea por medio de los elementos vinculativos, que se relacionan con la posibilidad real del Estado de hacer efectivo el cobro de un tributo. Estudiaremos los elementos esenciales de dicha obligación: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

En cuanto al sujeto, distinguiremos entre el individuo que realiza el hecho generador y el responsable solidario (quien responde con su patrimonio de las obligaciones de los contribuyentes). Nos referiremos a la traslación de impuestos y aclararemos que no se requiere capacidad de ejercicio para ser sujeto del impuesto. Respecto del objeto, la situación gravada por la ley fiscal, analizaremos su relación con el hecho generador. De la base, cantidad sobre la que se calcula el impuesto, veremos su diferencia con el objeto. Estudiaremos los distintos tipos de tasas y la tarifa. De la época de pago, momento en el que debe satisfacerse la obligación, señalaremos que se considera un elemento esencial por decisión jurisprudencial.

Por último, ubicaremos el derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano. Veremos cómo se refiere al estudio de los créditos fiscales definidos en el *Código Fiscal de la Federación* (CFF), los cuales aluden a las contribuciones, los aprovechamientos y sus accesorios. Observaremos que las contribuciones se clasifican en *a)* impuestos, *b)* aportaciones de seguridad social, *c)* contribuciones de mejoras y *d)* derechos. Las contribuciones deben cumplir con las garantías constitucionales previstas por nuestra Constitución federal, no así los aprovechamientos. Sin embargo, ambos son créditos fiscales, por lo que pueden cobrarse por medio del ejercicio de la facultad económico-coactiva. Esto distingue los conceptos señalados de los productos que se refieren a ingresos en funciones de derecho privado.

Nos concentraremos en los impuestos, que son obligaciones incluidas en ley a cargo de las personas que se ubiquen en el hecho generador al que se vincule el pago de una cantidad al Estado y por el que no se reciba, al cumplir con el pago, un beneficio directo por parte del Estado.

Financiamiento del gasto público

Todo Estado requiere recursos financieros para su supervivencia y funcionamiento, antes que nada porque al margen del tipo de Estado de que se trate y de los fines que se le atribuyan, necesita sostener su estructura burocrática. También porque uno de sus propósitos históricos es proveer a sus habitantes de ciertos bienes que el mercado difícilmente proporcionará; estos bienes se conocen en teoría económica como *bienes públicos* y por sus características de no rivalidad (el que una persona los use no limita el uso de las demás) ni exclusión (es difícil excluir de su uso a quienes no pagan por ellos), por lo general son proveídos por el Estado, puesto que no resultaría viable económicamente que los proveyera un particular. El Estado puede proveerlos porque cuenta con recursos públicos mediante los cuales tiene la posibilidad de financiarlos. Un ejemplo de bien público es la seguridad nacional, que está a cargo del ejército.

El Estado puede hacerse de recursos a través de distintos medios, como la deuda pública o los beneficios percibidos por empresas del propio Estado. Una fuente de ingresos tradicional, que es la que nos ocupará en este estudio, es el cobro de contribuciones, entre las que destacan los impuestos. Aunque hay múltiples definiciones acerca de este último concepto, podemos señalar que se trata de los pagos obligatorios hechos en favor del Estado (o de determinado orden de gobierno) por las personas que se ubican en ciertos supuestos o situaciones (generalmente definidas por la ley).

Es importante aclarar que debe haber un vínculo entre el Estado (u orden de gobierno) que pretende cobrar el impuesto y la persona obligada a pagarlo. La necesidad de este vínculo responde a razones pragmáticas y tiene que ver con la posibilidad real de que el Estado haga efectivo dicho cobro, aun contra la voluntad del obligado. Esto último es una característica de los impuestos: su obligatoriedad. El Estado, entonces, no depende de contribuciones voluntarias sino que puede utilizar su fuerza coactiva o sancionatoria a fin de cobrar impuestos.

El Estado mexicano no constituye una excepción a lo antes dicho. La Constitución federal señala que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público (y una forma de hacerlo es mediante el pago de impuestos). Las leyes federales, estatales y municipales aclaran que dicha obligación le corresponde a una serie de personas (no solo a los mexicanos) con base en distintos vínculos con el Estado mexicano, que le permiten a este ejercer actos de coacción para cobrar los impuestos correspondientes aun contra la voluntad de los obligados.

En este estudio analizaremos los elementos básicos definitorios del pago de impuestos en México. Empezaremos por la facultad económico-coactiva del Estado, que es la posibilidad de hacer efectivo

el cobro de tributos aun contra la voluntad del obligado, en una relación de suprasubordinación en la que el Estado puede echar mano de sus facultades sancionatorias para hacerse de recursos. Estudiaremos además cómo surge la obligación de tributar y sus elementos esenciales (sujetos, objeto, base gravable, tasa o tarifa y época de pago).

Conceptos fundamentales del derecho tributario

El Estado y la facultad económico-coactiva

El Estado puede ser entendido como un orden jurídico relativamente centralizado, limitado en su dominio de validez temporal y territorial, que debe instaurar órganos que funcionen con división del trabajo para producir y aplicar las normas que lo constituyen.[1]

Por otra parte, el poder estatal es la "coacción o capacidad del Estado de imponer mandatos de conducta a las personas".[2] La faceta del poder que ahora nos ocupa se conoce como *potestad tributaria* y se refiere a un ámbito de conducta específico: el de imponer mandatos consistentes en la contribución de recursos al Estado. En este sentido, la potestad tributaria se ha definido como el poder jurídico del Estado para "establecer, recaudar y controlar las contribuciones forzadas, para destinarlas a expensar los gastos públicos".[3] En México, dicha potestad tiene su fundamento constitucional en los arts. 31, fracc. IV; 73, fraccs. VII y XXIX; 115, 117, 118, 122, 124 y 131 de la Constitución federal, que se refieren a las facultades tributarias en los niveles federal y estatal (y del Distrito Federal).

La explicación detrás de la potestad tributaria tiene que ver con la necesidad del Estado de financiar su propio gasto (costos relacionados con la existencia misma del Estado), así como el gasto público. La potestad tributaria implica, obviamente, no solo la facultad de imponer contribuciones sino también la posibilidad de cobrarlas coactivamente. Dicha posibilidad se conoce como *facultad económico-coactiva del Estado*. Esta facultad se refiere al cobro de contribuciones en forma coactiva, con base en una relación de suprasubordinación en virtud de la cual el órgano del Estado que se encarga del cobro de contribuciones no tiene la necesidad de acudir al Poder Judicial con el fin de cobrar coactivamente los montos que le adeude el contribuyente. En México, dicha facultad se traduce en lo que se conoce como *procedimiento administrativo de ejecución* (PAE).

Evidentemente, lo anterior se distingue de la forma en que se hace efectivo el cobro de obligaciones entre personas unidas por una relación de coordinación (en algunas ocasiones, el propio Estado debe exigir el cumplimiento de obligaciones con base en este tipo de relaciones).

Ejemplo:

a) Un contribuyente no ha pagado el Impuesto sobre la Renta (ISR) de determinado ejercicio; el Estado, por medio de los órganos facultados, revisa a dicho contribuyente (lo audita) y determina, mediante una liquidación, que debe $100. ¿Cómo se los cobra? A través del procedimiento administrativo de ejecución.

b) El mismo contribuyente renta un local comercial al Servicio de Administración Tributaria (SAT). No ha pagado la renta. ¿Cómo se le cobra la cantidad correspondiente? Esta es una relación de coordinación entre el Estado y el particular; por tanto, el Estado debe recurrir a los mismos procedimientos disponibles para cualquier particular.

Los ejemplos anteriores evidencian que el Estado mexicano puede cobrar las cantidades que se le adeuden en dos formas, según opere como un ente con relaciones de derecho público o de derecho privado. En el primer ejemplo, la relación es de suprasubordinación, y en el segundo, de coordinación. En esta última relación, el Estado (en el ejemplo, el SAT) se comporta como lo haría cualquier otro particular al que se le adeude una cantidad.

En México, como en muchos otros países, la potestad tributaria se enfrenta a los límites aplicables a todo orden jurídico. Esto es, la validez de las normas fiscales internas depende de que en su proceso de creación se respeten los lineamientos establecidos por la Constitución federal, que es el ordenamiento de mayor jerarquía en nuestro sistema jurídico y que, en este sentido, no solo indica qué órganos pueden dictar normas fiscales y de acuerdo con qué procedimientos, sino que también determina los límites al contenido de dichas normas por la obligación de respetar los derechos fundamentales.

Además de las normas de derecho nacional, que ya contienen límites respecto del tipo de tributos,[4] el procedimiento para establecerlos[5] y la forma en que pueden determinarse y cobrarse coactivamente, existen normas internacionales que limitan el poder tributario, pues le señalan el espacio y las personas sobre las que puede actuar con validez.

Así, con base en el principio de territorialidad de la coacción individualizada, un Estado solo puede aplicar legalmente actos de coacción tributaria en su propio territorio. Esta prohibición se relaciona con el principio de "territorialidad formal", que se refiere a la prohibición de aplicar coactivamente leyes internas en el exterior.[6] Estos límites territoriales están relacionados de manera estrecha con los elementos vinculativos de los impuestos, los cuales se refieren al vínculo existente entre el Estado y el sujeto al que se pretende cobrar el tributo. Por lo común, este nexo toma en cuenta una realidad fáctica: la posibilidad o no que tendría cierto Estado de cobrar coactivamente una contribución determinada.

Ejemplo:

¿El Estado mexicano puede cobrar el ISR a una persona que vive en Argentina, por los ingresos que percibe al trabajar en una fábrica ubicada en la ciudad de Buenos Aires? La respuesta intuitiva, aun sin haber estudiado Impuesto sobre la Renta, es que no. ¿Por qué? Porque no parece haber ningún elemento que vincule al Estado mexicano con dicha persona ni con dicho ingreso. Además, si México quisiera imponer ese tributo, ¿cómo haría para cobrarlo coactivamente?

Estos puntos de vinculación con el Estado o ámbito de gobierno que pretende establecer un tributo pueden disponerse respecto de las personas que tienen la obligación de contribuir (criterios subjetivos) o en torno de los hechos que generen el deber de contribuir (criterios objetivos).[7] Los criterios subjetivos generalmente son la residencia o el domicilio (a veces, la nacionalidad).[8] Los objetivos se refieren a la fuente de riqueza o a la relación de los hechos imponibles con el Estado que pretende imponer el gravamen.

En relación con el criterio de vinculación del sujeto pasivo, se llama así al "presupuesto legal que determina la sujeción de la persona, o de la entidad carente de personalidad jurídica, a la potestad tributaria del Estado".[9] Es decir, se refiere al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación; o, en otras palabras, por qué el Estado puede ejercer su potestad tributaria sobre determinadas personas.

El concepto anterior se puede clarificar señalando cuáles son los elementos vinculativos en el caso del ISR y el Impuesto al Valor Agregado (IVA). En el primer caso, los elementos vinculativos son *a)* la residencia fiscal en México[10] y *b)* la fuente de riqueza en el país. En cuanto al IVA, el criterio de vinculación es que los actos se realicen en territorio nacional. De esta manera, resulta lógico que si una persona reside en México (en el caso de las personas físicas, estas son las que tienen su casa habitación en territorio nacional), el Estado mexicano tenga un vínculo sólido con dicha persona que justifique la pretensión de pago de impuestos y posibilite el cobro coactivo de los mismos. En el caso del IVA, también resulta lógico que se graven, por ejemplo, las compraventas (por mencionar un caso de actos gravados) realizadas en el país. No sería factible, en contraposición a este último ejemplo, que el Estado mexicano pretendiera cobrar IVA por las compras que un mexicano haga en Houston.

El Estado tiene que cumplir además los compromisos adquiridos en el ámbito internacional por medio de los tratados. Una de las normas del derecho internacional general debidas a la costumbre, que ha sido incluida en el art. 26 de la Convención de Viena, faculta a los estados para regular sus relaciones recíprocas mediante tratados. En esta norma consuetudinaria encuentran su fundamento de validez los tratados internacionales. Corrientemente se la formula con la expresión latina *pacta sunt servanda,* esto es, "los pactos deben cumplirse".

En la materia tributaria, los estados celebran tratados para evitar la doble tributación y combatir la

evasión fiscal. Estos acuerdos tienen dos objetivos: *a)* coordinar y limitar las facultades tributarias de cada uno de los estados que suscriben el tratado,[11] y *b)* promover el intercambio de información tributaria entre ellos. Dicho intercambio permite o refuerza la actividad de auditoría estatal (al tener información, puede vigilar en forma más eficiente el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de sus contribuyentes).

Ejemplo:

El tratado para evitar la doble tributación entre México y Francia señala que la tasa máxima de retención que puede cobrarse a un residente del otro Estado contratante que perciba ingresos por regalías es de 10%; sin embargo, la retención prevista en la *Ley del Impuesto sobre la Renta* mexicana para regalías es de 25%.[12] Por tanto, nuestro país limitó su facultad tributaria al reducir la tasa de 25% (ley) a 10% (tratado), con el fin de combatir la doble tributación.

La obligación de tributar

La legislación fiscal establece una serie de hipótesis a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal.[13] Esas hipótesis, según Jarach, se llaman *hechos imponibles*. En otras palabras, cuando se realiza el presupuesto o hipótesis señalado por la ley (hecho imponible o *hecho generador*), "surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado".[14] Una vez que un sujeto se ubica en el hecho generador, surge lo que se conoce como *relación jurídica tributaria*. Esta relación se refiere a la obligación de dar que tiene el contribuyente frente al Estado (obligación de pago del tributo).[15] En este sentido, señala Jarach, como la relación jurídica tributaria nace de la ley (del hecho generador), exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por la ley como supuestos de la obligación.[16]

El *hecho imponible* se define como el "acto, conjunto de actos, situación, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal".[17] También se le define como "el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria", o bien, "el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta".[18]

Respecto de qué constituye un hecho imponible, Rodríguez Lobato señala que en los tributos "los hechos imponibles son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta".[19] También

pueden ser actos jurídicos, como una compraventa.

De esta manera, tenemos que el hecho imponible o *hecho generador*:[20]

a) Es una hipótesis normativa

b) Su consecuencia es el surgimiento de la obligación fiscal

Por tanto**,** *si se actualiza la hipótesis normativa, se causan las contribuciones.*

De acuerdo con su ámbito temporal, los hechos imponibles pueden ser *instantáneos* o *periódicos*. "Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento; por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma."[21] En cambio, los periódicos "son los que requieren un determinado periodo para su consumación, periodo que estará precisado por la ley y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal".[22] Ejemplos de ámbitos temporales instantáneos son el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles o el Impuesto General de Importación de los periódicos, el ISR y el IVA. En algunos casos en los que el hecho imponible es periódico, se denomina *ejercicio fiscal*[23] al periodo necesario para que se consume el hecho generador; ejemplos de impuestos que se pagan por ejercicios son el ISR (anual) y el IVA (mensual).

Elementos esenciales de las contribuciones: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago[24]

En México, la importancia de estos elementos se debe a que se encuentran protegidos por lo que se conoce tradicionalmente como garantías constitucionales en materia fiscal (art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal) y por las reglas de interpretación que rigen en dicha materia de acuerdo con el art. 5° del CFF.[25] Sin embargo, en la mayoría de los países se estudian a fin de explicar –a fondo– la causación de un determinado tributo.

Sujeto

"El aspecto subjetivo del hecho imponible está representado por la atribución del hecho jurídico al sujeto pasivo, generándose así, para este último, obligaciones tributarias y para el Estado (sujeto activo), la pretensión al crédito fiscal."[26] Como se señaló en la sección anterior, hay sujetos activos y pasivos de la obligación tributaria. El sujeto activo es, siempre, el Estado; el sujeto pasivo es el obligado a contribuir.

Algunos autores proporcionan una definición más amplia de sujeto pasivo: "es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea que se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal".[27] En otras palabras, es aquel que paga el impuesto.

Para efectos de este estudio, llamaremos *sujeto pasivo* solo a la persona que se ubique en el hecho generador del impuesto (independientemente de que sea quien pague la contribución). Cuando se trate de una persona que deba satisfacer un impuesto debido a un hecho imponible generado por un tercero, lo llamaremos *responsabilidad solidaria*[28] o *traslación jurídica del impuesto.*

En cuanto a la responsabilidad solidaria, "debe distinguirse entre aquel que realiza el hecho imponible o al cual este hecho es atribuible por naturaleza o como propio, de todos aquellos otros a los cuales la responsabilidad por el impuesto deriva únicamente de un precepto legal que así lo establece".[29] El contribuyente es "el sujeto pasivo por deuda propia", en tanto que el responsable solidario "responde con su propio patrimonio de las obligaciones de los contribuyentes".[30]

Por lo que concierne al fenómeno de traslación jurídica del impuesto, debe señalarse que se entiende por *traslación del impuesto* "el proceso por medio del cual el sujeto señalado por la ley como causante del gravamen –la persona sobre la cual se establece el impacto del impuesto– obliga a otras personas a cubrirlo".[31] Esta traslación puede ser económica o jurídica.

La posibilidad de *traslación económica* depende de la elasticidad de la demanda.[32] En la traslación económica, el impuesto se exige a quienes están encuadrados en los hechos imponibles, pero sucede a veces "que quien ingresa el importe al fisco no es en realidad quien soporta su carga".[33]

Ahora bien, la transferencia legal es la que se prevé en la ley.[34] Es opuesta a la económica porque "la traslación económica se produce sin estar prevista por el Estado, e incluso contra su voluntad, ya que aquellos a quienes se quiere cargar con el peso impositivo logran transferirlo a otra persona". En el fenómeno de traslación económica el monto del impuesto se traslada a través del precio. Por tanto, la persona a quien se le incide dicho impuesto no se ve obligada a satisfacer obligación tributaria alguna frente al Estado; simplemente paga una cantidad equivalente a parte o la totalidad del impuesto, la cual se suma al precio de determinado bien o servicio.

Un ejemplo de traslación o transferencia legal en México es el IVA. En este caso, "la propia ley exige que se opere el proceso de traslación que, en consecuencia, adquiere un carácter jurídico. A tal efecto, la norma concede facultades legales al sujeto pasivo para obtener de otras personas el reembolso del impuesto pagado".[35] En este sentido, el art. 1º de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (LIVA)[36] señala:

> Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:
>
> I. Enajenen bienes. [...]
> El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes [...].

En el artículo citado se establece claramente que el sujeto del impuesto (el que se ubica en el hecho

generador) es aquel que enajena bienes. Sin embargo, la ley lo obliga a "trasladar" el gravamen a las personas que "adquieran los bienes". Se ejemplifica así la traslación jurídica de los impuestos.

Respecto del sujeto, es importante aclarar que "la condición de contribuyente o responsable por deuda propia *no puede ser alterada por convenio de los particulares*, los que no surtirán efecto ante la Administración tributaria [...] el contribuyente adquiere tal carácter por disposición legal, sin que a su respecto influyan las estipulaciones privadas".[37] En este sentido, es común (aunque poco entendible) que las personas celebren acuerdos en los que se estipule, por ejemplo, que alguna de las partes cubrirá los impuestos que se generen o que cada parte se hará responsable de los impuestos que genere. Estas disposiciones son innecesarias y no tienen efectos, pues la obligación de tributar es consecuencia de la ley y no puede derivar de un pacto entre particulares.

También se ha discutido si los entes sin personalidad jurídica pueden ser sujetos pasivos del impuesto. Hoy en día, hay entes sin personalidad jurídica para efectos distintos a los fiscales que sí gozan de esa característica para efectos del pago de contribuciones, por ejemplo la asociación en participación[38] (si esta cumple determinadas condiciones establecidas en el art. 17-B del CFF). En ese sentido, el art. 7º de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR)[39] señala:

> Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la *asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México*.

Por otro lado, debe señalarse que "en el Derecho tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal",[40] por lo que los menores de edad pueden ser sujetos pasivos del impuesto. Un ejemplo muy sencillo en la materia es el del cantante Luis Miguel, quien empezó a percibir ingresos mucho antes de alcanzar la mayoría de edad. Sin embargo, esa circunstancia no evitó que fuera sujeto de contribuciones.[41]

Objeto

El objeto del gravamen es "lo que grava" dicha contribución. Es "la realidad económica sujeta a imposición".[42] Se le define como la "situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, o sea, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo".[43] El objeto del tributo "quedará precisado a través del hecho imponible";[44] por tanto, el objeto del impuesto se relaciona con el hecho generador.

Analicemos de nuevo el art. 1º de la LIVA:

> Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes. [...]

El hecho generador del IVA es, entre otros, enajenar bienes en territorio nacional. El objeto de dicho impuesto es la enajenación de bienes en dicho territorio.

En cuanto al ISR, la jurisprudencia que se cita a continuación explica el concepto de objeto del impuesto (y lo distingue de la base, elemento esencial que se analizará a continuación):

> RENTA. SOCIEDADES MERCANTILES. OBJETO Y MOMENTO EN QUE SE GENERA EL IMPUESTO. De conformidad con el artículo 1o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el objeto de este impuesto está constituido por los ingresos y no por las utilidades que tengan los sujetos pasivos del mismo. La obligación tributaria a cargo de éstos nace en el momento mismo en que se obtienen los ingresos, bien sea en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, como lo establece el artículo 15 del mismo ordenamiento, y no hasta que al término del ejercicio fiscal se determina que hubo utilidades. No es óbice para esta conclusión el hecho de que sean las utilidades las que constituyen la base a la que habrá de aplicarse la tarifa de acuerdo con la cual se determinará el impuesto**,** así como tampoco la circunstancia de que aun cuando haya ingresos, si no hay utilidades, no se cubrirá impuesto alguno, pues en este caso debe entenderse que esos ingresos que, sujetos a las deducciones establecidas por la ley, no produjeron utilidades, están desgravados, y lo que es más, que esa pérdida fiscal sufrida en un ejercicio fiscal, será motivo de compensación en ejercicio posterior [...].
>
> Registro: 200 034, Jurisprudencia, Materia: Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, IV, Octubre de 1996, Tesis: P./J. 52/96, Página: 101.

Base

La base es la cantidad sobre la que se calcula el impuesto. En la jurisprudencia citada se señala que en el ISR la base son las utilidades (a diferencia del objeto, que son los ingresos). En el IVA el objeto es, entre otros, la enajenación de bienes en territorio nacional, en tanto que la base es el precio o contraprestación que se paga en dicha enajenación.

Tasa o tarifa

Hay diferentes conceptos relacionados con el elemento esencial de los impuestos que se conoce como *tasa* o *tarifa*. En el cuadro 1.1 se definen los que se utilizan en la ley y la jurisprudencia mexicanas:

Cuadro 1.1. Conceptos relacionados con la tasa impositiva.

Cuota fija	Cantidad fija a pagar. Puede ser única o diferenciada.
Tasa fija o proporcional	Tasa única, porcentaje fijo a pagar.
Tasa progresiva	Porcentajes distintos a pagar.
Tarifa	Basada en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa progresiva que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Cuota fija

No hay pronunciamientos jurisprudenciales en relación con la cuota fija. Sin embargo, si se toma en cuenta la jurisprudencia relativa a las tarifas, es posible concluir que se consideraría desproporcionada, pues implicaría que todas las personas que se ubiquen en el hecho generador paguen una cantidad fija por concepto de contribuciones.

Tasa fija

La *tasa fija* o *proporcional* ha sido declarada constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), pues la capacidad contributiva se determina de acuerdo con la base o el objeto del impuesto. De esta manera, la Corte señala:

> RENTA. LA TASA FIJA DEL 35% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 10 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO ES VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. La fracción IV del artículo 31 constitucional impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, pero sea cual fuere el criterio interpretativo que se adopte, en la expresión "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes" tiene perfecta cabida no sólo la tasa progresiva, sino también la proporcional, ya que el precepto constitucional en cita no prohíbe la instauración de las tasas proporcionales, y menos aún consigna que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los principios tributarios contenidos en el mismo. Ello es así, en razón de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas proporcionales, como sucede en el caso del impuesto sobre la renta a cargo de las sociedades mercantiles, pues en la composición legal de la base gravable se tiene en cuenta, como ocurre en el impuesto de que se trata, la distinta aptitud contributiva de la riqueza delimitada por medio de los componentes que determinan el contenido económico del hecho imponible. En tales condiciones, en el impuesto sobre la renta de las sociedades, el respeto a la garantía de proporcionalidad exigida por el artículo 31, fracción IV, constitucional, se consigue en una primera fase, con la determinación de la base gravable del impuesto, a lo cual no conciernen los gastos indispensables de la negociación; y después, con la aplicación de la cuota del 35% sobre esa base gravable que, independientemente de su monto, tendrá siempre la característica de ser producto del capital y no del trabajo.
>
> Registro: 198 695, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, V, Mayo de 1997, Tesis: P./J. 31/97, Página: 59.

> ACTIVO. LA TASA FIJA DEL 1.8% QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 2° DE LA LEY DE DICHO IMPUESTO, NO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, impone la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, sin que en relación con esa forma de tributar prohíba al legislador la instauración de tasas fijas, y menos aún consigne que sólo mediante el establecimiento de tasas progresivas se satisfagan los mencionados principios tributarios. Esto dimana de que el pago de tributos en proporción a la riqueza gravada, se puede conseguir mediante la utilización de tasas progresivas, pero también con tasas fijas que atiendan a la capacidad contributiva de los sujetos en función del objeto gravado. El anterior ha sido el criterio que sostiene la actual integración del Tribunal Pleno tratándose de las tasas fijas, que es aplicable en lo referente a la del 1.8% prevista por el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo, pues en relación con este tributo, el legislador no tomó en cuenta el patrimonio global de los contribuyentes, sino sólo una manifestación aislada de su riqueza, como es la tenencia de activos idóneos para producir una utilidad indeterminada, por lo que el establecimiento de una tasa fija o única no viola los citados principios de proporcionalidad y equidad, ya que todos los sujetos deben de tributar en proporción directa a su propia capacidad, es decir, a la particular entidad de la tenencia de sus activos concurrentes a la obtención de utilidades.
>
> Registro: 195 154, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, VIII, Noviembre de 1998, Tesis: P./J. 67/98, Página: 8.

De acuerdo con lo señalado por las jurisprudencias citadas, las tasas fijas son proporcionales puesto

que la composición de la base gravable refleja la capacidad contributiva. En otras palabras, la proporcionalidad se logra en función del objeto gravado.

Tasas progresivas

Respecto de las tasas progresivas, se ha estudiado su constitucionalidad en cuanto están incluidas como parte de la tarifa. En torno de las tarifas se ha señalado que son constitucionales si incluyen una parte fija (la llamada *cuota fija*) y una parte porcentual (la tasa progresiva), que es la que elimina la diferencia desproporcionada entre cada uno de los rangos. De esta manera, la siguiente tesis indica:

> RENTA. LOS ARTÍCULOS 177 Y 178 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2002) Y SEGUNDO, FRACCIONES LXXXVII, INCISO A) Y LXXXVIII, INCISO A), DEL DECRETO POR EL QUE SE EXPIDIÓ AQUÉLLA, QUE ESTABLECEN UNA TARIFA PARA EL PAGO DEL TRIBUTO CON BASE EN UNA ESTRUCTURA DE RANGOS, UNA CUOTA FIJA Y UNA TASA PARA APLICARSE SOBRE EL EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR, NO TRANSGREDEN LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. Los artículos en mención que establecen una tarifa para el pago del impuesto sobre la renta con base en una estructura de rangos, una cuota fija y una tasa que deberá aplicarse sobre el excedente del límite inferior, no transgreden los referidos principios constitucionales en virtud de que si bien en dicha estructura el aumento en una unidad del parámetro de medición de la base gravable provoca un cambio de rango al rebasar su límite superior, no eleva de manera desproporcional o inequitativa el monto a enterar de la contribución respecto de la indicada en el renglón anterior, pues si los contribuyentes rebasan el límite superior de un rango y quedan comprendidos en el siguiente, los preceptos legales señalan una cuota fija a aplicar, entre un límite y otro, en atención al excedente del límite inferior en un porcentaje, lo que refleja la auténtica capacidad contributiva del sujeto obligado. En otras palabras, el salto de rango conduce a determinar una cuota fija diversa, dado que existe una tasa para el excedente del límite inferior que opera sobre la diferencia existente entre este límite y la cantidad de ingresos a considerar.
>
> Registro: 182 958, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XVIII, Octubre de 2003, Tesis: 2a. CXXXI/2003, Página: 63.

Un ejemplo de un impuesto calculado conforme a una tarifa se encuentra en el art. 96 de la LISR.[45]

Época de pago

El elemento esencial llamado *época de pago* es considerado como tal por decisión jurisprudencial (y no porque se le señale así en la legislación fiscal, específicamente en el art. 5º del CFF). La definición de época de pago es la siguiente: "es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley".[46]

Cuadro 1.2. Elementos esenciales de los impuestos.

Impuesto	Sujeto	Objeto	Base	Tasa o tarifa
Impuesto sobre la Renta	• Residentes en México por todos sus ingresos (así como los establecimientos permanentes).	Percepción de ingresos.	Ingresos acumulables menos deducciones autorizadas (mismas que	• 1. 30%, tasa fija para personas morales.

	• Residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México.		deben ser estrictamente indispensables).	• 2. Tarifa para personas físicas.
Impuesto al Valor Agregado	• Personas físicas o morales.	• Que enajenen bienes. • Que presten servicios independientes. • Que otorguen uso o goce temporal. • Que importen bienes o servicios. • Que exporten bienes o servicios.	Precio o contraprestación pactada.	• 16% general.[47]

El derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano

El Estado mexicano percibe ingresos por diferentes conceptos, pero la materia conocida como *Derecho fiscal*[48] en el derecho positivo mexicano se relaciona con el estudio de los ingresos provenientes de *créditos fiscales*. El ordenamiento legal que define qué son los créditos fiscales es el CFF, el cual señala en su art. 1º lo siguiente:

> Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. [...]

Por tanto, cada uno de los impuestos se regula en una ley fiscal específica (por ejemplo, la LISR norma dicha contribución). El CFF se aplica de manera supletoria (es decir, regula aquello que no está especificado en la ley especial para cada tipo de impuesto) y señala, en su art. 4º, que son *créditos fiscales*:

> los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Por tanto, podríamos decir que en el derecho positivo mexicano el Derecho fiscal es la rama del derecho que estudia lo relacionado con los créditos fiscales. Estos (en términos generales) pueden derivar de las contribuciones, los aprovechamientos y los accesorios que el Estado tiene derecho a percibir.

El CFF no define el término *contribuciones*. Sin embargo, señala en el art. 2º que "se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos" y las define como se indica en el cuadro 1.3.

Cuadro 1.3. Tipos de contribuciones.

Impuestos	Son las *contribuciones* establecidas en ley	que deben pagar las personas tanto físicas como morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.
Aportaciones de seguridad social	Son las *contribuciones* establecidas en ley	a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, o de personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
Contribuciones de mejoras	Son las *contribuciones* establecidas en ley	a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.
Derechos	Son las *contribuciones* establecidas en ley	por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando los presten organismos descentralizados u órganos desconcentrados; en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la *Ley Federal de Derechos*. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.[49]

La definición de cada uno de los conceptos referidos (según se desprende del cuadro 1.3) indica que son "contribuciones establecidas en ley". Este requisito es esencial, tomando en cuenta el texto del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, el cual señala que es obligación de los mexicanos *contribuir al gasto público de la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes*. De dicho texto se desprende lo que se conoce tradicionalmente como *garantías constitucionales en materia fiscal* (proporcionalidad, equidad, destino a gasto público y legalidad). Si se toma en cuenta la garantía de legalidad, las contribuciones deben estar previstas en ley sin excepción alguna.

En cuanto a los *derechos*, en el cuadro 1.4 se presentan ejemplos de cada uno de los distintos conceptos que señala la ley (art. 2º, CFF):

Cuadro 1.4. Derechos.

Derechos: uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.	Espectro radioeléctrico.
Derechos: recibir servicios prestados por el Estado en sus funciones de derecho público.	Emisión de pasaporte.
Derechos: contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.	Pagos de Sepomex al gobierno federal. También los pagos de derechos realizados por Petróleos Mexicanos (Pémex).

Ahora bien, habíamos señalado que, a grandes rasgos, los créditos fiscales derivan de las contribuciones, los aprovechamientos y sus accesorios. Las contribuciones (de acuerdo con su

clasificación) ya se definieron. Los aprovechamientos son, conforme al art. 3º del CFF: "los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal".

Como ya señalamos, las contribuciones deben cumplir las garantías incluidas en el art. 31, fracc. IV, constitucional.[50] Los aprovechamientos no, pues no son contribuciones, por lo que no están protegidos por dichas garantías.

Ejemplo:

Las cuotas compensatorias son, en términos del art. 3° de la *Ley de Comercio Exterior*, "aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen". La Suprema Corte de Justicia definió que no son contribuciones.[51] Constituyen, entonces, aprovechamientos. Por tanto, no deben cumplir las garantías constitucionales en materia fiscal.

El hecho de que los aprovechamientos sean créditos fiscales (posibilidad de cobro a través de la facultad económico-coactiva), pero que no se consideren contribuciones (no deben cumplir garantías constitucionales en materia fiscal), evidentemente puede resultar en que las autoridades busquen denominar cierta obligación de pago como "aprovechamiento" y no como "impuesto". A continuación se presenta un ejemplo:

El *Código Financiero del Distrito Federal*[52] señalaba, en su art. 318, lo siguiente:

> Las personas físicas y morales que construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, a razón de $32.00 por metro cuadrado de construcción [...].

En torno a este artículo, se señaló lo siguiente:

> IMPUESTOS. TIENEN ESA NATURALEZA LAS PRESTACIONES PÚBLICAS PATRIMONIALES PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 318 Y 319 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL Y, POR TANTO, DEBEN CUMPLIR CON LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONSAGRADOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. Los artículos citados establecen que quienes construyan desarrollos habitacionales de más de 20 viviendas, o realicen obras, instalaciones o aprovechamientos de más de 200 metros cuadrados, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, así como los efectos del impacto vial, a razón de una determinada cantidad por metro cuadrado de construcción, en el caso de los desarrollos mencionados, y conforme a las cantidades que se determinen por metro cuadrado de construcción, según la zona en que se realice la obra y el destino que se le dé, tratándose de construcciones de más de 200 metros cuadrados. En ese tenor, se concluye que aun cuando los artículos 318 y 319 del Código Financiero del Distrito Federal señalen que las prestaciones patrimoniales de carácter público que prevén se cubrirán en concepto de aprovechamientos, lo cierto es que tienen la naturaleza de un impuesto y, por ende, están sujetas al

cumplimiento de los principios tributarios contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que son impuestas en forma unilateral y coactiva por el Distrito Federal; el hecho imponible lo realiza directamente el particular, que es la referida construcción o realización de obras, instalaciones o aprovechamientos, y se constituye sobre actos que reflejan una disponibilidad económica como consecuencia de la propiedad o posesión inmobiliaria, además de que no se vincula a la realización de un acto o actividad específicos a cargo de la administración pública local, ya que si ésta no realiza las acciones referidas, de cualquier forma nace la obligación tributaria y, por último, esas acciones constituyen gastos públicos indivisibles e indeterminados individualmente.

Registro: 175 077, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXIII, Mayo de 2006, Tesis: 2a./J. 54/2006, Página: 281.

La jurisprudencia anterior señala que aunque se les denomine *aprovechamientos*, dichos montos son impuestos, ya que son impuestos en forma unilateral y coactiva; el hecho imponible lo realiza el particular; se constituye sobre actos que reflejan disposición económica y no se vincula a ningún acto específico de parte de la autoridad.

Al referirnos a los créditos fiscales, debemos aclarar que los accesorios de las contribuciones y los aprovechamientos siguen la suerte de cada uno de ellos. Por tanto, un accesorio de una contribución es un crédito fiscal que debe cumplir las garantías del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal; en cambio, un accesorio de un aprovechamiento es un crédito fiscal que no requiere, para ser válido, cumplir las garantías constitucionales en materia fiscal.

Los accesorios de las contribuciones son, de acuerdo con el art. 2º del CFF: los recargos (indemnización por falta de pago oportuno), las sanciones (típicamente, las multas), los gastos de ejecución (gastos en que incurre el Estado para llevar a cabo el PAE) y la indemnización por cheque devuelto (cuando las contribuciones se pagan con un cheque sin fondos). Estos conceptos se estudiarán posteriormente; sin embargo, debe reiterarse que los accesorios señalados participan de la naturaleza de las contribuciones.

Ahora bien, tanto las contribuciones como los aprovechamientos son ingresos que percibe el Estado en funciones de derecho público. Los productos, por otro lado, son las "contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".[53] Obviamente, los productos no son créditos fiscales y el Estado mexicano no puede cobrarlos a través de la facultad económico-coactiva.

Cuadro 1.5. Créditos fiscales y no créditos fiscales.

Créditos fiscales	• Contribuciones • Aprovechamientos • Accesorios de las contribuciones y aprovechamientos
No créditos fiscales	Productos

Cuadro 1.6. Contribuciones y no contribuciones.

Contribuciones	• Impuestos • Aportaciones de seguridad social • Contribuciones de mejoras • Derechos	Cubiertos por garantía de equidad, legalidad, proporcionalidad y destino a gasto público.
No contribuciones	• Aprovechamientos • Productos	No es aplicable el art. 31, fracc. IV. No son créditos fiscales; no es aplicable el art. 31, fracc. IV.

Los impuestos en México

En esta obra nos centraremos en el estudio de los impuestos. Como ya señalamos, en el derecho positivo mexicano se define a los impuestos como las *contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos* (art. 2º, CFF).

Esta definición presenta la dificultad de que explica (al menos parcialmente) los impuestos por exclusión. Sin embargo, incluye algunos elementos esenciales para aclarar ese concepto: *a)* señala que son contribuciones establecidas en ley, y *b)* a cargo de las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la ley.

Por otro lado, la doctrina define los impuestos de varias formas,[54] si bien la mayoría de las definiciones contienen los siguientes elementos comunes:

a) Es una obligación incluida en ley.

b) No se recibe, al cumplirla, un beneficio directo de parte del Estado.

Como ya mencionamos, tradicionalmente se señala que una vez realizado el presupuesto previsto en la ley (lo que se conoce como *hecho generador*), "surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado".[55] El sujeto pasivo se define como "todo ente económico al que se genera la obligación de contribuir por haberse ubicado en el supuesto al que la ley imputa esta obligación tributaria".[56]

Por tanto, podríamos señalar que la definición de impuesto es la siguiente:

> El impuesto es una obligación (cuyo cumplimiento se hace valer mediante la facultad económico-coactiva) incluida en ley (por mandamiento constitucional) a cargo de las

personas que se ubiquen en el supuesto previsto en la norma (hecho generador), al que se vincula el pago de una cantidad a favor del Estado y cuyo pago no genera ningún beneficio directo a favor del obligado.

1 Hans Kelsen, *Teoría pura del derecho* (trad.: Roberto J. Vernengo), IIJ-UNAM, México, 1979, p. 291.

2 Dirección General de Política de Ingresos, "Negociación de tratados tributarios", conferencia de Edison Gnazzo Lima, Departament de Gráficas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1981, p. 40.

3 Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3ª ed., Oxford University Press, México, 2014, p. 6.

4 De acuerdo con el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, deben ser equitativos, proporcionales, destinados al gasto público y estar previstos en la ley.

5 La jurisprudencia ha establecido que los elementos esenciales de un tributo deben estar en una ley, tanto en el sentido material como en el formal.

6 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Kluwer Law International, Londres, 1997, p. 12.

7 Dirección General de Política de Ingresos, "Negociación de tratados tributarios", conferencia de Juan Manuel Terán Contreras Departamento de Gráficas de la SHCP, México, 1981, p. 47.

8 Este es el caso de Estados Unidos de América.

9 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 151.

10 Incluidos los establecimientos permanentes, que se explicarán en su momento.

11 Esto tiene como resultado el eliminar o mitigar la doble tributación.

12 Artículo 167 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* vigente a partir de 2014. Antes este supuesto se regulaba en el art. 200 del mismo ordenamiento.

13 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 112.

14 *Ibid.*, p. 65.

15 Véase Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 367.

16 *Ibid.*, p. 376.

17 Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 348.

18 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 112.

19 *Ibid.*, p. 113.

20 Hay quien distingue el hecho imponible del hecho generador, señalando que el primero se refiere a la hipótesis normativa y el segundo es un hecho real. En otras palabras, el primero es un hecho hipotético con existencia ideal en la ley y el segundo es un hecho concreto. *Ibid.*, p. 112.

21 *Ibid.*, p. 116.

22 *Ibid.*, p. 117.

23 Generalmente es de un año. En México coincide con el año calendario. Este concepto se analizará más adelante.

24 El derecho positivo mexicano y la jurisprudencia han definido los elementos esenciales. El elemento relativo a la "época de pago" se incluyó por definición jurisprudencial. El resto de los elementos sí se prevén en la ley, de manera específica en el CFF. Dichos elementos se analizan en esta sección porque su existencia es una constante en la materia positiva internacional.

25 Estos temas se tratarán posteriormente.

26 Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 229, citando a Dino Jarach.

27 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 146.

28 Se estudiará la responsabilidad solidaria en la sección del CFF, específicamente en el art. 26 de dicho ordenamiento.

29 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 386.

30 *Ibid.*, p. 387.

31 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo IV, 5ª ed., UNAM-Porrúa, México, 1992, p. 3131.

32 "La elasticidad de la demanda de un producto es igual al cambio porcentual en la cantidad demandada dividido entre el cambio porcentual en el precio" (la cita original señala: "A product's (price) elasticity of demand equals the percentage change in the amount demanded divided by the percentage change in the Price"). En otras palabras, la elasticidad de la demanda se refiere a qué tanto se modifica la cantidad que se demanda de determinado bien ante los cambios en el precio. Esta reacción será mayor en la medida en que el bien presente sustitutos cercanos. *Cfr*. B. Douglas Bernheim y Michael D. Whinston,*Microeconomics*, McGraw-Hill/Irwin Boston, 2008, p. 46.

33 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 164.

34 *Ibid.*

35 *Ibid.*

36 En su artículo vigente.

37 Osvaldo H. Soler, *op. cit*, p. 233.

38 Que es simplemente un contrato. En inglés se le conoce como *joint venture.*

39 Hasta 2013 esta regla se encontraba en el art. 8° de dicho ordenamiento.

40 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 150.

41 En estos casos, generalmente se señala que el padre o tutor es responsable solidario por el pago del impuesto. Sin embargo, el sujeto pasivo de la obligación es el menor de edad.

42 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 109.

43 Gregorio Sánchez León, *Derecho fiscal mexicano*, Porrúa, México, 2005, p. 269.

44 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 110.

45 Esta tarifa antes se encontraba en el art. 113 de la LISR vigente hasta 2013.

46 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 125.

47 Hasta 2013 se preveía una tasa diferenciada para lo que la LIVA definía como "región fronteriza".

48 De acuerdo con el *Diccionario jurídico mexicano*, es "El conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado", tomo I, p. 93. Es distinto al derecho financiero y en este sentido a la materia de finanzas públicas, pues e derecho financiero es "el conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto y que tienen por objeto regular las funciones financieras del Estado [...]".

49 Definiciones incluidas en el art. 2º del CFF.

50 "Son obligaciones de los mexicanos: [...]
IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de l manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

51 "Cuotas compensatorias. No son contribuciones en virtud de que resultan de un procedimiento en que se oye a los interesados y no son una expresión de la potestad tributaria. De lo dispuesto en el contexto normativo que rige el establecimiento de las cuotas compensatorias para contrarrestar las importaciones realizadas en condiciones de 'dumping', se advierte que la atribución que al respecto se confiere a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial [actualmente Secretaría de Economía], no es una expresió de la potestad tributaria conferida al Congreso de la Unión, a las Legislaturas Locales, ni al presidente de la República al tenor de

artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que se haya condicionada a desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a las partes que puedan verse afectadas con su determinación así como al acreditamiento de que las importaciones incurrieron en práctica desleal y causaron o amenazaron causar daño a la producción nacional; además existe la posibilidad de que aun cuando se reúnan estos elementos, la autoridad se abstenga de instituir dichas cuotas, si los exportadores extranjeros asumen el compromiso de revisar sus precios o el nivel de sus exportaciones a México. Por tanto, es patente que las cuotas no tienen la naturaleza jurídica propia de una contribución, dado que ésta constituye una manifestación de la potestad tributaria del Estado." Registro: 185 573, Jurisprudencia, Materia: Administrativa, Novena Época Instancia: Segunda Sala, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XVI, Noviembre de 2002, Tesis: 2a./J 120/2002, Página: 208.

52 Actualmente, esta regulación se encuentra en el art. 300 del *Código Fiscal del Distrito Federal* vigente a partir de 2009, fecha en que fue abrogado el Código Financiero de dicha entidad. El artículo vigente señala a la letra lo siguiente:
Las personas físicas y morales que realicen construcciones en términos del artículo 51 del Reglamento de Construcciones para el Distrito Federal, deberán cubrir el pago por concepto de aprovechamientos para que la autoridad competente realice las acciones necesarias para prevenir, mitigar o compensar las alteraciones o afectaciones al ambiente y los recursos naturales, a razón de $36.00 por metro cuadrado de construcción.
Para llevar a cabo el cálculo de los aprovechamientos a que se refiere este artículo, no se considerarán los metros cuadrados destinados a estacionamientos.
Los aprovechamientos a que se refiere este artículo, deberán aplicarse íntegramente en la Delegación correspondiente a través de la autoridad competente para la implementación de medidas de seguridad y mitigación o compensación a las alteraciones o afectaciones al ambiente y a los recursos naturales, que se generen en la Delegación correspondiente.
La autoridad competente dará el visto bueno respecto a que el particular cumplió con las medidas de mitigación, previo a la ocupación de la obra.
Este concepto no aplica para viviendas unifamiliares.

53 De acuerdo con el art. 3º del CFF.

54 "El impuesto es la *obligación coactiva y sin contraprestación* de efectuar una transmisión de valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, *con fundamento en una ley,* siendo fijadas las condiciones de la prestación en forma autoritaria y unilateral por el sujeto activo de la obligación tributaria", *Diccionario jurídico mexicano*, tomo III, *op. cit.*, p. 1639. "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria *ex lege*, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos", De la Garza en Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.,* p. 62. "El impuesto es la prestación en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato", Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.,* pp. 62 y 63.

55 *Ibid.*, p. 65.

56 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo III, *op. cit.*, p. 1639.

Autoevaluación

A continuación se presenta una sección de preguntas y respuestas que no son exhaustivas, sino ejemplos de las preguntas que causan más confusión entre los alumnos o las que les generan más dificultades, de acuerdo con nuestra experiencia. Esta sección se repetirá a lo largo de esta obra, al final de cada uno de los capítulos.

1. **¿Qué es la facultad económico-coactiva?**

   La facultad económico-coactiva es la posibilidad de cobrar contribuciones por medio de una relación de suprasubordinación, y se traduce en el procedimiento administrativo de ejecución.

2. **Explique el concepto *hecho generador.***

   Es una hipótesis normativa cuya realización trae como consecuencia el surgimiento de la obligación de pagar impuestos.

3. **¿Cuál es la diferencia entre sujeto del impuesto y responsable solidario?**

   El sujeto del impuesto es la persona que se ubica en el hecho generador. Es el deudor del impuesto por título propio. El responsable solidario es la persona a quien la ley le impone la obligación de enterar una cantidad equivalente al impuesto que generó el sujeto pasivo.

4. **Explique el concepto de traslación y los tipos de traslación que conozca.**

   La traslación de un impuesto significa que la carga de un tributo la soporta una persona distinta al sujeto del impuesto. La traslación puede ser económica o jurídica. En la traslación económica, aunque el sujeto del impuesto sea quien de modo formal cubre el impuesto, económicamente este se incide en un tercero. La posibilidad de llevar a cabo dicha traslación depende de la elasticidad de la demanda. La traslación jurídica se refiere a la obligación legal de transferir o trasladar el impuesto a un tercero. Es una obligación establecida en ley. Un ejemplo de ella es el IVA en México.

5. **¿Qué son los créditos fiscales?**

   De acuerdo con el art. 4º del CFF, los ingresos que el Estado o sus organismos descentralizados tengan derecho a percibir y que provengan de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

6. **¿Cuál es la definición de *impuestos* en el derecho positivo mexicano?**

   De acuerdo con el art. 2º del CFF, son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

7. **¿Cuál es la definición de las aportaciones de seguridad social? Dé un ejemplo de ellas.**

   Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas *a)* que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o *b)* que se beneficien en forma especial de los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

   Un ejemplo son las cuotas al Seguro Social (son obrero-patronales).

8. **¿Cuál es la definición de *contribuciones de mejoras*?**

Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa de obras públicas.

9. Señale los distintos conceptos por los que se genera el pago de derechos.

a) Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación; *b)* por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, y *c)* por las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

10. ¿Qué son los aprovechamientos y qué tienen en común con las contribuciones?

Los aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de *a)* contribuciones, *b)* ingresos derivados de financiamientos, *c)* ingresos que obtengan los organismos descentralizados, y *d)* ingresos que obtengan las empresas de participación estatal.

Tienen en común que son ingresos por funciones de derecho público y, en forma primordial, que son créditos fiscales.

11. ¿Cuál es la diferencia entre aprovechamientos y contribuciones?

Los aprovechamientos, al no ser contribuciones, no están protegidos por las garantías constitucionales en materia fiscal del art. 31, fracc. IV.

12. ¿Qué son los productos y en qué se diferencian de los derechos?

Los productos son las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

A diferencia de los productos, los derechos son contribuciones (por tanto, son créditos fiscales y están cubiertos por las garantías constitucionales en materia fiscal). Además, se refieren a funciones de derecho público.

Capítulo

2

Marco constitucional

Sumario

En este capítulo se estudiará el marco constitucional relativo a la materia fiscal. En específico, se revisará *a)* el régimen financiero del Estado mexicano (la aprobación de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos, así como la revisión de la Cuenta Pública); *b)* las facultades y prohibiciones en el ámbito tributario de los distintos niveles de gobierno, y *c)* los principios constitucionales en la materia. En cuanto al régimen financiero del Estado mexicano, se analizará la anualidad de la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos, así como las características formales de estos materiales jurídicos. También nos referiremos a la posibilidad de obtener ingresos o realizar gastos no previstos en dichos ordenamientos jurídicos.

Asimismo, abordaremos la revisión de la Cuenta Pública (ingresos y egresos del Estado) por la Auditoría Superior de la Federación, órgano técnico de la Cámara de Diputados, y mencionaremos las disposiciones que permiten garantizar su autonomía, entre ellas que el titular
de dicho órgano no pertenezca a ningún partido político, la duración en el cargo y el hecho de que solo se le pueda remover mediante el voto de una mayoría calificada.

En cuanto a las facultades de los distintos niveles de gobierno, veremos que aunque hay tres sujetos activos en materia tributaria: Federación, estados y municipios, estos últimos no tienen facultades para imponer contribuciones, por lo que son las legislaturas de las entidades federativas quienes las establecen. Analizaremos la complejidad de las facultades tributarias que surgen de la fracc. VII del art. 73 (facultad general de la Federación) y del art. 124 (facultad implícita general de las entidades). Nos referiremos a las prohibiciones expresas a los distintos niveles de gobierno y a las facultades exclusivas de la Federación (fracc. XXIX del art. 73).

Estudiaremos la doble tributación, que surge del hecho de que dos o varios ámbitos de gobierno consideran que pueden establecer válidamente un tributo. Nos referiremos a los mecanismos para evitarla, ya que, aunque no es inconstitucional, tampoco resulta deseable. También hablaremos de la coordinación fiscal, que es el sistema por medio del cual la Federación y las entidades se reparten facultades tributarias a fin de evitar la doble tributación.

En cuanto a los principios constitucionales en materia fiscal, señalaremos que surgen del art. 31,

fracc. IV, de la Constitución federal y que son los de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino a gasto público. Al estudiar la garantía de legalidad se hará mención especial de los tratados internacionales en la materia y de su jerarquía normativa, pues no se consideran ley en sentido formal, aunque sí regulan el ámbito tributario. Después de analizar dichos conceptos se estudiarán los principios teóricos de la materia, muchos de ellos descritos por Adam Smith.

Régimen financiero del Estado mexicano

El régimen financiero del Estado mexicano se refiere tanto a la aprobación anual de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos como a la revisión de la cuenta pública del ejercicio anterior. El estudio de "la actividad económica del sector público"[1] corresponde más a la materia de Finanzas públicas que a la de Derecho fiscal. Esto es así porque en esta última se estudian los créditos fiscales (los ingresos tributarios), mientras que el régimen financiero del Estado mexicano se refiere a varios tipos de ingresos (tributarios y no tributarios) y a gastos (Presupuesto de Egresos). Sin embargo, por su íntima relación con la materia que nos ocupa, estudiaremos algunos conceptos básicos de dicho régimen.

Dicho en forma muy sencilla, en el régimen financiero del Estado mexicano se trata de realizar un listado aproximado de los ingresos que se percibirán en el ejercicio siguiente (Ley de Ingresos) y un listado de los conceptos en los que se gastarán (Presupuesto de Egresos). Asimismo, cada año se revisa la cuenta pública (ingresos y egresos) del ejercicio anterior del Estado mexicano.

En el art. 74 de la Constitución federal se señalan como facultades de la Cámara de Diputados las siguientes:

> IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.

En este sentido, la Cámara de Diputados debe aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos en forma exclusiva, previa aprobación de la Ley de Ingresos (que son las contribuciones requeridas para cubrirlo), en la que participan ambas cámaras.[2]

El texto de la fracc. IV citada se modificó en años recientes, a raíz de la discusión que se generó en el sexenio del presidente Vicente Fox acerca de si la Cámara de Diputados estaba facultada exclusivamente para aprobar –o no– el Presupuesto de Egresos presentado por el Ejecutivo o si tenía la facultad de cambiarlo. El texto actual de dicha fracción ya no deja duda alguna acerca de que la Cámara Baja sí puede realizar modificaciones al presupuesto.

También se discutió si el Ejecutivo estaba facultado para vetar el Presupuesto de Egresos modificado por la Cámara de Diputados, con base en que el Presupuesto es un ordenamiento jurídico pero no una ley en el sentido formal, pues no participan ambas cámaras en su proceso de creación. A partir de este hecho, y considerando que la facultad de veto parecía estar prevista para aplicarse solo en leyes (desde un punto de vista formal), se cuestionó la posibilidad de veto en la materia. La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió que el Ejecutivo sí tiene facultades para vetar dicho Presupuesto.

Ley de Ingresos

La Ley de Ingresos es "el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado".[3] Se trata de una lista de conceptos relacionados con un monto estimado por los cuales el gobierno puede percibir ingresos en cierto ejercicio fiscal. Como ya señalamos, la Ley de Ingresos incluye ingresos tributarios y no tributarios.[4]

La discusión de la Ley de Ingresos, como cualquier otra que verse sobre contribuciones, debe iniciarse en la Cámara de Diputados (art. 72, inciso H, de la Constitución federal).[5] Esta limitante –también prevista en relación con el reclutamiento de tropas y la contratación de empréstitos– tiene una razón histórica, pues se pretende que sean los representantes del pueblo quienes tomen decisiones de esta índole.[6]

Sin embargo, la SCJN ha determinado que el hecho de que un impuesto no se encuentre listado en la Ley de Ingresos no es razón suficiente para considerarlo inconstitucional; basta con que esté previsto en una ley expedida por el Congreso de la Unión (cumpliendo así con la garantía de legalidad, al estar previsto en una ley en sentido formal y material). Confirma lo anterior la jurisprudencia siguiente:

> CONTRIBUCIONES, NO EXISTE INCONVENIENTE CONSTITUCIONAL ALGUNO PARA DECRETAR LAS (IMPUESTOS, DERECHOS O CONTRIBUCIÓN ESPECIAL), QUE DEBA RECAUDARSE EN UN AÑO DETERMINADO AUN SIN ESTAR ENUMERADAS EN LA LEY DE INGRESOS DE ESE AÑO. De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (artículo 65, fracción II, de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la ley de ingresos respectiva, una simple enumeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución del crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte las leyes específicas impositivas y, por otra, la ley de ingresos, sino que en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos no es indispensable que se prevea en la ley de ingresos, constitucionalmente basta que esté en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente constitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado aun sin estar enumerada en la ley de ingresos de ese año. No hay precepto constitucional que se refiera a una "ley de ingresos" ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalan las leyes (en plural) por lo

cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos.

Registro: 232 193, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 199-204, Primera Parte, Tesis, Página: 137; Genealogía: Informe 1985, Primera Parte, Pleno, Tesis 4, Página: 369; Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, Tesis 98, Página: 108.

Como ya señalamos, la Ley de Ingresos contiene ingresos tanto tributarios como no tributarios y se estructura de manera que se señale un tipo de ingreso y un estimado de percepciones para el ejercicio fiscal en cuestión. Un ejemplo de lo anterior es el art. 1° de la Ley de Ingresos para 2014, que se cita en la tabla 2.1:

Tabla 2.1. En el ejercicio fiscal de 2014, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran.

CONCEPTO	Millones de pesos
A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL	2709961.1
I. Impuestos:	**1770163.0**
1. Impuesto sobre la renta	1006376.9
2. Impuesto al valor agregado	609392.5
3. Impuesto especial sobre producción y servicios	134441.6
[...]	
4. Impuesto sobre automóviles nuevos	6703.3
5. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.	0.0
8. Impuesto a los rendimientos petroleros	1501.2
9. Impuestos al comercio exterior:	26 758. 6
a. A la importación	26758.6
b. A la exportación	0.0
10. Accesorios	20562.2
II. Contribuciones de mejoras:	**27.8**
[...]	
III. Derechos:	**822023.4**
1. Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:	31 974. 2
[...]	
V. Productos:	**5982.2**
[...]	
VI. Aprovechamientos:	**112081.2**
[...]	

C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	**379369.9**
[...]	
TOTAL	**4467225.8**

Fuente: Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal de 2014.

Presupuesto de Egresos

El Presupuesto de Egresos es el documento mediante el cual se determinan "el monto y el ejercicio de gasto público federal para un año".[7] De acuerdo con el art. 4° de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria* (LFPRH), el gasto público federal "comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial", que realizan:

I. El Poder Legislativo
II. El Poder Judicial
III. Los entes autónomos
IV. Los tribunales administrativos
V. La Procuraduría General de la República
VI. La Presidencia de la República
VII. Las dependencias, y
VIII. Las entidades[8]

El Presupuesto de Egresos es un decreto y no tiene la naturaleza jurídica de ley, pues solo lo aprueba la Cámara de Diputados. Gabino Fraga[9] señala, entre los efectos jurídicos del Presupuesto, los siguientes:

a) El Presupuesto constituye la autorización indispensable para que el Poder Ejecutivo efectúe la inversión de los fondos públicos. En este sentido, no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por una ley posterior de acuerdo con el texto del propio art. 126 de la Constitución federal.

b) El Presupuesto constituye la base para la rendición de cuentas que el Poder Ejecutivo debe rendir al Legislativo (art. 74, fracc. IV).

Cuenta pública

La cuenta pública es "el documento a través del cual el presidente presenta anualmente a la consideración de la Cámara de Diputados, los resultados de la gestión financiera de su gobierno con el objeto de que se pueda comprobar que los recursos han sido gastados en los programas y en la forma aprobada por el presupuesto de egresos".[10]

De acuerdo con el art. 74, fracc. VI, de la Constitución federal, la revisión de la cuenta pública tendrá por objeto "evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el Presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas". En dicho precepto se señala que la Cámara de Diputados puede apoyarse en "la entidad de fiscalización superior de la Federación"[11] para llevar a cabo la revisión de la cuenta pública.

La Cámara de Diputados realiza el análisis de la cuenta pública por medio de un órgano técnico: la Auditoría Superior de la Federación, que está facultada para fincar las responsabilidades a que haya lugar por la discrepancia que exista entre el Presupuesto y su ejercicio. Como resultado, puede fijar directamente indemnizaciones y sanciones pecuniarias,[12] además de presentar denuncias y querellas penales. En términos del art. 79 de la Constitución federal, dicho órgano tiene autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus funciones, así como respecto de su organización y funcionamiento. En términos del art. 74 constitucional, la Cámara Baja concluirá la revisión de la cuenta pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del informe del resultado de la entidad de fiscalización superior de la Federación.

De acuerdo con el art. 79 constitucional, la Cámara de Diputados designará al titular del órgano de fiscalización por el voto de las dos terceras partes de sus miembros presentes, quien durará en su encargo ocho años (con posibilidad de reelegirse una vez), y solo podrá ser removido por causa grave con la misma votación requerida para su nombramiento. La razón detrás de estas disposiciones es asegurar la independencia del órgano de fiscalización. Por esta causa no se permite que el titular pertenezca a partido político alguno durante su encargo.

En materia de revisión de la cuenta pública, en fechas recientes se dio una discusión respecto del derecho de trámite aduanero (DTA), el cual se cobraba conjuntamente con cantidades que constituían pagos realizados a empresas que proporcionaban ciertos servicios aduaneros. Ante los tribunales se cuestionó, por medio de una controversia constitucional, si la Auditoría Superior de la Federación podía revisar dichas cantidades; la respuesta fue negativa, por considerarlas ingresos privados. A continuación se cita la jurisprudencia en la que se determinó lo señalado:

> AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN. CARECE DE FACULTADES PARA AUDITAR, VERIFICAR Y FORMULAR PLIEGOS DE OBSERVACIONES ÚNICAMENTE RESPECTO DE LOS INGRESOS PRIVADOS CONTENIDOS EN EL RUBRO FINANCIERO "DTA". De los artículos 74 y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 2o., 14, 16, 32, 51 y 74 de la Ley de Fiscalización Superior de la Federación, se advierte que las facultades de fiscalización y revisión relacionadas con la cuenta pública recaen siempre sobre ingresos o recursos públicos federales obtenidos, esto es, no pueden ejercerse sobre recursos privados. Por tanto, la Auditoría Superior de la Federación carece de atribuciones para verificar y formular pliegos de observaciones contra la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exclusivamente sobre el manejo, administración y aplicación de los ingresos privados derivados del apartado "DTA" descrito en el artículo 16 de la Ley Aduanera, una vez separados de los ingresos públicos, sin haber realizado observaciones en los cálculos, métodos y disposiciones aplicadas para obtener su monto, en virtud de que constitucional y legalmente su facultad de investigación se contrae a descubrir actos u omisiones que afecten el ingreso, egreso, manejo, administración y aplicación de los recursos públicos federales.
>
> Registro: 173 949, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXIV, Noviembre de 2006, Tesis: P./J. 126/2006, Página: 877.

Cuadro 2.1. Régimen financiero del Estado mexicano.

	Vigencia	*Quién participa*	*Se presenta*	*Debe aprobarse*[13]
Ley de Ingresos	Anual	Ambas cámaras. Origen, en la de diputados.	A más tardar el 8 de septiembre (excepto si el presidente inicia su encargo; entonces será el 15 de diciembre).	Cámara de Diputados, a más tardar el 20 de octubre. Cámara de Senadores, a más tardar el 31 de octubre.
Presupuesto de Egresos	Anual	Solo diputados.	A más tardar el 8 de septiembre (excepto si el presidente inicia su encargo; entonces será el 15 de diciembre).	A más tardar el 15 de noviembre.
Cuenta pública	Anual	Solo diputados, mediante la Auditoría Superior de la Federación.	A más tardar el 30 abril del año siguiente.	

Vigencia anual

Tanto la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos tienen vigencia anual.[14] Sin embargo, el Presupuesto de un año determinado podría aplicarse en el año subsecuente en lo relativo a los empleos establecidos en ley si no se aprueba el Presupuesto correspondiente a este último lapso, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 75 de la Constitución federal, que señala:

> La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley; y en caso de que por cualquiera circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

Posibilidad de modificaciones o inclusiones

Aunque el Presupuesto de Egresos es un material jurídico emitido por una sola cámara (la de Diputados), "cualquier modificación posterior a dicho presupuesto, si se produce por un gasto no previsto en el mismo, tiene que ser obra de dos Cámaras".[15] En este sentido, el art. 126 de la Constitución federal señala: "No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior." Cabe aclarar, sin embargo, que la LFPRH prevé la posibilidad de que el Ejecutivo Federal autorice[16] erogaciones adicionales a las aprobadas en el Presupuesto de Egresos, con cargo a los excedentes que resulten de los ingresos autorizados en la Ley de Ingresos o a excedentes de ingresos propios de las entidades.

Equilibrio presupuestario

La LFPRH señala, en su art. 17, que "el gasto neto total propuesto por el Ejecutivo Federal en el proyecto de Presupuesto de Egresos, aquél que apruebe la Cámara de Diputados y el que se ejerza en el año fiscal, deberá contribuir al equilibrio presupuestario". En otras palabras, en el diseño del régimen financiero del Estado mexicano se busca lograr que los egresos sean iguales a los ingresos.

La propia ley señala en el mismo artículo una excepción a lo antes señalado: "Circunstancialmente, y debido a las condiciones económicas y sociales que priven en el país, las iniciativas de Ley de Ingresos y de Presupuesto de Egresos podrán prever un déficit presupuestario." Si esto es así, el Ejecutivo, por conducto de la Secretaría de Hacienda, al comparecer ante el Congreso de la Unión con motivo de la presentación de dichas iniciativas deberá explicar: *a)* el monto específico del financiamiento necesario para cubrir el déficit presupuestario, *b)* las razones excepcionales que justifican ese déficit y *c)* el número de ejercicios fiscales y las acciones requeridas para eliminarlo.

Programas plurianuales

A partir de la nueva redacción del art. 74 de la Constitución federal se evidencia la posibilidad de programar los gastos en más de un ejercicio fiscal. En otras palabras, un presupuesto en particular podrá ejercerse en dos o más ejercicios. Desde nuestra perspectiva, dicha redacción (cuyo propósito es aclarar los programas plurianuales) se refiere solo a obras de infraestructura.

Facultades y prohibiciones en distintos niveles de gobierno

El sistema jurídico mexicano es un orden dinámico que regula su propia producción de leyes. De esta manera, el proceso de creación de una norma inferior está previsto en una norma superior, puesto que el fundamento de validez de una norma solo puede encontrarse en otra norma. Si estas son creadas de acuerdo con los procesos previstos en el estrato superior del propio ordenamiento, se está ante reglas válidas. "Que una norma que se refiere a la conducta de un hombre valga, significa que obliga, que el hombre debe comportarse de la manera determinada por la norma."[17]

La forma de producción normativa resulta en un sistema jurídico que se conforma de manera escalonada, a modo de pirámide. El orden jurídico, entonces, no es un sistema de normas de derecho situadas en un mismo plano y ordenadas de modo equivalente, sino una construcción escalonada de diversos estratos de normas jurídicas.

En un orden jurídico estatal, el estrato superior jurídico positivo está representado por la Constitución federal, que es el fundamento último de validez de todas las normas de dicho sistema y el que da unidad a la multiplicidad que representan todas ellas. De esta manera, el poder del Estado está limitado por las normas que señalan sus facultades. Esto es, sus órganos deben actuar conforme a los lineamientos establecidos por las mismas normas que les permitieron actuar. En síntesis, solo una autoridad competente puede establecer normas válidas, y esa competencia solo puede basarse en

una norma que la faculte.

En cuanto a su faceta tributaria, "en el orden fiscal mexicano y de acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución, tres son los sujetos activos: la Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal; los Estados o entidades federativas y los municipios".[18] Ahora bien, este tema resulta complicado porque la Constitución federal no sigue un método claro en relación con las diversas facultades que posee en esta materia.[19] Además, aunque el municipio es sujeto activo de la relación tributaria (el contribuyente, si se ubica en determinados hechos generadores, debe pagarle impuestos), no tiene facultades para imponer contribuciones. Por tanto, las contribuciones municipales son impuestas por las legislaturas de los estados.

La jurisprudencia siguiente resume de manera bastante clara el sistema de competencias que se explicará a continuación:

> IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS. Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).
>
> Registro: 232 505, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 151-156, Primera Parte, Tesis, Página: 149.

Facultad del Congreso federal para imponer contribuciones (artículo 73, fracción VII, de la Constitución federal)

El art. 73, fracc. VII, de la Constitución señala que el Congreso tiene facultad: "Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto." Esto significa que su facultad tributaria no tiene más límite que el de las necesidades presupuestarias.[20]

Por otro lado, el propio art. 73, fracc. XXIX, señala que el Congreso federal tiene facultad para establecer contribuciones:

1º. Sobre el comercio exterior;

2º. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;[21]

3º. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

4º. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5º. Especiales sobre:

   a) Energía eléctrica;

   b) Producción y consumo de tabacos labrados;

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;

e) Aguamiel y productos de su fermentación;

f) Explotación forestal;

g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

Se citan ambas fracciones porque genera confusión la coexistencia de una (la VII) amplia y otra (la XXIX), que se refiere exclusivamente a ciertas materias y establece algunas limitantes para la Federación. Ante esa posible confusión, se ha determinado que en la fracc. XXIX "se enumeran las fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional".[22] Por tanto, concluimos que la fracc. XXIX del art. 73 contiene las facultades exclusivas de la Federación, en tanto que la fracc. VII incluye una facultad muy amplia de la Federación para imponer las contribuciones necesarias a fin de cubrir el presupuesto. Esta facultad simplemente estaría limitada por *a)* el presupuesto y *b)* cualquier disposición constitucional que limite la facultad general otorgada a la Federación.

Particularidades de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional

Como ya señalamos, la fracc. XXIX del art. 73 citado contiene facultades exclusivas de la Federación. Asimismo, establece que esta tiene la facultad de establecer contribuciones "especiales" sobre los conceptos siguientes: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal, y producción y consumo de cerveza. La particularidad de las contribuciones especiales es que, por disposición constitucional, las entidades federativas participan del rendimiento de las mismas. Por tanto, aun en ausencia de acuerdos de coordinación fiscal, la Federación tiene la obligación de participar a los estados de los ingresos que obtenga y que se deriven de los bienes a los cuales se impongan contribuciones especiales (que son los señalados en el numeral 5 de la fracc. XXIX del art. 73 constitucional).

Límite de la facultad del Congreso federal en materia de propiedad inmobiliaria (artículo 115 de la Constitución)

El art. 115 es una disposición que se refiere al municipio; regula varios aspectos y no solo el tributario. En materia fiscal, señala (como una protección al municipio) que las leyes federales no pueden limitar la facultad de los estados para imponer contribuciones sobre "la propiedad

inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles".[23] Asimismo, establece que:

> Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.[24]

En resumen, el art. 115, como una medida de protección al municipio, señala lo siguiente:

a) Las leyes federales no pueden limitar la facultad de los estados de imponer contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

b) Las leyes estatales no pueden señalar exenciones respecto de dichas contribuciones.

Esta medida de protección resulta lógica, considerando que los municipios carecen de poder legislativo y las normas fiscales que establezcan cargas a los particulares (las que se refieran a los elementos esenciales de los tributos)[25] deben estar previstas en una ley en sentido formal y material. Por tanto, son los congresos locales de las entidades federativas los que establecen los impuestos municipales. En cuanto a esta protección a favor de los municipios, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

> MUNICIPIOS. LAS EXENCIONES O CUALQUIERA OTRA FORMA LIBERATORIA DE PAGO QUE ESTABLEZCAN LAS LEYES FEDERALES O LOCALES RESPECTO DE LAS CONTRIBUCIONES QUE CORRESPONDEN A LA LIBRE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DE AQUÉLLOS, CONTRAVIENEN EL ARTÍCULO 115, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. De conformidad con lo dispuesto en el mencionado precepto constitucional, los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se conformará con los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, incluyendo las tasas adicionales sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles, las participaciones federales que les sean cubiertas por la Federación, los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo, las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor; además, el citado artículo constitucional prevé la prohibición expresa para que las leyes federales y locales establezcan exenciones a favor de persona o institución alguna, respecto de las contribuciones señaladas. En consecuencia, si en dichas leyes se establece una exención o cualquiera otra forma liberatoria de pago, con independencia de la denominación que se le dé, y se limita o prohíbe la facultad otorgada a los Municipios de recaudar las mencionadas contribuciones, es innegable que ello resulta contrario al referido artículo 115, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo que afecta el régimen de libre administración hacendaria, en virtud de que al no poder disponer y aplicar esos recursos para satisfacer las necesidades fijadas en las leyes y para el cumplimiento de sus fines públicos, les resta autonomía y autosuficiencia económica.
>
> Novena Época, Registro: 183 493, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XVIII, Agosto de 2003, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 44/2003, Página: 1375.

La jurisprudencia antes citada evidencia lo señalado en el sentido de que las legislaturas estatales no pueden otorgar exenciones, a no ser que medie solicitud del municipio en cuestión. Aunque la contravención de esta disposición constitucional resulta en la irregularidad de la exención, la Corte ha señalado que el efecto del amparo no puede ser ampliar dicha exención a los contribuyentes no beneficiados, pues esto iría en contra del objetivo del art. 115 constitucional, que es proteger la

hacienda municipal.[26]

Cuadro 2.2. Impuestos en distintos niveles de gobierno y facultades para imponer contribuciones.

Impuestos	Ejemplos	Establecidos por
Federales	ISR	La Federación
Locales	Hospedaje	Las entidades federativas
Municipales	ISAI[27]	Las entidades federativas

Prohibiciones a los estados (artículos 117 y 118 de la Constitución)

El art. 124 (que toma como modelo la Constitución de Estados Unidos de América) se refiere a lo que se conoce como "facultades implícitas"[28] y señala: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." Con base en este precepto, se considera que los estados tienen competencia coincidente con la Federación: *a)* en todas las materias que no estén reservadas a la Federación en forma exclusiva y *b)* en las materias que no estén prohibidas expresamente a las entidades federativas.[29]

¿Cuáles son las materias exclusivas de la Federación? Las incluidas en la fracc. XXIX del art. 73 de la Constitución federal. ¿Y cuáles son las prohibiciones a las entidades federativas? Las previstas en el art. 117 constitucional; a grandes rasgos se refieren a lo que tradicionalmente se ha conocido como impuestos "alcabalatorios" o "alcabalas".[30] Asimismo, las entidades enfrentan una restricción parcial incluida en el art. 118 constitucional por la cual ciertas contribuciones solo se pueden imponer con autorización del Congreso de la Unión.

Las prohibiciones a las entidades federativas en materia de facultades tributarias, previstas en el art. 117 de la Constitución, son las siguientes:[31]

> [...]
>
> III. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
>
> IV. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
>
> V. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
>
> VI. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia. [...]
>
> VII. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el

Congreso de la Unión autorice.

Las limitantes a las entidades federativas incluidas en el art. 118 se refieren a la imposibilidad de establecer derechos de tonelaje o alguno de puertos, ni imponer contribuciones sobre importaciones o exportaciones sin consentimiento del Congreso de la Unión.

Es importante hacer referencia al art. 131 constitucional, que se refiere también a la facultad exclusiva de la Federación en materia de comercio exterior:

> Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.[32]
>
> El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Cuadro 2.3. Facultades en materia tributaria.

Ámbito de gobierno	*Facultades generales*	*Facultades exclusivas*	*Limitaciones*
Federación	Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto (art. 73, fracc. VII).	Comercio exterior (arts. 73, fracc. XXIX, y 131 de la Constitución federal). Recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del art. 27. Instituciones de crédito y sociedades de seguros. Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.	Las leyes federales no pueden limitar la facultad de los estados para imponer contribuciones sobre "la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles" (art. 115), ni concederán exenciones en relación con las mismas.
		Especiales sobre: energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; producción y consumo de cerveza.	*Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine.*
			a) Tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. *b)* La entrada de mercancías a

Estados	Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados (art. 124).		su territorio. *c)* Circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros que dependa de aduanas locales, registro o documentación. *d)* Leyes que impliquen diferencias de impuestos por la procedencia de la mercancía. *e)* Tabaco en rama en forma distinta o mayor a la autorizada por el Congreso.
			Solo con autorización del Congreso: *a)* Derechos de tonelaje o de puertos. *b)* Imponer contribuciones sobre importaciones o exportaciones.
			Las leyes estatales no pueden señalar excepciones respecto de las contribuciones referidas en el art. 115 constitucional.

La doble tributación

La doble tributación –que se da por la posibilidad de concurrencia de poderes tributarios sobre los mismos hechos– puede darse en dos niveles: el interno y el internacional. El primero se ha resuelto en nuestro país mediante los convenios de coordinación fiscal; el segundo se resuelve en forma unilateral (mediante reglas de acreditamiento)[33] o en forma bilateral (mediante convenios entre los Estados: tratados internacionales en materia fiscal de la mano de las reglas de acreditamiento). Estos convenios son normas de derecho internacional convencional que condicionan el poder tributario de los Estados que los celebran.[34]

El fenómeno de la doble tributación se produce porque hay dos o más Estados o ámbitos de gobierno que consideran que pueden establecer, válidamente, obligaciones a determinados sujetos. Como ya se estudió, hay ciertas características que se utilizan para definir el ámbito de validez de las potestades tributarias, que son conocidas como *criterios de vinculación*. Cuando dos o más Estados o ámbitos de gobierno consideran que existe un vínculo entre el contribuyente o las actividades del contribuyente y el Estado, puede surgir la doble tributación.

A partir de los criterios de vinculación surge la conocida clasificación entre los *sistemas de renta mundial* y los *territoriales*. Los primeros utilizan el criterio de fuente de riqueza combinado con el

de residencia.[35] De esta manera, gravan a sus residentes sin importar el lugar de obtención de los ingresos, así como a los residentes en el extranjero que obtengan ingresos de una fuente de riqueza en el país.[36]

En cambio, el sistema territorial tiene como fundamento de la potestad tributaria la relación que hay entre el país que pretende establecer el tributo y las fuentes productoras de riqueza establecidas en el mismo.

El sistema territorial se conoce en inglés como *Territoriality Principle* y es definido por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) como aquel en que los residentes no son gravados por los ingresos de fuente en el extranjero. Opuesto a este, el sistema de renta mundial se conoce como *Residence Principle* y es definido por la OCDE como aquel en que los residentes son gravados por todos sus ingresos y los no residentes por los ingresos de fuente doméstica.[37]

En México se ejerce la potestad tributaria con base en el *criterio de renta mundial*. Bajo este sistema, los sujetos pasivos de impuestos directos son los residentes en el país, sobre una base de tributación de renta mundial, y los no residentes son gravados únicamente por los ingresos atribuibles a una fuente de riqueza situada en el país de imposición,[38] así como por los establecimientos permanentes o las bases fijas de dichos residentes en nuestro país.

México, entonces, tiene un sistema en el que puede gravar válidamente a sus residentes por todos sus ingresos, independientemente de la jurisdicción en que los obtengan, y a los residentes en el extranjero por los ingresos generados en territorio mexicano. Por *generados en el país* nos referimos a los ingresos que se consideren de fuente de riqueza mexicana o los atribuibles a un establecimiento permanente que el residente en el extranjero tenga en territorio nacional.

El hecho de que varios países graven conforme al sistema de renta mundial puede dar origen al fenómeno de doble tributación a nivel internacional, pues se generan elementos vinculativos con dos o más países.

Ejemplo:

Efectos del sistema de renta mundial.

Sujeto: Un residente para efectos fiscales en México.

Objeto: Recibe ingresos por pago de dividendos de una empresa china depositados en su cuenta en Houston.

¿Qué país podría pretender cobrar un impuesto sobre dicho ingreso por dividendos? ¿Con

base en qué criterio de vinculación?

a) México, pues para efectos fiscales se trata de un residente en México y conforme al art. 1° de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR), nuestro país grava a sus residentes por todos sus ingresos independientemente de la fuente de riqueza de la cual provengan.
b) China, pues los dividendos pagados por una sociedad china son ingresos de fuente de riqueza en dicho país.

¿Qué efectos tiene que las cantidades se depositen en una cuenta en Houston?

Es irrelevante, pues los residentes en México deben pagar impuesto sobre la renta por todos sus ingresos, independientemente de dónde se depositen.

La doble tributación no es inconstitucional. En este sentido, la SCJN ha señalado:

> DOBLE TRIBUTACIÓN. EN SÍ MISMA NO ES INCONSTITUCIONAL. Es tendencia de la política fiscal en la mayoría de los países, entre ellos el nuestro, evitar la doble tributación con el objeto de realizar una efectiva justicia fiscal; sin embargo, este fenómeno impositivo no está prohibido por ningún artículo de la Constitución Federal de tal suerte que en sí mismo no es inconstitucional. Lo que la Carta Magna prohíbe en su artículo 31, fracciónIV, entre otros supuestos, es que los tributos sean desproporcionados, que no estén establecidos por ley o que no se destinen para los gastos públicos; pero no que haya doble tributación.
>
> Registro: 206 079. Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, I, Primera Parte-1, Enero a Junio de 1988, Tesis: P./J. 23/88, Página: 139.

En resumen, aunque se intente evitar la doble tributación por razones de política fiscal, esta no es inconstitucional.

Ejemplo:

Doble tributación.

a) *A nivel internacional*: ISR en jurisdicción extranjera por fuente de riqueza y en México por residencia (véase el ejemplo anterior).
b) *A nivel nacional*: IVA e Impuesto sobre hospedaje.

El IVA grava la prestación de servicios en territorio nacional; entre esos servicios está el hospedaje.

El art. 41 de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (LIVA) indica que no se podrán establecer impuestos locales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado [...] excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

El *Código Fiscal del Distrito Federal* (CFDF) señala en su art. 162 que están obligados al "pago del Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje, las personas físicas y las morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal".

Por tanto, las personas que prestan servicios de hospedaje están gravadas por la Federación y por las entidades federativas a raíz de dicha prestación.

Hay casos en los que pudiera parecer que se genera una doble tributación, pero en realidad no se cumple el supuesto por ser distintos los sujetos o el objeto gravado.

Ejemplo:

Impuesto sobre la Renta e Impuesto sobre Nóminas

El art. 156 del CFDF señala que: "Se encuentran obligadas al pago del impuesto sobre nóminas, las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, *realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado*, independientemente de la designación que se les otorgue."

Objeto: Erogaciones por concepto de remuneración al trabajo subordinado.

Por otro lado, la LISR señala en el art. 94 que: "Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral [...]."

Objeto: Percepción de un salario.

Por tanto, aunque en ambos casos los gravámenes se relacionan con el mismo "hecho económico", en el impuesto local se grava la erogación y en el impuesto federal se grava la percepción.

La doble tributación, como ya se señaló, también puede darse en el ámbito interno. Esto sucede cuando la Federación y las entidades federativas gravan los mismos hechos (al mismo sujeto por el mismo objeto). La posibilidad de doble tributación en México existe a nivel constitucional pues, como ya estudiamos, la Federación y las entidades tienen facultades tributarias amplias y coincidentes (con excepción de algunas prohibiciones, limitantes o facultades exclusivas).

Por tanto, si nos basáramos exclusivamente en la Constitución federal, tendríamos que concluir que la doble tributación es algo común en México. Sin embargo, este fenómeno no se ha dado por la existencia de convenios de coordinación fiscal que armonizan facultades tributarias. Cabe señalar que en muchos países no se recurre a la coordinación fiscal, sino que se permite concurrencia tributaria y competencia fiscal entre las distintas entidades federativas que constituyen una federación. La competencia fiscal también se puede dar a nivel internacional, entre Estados nacionales.

La coordinación fiscal

"La coordinación fiscal es la armonización en el ejercicio de las facultades tributarias [...] suele estar vinculada con la estructura federal, como forma de organización del territorio de un Estado."[39] En México, el sistema de coordinación fiscal entre la Federación y las entidades federativas surge con motivo de los gravámenes en los que hay coincidencia tributaria (que podrían ser establecidos por la Federación –art. 73, fracc. VII, de la Constitución federal– o por los estados –art. 124 constitucional).

El requisito esencial que permite la coordinación fiscal es que "las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados".[40] Solo así se evita la doble tributación.

En México, el fundamento de la coordinación fiscal es la *Ley de Coordinación Fiscal* (LCF). Esta ley señala en su art. 1° que su objeto es:

> coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

De acuerdo con dicha ley, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) puede celebrar convenios de coordinación con las entidades que así lo deseen. La adhesión al sistema debe ser integral y no solo en relación con algunos ingresos.[41] Estos convenios tienen que ser autorizados por las legislaturas de los estados y publicados en los periódicos oficiales de la Federación y las entidades.[42]

En términos del art. 13 de la LCF, las entidades federativas y la Federación "podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración". Por esta razón, es común presenciar labores de fiscalización realizadas por un orden de gobierno al que no corresponde determinado impuesto. Por ejemplo, el Distrito Federal puede realizar auditorías para revisar el correcto pago de los impuestos federales.

Por otro lado, el art. 41 de la LIVA señala que la SHCP celebrará convenios con los estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la LCF, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado [...] excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido. [...]
II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.-A de esta Ley.
III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles [...].
IV. Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.
V. El uso o goce temporal de casa habitación.
VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades. [...]
VII. La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

Este artículo deja claramente establecido que las entidades federativas que celebren convenios de coordinación fiscal (por regla general) no pueden imponer contribuciones sobre las fuentes gravadas por la Federación. Tampoco les permite gravar con el IVA algunos conceptos que la Federación decide gravar a tasa de 0% (los señalados en el art. 2-A).

Cabe aclarar que aun cuando las entidades federativas no celebren convenios de coordinación fiscal con la Federación, por disposición constitucional esta debe participar a los estados de ciertos gravámenes especiales exclusivos (en términos del art. 73 de la Constitución federal, en particular el inciso 5º de la fracc. XXIX).

Estos gravámenes especiales son sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal, y producción y consumo de cerveza.

Colaboración administrativa entre Federación y entidades federativas

La LCF señala en su art. 13 la posibilidad de que los gobiernos federal y estatales (de las entidades federativas que se coordinen) celebren convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales. Este artículo establece que los convenios se suscribirán por conducto de la SHCP y

comprenderán las funciones de: "Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración", funciones que ejercerán las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente. En dichos convenios se especificará: *a)* de qué ingresos se trata, *b)* las facultades que se ejercerán y *c)* las limitaciones de dichas facultades; ahí mismo se fijarán las percepciones que recibirán las entidades o sus municipios por realizar actividades de administración.

De acuerdo con el art. 14, las autoridades locales serán consideradas federales en el ejercicio de sus facultades, en términos de los convenios de asistencia administrativa y, por tanto: "En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales."

El art. 15 dispone que: "Cuando la entidad recaude ingresos federales, los concentrará directamente a dicha Secretaría [de Hacienda y Crédito Público] y rendirá cuenta pormenorizada de recaudación.' Además, si existe acuerdo entre Federación y estados, puede acordarse un procedimiento de compensación permanente entre los montos recaudados que correspondan a la Federación y las participaciones (cantidades que esta debe "participar" a las entidades federativas en términos de los acuerdos de coordinación fiscal) que correspondan a los estados.

En concordancia con lo ya señalado y de acuerdo con el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal y la Administración General de Recaudación tienen facultades para: "XLI. Coordinarse con las autoridades fiscales de las entidades federativas que hayan celebrado convenios de colaboración administrativa con la Federación, para la integración y seguimiento del programa operativo anual" (art. 17).

A diferencia del convenio de coordinación fiscal, la decisión de celebrar un convenio de colaboración administrativa no requiere la aprobación de la legislatura local: su validez depende de que se celebre un convenio entre la entidad y la SHCP y que sea publicado tanto en el *Diario Oficial de la Federación* como en el periódico oficial de la entidad federativa en cuestión. En este sentido, la SCJN ha señalado:

> COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA EN MATERIA FISCAL FEDERAL. LOS CONVENIOS RELATIVOS CELEBRADOS ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS SÓLO REQUIEREN PARA SU VALIDEZ, QUE SE PUBLIQUEN TANTO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN COMO EN EL PERIÓDICO OFICIAL RESPECTIVO, PERO NO DE SU APROBACIÓN POR PARTE DE LOS CONGRESOS LOCALES CORRESPONDIENTES. Conforme al artículo 10 de la Ley de Coordinación Fiscal, las entidades federativas que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que establece dicha ley, lo harán mediante convenio que a ese respecto celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual deberá ser aprobado por la Legislatura Local respectiva, y publicado tanto en el Diario Oficial de la Federación como en el periódico oficial del Estado que corresponda. Asimismo, el artículo 13 del citado ordenamiento, prevé que el Gobierno Federal, por conducto de la referida secretaría, podrá celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, con los Gobiernos de los Estados que se hubieran adherido a dicho sistema, estableciéndose como requisito formal para su validez, que se publiquen en el periódico oficial del Estado y en el Diario Oficial de la Federación. Así, de esta normatividad se colige que sólo los convenios de adhesión al Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal, requieren la aprobación de los Congresos Locales y no los diversos de colaboración administrativa en materia fiscal federal, pues estos últimos, según se ha visto, sólo exigen como requisito básico su publicación en los citados medios de difusión; de ahí que resulte innecesario, para su legalidad, su aprobación por el órgano legislativo que corresponda.

Registro: 171 829, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXVI, Agosto de 2007, Tesis: XIV.C.A. J/15, Página: 1180.

Principios constitucionales en materia fiscal

Artículo 31, fracción IV, de la Constitución federal

El art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal señala lo siguiente:

Son obligaciones de los mexicanos: [...]

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

Del artículo citado se derivan los principios constitucionales que rigen en materia fiscal: *de proporcionalidad, equidad, legalidad* y *destino a gasto público* en los tres niveles de gobierno.

Proporcionalidad

Muchos tratadistas, entre ellos Sergio Francisco de la Garza,[43] señalan que los principios de proporcionalidad y equidad se deberían estudiar en forma conjunta. Esto es así porque, dicen, juntos forman el principio de "justicia tributaria". Esta garantía, entendida en su conjunto (proporcionalidad y equidad), tiene un antecedente histórico: la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, que en su numeral 13 dispone que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre los ciudadanos en razón de sus facultades". En el mismo sentido, la Constitución de Cádiz, en su art. 339, estableció que: "Las contribuciones se repartirán entre todos los españoles en proporción a sus facultades, sin excepción ni privilegio alguno."[44]

No obstante, la SCJN ha considerado que se trata de dos conceptos diferentes.[45] Por tanto, será de esta forma como realizaremos nuestro análisis.

En términos generales y simplificados, se puede decir que la *garantía de proporcionalidad* se refiere a la relación entre el impuesto a cargo del contribuyente y su *capacidad contributiva*.[46] En este sentido, se ha determinado que dicha capacidad debe analizarse en dos niveles, "de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones

gravables".[47] En torno de la garantía de proporcionalidad, la SCJN señala lo siguiente:

> CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.
>
> Registro: 192 849, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, Noviembre de 1999, Tesis: P./J. 109/99, Página: 22.

Por tanto, a fin de cumplir con la garantía de proporcionalidad, el hecho imponible debe reflejar una potencialidad real de contribuir a los gastos públicos.

A continuación se transcribe una tesis –relativa a la proporcionalidad– que resulta útil por referirse a los antecedentes históricos de dicha garantía.

> IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. NATURALEZA. [...] Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuando un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República. La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró que "para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades" (artículo 13). Esta teoría constitucional acerca del impuesto está apoyada en el principio de que todos deben contribuir a los gastos públicos, pero, al mismo tiempo, en el supuesto de que la aportación es "en atención a sus facultades" es decir, a lo que modernamente la doctrina tributaria registra como la capacidad contributiva del deudor de la carga fiscal. Se desconoció, así, por vez primera, en un texto constitucional, que el impuesto sea un "sacrificio", tal como sostuvo la teoría económica del siglo XVII y de gran parte del siglo XVIII. La Constitución de Cádiz de 19 de marzo de 1812, recio y directo antecedente, en unión de la Constitución de los Estados Unidos de América del 17 de septiembre de 1787, de las diversas Constituciones que se ha dado México, a partir del año de 1814, estableció, en su artículo 8o. que "todo español está obligado, sin distinción alguna, a contribuir en proporción de sus haberes para los gastos del Estado"; y en sus artículos 339 y 340 estatuyó que las contribuciones se repartirán entre todos los españoles con proporción a sus facultades y serán proporcionadas a los gastos que se decreten por las Cortes para el servicio público en todos los ramos. Estas ideas de la Constitución de Cádiz, que en parte están tomadas del artículo 13 de la Declaración de Francia, son el antecedente más directo del artículo 31 de las Constituciones de México de 1857 y de 1917, y su sistematización, en una doctrina del impuesto lleva a estas conclusiones: 1) Todos los habitantes de un Estado están obligados a pagar impuestos. 2) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo, o a sus facultades y 3) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado, y si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones. [...].
>
> Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: *Apéndice de 1995*, Tomo: I, Parte HO, Tesis: 387, Página: 358.

Un impuesto se considera *desproporcionado* cuando, por ejemplo, no permite la deducción de un concepto estrictamente indispensable para la obtención del ingreso. Lo anterior se ejemplifica con jurisprudencia relativa a la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas:

> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE

PROPORCIONALIDAD. La erogación que realiza el patrón por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas constituye un deber constitucional y legal vinculado con la prestación de un servicio personal subordinado, en términos del artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; en tal virtud, dada la naturaleza del gasto que implica repartir a los trabajadores dichas utilidades, se concluye que el artículo 32, fracción XXV, de la ley citada, al prohibir su deducción transgrede el principio tributario de proporcionalidad contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que desconoce el impacto negativo producido en el haber patrimonial de la empresa e impide que determine la base gravable del impuesto tomando en cuenta su verdadera capacidad contributiva. Lo anterior da lugar a la protección de la Justicia Federal contra el referido artículo 32, fracción XXV, para el único efecto de permitir al contribuyente la deducción de las cantidades entregadas por participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Registro: 178 401, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXI, Mayo de 2005, Tesis: P./J. 19/2005, Página: 5.

Impuestos indirectos

Aunque hay distintos conceptos de impuestos indirectos, en este estudio entenderemos que son aquellos que gravan el consumo, es decir, manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva.[48] En el caso de los impuestos indirectos, los parámetros para analizar la proporcionalidad son distintos. Sin embargo, esto no significa que no se deba cumplir dicha garantía. En este sentido, la jurisprudencia señala lo siguiente:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, no gravan directamente el movimiento de riqueza que corresponde a la operación –caso en el cual atendería a la afectación patrimonial positiva para el contribuyente normativamente determinado–, sino que atienden al patrimonio que la soporta –el del consumidor contribuyente de facto–, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo no resulta suficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general –es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero–, que se vincule el objeto del impuesto –el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo–, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Registro: 178 938, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXI, Marzo de 2005, Tesis: P. IX/2005, Página: 7.

De la cita anterior se concluye que la capacidad contributiva debe estar siempre referida al objeto del impuesto. Por tanto, en el caso del IVA se está ante un impuesto proporcional, puesto que el fenómeno del acreditamiento permite que se grave al sujeto del impuesto exclusivamente por el valor

que agregó en los procesos de producción y distribución de satisfactores.

Equidad

En términos generales, el principio de equidad "tiende a que en condiciones análogas se impongan gravámenes idénticos a los contribuyentes".[49] En otras palabras, que "las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación".[50]

La SCJN ha señalado al respecto lo siguiente:

> IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.
>
> Registro: 192 290, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XI, Marzo de 2000, Tesis: P./J. 24/2000, Página: 35.

En resumen, se debe tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y, lógicamente, de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa.

Legalidad

En México existe un principio general de legalidad previsto en los arts. 14 y 16 de la Constitución. "La Ley Fundamental prevé además un principio de legalidad específico para la materia tributaria que se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país."[51] Este principio es resultado de dos ideas que se traducen en los aforismos siguientes: *nulum tributum sine lege* y *no taxation without representation*. El primero de estos dos principios "tiende a consagrar la primacía del Poder Legislativo para imponer tributos, el segundo, tiende a afirmar la razón política de la ley como expresión de la voluntad general".[52]

En el sistema jurídico mexicano, tanto en las resoluciones de los tribunales como en la doctrina se han utilizado –en ocasiones– indistintamente los términos *reserva legal*, *principio de legalidad* o *garantía de legalidad*. En otras ocasiones algunos estudiosos han proporcionado argumentos en favor de referirse a la garantía prevista por el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, ya sea como *reserva legal* o como *principio de legalidad* (y para no utilizar ambos términos indistintamente

o como sinónimos). En este estudio utilizaremos *garantía de legalidad* para referirnos a la garantía constitucional en materia tributaria, en términos de la cual (y en virtud de lo señalado por el CFF y la jurisprudencia) los elementos esenciales de los tributos (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) deben estar contenidos en una ley en sentido formal y material.

En torno de la garantía de legalidad en materia tributaria, la SCJN ha establecido lo siguiente:[53]

> LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Este alto tribunal ha sustentado el criterio de que el principio de legalidad se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Conforme con dicho principio, es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. [...]
>
> Registro: 197 375, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: VI, Noviembre de 1997, Tesis: P. CXLVIII/97, Página: 78.

De lo anterior se deduce que el objetivo de la garantía de legalidad tributaria es que los gobernados sean gravados por medio de sus representantes (siguiendo el proceso legislativo) y que conozcan sus obligaciones. Esto último tiene una relación importante con el principio de certeza al que aludía Adam Smith, el cual se estudiará en una sección posterior.

En torno de la garantía de legalidad en materia tributaria, se ha determinado que los elementos esenciales de los impuestos –sujeto, objeto, base gravable y tasa o tarifa– deben estar previstos en una ley, tanto en el sentido formal como en el material. Cabe señalar que aunque la doctrina tradicional establece solo dichos elementos, la SCJN ha considerado que la época de pago también es un elemento esencial de las contribuciones.

> IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, que esté establecido por ley; sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.
>
> Registro: 232 796, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 91-96, Primera Parte, Tesis, Página: 172.

De esta manera, se ha considerado que si un tributo se establece en una ley en sentido formal y material, cumple los principios básicos que deben buscarse en materia de tributación: que los tributos sean fijados por representantes populares[54] –se refiere al sentido formal– y que los tributos

sean incluidos en normas generales –se refiere al sentido material.

Que un tributo esté previsto en una ley en sentido formal se refiere a que la misma sea resultado de un proceso legislativo previsto, ya sea en el nivel federal o en el estatal, llevado a cabo por los órganos facultados para tal efecto. En este sentido, se ha señalado que:

> REVISIÓN FISCAL. INTERPRETACIÓN DE LEYES O REGLAMENTOS PARA SU PROCEDENCIA. Si la sentencia de la Sala Fiscal versa sobre la aplicación de diversas cláusulas del Acuerdo de Concertación de Acciones suscrito por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, esas disposiciones no tienen la naturaleza de una *ley* o reglamento; pues en sentido formal, las primeras son aquéllas que fueron creadas por el órgano legislativo (Federal o Estatal), ajustándose al procedimiento que la ley fundamental establece para la formación de leyes; [...].
>
> Octava Época, Instancia: Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Sexto Circuito, Fuente*Semanario Judicial de la Federación*, Tomo: XIV, Diciembre de 1994, Tesis: XVI. 2o. 43 A, Página: 438.

Por tanto, un tributo federal debe establecerse de acuerdo con el proceso legislativo previsto en la Constitución federal, en específico por los arts. 72 y 73 de dicho ordenamiento.

Respecto del concepto de ley en sentido material, se ha entendido que las características de la misma son la *generalidad* y la *abstracción*. La generalidad se refiere a que en el supuesto jurídico de la norma legal no se determine individualmente el sujeto a quien se le imputarán las consecuencias jurídicas que esa norma establece, y que dichas consecuencias se apliquen a cualquier persona que actualice los supuestos previstos en la misma.

La abstracción tiene que ver con la indeterminación objetiva, con la necesidad de que la ley regule por igual todos los casos que impliquen la realización de su supuesto normativo sin excluir individualmente a ninguno, y que la disposición que lo contenga no pierda vigencia por haberse aplicado a uno o más casos previstos y determinados, sino que sobreviva hasta ser derogada mediante un procedimiento igual al de su creación o por una norma jerárquica superior.[55]

La referencia a una norma general y abstracta tiene que ver con el contenido de la regulación y el destinatario, respectivamente. Acerca del contenido de la regulación, “se dice que una norma es abstracta cuando se refiere a conductas o acciones determinadas genéricamente, y no a una en singular”; en cuanto al destinatario, “se llama general la norma que se refiere a personas genéricamente determinadas”.[56] La exigencia de generalidad no elimina la posibilidad de una ley especial, solo la de una norma individual. En este sentido, la especialidad de una ley no implica que los sujetos a los que se dirige sean identificados concretamente; esto es, mientras que una ley general se refiere a una clase de sujetos, una ley especial se refiere a una subclase. Sin embargo, ninguna de dichas normas viola los criterios de abstracción y generalidad exigidos por la ley.

Los tratados internacionales en materia fiscal

Al estudiar la garantía de legalidad en materia tributaria es indispensable referirse a los tratados internacionales en materia fiscal. De acuerdo con la doctrina, los tratados internacionales son los acuerdos entre dos o más Estados soberanos para crear, modificar o extinguir una relación jurídica entre ellos.[57] La celebración de dichos tratados ha sido reconocida por el derecho internacional como una forma de regular las relaciones entre los países.

Hay normas en el ámbito internacional que regulan la celebración y aplicación de dichos ordenamientos legales. La creación de estas normas obedece a una regulación que México tiene que respetar por haber ratificado la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados del 23 de mayo de 1969, en vigor a partir de 1980,[58] la cual señala las disposiciones relativas a la celebración y aplicación de tales instrumentos. En estos términos la derogación, modificación o suspensión de las disposiciones de los tratados debe sujetarse a las disposiciones de los propios tratados o a las normas generales de derecho internacional. "Quiere ello decir que los tratados poseen fuerza pasiva frente a la ley parlamentaria,[59] esto es, que no pueden ser modificados sin más por ésta, sino mediante procedimientos acordes con el derecho internacional, incluyendo los previstos expresamente en el propio tratado."[60]

En el ámbito de la legislación mexicana, los tratados internacionales son reconocidos por medio de las facultades que la Constitución otorga para celebrarlos y mediante el contenido que se permite incluir en los mismos. Esto es, la ley fundamental señala los límites de validez formal y material que hacen posible que cierto tratado se considere parte del sistema jurídico mexicano.

Respecto de la validez formal, la facultad para celebrar tratados recae en el presidente de la República, de acuerdo con el art. 89, fracc. I, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. La ratificación debe hacerla el Senado, según el art. 76 del mismo ordenamiento.

De esta manera, los tratados internacionales que sigan los procesos de creación dispuestos en la Constitución federal y que respeten el ámbito material determinado por la misma se consideran parte de nuestro sistema jurídico. Lo señalado se refleja en el art. 2° de la *Ley sobre Celebración de Tratados*, que define este tipo de instrumentos como:

> El convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.

En el ámbito fiscal, aun cuando ha habido otros intentos de regulación o estudio de esta materia, como los de la ONU, los esfuerzos de nuestro país se han encauzado mediante los lineamientos señalados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), de la que México es miembro a partir de 1994.

Esta última organización ha sido muy importante, pues de ella surgió el convenio modelo (o modelo

de convenio) para la celebración de tratados internacionales cuyo propósito es evitar la doble imposición, y los comentarios al mismo. Aunque el modelo y sus comentarios no son de aplicación obligatoria para los Estados, sí son objeto de una recomendación del consejo de la OCDE, por lo que los integrantes de dicha organización han asumido el compromiso político de ajustar al contenido del modelo los tratados que celebren, y así lo han hecho.

Más aún, en México se reconoce la autoridad del modelo a tal grado que la Resolución Miscelánea Fiscal lo considera, junto con sus comentarios, una guía interpretativa de las normas fiscales mexicanas.

Por lo antes dicho, es claro que los tratados fiscales son ordenamientos de índole internacional cuya existencia y aplicación están ampliamente reguladas. Además, se encuentran sujetos a una serie de lineamientos por ser acuerdos internacionales –como la Convención de Viena– y por ser tratados fiscales –como el convenio modelo de la OCDE y sus comentarios.

Asimismo, son normas jurídicas cuya existencia y rango de aplicación han sido aceptados y regulados por el Estado mexicano: por ser tratados internacionales, mediante el art. 133 constitucional, que los introduce en el sistema jurídico mexicano; y por los arts. 89 y 76 de la Constitución federal, que señalan su procedimiento de creación.

Al ser tratados que versan sobre la materia fiscal están limitados por el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, y son referidos en las leyes fiscales, en particular la *Ley del Impuesto sobre la Renta* y el *Código Fiscal de la Federación*.

Jerarquía normativa de los tratados fiscales[61]

El art. 133 de la Constitución federal señala lo siguiente:

> Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.

De este precepto constitucional se concluye, en primer término, que los tratados deben estar de acuerdo con la Constitución, lo cual marca el ámbito de validez material de dichos instrumentos. En este sentido, los tratados internacionales tienen una jerarquía inferior a la de la ley fundamental, que es el último referente de validez del sistema jurídico mexicano. Si se tratara de derechos humanos contenidos en dichos tratados, la SCJN ha señalado que no se puede estudiar esta relación en términos de jerarquía normativa.[62]

Tradicionalmente, se consideraba que los tratados eran iguales jerárquicamente a las leyes internas. La igualdad que se deducía de la lectura de la Constitución fue reafirmada por la jurisprudencia de la

SCJN, la cual señalaba que las leyes federales y los tratados internacionales tenían la misma jerarquía normativa.[63]

Sin embargo, al considerar que tratados y leyes tenían la misma jerarquía normativa y al aplicar ambos ordenamientos se generaban conflictos normativos que debían ser resueltos, pues las normas que integran un sistema jurídico no deben contradecirse y, de existir una contradicción, esta debe eliminarse.

> Esa exigencia conduce frecuentemente a la necesidad de negar validez a una de las normas: si son del mismo rango, la regla de la sucesión temporal conduce a la negación de la validez de la anterior en el tiempo, con arreglo al principio *lex posterior derogat legi priori*; si se trata de normas con distinto rango, la superior prima sobre la inferior que la contradiga, según el principio *lex superior derogat legi inferiori* [...].
>
> De ser posibles varias interpretaciones, debe preferirse aquella que concilie la contradicción, que así muestra ser tan sólo aparente: en el caso de normas del mismo rango, el efecto destructor de la regla *lex posterior* puede corregirse mediante la aplicación de la regla según la cual *lex specialis derogat legi generali*; en el caso de que las normas sean de distinto rango, se preferirá la interpretación de la inferior de acuerdo con la superior, si es posible, y se excluirá cualquier otra.[64]

Analicemos entonces la aplicación de estos criterios tradicionales para resolver conflictos entre leyes y tratados. El criterio de ley superior evidentemente no era aplicable debido a que, como se estableció en párrafos anteriores, se consideraba que las leyes internas y los tratados tenían el mismo nivel normativo.[65]

El principio de que la ley posterior deroga a la anterior tampoco podía aplicarse de manera clara, ya que el procedimiento de creación para cada uno de los ordenamientos difería. En este sentido, el principio de *contrarius actus* obliga, "para dictar una norma nueva a darle un rango normativo por lo menos igual al de la norma o normas que pretende sustituir o innovar, y ello en virtud del criterio general de que para dejar sin efectos un acto jurídico se requiere un acto contrario de la misma solemnidad".[66]

Esto, que se conoce como *principio de congelación de rango*, significa que una vez que se ha regulado una materia determinada por una norma de cierto tipo, el rango normativo se congela y solo puede modificarse con una norma que siga el mismo procedimiento de creación o que tenga mayor jerarquía. Por lo antes dicho, al ser distintos en cada caso los órganos facultados para la creación de una ley y un tratado, así como los procedimientos de creación, el conflicto de leyes no se resolvía aplicando el criterio de norma posterior.

La última posibilidad, dentro de los métodos aceptados tradicionalmente, consistía en resolver el conflicto mediante la aplicación preferencial de una de las normas siguiendo el criterio de ley especial. Esta posibilidad parecía ser conveniente a efecto de resolver los conflictos normativos que surgían de la aplicación de leyes internas y tratados.

En este sentido, podía considerarse que los tratados internacionales eran las normas especiales porque regulaban una cuestión mucho más específica, esto es, los supuestos de gravamen que surgían

en la relación entre los residentes de cada uno de los Estados contratantes y dichos Estados.

Para reforzar este argumento, bastaba con citar el art. 1° del CFF, el cual señala:

> Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. *Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte.* Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.[67]

Supraposición de tratados

La práctica denominada *supraposición de tratados* tiene como uno de sus principales exponentes al Congreso de Estados Unidos de América, donde se le conoce como *treaty overriding*. El supuesto básico que la origina es la igualdad jerárquica que se considera que existe entre tratados y leyes. Se considera –al igual que en México bajo la postura tradicional de la Corte– que la Constitución es la ley suprema y que las leyes y los tratados[68] ocupan un segundo lugar de igual jerarquía dentro de dicho orden normativo.

La igualdad entre tratados y leyes y, por ende, la posibilidad de que uno prevalezca sobre otro con base en el principio de ley posterior, tiene como origen jurisprudencial en la Suprema Corte de Justicia estadounidense el caso conocido como *Cherokee Tobacco,*[69] que se refería a la promulgación en 1868 de impuestos sobre el tabaco. En relación con dichos gravámenes, se argumentaba que un tratado de 1866 prohibía su aplicación a la nación cherokee. La Corte resolvió en 1870 a favor de la aplicación de la ley, concluyendo que "el acto del Congreso, por ser posterior en tiempo, debe prescribir la regla por la cual este caso debe resolverse".[70]

En conclusión, a partir de la igualdad entre tratados y leyes confirmada por la jurisprudencia estadounidense, los conflictos normativos entre unos y otras se resuelven mediante la aplicación del principio de que la ley posterior deroga la anterior.[71] De esta manera, si una ley es posterior a un tratado, la primera tiene preeminencia sobre los compromisos internacionales y viceversa.[72]

En este sentido, la Sección 7852(d)(1) del Código de Rentas Internas (*Internal Revenue Code*) de Estados Unidos señala:[73] "Para determinar la relación entre una provisión de un tratado y cualquier ley de Estados Unidos que afecte la recaudación, ni el tratado ni la ley deben tener un estatus de preferencia por ser tratados o leyes."[74]

En virtud de lo antes dicho, en Estados Unidos de América no se acepta el principio de congelación de rango ya analizado, y en caso de existir dos normas legales de la misma jerarquía, se considera que la norma posterior deroga a la anterior, independientemente del proceso de creación que haya seguido cada una de ellas. De esta manera, para cambiar lo previsto en un tratado solo se requiere, desde un punto de vista interno, la creación de una ley que modifique lo incluido en el mismo.[75] Sin

embargo, para realizar dicha modificación vía la ley interna se necesita cumplir ciertas limitantes que han sido señaladas por la jurisprudencia de dicho país.

Una vez analizada la posibilidad de la supraposición de tratados y sus consecuencias, es importante diferenciar entre el uso de la legislación interna para restar validez a los tratados internacionales –que es propiamente una supraposición– y su uso para establecer los términos no definidos en dichos tratados.

Lo anterior obedece a que la definición vía legislación interna de términos no definidos en un tratado no solo está permitida, sino que es común en el ámbito del derecho internacional. Tan es así que el art. 3º, párrafo 2, del modelo de la OCDE señala que cualquier término no definido en un tratado debe tener el significado previsto por la ley del Estado que aplique dicho tratado, a menos que el contexto del tratado exija un significado diferente.[76] De esta manera, la legislación interna puede consultarse válidamente para definir términos no incluidos en los tratados, de modo que la aplicación de los instrumentos internacionales sea posible. El límite a la posibilidad de definir los términos incluidos en los tratados internacionales consiste en no variar el contenido de los compromisos básicos adquiridos; de lo contrario, se estaría ante otra forma de supraposición de tratados, la supraposición interpretativa (*interpretative override*), que es opuesta a la supraposición directa (*direct override*), la cual deriva de una modificación expresa de los términos contenidos en el tratado.

El problema, entonces, está en distinguir entre aplicar un tratado evitando el abuso del mismo y supraponerse a los tratados internacionales. La frontera entre ambas prácticas es muy tenue a veces; sin embargo, el criterio esencial que define dicho límite no es de difícil aplicación: basta con hacer prevalecer el criterio de la buena fe que debe regir en materia internacional a fin de determinar los límites de aplicación válidos. Esto es, debe cuestionarse si la legislación interna toma en cuenta las expectativas compartidas de las partes contratantes del tratado. La clave es analizar bajo qué entendido aceptó la otra parte los términos del tratado. Si estos se modifican, el acuerdo no estaría siendo respetado.

En el caso de México, aunque no existe jurisprudencia en torno de la supraposición de tratados y los estudios doctrinales al respecto son muy limitados,[77] es una práctica usual, sobre todo en los últimos años. En este sentido, aunque nunca se ha realizado de manera directa, se ha intentado limitar los efectos de un tratado por medio de supraposiciones interpretativas.

Acerca de lo anterior, la postura de la igualdad entre los tratados y la ley llevaba a las autoridades mexicanas a considerar que con una ley interna podía restarse validez a los términos acordados mediante un tratado internacional. Desde el punto de vista de la interpretación jurídica, esta postura no era válida, pues aunque ambas normas tienen la misma jerarquía, no puede aplicarse la regla conflictual de que la ley posterior deroga a la anterior debido a la diferencia de los procedimientos de creación de cada una de ellas.

Por todo lo antes dicho, queda claro que la supraposición de tratados era una práctica no justificada legalmente –dado que no respetaba el principio de congelación de rango– que resultaba en inseguridad jurídica y ocasionaba que México no honrara sus compromisos internacionales. Es claro que si mediante una ley interna se define una expresión incluida en un tratado, de manera que varíe el significado bajo el cual se negoció dicho instrumento, los tratados pierden sentido, ya que no aseguran a las partes ciertos lineamientos básicos que permitan planear la inversión en el otro Estado contratante. De esta manera se despoja a los tratados de su función básica, que es promover las relaciones económicas entre ambos países mediante la eliminación de la doble tributación.

A nivel internacional se reprueba la práctica conocida como *supraposición de tratados*. Al respecto, los comentarios a la convención modelo de la OCDE establecen en el párrafo 13, que se refiere al art. 3º, que un Estado no debe volver inoperante una convención cambiando el alcance de términos no definidos en dicha convención. Las limitantes a la modificación unilateral de tratados son entendibles dado que en el derecho internacional hay medios específicos para modificar dichos acuerdos multilaterales.[78] Pensar lo contrario sería tanto como pretender que un contrato tiene algún tipo de fuerza vinculativa si sus términos pueden ser modificados por una de las partes.[79] La doctrina internacional se ha pronunciado en el sentido de que los tratados deben interpretarse de manera que se respeten los términos vigentes al momento en que los Estados aceptaron dichos acuerdos.[80]

En conclusión, la idea esencial es que, siendo el tratado un acuerdo de voluntades entre Estados, uno de ellos no debe cambiar unilateralmente las condiciones que dieron origen a dicho acuerdo. Hay normas de derecho internacional que limitan la supraposición; basta señalar la norma base del sistema normativo del derecho internacional, que indica que los acuerdos deben respetarse (*pacta sunt servanda*). Esta norma se ha materializado en instrumentos de los que México es parte, como la Convención de Viena, que exigen que la interpretación y modificación de los tratados internacionales sigan determinados procedimientos, distintos todos de la supraposición de tratados. Además, la OCDE ha emitido comentarios que, como ya se dijo, son guías interpretativas reconocidas en el derecho mexicano, en el mismo sentido que el contenido de la Convención de Viena. Es decir, se considera que los acuerdos solo pueden ser modificados por las partes que los firmaron.

Independientemente de la jerarquía normativa de los tratados frente a las leyes, estos deben aplicarse –de preferencia– con base en los siguientes entendidos. En primer término, la ley no puede variar el contenido de un tratado si se considera que son iguales jerárquicamente, pues sería violatorio del derecho internacional e iría en contra del principio de congelación de rango**,** porque son normas que siguen diferentes procesos de creación. Si se considerara que el tratado está por encima de la ley, esta última tampoco podría modificarlo de manera válida con base, también, en la congelación de rango, por ser el tratado una norma superior.

Por otra parte, el tratado debe prevalecer sobre la ley interna, independientemente de que se le considere o no de jerarquía superior, ya que es una norma especial, tal como ha sido reconocido por el propio art. 1° del CFF.

Preeminencia de los tratados según la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

La SCJN señaló en una tesis[81] emitida en noviembre de 1999 que los tratados internacionales se ubicaban "jerárquicamente por encima de las Leyes Federales y en un segundo plano respecto de la Constitución Federal".[82]

No obstante, procede analizar los efectos de esta postura de la Corte. Desde la perspectiva de la SCJN, los intentos de supraposición de tratados se vuelven aún más cuestionables y su validez jurídica se torna aún más frágil. Esto es, ante el señalamiento de que los tratados tienen una jerarquía normativa superior, es fácil determinar su preeminencia sobre la ley posterior (sin necesidad de acudir al criterio de ley especial o de defender las disposiciones del tratado al argumentar el principio de congelación de rango).

El principio de legalidad en materia fiscal no sufriría ningún cambio con la postura de la Corte. Es decir, aunque se considere que los tratados fiscales tienen mayor jerarquía normativa que las leyes internas, con base en la Constitución federal, los elementos esenciales de un impuesto deben estar incluidos en una ley en sentido formal y material. El tratado, evidentemente, no satisface los requisitos para aplicarse con validez si no existe una ley en la que se prevean los supuestos de gravamen que se pretende regular mediante dicho instrumento internacional.

En conclusión, debe tenerse en cuenta que la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, instrumento por el cual se establecen cargas a los particulares, es una ley en los sentidos formal y material, como lo dispone el principio de legalidad derivado del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal. Por otro lado, los tratados internacionales en materia fiscal tienen como propósito limitar las facultades fiscales de cada uno de los Estados contratantes a efecto de evitar la doble tributación y disminuir los impactos de los acreditamientos.

En todos los casos, el tratado debe mantenerse dentro de la esfera autorizada constitucionalmente, esto es, no puede fijar los elementos esenciales de los impuestos, por lo que su aplicación requiere una ley que incluya los supuestos respecto de los cuales el tratado fiscal establece límites a las facultades tributarias.

En otras palabras, solo la ley establece cargas a los particulares; el tratado simplemente limita dichas cargas. Si no hay cargas establecidas, las limitantes carecen de sentido al no tener un territorio sobre el cual dibujar las fronteras acordadas.

Gasto público

El gasto público puede definirse como "las erogaciones dinerarias que realiza el Estado, en virtud de ley, para cumplir con la satisfacción de las necesidades públicas".[83] De acuerdo con jurisprudencia emitida por la SCJN, el destino a gasto público "es una condición de validez constitucional de los tributos".[84] Para cumplir este principio, "basta con que las contribuciones se destinen a satisfacer partidas consignadas en los Presupuestos Nacional o Estatal de Egresos, sean éstas generales o específicas, para que se dé cumplimiento al imperativo constitucional de sufragar el gasto público".[85] Ahora bien, también pueden destinarse a satisfacer gastos incluidos en una ley distinta al Presupuesto de Egresos. Por tanto, que los impuestos tengan un fin específico no les resta regularidad constitucional. Este criterio, expuesto por Adolfo Arrioja Vizcaíno, también ha sido la postura señalada por la SCJN.

> IMPUESTOS, GASTO PÚBLICO ESPECIAL A QUE SE DESTINEN LOS. NO HAY VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 31 CONSTITUCIONAL, FRACCIÓN IV. El artículo 31 de la Constitución Federal establece en su fracciónIV, una obligación a cargo de los particulares mediante el pago de impuestos que deben satisfacer dos requisitos: los de proporcionalidad y equidad determinados en ley expresa. Esa obligación tiene como objeto el de la satisfacción de los gastos públicos que el Estado debe cubrir en beneficio de la colectividad. El señalamiento de que con los impuestos deban cubrirse los gastos públicos, no constituye una prohibición para que los tributos se destinen desde su origen, por disposición de las legislaturas, a cubrir un gasto en especial, siempre que éste sea en beneficio de la colectividad. Si alguna prohibición contiene el precepto, no es otra que la de que los impuestos se destinen a fines diferentes a los del gasto público.
>
> Registro: 232 355, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, 181-186, Primera Parte, Tesis, Página: 244; Genealogía: Informe 1972, Primera Parte, Pleno, Página: 336.
>
> GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL. La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comúnmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos [...].
>
> Registro: 388 026, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Séptima Época, Instancia: Sala Auxiliar, Fuente: *Informes*, Informe 1969, Tesis, Página: 25.

Es importante señalar, en este sentido, que la Constitución permite la existencia de impuestos con *fines extrafiscales*. La Suprema Corte de Justicia señala en el texto siguiente la posibilidad de que un impuesto tenga un fin más allá del propósito recaudatorio:

> CONTRIBUCIONES. FINES EXTRAFISCALES. Además del propósito recaudatorio que para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios tienen las contribuciones, éstas pueden servir accesoriamente como instrumentos eficaces de la política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.
>
> Registro: 205 798, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente*Semanario Judicial de la Federación*, VII, Junio de 1991, Tesis: P./J. 18/91, Página: 52.

Ahora bien, la existencia de "fines extrafiscales" no basta para justificar la violación a alguno de los principios previstos por el art. 31, fracc. IV.[86] En conclusión, los impuestos pueden tener fines extrafiscales siempre que no violen ninguna de las garantías constitucionales en materia fiscal.[87]

Como conclusión de las jurisprudencias citadas, la garantía de gasto público no se viola por el simple hecho de que la contribución *a)* tenga un fin específico y *b)* tenga un fin extrafiscal.

Principios teóricos de las contribuciones

Adam Smith, en su obra *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones* (*An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*),[88] estudia las finanzas públicas en el Libro V. Dino Jarach analiza los principios a los que se refiere Smith y los expone de la manera siguiente:

Principio de las facultades o igualdad

"El primer principio es que los súbditos de cada Estado deben contribuir al sustento del gobierno, lo más aproximadamente posible, en proporción con sus capacidades respectivas, esto es, en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado."[89]

Este principio resulta en lo que hoy se conoce como *justicia tributaria* y corresponde a los principios actuales de proporcionalidad y equidad. Dino Jarach señala que la primera parte del enunciado se refiere a lo que posteriormente evolucionó como principio de capacidad contributiva.[90]

Principio de certeza

"El impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario."[91] De no ser así, el contribuyente estaría sujeto a la voluntad del recaudador. Señala Smith que la "desigualdad no acarrea mal tan grande como la más leve incertidumbre".[92] De este principio deriva el actual principio de legalidad, con el cual se cumple el objetivo de que la carga fiscal sea conocida de antemano por los contribuyentes.

Principio de comodidad

"Todo impuesto debe ser recaudado en el tiempo o en el modo en que con mayor probabilidad sea conveniente para el contribuyente pagarlo."[93] La idea es que hay ciertos momentos (por ejemplo, cuando percibo el ingreso) en los que el causante puede enfrentar con más facilidad la carga fiscal. El objetivo es que el Estado diseñe los impuestos de modo que el contribuyente los pague de la manera más cómoda posible.

Principio de economicidad o economía de la recaudación

"Todo impuesto debe ser estructurado de manera tal de quitar y mantener fuera de los bolsillos de la gente la menor cantidad posible por encima de la suma que ingresa al tesoro estatal."[94] En palabras de Adam Smith: "Que exista la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el Tesoro Público"[95] Smith señalaba que los impuestos son como una cubeta chorreando agua;[96] es muy diferente lo que pagan los contribuyentes (la cubeta llena) de lo que llega efectivamente al Estado (el movimiento de una persona a otra genera una "merma"). En este sentido, el objetivo de los sistemas de recaudación es ser eficientes en cuanto al cobro de contribuciones (que no sea muy caro recaudar). En otros países se han realizado estudios de cuánto le cuesta al Estado recaudar cada dólar de impuestos. Este tipo de estudios son muy ilustrativos del fenómeno explicado por Adam Smith.

Otros principios

Neutralidad

El principio de neutralidad señala que el sistema fiscal debe tener como objetivo "dejar inalteradas todas las condiciones del mercado o no provocar distorsiones de la oferta, de la demanda y de los precios, no sólo en las transacciones de bienes gravados, sino de todos los bienes y servicios".[97] En contra de esta definición de neutralidad se ha determinado que los impuestos siempre causan alteraciones; es más, se dice que su objetivo puede ser –precisamente– causar alteraciones. Con base en estos señalamientos, se ha precisado que "el impuesto no debe provocar en el mercado otras modificaciones que las intencionales en relación con los fines de política fiscal".[98] En este sentido, se considera que la neutralidad de un impuesto consiste en no interferir en decisiones económicas –distintas de aquellas en las que sí quiere intervenir– y que un impuesto que no distorsiona las decisiones económicas es más deseable o preferible a uno que sí lo hace. En este sentido, según algunos autores, los únicos impuestos recomendables serían aquellos que se utilicen para corregir fallas de mercado.

Gravamen de actividades transnacionales

En cuanto al gravamen de actividades transnacionales,[99] también se hace referencia al principio de neutralidad. Hay distintos criterios de neutralidad en materia de derecho fiscal internacional y es imposible lograr la aplicación de todos, pues se excluyen entre sí.

El primero es el de *neutralidad en la exportación de capitales*. Este tipo de neutralidad se refiere a que la decisión de invertir en el país de residencia o en el extranjero no se define por razones fiscales, sino por el lugar donde los retornos de la inversión son mayores, sin considerar impuestos.

Para lograrlo, la tasa efectiva de impuestos de la inversión en el extranjero debe ser igual a la del país de residencia del contribuyente. El acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero es compatible con este principio (para cumplir plenamente se debería aceptar que se acreditase, sin limitación alguna, el impuesto pagado en el extranjero).

La neutralidad en la importación de capitales también se conoce como *neutralidad competitiva*,[100] la cual prevé que todas las entidades que operen en un mismo mercado tengan la misma carga impositiva. En otras palabras, se refiere a que la carga fiscal del residente de un Estado sea igual a la de los residentes de otras jurisdicciones, en relación con un mercado nacional determinado. Para lograrlo, se debería exentar todo ingreso de fuente extranjera de los residentes en cierto país. Esto es así para que no estén sujetos a ningún gravamen superior al pagado en el país donde se obtienen los ingresos.

La *neutralidad nacional* (que es la que preferirían los gobiernos) se refiere a que el retorno sobre capital (que se reparte entre el residente y el gobierno de dicho residente) sea el mismo, independientemente de si el capital se invierte en el país o fuera de él. Para lograr este principio se requeriría que los impuestos pagados en el extranjero fuesen deducidos (no acreditados). Este principio eleva los ingresos del país de residencia, pero reduce la eficiencia de la asignación de recursos a nivel mundial.

1 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 39.

2 De acuerdo con el art. 74 de la Constitución federal, el Ejecutivo federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y e Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el 8 de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos a más tardar el 15 de noviembre. Cuando el Ejecutivo inicie su encargo, la fecha será el 15 de diciembre, según el mismo artículo constitucional.

3 Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1984, p. 103.

4 Adolfo Arrioja Vizcaíno incluye un cuadro con la clasificación de los ingresos del Estado. Acorde con lo señalado en este estudio, son ingresos tributarios aquellos que provienen de créditos fiscales. Véase *Derecho fiscal*, 20ª ed., Themis, México, 2006, p. 82.

5 "H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

6 Por esta razón, en noviembre de 2002 la Suprema Corte de Justicia declaró "la inconstitucionalidad del artículo octavo transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que estableció el llamado impuesto a la venta de servicios suntuarios, única y exclusivamente porque en la aprobación de dicha ley la Cámara de Senadores actuó como Cámara de origen".

Véase Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 36 (Tesis 51/2002). Registro: 185 420. Esta jurisprudencia señala lo siguiente: "CONTRIBUCIONES. EL ARTÍCULO 8O. TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN E EJERCICIO FISCAL DE 2002, QUE ESTABLECE EL IMPUESTO A LA VENTA DE BIENES Y SERV SUNTUARIOS, ES INCONSTITUCIONAL POR NO HABERSE DISCUTIDO PRIMERO EN LA CÁM DIPUTADOS. De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la formaci de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el artículo 62 del Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos; por tanto, artículo 8o. transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada."

7 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo IV, 5ª ed., UNAM-Porrúa, México, 1992, p. 2523.

8 En términos del art. 6° de la LFPRH, "El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, estará a cargo de la programación presupuestación del gasto público federal correspondiente a las dependencias y entidades. [...]"

9 Citado en Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 121.

10 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo I, p. 785.

11 La cuenta pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente salvo que el presidente solicite ampliar el plazo.

12 El Ejecutivo cobrará estas sanciones mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

13 En términos del art. 42 de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*, tanto la Ley de Ingresos como el Presupuesto de Egresos deberán publicarse a más tardar 20 días naturales después de haber sido aprobados, de acuerdo con la fracc. VI de dicho artículo.

14 Felipe Tena Ramírez, *Derecho constitucional mexicano*, 30ª ed., Porrúa, México, 1996, p. 324.

15 Felipe Tena Ramírez, *op. cit.*, p. 325.

16 Esta posibilidad se prevé en el art. 19 de la LFPRH y es para los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial. En el caso de los dos últimos, con cargo a los ingresos excedentes que en su caso generen.

17 Hans Kelsen, *Teoría pura del derecho* (trad. Roberto J. Vernengo), IIJ-UNAM, México, 1979, p. 201.

18 Andrés Serra Rojas, citado en Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 145.

19 Los municipios no cuentan con la facultad de establecer tributos. De acuerdo con el art. 115, fracc. IV, de la Constitución "administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor". De esta manera, es el Congreso de la entidad federativa el que establece las contribuciones.

20 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 154.

21 El art. 27 constitucional señala que: "Corresponde a la Nación el dominio directo de todos los recursos naturales de la plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas; de todos los minerales o substancias que en vetas, mantos, masas o yacimientos, constituyan depósitos cuya naturaleza sea distinta de los componentes de los terrenos, tales como los minerales de los que se extraigan metales y metaloides utilizados en la industria; los yacimientos de piedras preciosas, de sal de gema y las salinas formadas directamente por las aguas marinas; los productos derivados de la descomposición de las rocas, cuando su explotación necesite trabajos subterráneos; los yacimientos minerales u orgánicos de materias susceptibles de ser utilizadas como fertilizantes; los combustibles minerales sólidos; el petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos; y el espacio situado sobre el territorio nacional, en la extensión y términos que fije el Derecho Internacional."

22 Margáin Manatou, citado en Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 154.

23 *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, art. 115, fracc. IV.

24 *Ibid*.

25 Este tema se estudiará en profundidad más adelante en este capítulo.

26 Novena Época, Registro: 164 370, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXXII, Julio de 2010, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 96/2010, Página: 268.

27 Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

28 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 151.

29 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo I, p. 750.

30 Gravámenes a la "circulación interior de mercancías por el territorio de un Estado". La idea de evitar dichos impuestos fue históricamente, permitir el libre tránsito de personas y cosas dentro del estado federal, sin importar de qué entidad federativa provengan o a cuál se dirijan. La definición de alcabala se prevé en el *Diccionario jurídico mexicano*, tomo I, p. 135.

31 Esta prohibición se refiere a lo que históricamente se conocía como "gravámenes alcabalatorios", que obstaculizaban el comercio interno. Véase *ibid*., tomo I, p. 749.

32 Estas fracciones se refieren a la prohibición de realizar lo siguiente:
VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.

33 El acreditamiento se refiere a la posibilidad que da un Estado en particular de restar, al impuesto generado en él, el impuesto pagado por el contribuyente en un Estado extranjero. Ejemplo: un residente en México percibe asideidendos de Francia y este país le retiene impuestos. México permite que el residente reste de los impuestos a pagar aquí los impuestos pagados en Francia. Este tema se verá en profundidad en la sección dedicada al Impuesto sobre la Renta.

34 Dirección General de Política de Ingresos, "Negociación de tratados tributarios", conferencia de Juan Manuel Terán Contreras Departamento de Gráficas de la SHCP, México, 1981, p. 46.

35 Es el criterio aplicado por México.

36 *Código Fiscal de la Federación*, art. 9º.

37 *Glossary of Tax Terms,* OECD, disponible en www.oecd.org (consulta: 28 de agosto de 2014).

38 Eduardo Revilla, "Análisis del régimen tributario para paraísos fiscales", *Revista Lex*, agosto de 1997, p. 32.

39 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo I, p. 749.

40 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 162.

41 Si un estado no se adhiere, solo recibirá participación en relación con los impuestos especiales previstos en el art. 73, fracc. XXIX.

42 De acuerdo con el art. 10 de la *Ley de Coordinación Fiscal*.

43 Son de la misma opinión Flores Zavala y S. J. Garza, citados en Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 270. Flores Zavala señala que ambos principios conforman lo que Adam Smith conocía como el principio de justicia de los impuestos. Raúl Rodríguez Lobato también concuerda con dicha opinión.

44 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 269.

45 Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3ª ed., Oxford University Press, México, 2014, p. 39.

46 En materia de derechos, se considera que dichas cuotas deben ser "fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos". Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 280.

47 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 257.

48 Hay varias definiciones de impuestos indirectos. En este trabajo mencionamos la que nos parece más adecuada. *Cfr*. Dino Jarach, *op. cit.*, p. 261.

49 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 288. Cita la jurisprudencia AR 3608/63.

50 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 260.

51 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 39.

52 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 314.

53 Tanto la Suprema Corte de Justicia como la doctrina mexicana han utilizado indistintamente los términos *principio de legalidad* o *reserva legal* en materia tributaria. En la jurisprudencia que se cita a continuación, parecen utilizarse ambos términos como sinónimos.

54 La Cámara de Diputados es, en este sentido, según el art. 72, inciso H, constitucional, la cámara de origen tratándose de contribuciones. Dicho inciso señala: "H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las

dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados."

55 *Diccionario jurídico mexicano*, tomo III, p. 1964.

56 Ignacio de Otto, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1991, p. 179.

57 *Ibid*.

58 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Kluwer Law International, Londres, 1997, p. 21.

59 Posteriormente analizaremos el caso de Estados Unidos de América, donde no se reconoce dicha fuerza a los tratados; cualquier norma posterior a un tratado, aunque resulte de un proceso de creación distinto, puede modificar lo dispuesto por dicho instrumento internacional.

60 Luis López Guerra *et al.*, *Derecho constitucional*, volumen I, "Los poderes del Estado. La organización territorial del Estado" Tirant lo Blanch, Valencia, 1991, p. 81.

61 Esta sección fue realizada con fundamento en el trabajo inédito "Los tratados fiscales en el sistema jurídico mexicano", de Ali Álvarez Alcalá.

62 Lo anterior tiene fundamento en la siguiente tesis y se estudia con detalle en el capítulo 5 del presente libro: DERECHO HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITU PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTI HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABL TEXTO CONSTITUCIONAL.

63 Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: 60, Diciembre de 1992, Tesis: P. C/92, Página: 27.

64 Ignacio de Otto, *op. cit.*, p. 80.

65 La Corte declaró que los tratados tienen una jerarquía superior a la ley, por lo que, hoy en día, sí puede resolverse el conflicto mediante la aplicación del criterio de ley superior. Véase Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo, Novena Época Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Tesis P. LXXVII/99, Página 46.

66 Tomás-Ramón Fernández y Eduardo García de Enterría, *Curso de derecho administrativo*, tomo I, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000 p. 268.

67 Cursivas de la autora.

68 La jurisprudencia considera los tratados como ley de la nación. En este sentido se pronuncia *en Ware v. Hylton, 3 Dall. 199* (1796) y *Doe v. Braden, 16 How. 635* (1853), por hacer referencia a los casos más citados.

69 *Cherokee Tobacco, 78 U.S., (11 Wall.) 616* (1870).

70 El texto original señala: *The act of congress, because it is the later law, must prescribe the rule by which this case is to be determined* (traducción de la autora).

71 Conocida como *later in time rule.*

72 Entre los casos más citados en este sentido figuran *Chae Chan Ping v. U.S., 9 Ct. 623* (1889), *Whitney v. Robertson, 8 S. Ct. 456* (1888) y *The Peggy, 1 Cranch 103* (1801).

73 Cabe señalar, sin embargo, que en un principio el Código de Rentas Internas (en específico el que data de 1954) daba, en la Sección 894, preeminencia a los tratados. Esta tendencia se modificó en 1962 para quedar en los términos citados en el texto. *Cfr.* David Sachs, "Is the 19th. Century Doctrine of Treaty Override Good Law for Modern Day Tax Treaties?" *Tax Lawyer 867,* verano de 1994.

74 El texto original dice: *For purposes of determining the relationship between a provision of a treaty and any law of the United States affecting revenue, neither the treaty nor the law shall have preferential status by reason of its being a treaty or law* (traducción de la autora).

75 Algunas posturas dentro del derecho estadounidense señalan lo inadecuado de que jamás se haya hecho referencia a los procedimientos de creación de cada una de las normas para analizar la posibilidad de que una derogue a la otra, más aún cuando, en el caso de los tratados, su aprobación requiere una mayoría calificada de dos tercios del Senado norteamericano. *Cfr.* David Sachs, *op. cit.*

76 En el convenio modelo estadounidense aparece una disposición similar. *Cfr.* Richard Doernberg, "Treaty Override by Administrative

Regulation. The Multiparty Financing Regulations", *Florida Tax Review*, 1995.

77 Básicamente en Luis Manuel Pérez de Acha y Eduardo Revilla, *Estudios Tributarios*, H. Congreso del Estado de Guerrero, 2001.

78 Eduardo Revilla, "Violación de leyes a los tratados. Supraposición", en*Estudios Tributarios*, H. Congreso del Estado de Guerrero p. 264.

79 Están previstos por el art. 41 de la Convención de Viena y, obviamente, requieren el acuerdo de los Estados parte del tratado.

80 En este sentido, véase Eduardo Revilla, *op. cit.*, p. 265. Este autor cita a César Sepúlveda.

81 Consideramos que la tesis señalada no contiene argumentos sólidos para alcanzar la conclusión a la que llega; sin embargo, es la que prevalece. José Ramón Cossío indica que las conclusiones de esta tesis no derivan de la argumentación incluida en la misma. A respecto, véase "La nueva jerarquía de los tratados internacionales", *Este país*, núm. 107, febrero de 2000, pp. 34-38, citado por Jorge Carpizo en "Los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes federales. Comentario a la tesis 192,867 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación", p. 182, disponible enhttp://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/3/cj/cj7.htm (consulta: 28 de agosto de 2014).

82 Sindicato Nacional de Controladores de Tránsito Aéreo, Novena Época, Pleno, Tomo X, Tesis P. LXXVII/99, Noviembre de 199 Página 46.

83 Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 39.

84 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 281.

85 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 254.

86 Véase la tesis CONTRIBUCIONES. LOS FINES EXTRAFISCALES NO PUEDEN JUSTIFICAR LA VIOLAC ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS 192 744, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, Diciembre de 1999, Tesis: P. CIV/99, Página: 15.

87 En relación con los fines extrafiscales, véase el anexo "Temas especiales".

88 Adam Smith, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones. De los impuestos*, Fondo de Cultura Económica, México, 1994.

89 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 7.

90 Sin embargo, la segunda parte, "en proporción con la renta que ellos gozan bajo la protección del Estado", "enuncia el principio del beneficio" y la considera un antecedente de teorías según las cuales el ingreso se relaciona con la demanda de servicios públicos inasideisibles. El principio del beneficio se refiere a un tema que pocas veces se estudia: el de que las personas que mayores ingresos obtienen en un Estado (es decir, quienes más se benefician) son las que deberían contribuir más a las finanzas públicas del mismo.

91 *Ibid*., p. 8.

92 Adam Smith, *op. cit.*, p. 727.

93 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 8.

94 *Ibid*.

95 Adam Smith, *op. cit.*

96 El concepto original es *leaky bucket*.

97 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 302.

98 *Ibid*., p. 303.

99 Esta sección se basa en Gustafson*et al.*, *Taxation of International Transactions*, *Materials, Text and Problems*, 3ª ed., Thomson/West, St. Paul, Minnesota, 2006, pp. 16 y 17.

100 Se le llama *competitive neutrality* en inglés.

Autoevaluación

1. **Explique la naturaleza jurídica del presupuesto.**

El Presupuesto de Egresos es un decreto. Su procedimiento de creación es distinto al que se requiere para generar una ley en sentido formal.

2. **¿En qué cámara se debe iniciar la discusión de la Ley de Ingresos?**

Al igual que cualquier otra que verse sobre contribuciones, debe iniciarse en la Cámara de Diputados (art. 72, inciso H, de la Constitución federal).

3. **¿Cuál es el órgano técnico encargado de revisar la Cuenta Pública?**

La Auditoría Superior de la Federación.

4. **Señale sobre qué versan las llamadas contribuciones especiales y explique su particularidad.**

a) Energía eléctrica

b) Producción y consumo de tabacos labrados

c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo

d) Cerillos y fósforos

e) Aguamiel y productos de su fermentación

f) Explotación forestal

g) Producción y consumo de cerveza

Su particularidad es que, por disposición constitucional, la Federación debe participar a las entidades federativas de lo recaudado por concepto de contribuciones especiales, independientemente de que haya o no acuerdo de coordinación fiscal.

5. **¿Qué dispone el art. 124 de la Constitución federal?**

Dicho artículo señala que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados.

6. **¿Qué son los criterios de vinculación?**

Son características que se utilizan para definir el ámbito de validez de las potestades tributarias.

7. **Explique el sistema de renta mundial.**

Es aquel en que los Estados gravan a los residentes en determinado país por todos sus ingresos, independientemente de la fuente de donde provengan, y a los residentes en el extranjero por los ingresos de fuente en territorio nacional.

8. **¿Qué sistema rige en México?**

El sistema de renta mundial.

9. **¿Cuál es el elemento esencial que permite la coordinación fiscal entre la Federación y entidades federativas?**

Que las entidades se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados.

10. **¿Qué es la supraposición de tratados?**

Es una práctica que surge en Estados Unidos de América y que consiste en modificar los términos de un tratado internacional por medio de la legislación interna.

11. **¿Cuáles son las garantías constitucionales en materia fiscal?**

Legalidad, proporcionalidad, equidad y destino a gasto público.

12. **Explique el principio de proporcionalidad.**

La proporcionalidad significa que las personas contribuyan al gasto público de acuerdo con su capacidad contributiva.

13. **Explique el principio de certeza.**

De acuerdo con Adam Smith, el impuesto que cada persona está obligada a pagar debe ser cierto y no arbitrario. De este principio deriva el de legalidad.

14. **Explique la garantía de legalidad en materia fiscal.**

La garantía de legalidad se refiere a que las normas fiscales que establezcan cargas a los contribuyentes (las que se refieren a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago) estén incluidas en una ley en sentido formal y material.

15. **¿Está permitido que los impuestos tengan fines extrafiscales?**

Sí, siempre que no violen las garantías en materia fiscal.

Capítulo

3

Código Fiscal de la Federación

Sumario

En este capítulo se estudiará el *Código Fiscal de la Federación* (CFF), que contiene las definiciones fundamentales en materia tributaria. Se explicará la supletoriedad de este ordenamiento y el principio de interpretación estricta, aplicable a las normas que establezcan cargas a los particulares o se refieran a exenciones o sanciones. Se analizarán además la no retroactividad de las normas fiscales, la determinación y época de pago de las contribuciones y el principio de autodeterminación, por el cual son los propios contribuyentes quienes cuantifican su carga tributaria.

Se explicará la posibilidad de solicitar autorizaciones para el pago de contribuciones, de forma diferida o en parcialidades, y las reglas esenciales de las retenciones. Se definirá el concepto de territorio para efectos fiscales, así como el de residencia, y se estudiarán temas como el domicilio fiscal, que es el lugar donde los contribuyentes deben tener su contabilidad; los ejercicios fiscales, que se refieren a los periodos de causación de algunas contribuciones; y los conceptos de actividades empresariales, empresa y establecimiento.

Se analizará cuáles son los días y horas hábiles tanto para la práctica de diligencias por parte de las autoridades como para computar plazos; el concepto de enajenación para efectos fiscales; la responsabilidad solidaria, que tiene lugar cuando un individuo distinto al sujeto de la contribución está obligado a pagarla; y los supuestos en los que la ley considera que se configura dicha responsabilidad. Se explicarán los accesorios de las contribuciones (gastos de ejecución, recargos, multas e indemnización por cheque devuelto, de acuerdo con su orden de prelación), señalando cuándo se genera el pago de cada uno de ellos, y se aclarará que la actualización de las contribuciones no es un accesorio, sino la misma contribución traída a valor presente.

Se distinguirá entre la extinción de créditos fiscales y de la obligación fiscal. Los créditos fiscales se configuran una vez que las autoridades ejercen sus facultades de comprobación, determinan una cantidad a pagar y han pasado los plazos para la defensa del contribuyente, o esta no resulta exitosa; se extinguen con el pago o por prescripción. La obligación fiscal se extingue de diversas maneras, como el pago o la compensación. La extinción está siempre sujeta a la posibilidad de revisión por parte de las autoridades fiscales; se analizará la extinción de dicha posibilidad, conocida como *caducidad*, y se contrastará con la prescripción. Por último, se abordará la exención y sus

consecuencias en materia fiscal.

Definiciones fundamentales[1]

El *Código Fiscal de la Federación* (CFF) contiene los principios fiscales positivos generales y ciertas definiciones que se requieren para la aplicación de otras leyes fiscales (puesto que es supletoria del resto de las leyes fiscales). Así, el art. 1° del CFF señala: "Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte."[2]

De esta manera, podemos afirmar que aunque las leyes fiscales específicas regulan cada uno de los distintos tipos de impuestos que se deben pagar en México (como la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*), el CFF contiene las disposiciones que se aplicarán de manera supletoria. Por tanto, incluye ciertas definiciones o conceptos generales que deben conocerse a fin de aplicar las leyes especiales. Esto se conoce como *supletoriedad del Código Fiscal de la Federación.*

En relación con la supletoriedad, la jurisprudencia ha señalado lo siguiente:

> SUPLETORIEDAD DE LEYES. CUANDO SE APLICA. [...], la referencia a leyes supletorias es la determinación de las fuentes a las cuales una ley acudirá para deducir sus principios y subsanar sus omisiones [...]. El mecanismo de supletoriedad se observa generalmente de leyes de contenido especializado con relación a leyes de contenido general. El carácter supletorio de la ley resulta, en consecuencia, una integración, y reenvío de una ley especializada a otros textos legislativos generales que fijen los principios aplicables a la regulación de la ley suplida; implica un principio de economía e integración legislativas para evitar la reiteración de tales principios por una parte, así como la posibilidad de consagración de los preceptos especiales en la ley suplida.
>
> Registro: 199 547, Jurisprudencia, Materia(s): Común, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, V, Enero de 1997, Tesis: I.3o.A. J/19, Página: 374.

La interpretación en materia fiscal (artículo 5º, CFF)

El art. 5º del CFF señala:

> Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.
>
> Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

La redacción anterior ha resultado en discusiones acerca de los métodos para interpretar las normas en materia fiscal. Lo anterior es así pues, señala el artículo, las disposiciones que establezcan cargas, infracciones y sanciones a los particulares son de *aplicación* estricta, en tanto que las demás

disposiciones fiscales se *interpretarán* aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

Con base en el texto antes citado, existen dos posturas sobre la forma de interpretar[3] las disposiciones que establecen cargas a los particulares:

a) *Interpretación estricta de las normas que establecen cargas a los particulares, excepciones, sanciones e infracciones.*

b) El texto del segundo párrafo del artículo antes citado, al señalar que: "Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica", pareciera indicar que las normas a las que se refiere el primer párrafo no pueden interpretarse de acuerdo con cualquier método de interpretación. De no ser así, no sería necesaria la distinción generada por el primero y el segundo párrafos del art. 5° del CFF.[4]

   De acuerdo con esta postura, la interpretación respecto de los elementos esenciales de las contribuciones es estricta. Esta interpretación "da a las palabras empleadas en la norma fiscal, su sentido o alcance exacto, manifiesto e indubitable, sin restringirlo ni extenderlo o ampliarlo, debe pues, interpretarse la ley fiscal en sus términos, literalmente, de manera rígida y estricta, con toda precisión".[5]

c) *Aplicación estricta de las normas que establecen cargas a los particulares, excepciones, sanciones e infracciones*

   El primer párrafo del art. 5º señala que las normas que establecen cargas a los particulares son de aplicación estricta. Esto no significa, según los autores que defienden esta posición, que no puedan interpretarse por cualquier medio. Explican que el art. 5º "quiere decir que se puede interpretar aplicando cualquier método de interpretación jurídica, pero aplicando estrictamente su resultado".[6] Por tanto, las normas tributarias se deben interpretar como cualquier otra norma del sistema jurídico.[7] En este sentido, señalan, se ha pronunciado el Poder Judicial de la Federación.

Los pronunciamientos a los que se hace referencia son los siguientes:

> CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.
>
> Novena Época, Registro: 185 419, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y*

su Gaceta, Tomo XVI, Diciembre de 2002, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 133/2002.Página: 238.

INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.

Novena Época, Registro: 175 569, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXIII, Marzo de 2006, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: 2a./J. 26/2006, Página: 270.

La no retroactividad de las normas fiscales (artículo 6º, CFF)

El art. 6° del CFF señala que las contribuciones "se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

Por tanto, los impuestos se causan con fundamento en la norma vigente al momento de su causación, pero la norma que rige el procedimiento es la vigente cuando el mismo se lleva a cabo. Lo anterior no implica que las normas procesales en materia fiscal se apliquen en forma retroactiva, pues la norma vigente al momento en que se lleva a cabo el procedimiento es la que debe regirlo:

RETROACTIVIDAD DE LAS NORMAS PROCESALES. Para que una ley se considere retroactiva se requiere que obre sobre el pasado y que lesione derechos adquiridos bajo el amparo de leyes anteriores, lo que no sucede con las normas procesales. En efecto, se entienden como normas procesales aquellas que instrumentan el procedimiento; son las que establecen las atribuciones, términos y los medios de defensa con que cuentan las partes para que con la intervención del Juez competente, obtengan la sanción judicial de sus propios derechos, esos derechos nacen del procedimiento mismo, se agotan en cada etapa procesal en que se van originando y se rigen por la norma vigente que los regula; por lo tanto, si antes de que se actualice una etapa del procedimiento, el legislador modifica la tramitación de ésta, suprime un recurso, amplía un término o modifica lo relativo a la valoración de las pruebas, no puede hablarse de aplicación retroactiva de la ley, pues no se priva, con la nueva ley, de alguna facultad con la que ya se contaba, por lo que debe aplicarse esta última.

Registro: 198 940, Jurisprudencia, Materia(s): Civil, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: V, Abril de 1997, Tesis: I.8o.C. J/1, Página: 178.

En este sentido, es importante hacer referencia al art. 14 de la Constitución federal, que señala la garantía de no retroactividad en perjuicio de persona alguna. De acuerdo con Planiol, citado por Adolfo Arrioja Vizcaíno, "la ley es retroactiva cuando obra sobre el pasado, ya sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o para modificar o suprimir los efectos ya realizados de un derecho".[8]

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo la teoría de los componentes de la norma, ha señalado lo siguiente:

RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES. SU DETERMINACIÓN CONFORME A LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA.

Conforme a la citada teoría, para determinar si una ley cumple con la garantía de irretroactividad prevista en el primer párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, debe precisarse que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose, así, los derechos y obligaciones correspondientes y, con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece, por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. De esta forma, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que, generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis: 1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida. 2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva. 3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley. 4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y, consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan.

Novena Época, Registro: 188 508, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XIV, Octubre de 2001, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 123/2001, Página: 16.

Ejemplo:

Se realiza una auditoría a un contribuyente en el año 2014, en la que se revisa el pago de ISR correspondiente al ejercicio de 2012. ¿Qué normas se aplican? Para llevar a cabo la auditoría, rige la ley vigente en 2014; para la determinación del ISR, se aplica la ley vigente en 2012.

El principio de autodeterminación (artículo 6º, segundo y tercer párrafos, CFF)

La determinación fiscal consiste en la "constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador"[9] (por lo que surge la obligación de pagar una contribución) y la precisión de la cantidad que el contribuyente debe cubrir al Estado por concepto de impuestos. En México, la regla general es la autodeterminación de las contribuciones, esto es, que el propio

causante precisa la cantidad que debe pagar al Estado por concepto de impuestos cuando se ubica en el hecho generador correspondiente. En este sentido, el art. 6°, tercer párrafo, del CFF señala: "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación."

Por regla general, entonces, los sujetos pasivos son quienes determinan los créditos fiscales, salvo disposición en contrario.[10] El concepto de determinación no debe confundirse con el de liquidación. En la determinación el contribuyente cuantifica su obligación tributaria; en la liquidación, el Estado hace uso de sus facultades de comprobación y también cuantifica la obligación tributaria del contribuyente. La diferencia es que la autodeterminación efectuada por el contribuyente constituye un pago sujeto a revisión del Estado, por lo que este aún no puede cobrarlo coactivamente. Para que pueda cobrarse una contribución de manera coactiva se debe estar ante una deuda líquida (que medie liquidación después del ejercicio de las facultades de comprobación) y exigible (que transcurran los plazos señalados en la ley sin que el contribuyente pague la contribución o interponga medios de defensa).[11]

No obstante, algunos tratadistas –entre ellos Sergio Francisco de la Garza– utilizan los términos *determinación* y *liquidación* como sinónimos y señalan que la determinación realizada por el particular puede también llamarse *liquidación*, ya que mediante ese procedimiento se reconoce la existencia de la obligación tributaria y se cuantifica el crédito fiscal. De esta manera, la determinación o liquidación de la obligación fiscal se define como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares, o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación".[12]

Otros autores señalan que el Estado es el único que puede realizar la liquidación o determinación. El contribuyente, aunque presenta una declaración, solo exterioriza su voluntad de acatar la obligación legal a su cargo, pero no determina o liquida el impuesto.[13]

Nos parece acertada la postura de que solo el Estado puede realizar la liquidación, ya que la deuda fiscal no es líquida y exigible hasta en tanto las autoridades fiscales auditen al contribuyente y efectúen una liquidación (siempre que hayan transcurrido los tiempos para que el causante se defienda y garantice el interés fiscal o pague).

A continuación se explica lo antes señalado con fundamento en las disposiciones aplicables:

a) El contribuyente autodetermina las contribuciones a su cargo cuando verifica que se ubican en el hecho generador y precisa la cantidad que debe al Estado.

Artículo 6°. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. [...]

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. [...]

b) Las autoridades pueden ejercer facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, determinar contribuciones omitidas, es decir, créditos fiscales.

Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para [...].

c) Si las contribuciones omitidas y determinadas por las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación no se pagan o garantizan, se vuelven exigibles y pueden ser cobradas coactivamente por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Artículo 65. Las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos para su notificación [...].

Artículo 145. Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

El principio de autodeterminación, que es el que rige en México, obedece a razones prácticas, ya que es el contribuyente quien cuenta con la información necesaria para determinar la cuantía de su obligación fiscal. El Estado solo participa –por regla general– en casos de ejercicio de facultades de comprobación, a fin de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En consecuencia, "para que la deuda tributaria sea exigible en ejecución forzosa, es menester el acto de determinación de oficio que conduzca al dictado de una resolución fundada determinativa del tributo, con lo cual queda expedita la vía de ejecución fiscal".[14] Por lo anterior, hay quienes señalan que la declaración (determinada por el sujeto obligado) solo permite que el Estado recaude en concepto de pago a cuenta la obligación tributaria de la que es acreedor, pero no prejuzga en relación con el monto de la obligación.[15]

Época de pago (artículo 6º, cuarto párrafo, CFF)

Por decisión jurisprudencial, la época de pago es uno de los elementos esenciales del impuesto; por tanto, debe establecerse en una ley en sentido formal y material. El art. 6°, cuarto párrafo, del CFF señala:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

De la lectura del artículo anterior se evidencia que en el sistema fiscal mexicano no puede existir una contribución que se haya causado y que los contribuyentes desconozcan cuándo deben pagarla.

Cuadro 3.1. Fecha o plazo para el pago de contribuciones.

a) Señalado en las disposiciones respectivas	
b) Si no se señala	1. Si se calcula por periodos, o Si es un caso de retención o recaudación. Día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo. 2. Otros casos: cinco días posteriores al momento de causación.

Prórrogas para el pago de contribuciones: pago en parcialidades y pago diferido

La época de pago de la obligación fiscal puede prorrogarse con autorización de las autoridades. El art. 66 del CFF señala: “Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de doce meses para pago diferido y de treinta y seis meses para pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes: [...].”

En otras palabras, el pago en parcialidades o diferido solo puede realizarse si hay autorización expresa de las autoridades fiscales. Al respecto, véase la jurisprudencia que se cita a continuación:

> CRÉDITO FISCAL. SU PAGO EN PARCIALIDADES, CONFORME AL ARTÍCULO 66 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REQUIERE LA AUTORIZACIÓN EXPRESA DE LAS AUTORIDADES HACENDARIAS. En atención a los principios de identidad, integridad e indivisibilidad del pago a que tiene derecho el fisco en su carácter de acreedor, el contribuyente debe llevar a cabo la exacta realización de la prestación debida y efectuar el pago de manera íntegra y de una sola vez. Ahora bien, esa regla general admite la excepción de que el particular podrá realizar el pago en parcialidades, de conformidad con el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, si las autoridades fiscales lo autorizan expresamente, previa solicitud del contribuyente, pues según lo dispuesto en el artículo 2078 del Código Civil Federal, aplicado supletoriamente, no puede obligarse al acreedor a recibir parcialmente el pago, a menos que así se haya pactado expresamente o cuando lo establezca la ley. Esto es, en términos del referido artículo 66, una vez recibida la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal a través de parcialidades, la autoridad debe emitir una resolución donde expresamente se pronuncie sobre su procedencia, y si acepta o modifica los términos en que el particular le propone extinguir su obligación tributaria otorga su autorización para modificar la forma en que el contribuyente debe cumplir con su obligación tributaria pagando el crédito fiscal determinado mediante parcialidades. Por tanto, la sola presentación de la solicitud del particular para efectuar el pago de un crédito fiscal en parcialidades, y la recepción de los pagos sin objeción alguna por parte de la autoridad hacendaria, no implican autorización tácita para cumplir con la obligación

fiscal, toda vez que en materia tributaria no existe la figura de la afirmativa ficta, de manera que el particular continuará obligado a entregar la cantidad a que asciende el crédito a su cargo en forma íntegra y de una sola vez.

Registro: 183 309, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XVIII, Septiembre de 2003, Tesis: 2a./J. 72/2003, Página: 358.

Por tanto, solo procede el pago en parcialidades si existe autorización expresa para hacerlo de esa manera.

La ley señala varios requisitos para la autorización referida. Algunos de los más importantes son: *a)* que se presente el formato de solicitud correspondiente y *b)* que se pague 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización. Una vez recibida la solicitud de autorización de pago a plazos, ya sea en parcialidades o diferido, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, la autoridad exigirá la garantía del interés fiscal en relación con el 80% del monto total del adeudo más sus accesorios.[16]

La diferencia entre el pago en parcialidades y el diferido es:

a) Parcialidades: el monto de cada parcialidad deberá ser igual, y pagado en forma mensual y sucesiva.

b) Diferido: el monto para liquidar el adeudo deberá cubrirse en una sola exhibición, a más tardar en la fecha de pago especificada por el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos.

En ambos casos se paga el 20% al momento de la solicitud, se otorga garantía sobre el 80% restante (incluidos accesorios) y se aplica la tasa de recargos por prórroga prevista en la Ley de Ingresos.

La Ley de Ingresos para 2014 señala en su art. 8°:

En los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se causarán recargos:

I. Al 0.75 por ciento mensual sobre los saldos insolutos.

II. Cuando de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, se autorice el pago a plazos, se aplicará la tasa de recargos que a continuación se establece, sobre los saldos y durante el periodo de que se trate:

1. Tratándose de pagos a plazos en parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1 por ciento mensual.
2. Tratándose de pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta de 24 meses, la tasa de recargos será de 1.25 por ciento mensual.
3. Tratándose de pagos a plazos en parcialidades superiores a 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos será de 1.5 por ciento mensual.

Las tasas de recargos establecidas en la fracción II de este artículo incluyen la actualización realizada conforme a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

La autorización para el pago en parcialidades se puede revocar si:

a) La garantía del interés fiscal no se otorga, desaparece o resulta insuficiente sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.

b) El contribuyente se encuentra sometido a un procedimiento de concurso mercantil o es declarado en quiebra.

c) Tratándose del pago en parcialidades, si el contribuyente no cumple en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.

d) Tratándose del pago diferido, si se vence el plazo para realizar el pago y este no se efectúa.

Si la autorización se revoca, las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Reglas esenciales de las retenciones (artículo 6º, quinto y sexto párrafos, CFF)

Los retenedores tienen la obligación de enterar una cantidad equivalente a la que debieron haber retenido (se efectúe o no la retención). La obligación de retener no deja de estar vigente aun cuando los pagos se hagan en especie, ya que en dicho caso el que recibe el pago debe proveer los fondos para efectuar la retención.

Lo antes dicho se desprende de la lectura de los párrafos cinco y seis del art. 6° del CFF, que se citan a continuación:

> En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.
>
> Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Por lo antes señalado, en ningún caso el retenedor puede excusarse del no pago de impuestos argumentando que no retuvo la contribución. Su obligación es enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

De acuerdo con el art. 109, fracc. II, del CFF, se sanciona con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quien "omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado". En resumen, retener contribuciones y no enterarlas al fisco es un delito.

Territorio nacional para efectos fiscales (artículo 8º, CFF)

El art. 8° del CFF señala: "Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial."

De esta manera, para efectos fiscales, la zona económica exclusiva también es parte del territorio nacional. La *Ley Federal del Mar*, en su art. 50, señala que dicha zona se extiende 200 millas marinas (370 400 metros) contadas desde las líneas de base a partir de las cuales se mide la anchura del mar territorial.

La definición de cuándo una operación se considera realizada en territorio nacional es esencial para determinar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) (es, precisamente, el elemento vinculativo de dicho tributo). En el cuadro 3.2 se presenta cuándo se considera, para efectos del IVA, que una operación se efectúa en territorio nacional:

Cuadro 3.2. Operaciones en territorio nacional para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Enajenación (art. 10, LIVA)	*a)* Si en territorio nacional se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y *b)* cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. *c)* La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos se considerará realizada en territorio nacional aun cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o haya un establecimiento permanente de residentes en el extranjero. *d)* Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.
Servicios (art. 16, LIVA)	*a)* Cuando en territorio nacional se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. *b)* En el caso de transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando el viaje se inicie en el mismo, incluso si es de ida y vuelta. *c)* Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional.[17] *d)* En el caso de los intereses y demás contraprestaciones que paguen los residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando la tarjeta se utilice en el mismo.
Concesión de uso o goce temporal (art. 21, LIVA)	Cuando en territorio nacional se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Residentes en territorio nacional (artículo 9º, CFF)

La definición de quiénes son residentes en territorio nacional para efectos fiscales es muy importante, porque son uno de los sujetos del Impuesto sobre la Renta (ISR). Aunque en los capítulos siguientes se analizará el tema más a fondo, hay que recordar que los residentes en México pagan ISR por todos sus ingresos, independientemente de la fuente de riqueza de donde provengan.

Personas físicas

Son residentes en México para efectos fiscales, de acuerdo con el art. 9º del CFF:

a) Las personas que hayan establecido su casa habitación en México.[18] Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en el territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.

   El concepto *centro de intereses vitales* se utiliza a nivel internacional. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) lo definió y se usa en la mayoría de los tratados internacionales en materia fiscal. La idea de dicho concepto es definir el Estado con el que una persona tenga vínculos mayores o más cercanos a fin de establecer con dicho Estado un elemento vinculativo para efectos fiscales.[19] Este concepto se define a nivel internacional a fin de romper situaciones de doble residencia fiscal; en el Código Fiscal, en cambio, se utiliza para determinar si una persona es o no residente fiscal en México. La definición incluida en la ley mexicana y la utilizada en el ámbito internacional difieren en algunos aspectos.

   De acuerdo con el art. 9° del Código Fiscal, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubique en cualquiera de los supuestos siguientes:

   1. Cuando más de 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
   2. Cuando el centro principal de sus actividades profesionales esté en el país.

b) Las personas de nacionalidad mexicana que sean funcionarios o trabajadores del Estado, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

   Que exista una regla particular para los nacionales de este país no significa que el criterio de vinculación sea la nacionalidad. Simplemente se reconoce que hay individuos que por trabajar para el Estado mexicano seguirán siendo gravados como contribuyentes en México, aunque no cumplan con la regla de intereses vitales.

   Asimismo, existe la presunción de que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Evidentemente, esta presunción admite prueba en contrario.

   El art. 9º también contiene una regla antiabuso en la que se señala lo siguiente: “No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren

sujetos a un régimen fiscal preferente[20] en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta."[21]

Los "regímenes fiscales preferentes" –en forma muy simple– son los territorios conocidos como *paraísos fiscales*; se encuentran regulados por la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. La intención de esta regulación es evitar la utilización de dichas jurisdicciones, pues se considera que su uso daña al fisco mexicano por las bajas tasas fiscales existentes en dichos regímenes (que resultan atractivas en esquemas de diferimiento) o por la carencia de intercambio de información (que dificulta la actividad de auditoría de las autoridades fiscales). Este tema se analizará en profundidad en la sección dedicada al estudio del ISR.

Personas morales

Son residentes en México para efectos fiscales las personas morales que hayan establecido en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. El *Reglamento del Código Fiscal de la Federación* señala en su art. 6°:

> Para los efectos del artículo 9, fracción II del Código, se considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

Anteriormente, el criterio utilizado era considerar residentes en México a las personas morales constituidas conforme a las leyes mexicanas, así como a las que tuvieran en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Este criterio se modificó y hoy solo se cuenta con un criterio menos formalista: la sede de dirección efectiva.

Desde nuestro punto de vista, no se debió haber eliminado el criterio de constitución societaria, pues representaba una definición muy clara de cuándo se consideraba residente en México a una persona moral.[22] Ese criterio y el de sede de dirección efectiva cubrían la necesidad de definir la residencia mediante un criterio formal y otro fáctico. Si la intención de la reforma era generar una aplicación menos formalista, se debió haber señalado que las sociedades constituidas en México que no tuvieran aquí su sede de dirección efectiva no se considerarían contribuyentes en este país.

El domicilio fiscal (artículo 10, CFF)

El domicilio fiscal es un concepto importante, ya que se refiere al lugar donde los contribuyentes deben mantener su contabilidad a disposición de las autoridades fiscales y donde estas ejercen sus actividades de auditoría y supervisión.

El domicilio fiscal de las personas físicas es el siguiente:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

El domicilio de las personas morales es el siguiente:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Si los contribuyentes no designan un domicilio fiscal o designan un lugar diferente del que les corresponde de acuerdo con la ley, las autoridades podrán practicar diligencias en cualquier sitio donde aquellos realicen sus actividades o en el que, conforme a lo ya señalado, se considere domicilio fiscal.

A partir de 2014 se adiciona un párrafo al art. 10 que señala:

> Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

La fijación del domicilio es muy importante para las actividades de auditoría del Estado, y se considera una infracción relacionada con el Registro Federal de Contribuyentes señalar como domicilio fiscal un lugar distinto del que corresponda de acuerdo con la ley.

En este sentido, la jurisprudencia ha reiterado que el domicilio fiscal es aquel previsto por las disposiciones fiscales independientemente del declarado ante el Registro Federal de Contribuyentes:

> DOMICILIO FISCAL. SU DETERMINACIÓN DEBE REALIZARSE CONFORME AL CONTENIDO DEL ARTÍCULO 10 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN RELACIÓN CON LAS CONSTANCIAS DEL PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR, CON INDEPENDENCIA DE QUE COINCIDA O NO CON EL MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES. El legislador ordinario en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación define y clasifica al domicilio fiscal dependiendo de si se trata de personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, pero destacando en todos los casos como criterio prevaleciente de asignación, aquel lugar donde se encuentre el principal asiento de los negocios, o bien, aquel en el que se

encuentre la administración principal del negocio. De manera que para la práctica de las diligencias de la autoridad hacendaria, el legislador la facultó para realizarla en el domicilio fiscal en que se encuentre real y materialmente la administración principal y no en cualquier otro domicilio convencional. En ese tenor, cuando de las constancias del juicio de nulidad se advierta que los actos del procedimiento fiscalizador de donde derivó el crédito fiscal impugnado se llevaron a cabo en el lugar que el contribuyente utiliza para el desempeño de sus actividades, o bien, en donde se encuentra el principal asiento de sus negocios, sea porque éste atendió personalmente algunas de las actuaciones relativas a dicho procedimiento o manifestó no tener otros locales, sucursales o bodegas, aquél debe reputarse como su domicilio fiscal; máxime si en tal lugar pudieron llevarse a cabo, por contar con los elementos necesarios, los actos de revisión por parte de la autoridad para verificar el cumplimiento de sus obligaciones y el incoado no negó que ahí fuese su domicilio fiscal. Lo anterior, con independencia de que los datos de éste no coincidan con los proporcionados al Registro Federal de Contribuyentes, pues el lugar que debe considerarse como domicilio fiscal no queda sujeto a la voluntad del particular o a lo que éste señale ante la autoridad hacendaria, sino a las hipótesis del mencionado numeral 10; más aún si se atiende a que el normativo 136, párrafo segundo, del citado código establece que las notificaciones se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del referido registro o en el domicilio fiscal que le corresponda de acuerdo con el aludido artículo 10, de lo que se concluye que el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes no es siempre el domicilio fiscal, pues de otro modo no se explica la conjunción disyuntiva "o", contenida en el señalado precepto 136, párrafo segundo, respecto de las dos hipótesis que prevé.

Novena Época, Registro: 163 358, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXXII, Diciembre de 2010, Materia(s): Administrativa, Tesis: VI.3o.A. J/74, Página: 1641.

Los ejercicios fiscales (artículo 11, CFF)

Hay contribuciones que se causan de manera instantánea y otras que se causan por ejercicios. Los ejercicios pueden ser mensuales (como en el IVA) o anuales (como en el ISR). Si los ejercicios son anuales, coincidirán con el año de calendario (empiezan el 1 de enero y terminan el 31 de diciembre). Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponden al mes de calendario.

También puede haber ejercicios irregulares. Por ejemplo, si una persona moral inicia actividades después del 1 de enero el ejercicio será irregular: comienza cuando se inicien actividades y termina el 31 de diciembre. Otro ejemplo es el de los casos de liquidación en los que todo el periodo de liquidación es un solo ejercicio.

Por ejemplo, el ISR es una contribución cuyo ejercicio es anual. El IVA es un impuesto cuyo ejercicio es mensual.

Hay casos, como el ISR, en los que, aunque el ejercicio es anual, se hacen pagos provisionales a cuenta del impuesto del ejercicio de manera mensual. El propósito es facilitar a los contribuyentes el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Días y horas hábiles para la práctica de diligencias (artículo 13, CFF)

De acuerdo con el art. 13 del CFF,

La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin

> afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Es evidente la necesidad de que en el transporte de mercancías se consideren hábiles todas las horas y todos los días, pues de lo contrario el contrabando, por ejemplo, podría realizarse en horas inhábiles sin que las autoridades pudieran ejercer sus facultades de revisión.

El art. 13 del CFF también señala que se pueden habilitar días y horas inhábiles cuando la persona a quien se le practicará una diligencia realice actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles; por ejemplo, un bar.

Y mientras el art. 13 señala que: "La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles", el art. 12 del CFF establece lo siguiente:

> En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero; el tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada 6 años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo y el 25 de diciembre.

El art. 12 también indica que no deberán contarse en los plazos los días que correspondan a vacaciones generales de las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de la presentación de declaraciones y el pago de contribuciones. En los plazos establecidos por periodos o si se señala una fecha determinada para su extinción, se computarán todos los días.

No obstante, si en el último día del plazo o en la fecha determinada las oficinas ante las que deba hacerse el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trata de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el día hábil siguiente. Esta prórroga también se producirá cuando el último día del plazo en que deba presentarse la declaración respectiva ante las instituciones de crédito autorizadas sea viernes.

Concepto de enajenación de bienes (artículo 14, CFF)

La definición de cuándo se considera que hay enajenación es muy importante en varios impuestos, sobre todo en el IVA; también tiene relevancia para efectos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, aunque en este caso, por ser una contribución local, la definición se incluye en el código financiero o fiscal del estado que corresponda. Sin embargo, las definiciones incluidas en este tipo de códigos son bastante similares a las del código federal, como se estudiará a continuación.

El simple hecho de que exista enajenación no significa que se cause un impuesto, lo que depende de si se la considera o no hecho generador de una obligación tributaria. También existen enajenaciones exentas (es decir, hay enajenación en términos del art. 14, pero no genera impuesto alguno a pagar).

El art. 14 del CFF señala qué se entiende por enajenación:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Esta definición es sumamente amplia y comprende la mayoría de los supuestos. Sin embargo, por el principio de interpretación estricta, el código prevé supuestos muy específicos de cuándo hay enajenación.

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.[23]

III. La aportación a una sociedad o asociación.

En este caso, si se aporta un bien a una sociedad se puede causar ISR. Por ejemplo, si una persona compra una casa por 100 000 pesos y la aporta por un millón de acciones, el enajenante tiene una ganancia para efectos de renta.

Veamos otro ejemplo: si se aporta un edificio comercial a una sociedad, se causa el IVA pues se trata de una enajenación que no está exenta.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.[24]

V. La que se realiza a través del fideicomiso,[25] en los siguientes casos:

a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

IV. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:

a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

Cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las Leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

La disposición citada pareciera que tiene como propósito generar un régimen fiscal benéfico para fomentar la utilización de los fideicomisos de infraestructura y bienes raíces (FIBRA).[26]

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito, o de la cesión de derechos que los representen.

Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.

En este caso, si se enajena un certificado de depósito que ampara ciertos bienes, se entienden enajenados dichos bienes. Por ejemplo, si una persona tiene una tonelada de azúcar en un almacén, dicha tonelada de azúcar cambiaría de propietario al cambiar de dueño el certificado de depósito.

Un ejemplo de no enajenación de bienes ocurre cuando se enajenan las acciones de una sociedad que tiene un inmueble: no es una enajenación de bienes, sino de acciones.

VII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero[27] en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobre los créditos correspondientes.

Por ejemplo, el mandato de cobranza o cobranza delegada tiene lugar cuando el acreedor original cobra la factura. Por tanto, la enajenación se da en un segundo momento.

IX. La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos de exención.

En torno de las enajenaciones a plazo (con pago diferido o en parcialidades), el art. 14 señala que para ser consideradas como tales: *a)* deben efectuarse con clientes que sean público en general, *b)* se debe diferir más de 35% del precio para después del sexto mes y *c)* el plazo pactado debe exceder 12 meses. La definición de *público en general* para efectos fiscales se refiere a las operaciones en las que se emitan comprobantes simplificados.

La *Ley del Impuesto sobre la Renta* vigente a partir de 2014 eliminó la posibilidad de diferir la acumulación del ingreso en forma parcial, haciendo obligatorio al contribuyente considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, aunque sea un pago en parcialidades. Con este cambio, pareciera ya no tener efectos la disposición del CFF.

Concepto de actividades empresariales (artículo 16, CFF)

El art. 16 señala que las actividades siguientes se consideran empresariales:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

III. Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

IV. Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

V. as de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

VI. Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Nótese que en el caso de las actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas, la condición es que sea la primera enajenación y que no hayan sido objeto de transformación industrial. Lo anterior obedece a que el gobierno mexicano concede regímenes preferenciales a lo relativo a actividades primarias. Por tanto, las definiciones aclaran que no se considerarán actividades de esa índole las ventas subsecuentes o los productos industrializados.

El propio art. 16 señala que se considera empresa a "la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales". En resumen, *empresa* es la persona que realiza actividades empresariales y *establecimiento* el lugar donde se efectúan dichas actividades.

Actualización de contribuciones (artículo 17-A, CFF)

Para actualizar una determinada cantidad, debe aplicársele el *factor de actualización*.[28] Este se obtiene dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) del *mes anterior al más reciente* del periodo, entre el índice correspondiente al *mes anterior al más antiguo* de dicho periodo.

Ejemplo:

Si quiero actualizar una cantidad de diciembre de 2010 a enero de 2012, tomaré el INPC de diciembre de 2011 y lo dividiré entre el INPC de noviembre de 2010.

En los casos en que el INPC del mes anterior al más reciente del periodo no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Aplicando esta regla al ejemplo anterior, si el INPC de diciembre de 2011 no ha sido publicado, tomaré el de noviembre de 2011. Por tanto, dividiré el INPC de noviembre de 2011 entre el INPC de

noviembre de 2010.

Los accesorios de las contribuciones (artículo 21, CFF)

De acuerdo con el art. 21 del CFF: "Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno."

La actualización de las contribuciones no es un accesorio, simplemente constituye el cálculo necesario para traer a valor presente las contribuciones. Los que sí son accesorios de estas últimas son los recargos (indemnización por falta de pago oportuno). Ni la actualización ni los recargos son una sanción.

En cuanto a los accesorios de las contribuciones, si una contribución no se paga a tiempo, pero se cubre antes de que las autoridades inicien facultades de comprobación, solo se pagan recargos; si ya se iniciaron las facultades, se generan multas; si se paga con un cheque sin fondos, se paga la indemnización del art. 21 del CFF; si se está ante un procedimiento administrativo de ejecución, se cubrirán gastos de ejecución. En resumen, se entiende por *accesorios de las contribuciones* los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del art. 21 del CFF. Los accesorios tienen la misma naturaleza que las contribuciones y, de acuerdo con el art. 20 del CFF, los pagos que realice un contribuyente se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal, a los accesorios, en el orden que se muestra en el cuadro 3.3.

Cuadro 3.3. Orden de aplicación de los pagos y los accesorios de las contribuciones (art. 20, párrafo 8°, CFF).

Gastos de ejecución	Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a pagar 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución por cada una de estas diligencias: requerimiento de embargo, embargo y remate. Asimismo, se incluyen los gastos extraordinarios en que se incurra con motivo de dicho procedimiento. La ley prevé un monto mínimo y uno máximo.
Recargos	Son las cantidades que se pagan como indemnización al fisco por falta de pago oportuno. Se calculan sobre las contribuciones actualizadas. Para ello, se aplica la sumatoria de las tasas de recargo de cada uno de los meses del periodo. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Por regla general se causan hasta por cinco años.
Multas	La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.
Indemnización del art. 21 del CFF	El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización, que será siempre de 20% del valor de este.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del art. 21 del CFF son accesorios de las contribuciones o de los aprovechamientos. De esta manera, participan de la naturaleza de las contribuciones o de los aprovechamientos (no contribuciones), por lo que se les aplican las consecuencias referidas en el cuadro 3.4.

Cuadro 3.4. Naturaleza jurídica de los accesorios.

Contribuciones	Impuestos Aportaciones de seguridad social Contribuciones de mejoras Derechos	Cubiertos por garantía de equidad, legalidad, proporcionalidad y destino a gasto público.
No contribuciones	Aprovechamientos Productos[29]	No aplicable el art. 31, fracc. IV.

Análisis de los recargos

Los recargos, que son una indemnización por la falta de pago oportuno, pueden ser por mora o por prórroga. Los *recargos por prórroga* se publican anualmente en la Ley de Ingresos; se generan cuando media una autorización de pago en parcialidades. Los *recargos por mora* se generan cuando un contribuyente no paga sus contribuciones en tiempo sin que medie autorización alguna de las autoridades fiscales. Evidentemente, la tasa de los recargos por mora es mayor que la de prórroga. El art. 21 del CFF señala que: "La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión."

Las reglas generales para el cálculo de recargos son las siguientes:

a) Se causan, por regla general, hasta por cinco años.

b) Los recargos se causan por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

c) La tasa de recargos se considera hasta la centésima. Si el dígito de la milésima es igual o mayor a cinco, se ajustará a la centésima inmediata superior.

d) En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de actualizar las contribuciones o de condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.[30]

La responsabilidad solidaria (artículo 26, CFF)

Como ya se discutió en el capítulo 2, además de los sujetos del impuesto puede haber otras personas que sean responsables del pago del tributo. Este podría ser exigido por el Estado al responsable solidario sin que aplicaran los beneficios de orden y excusión (es decir, no tiene que tratar de

cobrárselo antes al contribuyente). La responsabilidad solidaria incluye los accesorios, con excepción de las multas.

En relación con lo antes discutido, debe analizarse el art. 26 del CFF, que a la letra señala lo siguiente:

> Son responsables solidarios con los contribuyentes:
>
> I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

Por ejemplo, los notarios públicos en las operaciones en que intervengan y siempre que la ley les señale dicha obligación. También, el residente en México por los ingresos de fuente de riqueza en este país que pague a un residente en el extranjero, en términos del título V de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

> II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

Por ejemplo, los patrones retienen el impuesto de los trabajadores y efectúan pagos provisionales por cuenta de sus empleados.

> III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

Lo anterior no es aplicable si la sociedad en liquidación cumple con las obligaciones en materia de avisos e informes señaladas por la ley.

> La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:
>
> a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
>
> b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
>
> c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
>
> d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.
>
> IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor

de la misma. [...]

Pareciera que este supuesto se refiere a los casos en que se adquiere una universalidad de derechos y activos que permiten al adquirente explotar un negocio (no para los casos en que se adquiere la persona moral mediante la compra de acciones).

En torno de la adquisición de negociaciones, resulta interesante la lectura de la siguiente tesis, en la que se aclara que una simple compra de activos no es una adquisición de negociación, pues la negociación se refiere a una universalidad de bienes y derechos que permite una explotación lucrativa inmediata:

> RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL. NO SE ACTUALIZA EL SUPUESTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN IV DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, POR LA SIMPLE COMPRA DE ACTIVOS DE UNA NEGOCIACIÓN. De conformidad con lo establecido en el artículo 26, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, son responsables solidarios con los contribuyentes los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin embargo, no puede considerarse que una persona se ubica en tal supuesto, cuando únicamente adquiere determinados bienes de una negociación, puesto que ésta se compone por una universalidad de bienes y derechos, que en su combinación forman una unidad que permite inmediatamente una explotación lucrativa, de donde resulta que un negocio constituye una combinación de capital, trabajo y organización, de lo que se sigue que con la compra de activos de una empresa, de modo alguno puede considerarse jurídicamente que se adquiere la negociación, porque en ese caso no se adquiere la universalidad de bienes y derechos, sino determinado bien en particular, pudiendo la universalidad de que se desprende ese bien, subsistir o extinguirse; pero sin que esto constituya a la persona que lo adquirió como responsable solidario ante la autoridad fiscal.
>
> Registro: 39 928, Precedente, Época: Quinta, Instancia: Sala Regional Hidalgo-México (Tlalnepantla), Fuente: RTFJFA, Quinta Época, Año V, No. 56, Agosto de 2005, Tesis: V-TASR-XII-II-1719, Página: 343.

V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.

VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.

VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.

IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

XI. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se trate.

La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa

La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:

a) Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.

b) Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.

c) Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Los socios o accionistas que tengan el control efectivo de la sociedad al momento de causación de las contribuciones, entonces, son responsables (en los casos específicamente previstos en la ley) de las contribuciones causadas por la sociedad (si es que esta no puede cubrirlas), "sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía[n] en el capital social de la sociedad". Para calcular dicha responsabilidad, se multiplica el porcentaje de participación del accionista por la contribución omitida. De esta manera, la ley establece una metodología para calcular la responsabilidad (porcentaje de participación multiplicado por la contribución omitida que no pueda pagar la sociedad) y un límite máximo a dicha responsabilidad (la participación).

Esta redacción asegura, entonces, que se respete el velo corporativo de las personas morales, pues la responsabilidad de los socios se limita a sus aportaciones y no a su porcentaje accionario.

XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.

Este supuesto se refiere a la obligación del adquirente (persona moral) de acciones de retener, por concepto de pago provisional, el 20% sobre el monto total de la operación cuando el enajenante sea persona física (art. 126, LISR), excepto en los casos en que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos del reglamento. También tendrá que retener el residente en México (persona moral o física) el 25% del monto de la operación si el vendedor es residente en el extranjero (art. 161, LISR).

XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escindente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.

XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en

territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del Artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.

XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

XV. La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.

XVI. (Se deroga).

XVII. Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

XVIII. Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

Esta última fracción se adicionó para el ejercicio fiscal de 2014.

Cuadro 3.5. Responsabilidad solidaria de socios, asociantes o administradores.

Supuestos	*Cuando la persona moral:* *a)* No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes. *b)* Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el CFF y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos. *c)* No lleve contabilidad, la oculte o la destruya. *d)* Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del CFF. En el caso de socios, solo si tenían el control efectivo de la sociedad al momento de la causación del impuesto.
Alcance de la responsabilidad	En la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la persona moral.
Límites a la responsabilidad	Asociantes: la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate. Socios: la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o la fecha de que se trate. Administradores: no tiene límite (aunque también sean socios).[31]

La extinción de los créditos fiscales y de la obligación tributaria

Créditos fiscales

En la sección “Derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano”, incluida en el capítulo 1, señalamos que son créditos fiscales:

> los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.[32]

También señalamos que existe una discusión acerca del momento en que se genera el crédito fiscal. Algunos consideran que surge cuando se realiza el hecho imponible o
el supuesto normativo al cual se enlaza la consecuencia relativa a la obligación del pago de impuestos. Sin embargo, hay quienes opinan (y nosotros compartimos esta postura) que el crédito fiscal surge en el momento en que la cantidad a pagar por el particular es líquida y exigible. Esto sucede cuando –transcurrido el momento en que debió hacerse el pago– el Estado ejerce sus facultades de comprobación para determinar en cantidad líquida el impuesto debido, lo determina y transcurren los plazos para la defensa del contribuyente (o esta no resulta exitosa).

En términos generales, señala el art. 149 del CFF, el fisco federal tiene preferencia sobre otros créditos para recibir el pago de contribuciones. Las excepciones son los adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores. Estas excepciones solo son aplicables cuando, antes de la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La extinción de un crédito fiscal se da por medio del pago o la prescripción. El art. 146 señala: “El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.” El plazo para que se configure la prescripción en ningún caso, incluyendo cuando este se haya interrumpido, podrá exceder de 10 años, contados a partir de que el crédito fiscal pudo ser legalmente exigido. En dicho plazo no se computarán los periodos en los que se encontraba suspendido.

Los contribuyentes pueden solicitar la declaratoria de prescripción, o la autoridad podrá realizarla de oficio.

> El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido [...]. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.
>
> Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.
>
> Asimismo, se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio

fiscal.

La *prescripción* se refiere a la extinción de una obligación por el transcurso del tiempo; se "configura cuando el deudor queda liberado de su obligación por la inacción del Estado durante cierto periodo".[33] Sin embargo, también corre a favor del fisco, puesto que "se extingue, por prescripción, la obligación del Fisco a devolver las cantidades pagadas indebidamente".[34] Se ha discutido qué es lo que extingue la prescripción. Hay quienes señalan que la prescripción extingue la acción para hacer efectiva la prestación y no la obligación misma,[35] por lo que si el deudor paga voluntariamente, a decir de Jarach, no se genera un pago de lo indebido. Nosotros compartimos esta postura.

Obligación tributaria

Ahora bien, hay diversos medios por los cuales puede "extinguirse" la obligación tributaria (no el crédito fiscal). Señalamos que se extingue la obligación entre comillas porque el pago que realiza el contribuyente está sujeto a revisión por parte de las autoridades fiscales hasta en tanto no caduquen sus facultades, en términos del art. 67 del CFF. Los contribuyentes, una vez que transcurran los plazos de caducidad, podrán solicitar la declaración de que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

El art. 67 señala lo siguiente:

> Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:
>
> I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

Según la fracc. I, cuando se presentan declaraciones complementarias el plazo empieza a contarse el día siguiente a aquel en que se presentan en relación con los conceptos modificados.

> II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
>
> III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

La fracc. IV no se analizará.

El plazo de cinco años señalado podrá ser de 10 en los supuestos siguientes:

a) Si el contribuyente no presenta solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes.

b) Si el contribuyente no lleva contabilidad o no la conserva durante el tiempo que marca la ley.

c) En relación con los ejercicios en que el contribuyente no presente declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.

> En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años.[36]

El plazo de caducidad se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de dichas facultades en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. "En estos dos últimos casos, se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en la que se localice al contribuyente."[37]

En resumen, mientras no caduquen las facultades de las autoridades fiscales para revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, la extinción de la obligación tributaria tendrá un carácter provisional. A continuación se analizarán los medios o las formas de extinción de la obligación tributaria.

Cuadro 3.6. Comparativo entre caducidad y prescripción.

CADUCIDAD

Concepto	Extinción de facultades por el transcurso del tiempo.
Fundamento legal	Art. 67, CFF
Efectos	Se extinguen las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales.
Plazo	Cinco años a partir de que se presentó la declaración o cuando debió haberse presentado si no se calcula por ejercicios. Será de 10 años si: no se presenta solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes; no se lleva contabilidad o no la conserva durante el tiempo que marca la ley o en relación con los ejercicios en que el contribuyente no presente declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.
	Se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio, o cuando las autoridades fiscales no puedan

Suspensión	iniciar el ejercicio de dichas facultades porque el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Prescripción

Concepto	Extinción de una obligación por el transcurso del tiempo.
Fundamento legal	Art. 22, CFF (obligación de devolver por parte de las autoridades). Art. 146, CFF (obligación de pago del contribuyente).
Efectos	Se extingue la posibilidad de cobrar coactivamente el crédito fiscal (contribuyentes) o la obligación de devolver (autoridades).
Plazo	Cinco años a partir de que el pago pudo ser legalmente exigido o de que se genere el pago de lo indebido.[38]
Interrupción	Se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor. También si el contribuyente desocupa su domicilio sin dar aviso o lo señala de forma incorrecta. Para efectos de la devolución, la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desiste de la solicitud.

Formas de extinción de la obligación tributaria

Aunque existen muchas formas de extinguir la obligación tributaria, el medio normal para hacerlo es el *pago*, que extingue la obligación "siempre y cuando dicho pago sea aceptado por el fisco".[39] El monto pagado queda sujeto a revisión de las autoridades fiscales mientras no caduquen sus facultades.

Arrioja Vizcaíno se refiere a diversos tipos de pago. Analizaremos algunos de ellos:

a) El *pago de lo indebido* "se presenta cuando un contribuyente le paga al Fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada".[40] En este caso no puede hablarse de extinción de obligaciones, pues el sujeto no estaba obligado. El causante tiene derecho a obtener una devolución de acuerdo con el art. 22 del CFF, lo que se analizará posteriormente.

b) Arrioja Vizcaíno señala también el caso del *pago de anticipos*, esto es, cuando los contribuyentes pagan ciertas cantidades a cuenta del impuesto definitivo. Estas cantidades, obviamente, se descuentan de dicho pago. Un ejemplo de esto es el régimen de pagos provisionales en la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

c) La *compensación*, en términos generales, ocurre cuando dos personas reúnen por derecho propio la calidad de acreedores y deudores recíprocos. El art. 23 del CFF regula este supuesto, que se analizará más adelante.

d) La *novación*, a decir de Héctor Belisario Villegas, es otra forma de extinguir las obligaciones

y se puede dar en los casos de regularización tributaria. Son deudas tributarias que no se pagaron a tiempo, pero que se extinguen si el deudor se somete al régimen de regularización.[41]

e) Osvaldo H. Soler señala la *dación en pago* como una forma de extinguir las obligaciones fiscales.[42] Aunque esto no es una práctica general, sí se ha utilizado como medio de extinción de dichas obligaciones. Un ejemplo podría ser el programa de pago en especie para artistas plásticos.[43] También se paga en especie el impuesto de radio y televisión.[44]

f) La *condonación* "consiste en la figura jurídica por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor o como consecuencia de un concurso mercantil (quiebra o suspensión de pagos), tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas".[45]

La exención: obligación que no surge

La exención[46] es la figura jurídico-tributaria mediante la cual se eliminan de la regla general de causación hechos o situaciones gravables por razones de equidad, conveniencia o política económica.[47] De acuerdo con la SCJN, "mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentran incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el Artículo 28 constitucional".[48]

La función de las exenciones es "interrumpir el nexo normal entre la hipótesis como causa y el mandato como consecuencia",[49] por lo que impiden "(total o parcialmente) que la realización del hecho imponible se traduzca en el mandato de pago normal".[50]

Las exenciones pueden ser *subjetivas* cuando "la circunstancia neutralizante es un hecho o situación que se refiere directamente a la persona del destinatario legal tributario"[51] u *objetivas* "cuando la circunstancia enervante está directamente relacionada con los bienes que constituyen la materia imponible, sin influencia alguna de la 'persona' del destinatario legal tributario".[52]

"La exención no es una simple liberación total o parcial de la obligación tributaria", ya que, según Sergio Francisco de la Garza, impide el nacimiento de la obligación, esto es, "la obligación no llega a nacer porque la norma exentiva se lo impide".[53] En este sentido, es distinta de una remisión o condonación de deuda. En palabras simples, en la exención la obligación fiscal no nace; en la condonación, la obligación fiscal nace pero se libera al causante de su cumplimiento.

Las normas que establecen exenciones "deben ser interpretadas en forma estricta".[54] Además, es necesario cumplir el requisito de legalidad en los sentidos formal y material.[55] Ahora bien, hay

quienes señalan que solo debe cumplirse el requisito de legalidad en sentido material; esto es así porque mediante un decreto se pueden otorgar exenciones, de acuerdo con el art. 39 del CFF, que se citará a continuación. La limitante es que únicamente puede realizarse en relación con alguna región o actividad del país.

> El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:
>
> I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
>
> Sin que las facultades otorgadas en esta fracción puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación o posible afectación a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una Ley Tributaria Federal o Tratado Internacional. [...]
>
> II. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

En la práctica, tomando en cuenta las limitantes señaladas por la fracc. I del art. 39, muchas veces los decretos se fundamentan en la fracc. III, por lo que se les da el tratamiento de estímulos fiscales. Esta forma de fundamentación no siempre es la correcta, considerando que las exenciones y los estímulos no son sinónimos. A continuación citamos una jurisprudencia relativa a las diferencias entre estímulos fiscales y exenciones:

> ESTÍMULO FISCAL. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 7O., FRACCIÓN IV, DE LA LEY DE INGRESOS Y PRESUPUESTO DE INGRESOS DEL ESTADO DE SONORA, VIGENTE PARA EL EJERCICIO FISCAL DOS MIL CUATRO, NO PUEDE SER CATALOGADO COMO UNA EXENCIÓN TRIBUTARIA Y, POR ENDE, NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS CONTENIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. El estímulo fiscal es un subsidio económico concedido por ley al sujeto pasivo de un impuesto, con el objeto de obtener de él ciertos fines parafiscales, que no representa un desvanecimiento de la obligación tributaria, sino que ésta es asumida por el Estado. Sus elementos son: a) la existencia de un tributo o contribución a cargo del beneficiario del estímulo; b) una situación especial del contribuyente establecida en abstracto por la disposición legal y que al concretarse da origen al derecho del contribuyente para exigir su otorgamiento; y, c) un objeto de carácter parafiscal que consta de un objetivo directo y un objetivo indirecto. El primero consistente en obtener una actuación específica del contribuyente y el segundo radica en lograr, mediante la conducta del propio gobernado, efectos que trasciendan de su esfera personal al ámbito social. Así, dado que el estímulo fiscal es un beneficio erogado por el Estado en sustitución de la obligación tributaria del contribuyente que realiza actividades de índole parafiscal con el objeto de incrementar sus ingresos disponibles, y cuyo fin es que se encuentren solventes para continuar desahogando dichas cargas públicas, entonces, no le son aplicables los principios constitucionales que regulan las contribuciones inmersos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En cambio, la exención fiscal es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia política o económica, que libera al obligado de pagar una contribución, total o parcialmente, por disposición expresa de la ley, de modo tal que funge como una eliminación de la tributación, sin contraprestación alguna, razón por la cual, al impactar a todos los contribuyentes, ésta debe respetar los principios a que alude el dispositivo 31 anteriormente invocado. Sus elementos son: a) debe estar establecida en una disposición materialmente legislativa; b) es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación tributaria, sin contraprestación alguna; c) su aplicación es futura; d) es temporal; y, e) es personal.
>
> Registro: 179 585. Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXI, Enero de 2005, Tesis: V.4o. J/1, Página: 1566.

1 En esta sección se estudian algunas definiciones básicas del *Código Fiscal de la Federación* que se utilizarán en el presente estudio.

2 Como ya estudiamos en la sección correspondiente, el art. 1° del CFF parece reconocer la especialidad de los tratados internacionales.

3 Se interpreta una ley cuando se descubre su sentido y alcance. Véase Héctor Belisario Villegas,*Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 2005, p. 244.

4 Los autores que consideran que esta postura está superada señalan que la redacción actual del CFF se debe a una confusión de legislador: "Esta precisión destaca la confusión del legislador que concibió el actual artículo 5 mezclando la interpretación y la aplicación como si fueran la misma cosa." Véase Diana Bernal, Juan Carlos Izaza y Juan Carlos Roa, "Reforma en materia d interpretación de normas fiscales", *Puntos Finos*, marzo de 2009, p. 17, disponible en http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2009_164-A2.pdf

5 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 245.

6 Manuel Hallivis Pelayo,*Interpretación en materia tributaria*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, disponible en biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf, p. 90.

7 *Ibid.,* p. 87.

8 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *Derecho fiscal*, Themis, México, 2006, p. 140.

9 Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3ª ed., Oxford University Press, México, 2014, p. 119.

10 Gregorio Sánchez León, *Derecho fiscal mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, 2000, México, p. 202.

11 En caso de que los interponga, las cantidades adeudadas al fisco se vuelven exigibles si el contribuyente no es exitoso en su defensa.

12 Gregorio Sánchez León, *op. cit.*, p. 205, citando a Giuliani Fonrouge.

13 De esta opinión es Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 428.

14 Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 308.

15 *Ibid*., p. 311.

16 La tasa mensual de recargos por prórroga, incluida la actualización, se prevé en la *Ley de Ingresos de la Federación*.

17 La transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país gozará del mismo tratamiento. La idea de darles el mismo tratamiento es evitar que se genere un diferencial en costos entre un vuelo a la frontera del lado estadounidense (por ejemplo) y la frontera mexicana, de manera que no resulte, por razón del IVA, más barato viajar a El Paso, Texas, que a Ciudad Juárez, Chihuahua.

18 El art. 5° del Reglamento del CFF señala: "Para los efectos del artículo 9, fracción I, inciso a), del Código, se considera que la personas físicas no han establecido su casa habitación en México, cuando habiten temporalmente inmuebles con fines turísticos y su centro de intereses vitales no se encuentre en territorio nacional."

19 El concepto *centro de intereses vitales* se analiza a fondo en el tema especial con dicho nombre.

20 De acuerdo con el art. 176 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*: "se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda. No se considerará el impuesto sobre dividendos señalado en el segundo párrafo del artículo 140 de la presente Ley al momento de determinar los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes".

21 Lo antes señalado se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y

durante los tres ejercicios fiscales siguientes. Lo anterior no se aplica cuando el país donde se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

22 México, con esta reforma, perdió –de manera inexplicable– potestades tributarias.

23 De acuerdo con el *Código Civil Federal*, art. 2323: "Las ventas judiciales en almoneda, subasta o remate públicos, se regirán por las disposiciones de este Título, en cuanto a la substancia del contrato y a las obligaciones y derechos del comprador y del vendedor, con las modificaciones que se expresan en este Capítulo. En cuanto a los términos y condiciones en que hayan de verificarse, se regirán por lo que disponga el Código de Procedimientos Civiles."

24 Según el art. 15 del CFF: "Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia."

25 De acuerdo con el art. 381 de la *Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*: "En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria."

26 Estímulo fiscal que entró en vigor en México a partir de 2004, tomando como base los REITS (*real estate investment trusts*) estadounidenses. La primera colocación pública de certificados de participación de un FIBRA se dio en 2011.

27 Con fundamento en el art. 45-B de la *Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito*: "Por virtud del contrato de factoraje, la empresa de factoraje financiero conviene con el cliente en adquirir derechos de crédito que éste tenga a su favor por un precio determinado o determinable [...]".

28 Los cálculos se realizan hasta el diezmilésimo.

29 Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado (art. 3º, CFF).

30 La única excepción está prevista en el propio art. 21 del CFF y se refiere a los ajustes de precios en operaciones entre partes relacionadas, siempre que derive de un acuerdo entre autoridades competentes y dichas autoridades hubieren devuelto el impuesto sin el pago de cantidades a título de intereses.

31 Registro 161 768, Localización: Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta,* XXXIII, Junio de 2011, Página: 1574, Tesis: VI.3o.A.351 A.

Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa. Responsabilidad solidaria. la establecida en el artículo 26, fracción III, párrafo tercero, de Código Fiscal de la Federación, no debe tener como límite la participación que quienes desempeñen las funciones de dirección general, gerencia general o administración única, tengan como socios o accionistas en el capital social de la persona moral deudora principal.

32 *Código Fiscal de la Federación*, art. 4°.

33 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 381.

34 Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1985, p. 634.

35 *Ibid.*, p. 630.

36 *Código Fiscal de la Federación*, art. 67, párrafo segundo.

37 *Ibid.*, párrafo cuarto.

38 De acuerdo con la redacción del art. 22 del CFF, que señala que la solicitud de devolución es una gestión de cobro que interrumpe la prescripción.

39 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 378.

40 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 557.

41 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 381.

42 Osvaldo H. Soler, *op. cit.*, p. 276.

43 Regla I.10.2.1, Resolución Miscelánea 2014. "Regla I.10.2.1. Para los efectos de lo dispuesto en el presente Capítulo, por Decreto se entiende el Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el

pago de los impuestos por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares, publicado en el DOF el 31 de octubre de 1994 y modificado a través de los Diversos publicados en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007."

44 Creado mediante la ley publicada el 31 de diciembre de 1968. Lo que permite el pago en especie es el decreto del 10 de octubre de 2002. El pago en especie consiste en la posibilidad de cubrir el impuesto al poner a disposición del Estado tiempo diario de transmisión.

45 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 563. La condonación relacionada con causas de fuerza mayor está incluida en el art. 39 del CFF; lo relativo a las multas, en el art. 74 del mismo ordenamiento.

46 Adolfo Arrioja Vizcaíno distingue entre exención y subsidio al señalar que este es siempre parcial.

47 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 545.

48 *Ibid.*, p. 549.

49 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 366.

50 *Ibid.*

51 *Ibid.*, p. 367.

52 *Ibid.*

53 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 448.

54 Héctor Belisario Villegas, *op. cit.*, p. 368.

55 Sergio Francisco de la Garza, *op. cit.*, p. 449.

Autoevaluación

1. **¿Qué método de interpretación se utiliza en relación con las normas que establezcan cargas a los particulares, excepciones a las mismas y las que fijen infracciones y sanciones? Explique dicho método.**

   El método de interpretación estricta. Se refiere a aquel que toma en cuenta el sentido literal de las palabras.

2. **¿Qué es el principio de autodeterminación?**

   En este principio, el propio contribuyente precisa la cantidad que debe pagar al Estado.

3. **Explique la época de pago de las contribuciones.**

   Es un elemento esencial de los tributos por decisión jurisprudencial. El art. 6° del CFF señala que las contribuciones se pagan en el momento señalado en las disposiciones respectivas. Si no hay disposición expresa, si la contribución se calcula por periodos y en los casos de retención, se paga a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a la terminación del periodo. En los otros casos, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

4. **Señale dos requisitos para la autorización del pago en parcialidades.**

   Que se presente el formato de solicitud junto con el pago de 20% del monto total adeudado y la garantía por el 80% restante.

5. **¿Qué pasa si el retenedor no retuvo la cantidad que debió haber retenido?**

   Aun cuando no retenga, debe enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

6. **Defina México para efectos fiscales.**

   En términos del art. 8° del CFF, es lo que conforme a la Constitución federal integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.

7. **¿Qué personas físicas son residentes en México?**

   De acuerdo con el art. 9° del CFF, las personas que hayan establecido su casa habitación en México, así como las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios o trabajadores del Estado aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

8. **¿Qué personas morales son residentes en México?**

   Aquellas que hayan establecido en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

9. **En términos del art. 10 del CFF, ¿cuál es el domicilio fiscal de las personas físicas y morales?**

   Físicas:

   a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

   b) Cuando no realizan actividades empresariales, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

   c) Únicamente en los casos en que la persona física no cuente con un local, su casa habitación.

   Morales:

   a) Cuando sean residentes en el país, el local donde se encuentre la administración principal del negocio.

   b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento. En el caso de varios establecimientos, el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país o, en su defecto, el que designen.

10. **Explique los supuestos de enajenación en fideicomiso.**

De acuerdo con el art. 14 del CFF, cuando el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes, así como cuando el fideicomitente pierde el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

11. **¿Qué cantidades debo pagar si no cubro una contribución en tiempo, las autoridades fiscales no han iniciado facultades de comprobación ni han detectado dicho incumplimiento, y no hay presentación de dictamen?**

La contribución actualizada adicionada con recargos.

12. **¿Cuáles son los accesorios de las contribuciones?**

Los recargos, las multas, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del art. 21 del CFF.

13. **¿Qué artículo prevé el catálogo de responsables solidarios? Dé dos supuestos.**

El art. 26 del CFF. Son responsables solidarios los retenedores y los liquidadores o síndicos.

14. **¿Cómo se extingue un crédito fiscal?**

Por medio del pago o la prescripción.

15. **¿Qué es la caducidad?**

En términos del art. 67 del CFF, tiene lugar cuando las facultades para determinar contribuciones o accesorios de las autoridades fiscales se extinguen por el paso del tiempo (cinco años por regla general).

Capítulo

4

Sujetos de la relación jurídico-tributaria: derechos y obligaciones

Sumario

Este capítulo se centrará en los derechos y obligaciones previstos en el *Código Fiscal de la Federación* (CFF) para los contribuyentes y las autoridades fiscales. En cuanto a los causantes, se analizará el pago de contribuciones, su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y diversos avisos al mismo. Se examinarán las infracciones y los delitos relacionados con el RFC, así como la opción que tienen algunas personas morales o físicas con actividades empresariales y los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero de presentar dictamen por contador público autorizado. Se enfatizarán los beneficios del dictamen, la revisión secuencial, la presunción de validez y la posibilidad de modificaciones a las declaraciones respecto de las contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen, considerando que es pago espontáneo. En cuanto a los derechos, se estudiarán la devolución y la compensación y las relaciones entre ellas.

También nos referiremos a las consultas y solicitudes de autorización en términos de los arts. 34 y 36 bis del CFF, respectivamente. Se estudiarán las diferencias entre ellas (la consulta aclara un precepto y su vigencia es ilimitada mientras no cambien los hechos o el derecho; la autorización permite la aplicación de un régimen particular y tiene vigencia durante un ejercicio fiscal) y las últimas modificaciones al régimen de consultas, a fin de considerar que la respuesta negativa a las mismas no genera obligaciones para el contribuyente. Se abordará el procedimiento de reconsideración, que solo procede cuando existe una resolución administrativa dictada en abierta contravención a las disposiciones fiscales y cuando hubieran transcurrido los plazos para interponer medios de defensa sin que estos se hubieren presentado. Por último, se analizará la negativa ficta, el derecho a considerar que si la autoridad no resuelve una petición en un plazo de tres meses la respuesta es negativa, con el fin de acceder de forma más expedita a los medios de defensa correspondientes.

Se examinará el principal derecho de las autoridades, que consiste en ejercer facultades de comprobación a fin de determinar las cantidades que le adeudan los contribuyentes y cobrarlas coactivamente, si fuera el caso. El ejercicio de dichas facultades se sujeta a una serie de formalidades, por implicar un acto de molestia al particular regulado por el art. 16 de la Constitución federal; en específico, deben cumplirse las formalidades previstas para el cateo.

Se analizarán las facultades de comprobación más comunes, que son la revisión de gabinete (en las oficinas de la autoridad) y las visitas domiciliarias (en el domicilio del contribuyente); se estudiarán sus formalidades esenciales y plazos, haciendo énfasis en que en toda visita domiciliaria deberá haber como mínimo tres actas: la de inicio, la última acta parcial y la final. También se revisarán los plazos para el ejercicio de facultades de comprobación, la liquidación y el procedimiento administrativo de ejecución. Por último, se tratará la determinación presuntiva, cuándo procede y cómo cuantifican las autoridades el impuesto a pagar.

Los contribuyentes

El CFF incluye las obligaciones y derechos fundamentales de los contribuyentes, cuya obligación principal es, obviamente, el pago de contribuciones. Aunque esta obligación se encuentra regulada en cada una de las leyes fiscales especiales (por ejemplo, la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, LISR), el CFF define las reglas básicas de causación y determinación del impuesto. En adición o en forma complementaria a la obligación del pago de contribuciones, hay otras, como la inscripción y los avisos al RFC o la elaboración de dictámenes sobre los estados financieros del contribuyente, a cargo de un contador público autorizado.

En cuanto a los derechos del contribuyente, los principales son la devolución y la compensación de las cantidades pagadas en exceso o indebidamente; el obtener respuesta a sus cuestionamientos mediante la aplicación de los arts. 34 (resolución de consultas) o 36 bis (solicitudes de autorización) del CFF; el trámite de reconsideración, que constituye una oportunidad para que el causante logre que las autoridades modifiquen una resolución eminentemente ilegal cuando aquel no haya tenido medios de defensa; y la negativa ficta, también regulada en el CFF, la cual permite al contribuyente considerar que si las autoridades fiscales no le responden en tres meses, la respuesta a su petición fue negativa. Esta suposición le permite acceder de forma más expedita al medio de defensa de su elección.

Obligaciones

Inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes

El art. 27 del CFF señala lo siguiente:

> Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal [...]. Asimismo, las personas a que se refiere este párrafo estarán obligadas a manifestar al registro federal de contribuyentes su domicilio fiscal; en el caso de cambio de domicilio fiscal deberán presentar el aviso correspondiente [...]. La autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en

el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

En este párrafo primero se resumen las obligaciones en relación con el Registro Federal de Contribuyentes (RFC). Son las siguientes:

1. Registrarse y solicitar el certificado de firma electrónica avanzada (conocida como FIEL).[1]
2. Proporcionar información relativa a identidad, domicilio y situación fiscal.
3. Manifestar domicilio y notificar cambios de domicilio.

Este párrafo señala a algunos de los obligados a inscribirse en el Registro, como las personas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen.

También se reitera que si se manifiesta un domicilio fiscal distinto al que corresponde de acuerdo con el art. 10 del CFF, la autoridad fiscal considerará domicilio fiscal aquel que corresponda según las reglas de dicho artículo.

Asimismo, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes y su certificado de firma electrónica avanzada, así como presentar los avisos que señale el Reglamento de este Código, los socios y accionistas de las personas morales a que se refiere el párrafo anterior, salvo los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.

Las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse conforme al párrafo anterior, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma. Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

No estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Estos párrafos señalan que los socios o accionistas de las personas morales mexicanas también deben inscribirse en el RFC, con excepción de:

a) Miembros de personas morales con fines no lucrativos (reguladas en el Título III de la LISR).

b) Personas que adquieran acciones en mercados reconocidos y que sean de las colocadas entre el gran público inversionista, siempre que no soliciten su registro en el libro de accionistas. Por ejemplo, las acciones cotizadas en la Bolsa Mexicana de Valores.

c) Socios residentes en el extranjero, siempre que la persona moral presente una relación de

socios con sus datos de identificación y su número de identificación fiscal en el extranjero.

También se señalan algunas obligaciones para las personas morales mexicanas; la principal, solicitar y verificar el RFC de sus socios o accionistas. Asimismo, se prevé que los empleadores que realicen pagos por salarios (Capítulo I del Título IV de la LISR) deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos. En otras palabras, los patrones tienen la obligación de registrar a sus trabajadores.

En resumen, los obligados a inscribirse en el RFC se presentan en el cuadro 4.1.

Cuadro 4.1. Obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Residentes en México	*a)* Obligados a presentar declaraciones periódicas. *b)* Obligados a expedir comprobantes fiscales digitales. *c)* Los que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones. *d)* Los socios y accionistas de las personas morales, salvo: 1) los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la LISR, 2) los que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.
Residentes en el extranjero	*Pueden solicitar su inscripción en el Registro si les resulta conveniente.* Los socios o accionistas de sociedades mexicanas no están obligados a inscribirse si la persona moral residente en México presenta ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.[2]

Los avisos que deben presentarse en el RFC son, de acuerdo con el art. 29 del *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, los siguientes:

I. Cambio de denominación o razón social;

II. Cambio de régimen de capital;

III. Corrección o cambio de nombre;

IV. Cambio de domicilio fiscal;

V. Suspensión de actividades;

VI. Reanudación de actividades;

VII. Actualización de actividades económicas y obligaciones;

VIII. Apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades;

IX. Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades;

X. Inicio de liquidación;

XI. Apertura de sucesión;

XII. Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación de la sucesión;

XIII. Cancelación en el registro federal de contribuyentes por defunción;

XIV. Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación total del activo;

XV. Cancelación en el registro federal de contribuyentes por cese total de operaciones;

XVI. Cancelación en el registro federal de contribuyentes por fusión de sociedades;

XVII. Cambio de residencia fiscal, y

XVIII. Inicio de procedimiento de concurso mercantil.

El no cumplir con el registro o con alguno de los avisos que según la ley deben presentarse ante el RFC puede constituir una infracción (en términos del art. 79 del CFF) o un delito (de acuerdo con el art. 110 del mismo código). Ambos supuestos se estudiarán a continuación.

Infracciones

El art. 79 del CFF señala que son infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes las siguientes:

I. No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente de manera espontánea.[3]

Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.

Por ejemplo, los trabajadores deben ser inscritos por su patrón.

II. No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.

III. No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.

IV. No citar la clave del registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la Ley.

V. Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación de personas morales, sin cumplir lo dispuesto por el artículo 27 de este Código.

VI. Señalar como domicilio fiscal para efectos del registro federal de contribuyentes, un lugar distinto del que corresponda conforme al Artículo 10.

VII. No asentar o asentar incorrectamente en las actas de asamblea o libros de socios o accionistas, el registro federal de

contribuyentes de cada socio o accionista, a que se refiere el tercer párrafo del artículo 27 de este Código.

VIII. No asentar o asentar incorrectamente en las escrituras públicas [...] la clave correspondiente a cada socio o accionista [...].

El art. 80 del CFF señala las multas correspondientes a la realización de las infracciones referidas.

Delitos

En cuanto a los delitos relacionados con la inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes, el art. 110 del CFF señala que se impondrá de tres meses a tres años de prisión a las personas que realicen alguna de las conductas siguientes:

I. Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

II. Rinda con falsedad al citado registro, los datos, informes o avisos a que se encuentra obligado.

III. Use intencionalmente más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.

IV. Modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal, o bien ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, a fin de obtener información de terceros.

V. Desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o del requerimiento de la contabilidad, documentación o información, [...] o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos, o que hubieran realizado actividades por las que deban pagar contribuciones, haya transcurrido más de un año contado a partir de la fecha en que legalmente tenga la obligación de presentar dicho aviso, o cuando las autoridades fiscales tengan conocimiento de que fue desocupado el domicilio derivado del ejercicio de sus facultades de comprobación.

En términos del CFF, no se formulará querella si la persona subsana la omisión antes de que la autoridad la descubra o notifique el inicio de las facultades de comprobación.

Contabilidad

La LISR señala qué tipo de contribuyentes tienen la obligación de llevar contabilidad. La contabilidad se integra, en términos del art. 28 del CFF, por:

los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes; en el Reglamento de este Código se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.

De acuerdo con dicho precepto, la contabilidad se llevará en medios electrónicos y la documentación comprobatoria de los registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

A partir de 2015, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad ingresarán de forma mensual su información contable por medio de la página de internet del SAT.

Esta última obligación ha sido –y seguramente seguirá siendo– cuestionada en tribunales por los contribuyentes, por tratarse de una intromisión permanente y genérica de la autoridad administrativa, siendo que dichos actos de molestia deben ser excepcionales y temporales, de acuerdo con el art. 16 constitucional, y deben contenerse en un escrito emitido por autoridad competente que funde y motive la causa legal de dicho proceder.

Pago mediante declaración: propio contribuyente, retenedor, recaudador

Además del registro, una de las obligaciones principales de los contribuyentes es el pago de las contribuciones. Aunque este tema ya fue analizado, es importante señalar de nuevo que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Por regla general los contribuyentes determinan las contribuciones, las cuales se pagan, a falta de disposición expresa, mediante declaración que se presenta ante las oficinas autorizadas dentro de los plazos señalados por la ley.[4]

En cuanto a la retención, tema que ya fue analizado también, cabe señalar que "aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido".[5] Asimismo, el art. 6º indica que: "Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional." Los retenedores, en términos del art. 26 del CFF, son responsables solidarios del pago de contribuciones.

Dictamen de estados financieros

En términos del art. 32-A del CFF, a partir de 2014 el dictamen de estados financieros ya no es obligatorio, sino opcional para ciertos contribuyentes. Estos contribuyentes son las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que:

a) En el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a $100 000 000.00.

b) El valor de su activo sea superior a $79 000 000.00.

c) Por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

La presentación del dictamen por el resto de los contribuyentes no tiene efecto alguno en términos del art. 59 del *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*.[6]

Este dictamen es realizado, en términos del art. 52 del CFF, por contador público autorizado y contiene información sobre el estado fiscal de las personas (que opten por hacerlo), la cual es dotada de una presunción de validez. En este sentido, el propio art. 52 del CFF señala:

> 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 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 [ciertos] requisitos.

El beneficio de obtenerlo está contenido en el art. 52-A, que prevé la *revisión secuencial*. Esto significa que primero se revisa el dictamen (con el contador público autorizado que lo realizó), y solo si los documentos proporcionados por el contador no fueran suficientes, o se presentaran fuera de tiempo, o si se tratara de información incompleta, podrían ejercerse directamente facultades de comprobación con el contribuyente. El beneficio de la revisión secuencial no es aplicable, en términos del art. 52-A (inciso j), cuando se trate de revisiones electrónicas en términos de la fracc. IX del art. 42 del CFF.

El dictamen se presenta a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate. En caso de que en el dictamen se determinasen diferencias de impuestos a pagar, estas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los 10 días posteriores a la presentación del dictamen.[7]

Las correcciones realizadas dentro de los 10 días siguientes a la presentación del dictamen se consideran espontáneas; por tanto, no dan lugar a la imposición de multas. Lo anterior, en términos del art. 73 del CFF, que a la letra señala:

> No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:
>
> I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
>
> II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
>
> III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

El art. 73 del CFF es muy importante, pues señala los supuestos –además del de la corrección de las observaciones realizadas en el dictamen– en los que el pago de contribuciones se considera espontáneo. La espontaneidad es relevante porque evita que se impongan sanciones al contribuyente. Por ejemplo, un pago espontáneo de contribuciones fuera de tiempo resulta en el pago de las contribuciones, los accesorios y recargos (indemnización), pero no da lugar al pago de multas.

Cuadro 4.2. Beneficios del dictamen.

Revisión secuencial	Los datos contenidos se presumen ciertos. Primero debe revisarse el dictamen y después se puede revisar directamente al contribuyente.
Pago espontáneo	Si la omisión se subsana dentro de los 10 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros.

Derechos

La devolución y la compensación

Tanto la compensación como la devolución se refieren a la posibilidad de *recuperar* las cantidades pagadas en exceso a las autoridades fiscales. Esta recuperación puede lograrse por dos vías: al solicitar que dichas cantidades sean devueltas (trámite de devolución) o al extinguir otras obligaciones fiscales por medio de la compensación de las cantidades que el fisco adeuda al contribuyente. En ambos casos, las cantidades deben actualizarse (dotar de valor real al dinero).

En caso de que se solicite una devolución y el fisco considere que el causante le adeuda contribuciones, la cantidad que se solicita en devolución puede compensarse de oficio en contra de dicho adeudo. Si una vez que se realiza la compensación queda un remanente, se puede solicitar la devolución del mismo.

Hay ciertos casos en los que las cantidades no pueden compensarse. Son los siguientes:

a) Si la devolución se ha solicitado, o

b) Cuando ha prescrito la obligación de devolver las cantidades.

c) Si son cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución.

Hay quienes señalan que es más conveniente realizar la compensación que solicitar la devolución, a efecto de evitar el trámite de calificación de la devolución por parte de las autoridades fiscales. Esto es así porque la compensación la efectúa el contribuyente, quien solo está obligado a dar un aviso posterior al fisco. En la devolución se debe solicitar que las autoridades califiquen la procedencia

de la misma.

La devolución

La *devolución* se refiere a la calificación que realiza el fisco acerca de la procedencia del reintegro de las cantidades que el contribuyente pagó en exceso o indebidamente. Se regula en el art. 22 del CFF, que señala: "Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales."

El trámite de devolución prevé reglas especiales, como se muestra en el cuadro 4.3.

Cuadro 4.3. Reglas para el trámite de devolución.

Contribuciones retenidas	La devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Ejemplo: Si a un residente en el extranjero se le retiene ISR cuando se le paga un ingreso de fuente de riqueza en México, la persona que tiene derecho a solicitar la devolución es el residente en el extranjero y no el retenedor. Esto es así porque el sujeto del impuesto es el residente en el extranjero.
Impuestos indirectos	Se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Ejemplo: En el IVA, la persona que causa el impuesto es el enajenante; sin embargo, el art. 22 del CFF señala que puede solicitar su devolución aquel a quien se le trasladó el impuesto (el consumidor). Esta modificación se generó a partir de los amparos interpuestos por empresas que fabricaban jugos de frutas. La idea es eliminar el incentivo para solicitar la devolución, tomando en cuenta que el consumidor difícilmente la solicitará por el bajo retorno que recibiría (realiza muy pocas operaciones y por montos bajos). Esta reforma, en nuestra opinión, no es acorde con la simetría fiscal, puesto que quien debe estar autorizado para solicitar la devolución es el causante (sujeto) del impuesto y no un tercero (aunque por disposición legal sea el tercero el que lo pague). Si el impuesto no se cubre, es al sujeto al que se le solicita su pago.

Es importante mencionar, nuevamente, que el fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración con saldo a favor y hasta aquel en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

En cuanto a los plazos para solicitar la devolución y obtenerla, se presenta un resumen en el cuadro 4.4.

Cuadro 4.4. Plazos para solicitar y obtener la devolución.

Hasta cinco años a partir del pago de lo indebido o del entero de las cantidades pagadas en exceso	**Información adicional que se puede requerir una vez realizada la solicitud**	**Obligación de devolver**
	a) Si hay errores: la autoridad requiere para que mediante escrito y en un plazo	

Se interrumpen con cada gestión de cobro por parte del particular. Gestión de cobro = solicitud de devolución (excepto si el particular se desiste).	de 10 días se aclaren los datos. *b)* Si se requiere información adicional: podrán requerirlos en un plazo no mayor de 20 días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución. Las autoridades fiscales solo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los 10 días siguientes a la fecha en que se haya cumplido el primer requerimiento (otorgando al contribuyente un plazo de 10 días). Si el particular no cumple en los plazos antes señalados, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. Los requerimientos suspenden el plazo previsto para efectuar la devolución.	El monto de la devolución deberá ponerse a disposición del contribuyente dentro de un plazo de 40 días siguientes a la fecha en que se presente la solicitud de devolución correspondiente. De no ser así, se deberán pagar intereses al causante.

En cuanto a la prescripción, el art. 22 señala lo siguiente: "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular, se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud."

Con esta adición se establece o aclara que el plazo para la devolución empieza a correr desde que se realiza el pago en exceso o de lo indebido y no desde que el particular hace saber a las autoridades que le adeudan una cantidad determinada.

El art. 22 también señala que la devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

Asimismo, el art. 22 del CFF señala la posibilidad de que las autoridades inicien facultades de comprobación a fin de verificar la procedencia de la solicitud de devolución. En este sentido, los plazos para devolver se suspenden hasta en tanto se emita la resolución correspondiente. Las facultades de comprobación para revisar la devolución solo pueden durar 90 días a partir de la notificación del inicio. Este plazo será de 180 días si las autoridades requieren información a terceros o si se trata de contribuyentes respecto de los cuales se solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país.

El ejercicio de las facultades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución será independiente del ejercicio de otras facultades que ejerza la autoridad con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Si las autoridades devuelven sin ejercer sus facultades de comprobación, la devolución no implica resolución favorable para el contribuyente y quedan a salvo las facultades de comprobación de la autoridad.

En los últimos años se ha observado una tendencia de las autoridades fiscales a dificultar los trámites de devolución, ya sea en la práctica o por cambios en la ley. Consideramos que esta estrategia es poco deseable, porque si los contribuyentes perciben que es extremadamente difícil obtener una devolución, se desincentivará el pago de contribuciones o el cumplimiento de otras obligaciones fiscales.[8] Véanse al respecto los ejemplos siguientes:

Ejemplo:

Si un contribuyente no está seguro de ubicarse en la hipótesis normativa que le genere una obligación fiscal, tiene dos posibilidades: *a)* pagar el impuesto y, una vez que corrobore que no está obligado al pago, pedir la devolución, o *b)* no pagar el impuesto y correr el riesgo de pagarlo posteriormente con actualización y recargos. Si los trámites de devolución se complican, los contribuyentes pueden tender a la opción *b)*.

Ejemplo:

Una persona física solicita comprobantes médicos con el fin de aplicar la deducción en su declaración anual (en términos del art. 151 de la LISR). Esto resulta en un saldo a favor que las autoridades deberán devolverle. Si no le devuelven, el contribuyente tenderá a no solicitar más comprobantes, con lo que facilitará la evasión de los médicos de sus obligaciones fiscales.

La compensación

La *compensación* es, de acuerdo con la legislación civil, una forma de extinguir obligaciones. La extinción vía compensación es posible cuando dos personas reúnen las características de deudores y acreedores recíprocos. Esta situación puede surgir en material fiscal y se regula en el art. 23 del CFF, el cual señala: "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros."

La compensación se puede realizar de oficio, en relación con cantidades que el fisco esté obligado a devolver.

Los impuestos sobre los que sería posible compensar pueden referirse a: *a)* cantidades debidas a título propio o *b)* cantidades retenidas a terceros.

Las condiciones para compensar son que los impuestos que se pretenda compensar: *a)* deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, *b)* los administre la misma autoridad y *c)* no tengan destino específico.

La compensación se realiza actualizando las cantidades desde el mes en que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración con saldo a favor, hasta que la compensación se realice. Hay que tomar en cuenta que los contribuyentes están obligados a presentar aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.[9]

Si una vez que se ha realizado la compensación queda un remanente, se puede solicitar la devolución.

Las cantidades siguientes no se pueden compensar:

1. Las cantidades cuya devolución se hubiere solicitado.
2. Las cantidades por las que la obligación de devolver ya haya prescrito.
3. Si son cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado, o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución.

En resumen, la compensación no puede utilizarse respecto de cantidades por las que no proceda la devolución.

Consultas y solicitudes de autorización

Tanto las consultas como las solicitudes de autorización son mecanismos para pedir que las autoridades aclaren disposiciones fiscales u otorguen régimen para un contribuyente en particular. Estos mecanismos de acercamiento entre contribuyentes y autoridades fiscales cada vez se utilizan menos, pues rara vez son favorables a los particulares y las determinaciones negativas no son impugnables.

Ambas se relacionan con el derecho de petición previsto en el art. 8° constitucional, que a la letra señala:

> Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.
>
> A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Esta relación se basa en la pregunta que formulan los contribuyentes a las autoridades fiscales, la cual debe contestarse en términos del art. 8º constitucional y de acuerdo con la legislación fiscal

(señala requisitos para formular la pregunta e incluye tiempos máximos para dar respuesta).

En ambos casos, las promociones para formular consultas o solicitar autorización que se presenten y para las que no haya forma oficial, deberán cumplir los requisitos de los arts. 18 y 18-A del CFF; los principales son los siguientes:

> **Artículo 18**
>
> Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:
>
> I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
>
> II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
>
> III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
>
> **Artículo 18-A**
>
> I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código. [El art. 19 se refiere a los representantes legales de los contribuyentes, representación que debe otorgarse mediante escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos; las firmas del otorgante y de los testigos deberán ser ratificadas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.]
>
> II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.
>
> III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
>
> IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.
>
> V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.
>
> VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
>
> VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.
>
> VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código [el acta de liquidación].

Los artículos que regulan las solicitudes de autorización y consultas son el 36 bis y 34 del CFF, respectivamente. Por su importancia, ambos se citan a continuación. El art. 36 bis señala:

> Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

> Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

De la cita anterior concluimos que este tipo de solicitudes resultan, si son favorables, en la autorización o determinación de régimen específico para los contribuyentes. La resolución favorable a dichas solicitudes tiene vigencia por un ejercicio fiscal únicamente.

El art. 34 del CFF señala:

> Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.
>
> La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:
>
> I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
>
> II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
>
> III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.
>
> La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.
>
> Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.
>
> Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.
>
> El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.

En resumen, las consultas deben referirse a una situación real y concreta y se debe informar a la autoridad con veracidad de todos los hechos relacionados con dicha consulta (de no hacerlo, no será vinculativa). Si cambia la disposición normativa en la que se fundó la consulta, deja de tener efectos.

El art. 34 expresamente señala que:

> Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

El propósito de este párrafo, evidentemente, es que para efectos de medios de defensa la resolución de las consultas no cause perjuicio al particular. Si no es obligatorio para el particular, no causa perjuicio, por tanto, que el contribuyente no pueda acceder a medios de defensa en contra de la

resolución de una consulta. En este sentido, se resolvió lo siguiente:

> CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE LAS RESPUESTAS RECAÍDAS A AQUÉLLAS NO SON OBLIGATORIAS, NO VIOLA LA GARANTÍA DE ACCESO A LA IMPARTICIÓN DE JUSTICIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DEL 2007). El citado precepto no viola la garantía contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues no impide el acceso a la impartición de justicia, ya que no coarta el derecho de los gobernados para interponer los medios de defensa conducentes a fin de que se resuelva el caso concreto. Esto es, el artículo 34, cuarto párrafo, del Código Fiscal de la Federación, no priva del derecho de acción al particular por establecer que la respuesta recaída a la consulta fiscal no le es obligatoria, pues ello no implica necesariamente que por esa razón sea inimpugnable, sino simplemente consigna que debe esperar a que tal decisión le sea aplicada en una resolución definitiva.
>
> Registro: 168 703, Tesis aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXVIII, Octubre de 2008, Tesis: 2a. CXXXVIII/2008, Página: 455.
>
> CONSULTA FISCAL. EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN CONSTITUYE UNA NORMA DE CARÁCTER ADJETIVO O PROCEDIMENTAL. Del citado precepto se advierte que la "consulta fiscal", tiene como finalidad generar certeza jurídica en el sujeto pasivo de la relación tributaria, respecto del criterio de la autoridad fiscal, cuando estima dudosa la interpretación y/o aplicación de alguna norma legal a una situación real y concreta, para lo cual acude ante ésta solicitándole que emita su opinión en torno a la situación específica consultada. Asimismo, prevé cuáles son los efectos y las consecuencias de las respuestas desfavorables a los particulares, las cuales se traducen en lo siguiente: a) la respuesta adversa al particular no surte efecto legal alguno, por lo que no le vincula a su observancia, es decir, no produce afectación a su esfera jurídica; b) únicamente tiene el carácter de resolución, aquella en la que la autoridad aplique el criterio contenido en la respuesta desfavorable, lo que implica que condiciona su eficacia jurídica a la existencia de un acto concreto de aplicación; c) se establece, a favor del particular, la posibilidad de combatir, a través de los medios de defensa –recurso de revocación o juicio de nulidad–, dichas resoluciones. De lo anterior se concluye que el cuarto párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, constituye una norma de carácter adjetivo o procedimental, en tanto que la posibilidad de impugnar no es otra cosa que el reconocimiento del derecho de acción del particular para acudir ante un órgano del Estado a exigir el desempeño de la función jurisdiccional, es decir, se trata de un derecho de defensa oponible al acto administrativo, que afecta la esfera de derechos del particular.
>
> Registro: 161 669, Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXXIV, Julio de 2011, Página: 288, Tesis: 1a. CXXXIX/2011, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

Las resoluciones favorables, ya sean a una solicitud de autorización (art. 36 bis) o a una consulta (art. 34), solo pueden modificarse por medio del juicio de lesividad, el cual está regulado en el art. 36 del CFF, que a la letra señala:

> Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.
>
> Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

El juicio de lesividad es competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) y está previsto en el art. 36 del CFF. Parte de la base de que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular solo pueden ser modificadas o revocadas por un órgano jurisdiccional. Lo anterior tiene el propósito de dotar de certeza jurídica a los particulares.

A continuación se cita una tesis (no jurisprudencia) que resulta pertinente, ya que explica las

consecuencias de las consultas fiscales y la forma en que las autoridades pueden modificarlas (juicio de lesividad):

> CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD GENERAN DERECHOS O SON FAVORABLES AL PARTICULAR, NO PUEDEN DESCONOCERSE AL DETERMINARSE UN CRÉDITO FISCAL, SI NO CAMBIAN LAS CONDICIONES EN QUE SE EMITIERON O SON PREVIAMENTE MODIFICADAS O REVOCADAS MEDIANTE EL JUICIO DE LESIVIDAD. Los artículos 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación en lo que interesa establecen, el primero, que las respuestas a las consultas fiscales favorables a los particulares que las formulan generan derechos en su favor y, el segundo, que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Ahora bien, cuando se emiten resoluciones administrativas favorables al particular en respuesta a consultas fiscales, que se limitan a interpretar el contenido y alcance de la ley para concluir que la actividad de aquél se encuentra en los supuestos normativos, pero en ningún momento innovan o dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas de las que ya se encuentran incorporadas en los numerales objeto de la consulta, es obligado concluir que no determinan régimen fiscal alguno al contribuyente, sino sólo le disipan su interrogante respecto del contenido y alcance –interpretación– de preceptos específicos conforme a circunstancias dadas, es decir, se concretan a constatar un derecho y situación previstas y determinadas en las normas. Así las cosas, la vigencia de dichas resoluciones es duradera hasta en tanto los supuestos de hecho bajo los cuales se expidieron no se modifiquen o cambien, o bien, las mismas sean invalidadas merced a un juicio de lesividad, pues la lógica de lo razonable apunta que ante las mismas condiciones de facto y de jure deben imperar las mismas consecuencias. En este contexto, la autoridad no puede desconocer unilateralmente los derechos o la situación favorable que generó mediante dichas resoluciones, en detrimento de la permanencia y estabilidad que debe garantizar el orden jurídico a fin de mantener un clima de confianza y paz jurídica, pues si las circunstancias de hecho y los supuestos normativos bajo los cuales se emitieron las resoluciones favorables son los mismos, resulta lógico que los derechos o situaciones jurídicas generados perduren hasta en tanto los presupuestos cambien o se modifiquen en los términos apuntados, ya que de no ser así se haría nugatorio el principio de seguridad jurídica al dejar en el ánimo y arbitrariedad de la autoridad la decisión de analizar nuevamente un acto respecto del cual ya se había pronunciado favorablemente. En este orden de ideas, si la autoridad fiscal determina un crédito fiscal a cargo del particular desconociendo las resoluciones favorables referidas, sin que hubiesen cambiado las circunstancias en que se emitieron o previamente se hubiesen modificado o revocado mediante el medio de defensa mencionado, transgrede en perjuicio de aquél las garantías de legalidad y seguridad jurídica que tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.
>
> Registro: 181 171, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XX, Julio de 2004, Tesis: I.4o.A.429 A, Página: 1701.

Cuadro 4.5. Diferencias y similitudes entre consultas y solicitudes de autorización.

	Vigencia	Objetivo	Modificación
Consultas (art. 34, CFF)	No determinada, hasta en tanto no cambien las condiciones esenciales por las que fue otorgada. Ejemplo: la ley.	Confirmar un criterio.	Solo por medio de juicio de lesividad.
Solicitudes de autorización (art. 36-bis, CFF)	Anual.	Autorizar un régimen.	Solo por medio de juicio de lesividad.

Procedimiento de reconsideración

El art. 36 del CFF regula lo que se conoce como *procedimiento de reconsideración* en los términos siguientes:

> Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre

fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Por tanto, para estar en posibilidades de solicitar el procedimiento de reconsideración, se requiere: *a)* demostrar que la resolución objeto de dicha reconsideración fue emitida en contravención de normas fiscales; *b)* que no se hubieren interpuesto medios de defensa y *c)* que hayan transcurrido los plazos para presentarlos.

El segundo párrafo señala que la resolución a dicho procedimiento no puede ser impugnada por el contribuyente. Sin embargo, esta imposibilidad de impugnación incluye únicamente medios ordinarios, por lo que sí podría intentarse un amparo en contra de dicha resolución si existieran argumentos para ello.

La negativa ficta

La negativa ficta se refiere a que las autoridades fiscales tendrán un plazo de tres meses[10] para resolver las instancias o peticiones que les formulen los particulares. Transcurrido dicho plazo, el interesado puede: *a)* considerar que la resolución de la autoridad tiene sentido negativo e interponer medios de defensa[11] o *b)* esperar a que la resolución se dicte. En otras palabras, ante la ausencia de respuesta, el interesado puede considerar que la respuesta es negativa e iniciar su defensa.

La existencia de la negativa ficta no afecta el derecho de petición incluido en el art. 8° constitucional, según las jurisprudencias siguientes:

PETICIÓN, DERECHO DE. NO DEBE SOBRESEERSE EN EL JUICIO CON BASE EN QUE EL SILENCIO DE LA AUTORIDAD CONSTITUYE UNA NEGATIVA FICTA. Cuando se reclama en amparo la violación al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional, no es procedente sobreseer en el juicio con base en que el silencio de la autoridad constituyó una negativa ficta, por las razones siguientes: 1) porque la aludida garantía constitucional no puede quedar suspendida por la creación o existencia de figuras jurídicas (como la negativa ficta) que la hagan nugatoria, pues ello equivaldría a limitarla, restringirla o disminuirla y a condicionar su vigencia a lo que dispongan las leyes secundarias; 2) porque la negativa ficta es una institución que, por sus características peculiares, es optativa para los particulares, la cual, por surgir debido al transcurso del tiempo, sin respuesta específica y por escrito de la autoridad a la que se planteó la solicitud, no puede satisfacer el objeto primordial que se persigue con la garantía que tutela el artículo 8o. constitucional; y 3) porque el Juez de amparo no puede prejuzgar sobre cuál es el medio de defensa con que debe ser impugnado el silencio de la autoridad, cuando precisamente se le está pidiendo que obligue a esa autoridad a dar una respuesta, como lo exige el artículo constitucional invocado. Lo anterior, sin perjuicio de que cuando el particular optó por impugnar la resolución ficta, ya no puede, válidamente, exigir contestación expresa, pues en tal supuesto clausuró su derecho de petición.

Registro: 192 641, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, Diciembre de 1999, Tesis: 2a./J. 136/99, Página: 245.

NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES. El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer

una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.

Registro: 197 538, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, VI, Octubre de 1997, Tesis: I.1o.A. J/2, Página: 663.

Las autoridades fiscales

El CFF regula las facultades esenciales de las autoridades fiscales para efectos de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales (conocidas como *facultades de comprobación*), emitir una liquidación en la cual se determinen (si las hay) las cantidades adeudadas por el contribuyente y proceder al cobro coactivo de las mismas mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Asimismo, se incluyen en el CFF importantes límites y condiciones para ejercer dichas facultades. Esto se debe a que el ejercicio de las facultades de comprobación implica un acto de molestia para el particular regulado por el art. 16 de la Constitución federal.

Facultades de comprobación

El art. 42 del CFF incluye un catálogo de facultades de las autoridades fiscales para: *a)* verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales (y, en su caso, determinarlas), *b)* comprobar la comisión de delitos y *c)* proporcionar información a otras autoridades fiscales. Todo esto respecto del cumplimiento de los contribuyentes, los responsables solidarios y los terceros relacionados con ellos.

Del catálogo de facultades que se estudiará a continuación, las revisiones más comunes son: *a)* la revisión de gabinete (prevista en la fracc. II del art. 42); *b)* las visitas domiciliarias (fracc. III) y *c)* la revisión de dictámenes de contadores públicos (fracc. IV). También es importante llamar la atención sobre la fracc. VIII, que se refiere a la posibilidad de recabar elementos para formular denuncia, querella o declaratoria ante el Ministerio Público.[12]Las facultades que se citan a continuación se pueden ejercer conjunta, indistinta o sucesivamente (art. 42, CFF).

I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su

contabilidad, bienes y mercancías.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes; el cumplimiento de obligaciones en materia aduanera derivadas de autorizaciones o concesiones o de cualquier padrón o registro establecidos en las disposiciones relativas a dicha materia; verificar que la operación de las máquinas, sistemas y registros electrónicos, que estén obligados a llevar los contribuyentes, se realice conforme lo establecen las disposiciones fiscales; así como para solicitar la exhibición de la documentación o los comprobantes que amparen la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos y verificar que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

VI. Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VII. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

VIII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

IX. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

X. Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en este artículo informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento. Lo anterior, de conformidad con los requisitos y el procedimiento que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) establezca mediante reglas de carácter general.

Existen reglas especiales en materia de pérdidas fiscales y compensación de saldos a favor, pues se considera que para revisar si es correcta la reducción de las mismas en determinado ejercicio se deben estudiar las deducciones de ejercicios anteriores. En este sentido, el art. 42 del CFF señala que cuando en el ejercicio en revisión se reduzcan pérdidas o se compensen saldos a favor,

> se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia ya sea de la pérdida fiscal o del saldo a favor, independientemente del

ejercicio en que se haya originado la misma, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

El art. 42 señala que las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en dicho precepto informarán al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento.

Límites a facultades

La realización de visitas domiciliarias implica el ejercicio de la facultad incluida en el art. 16 constitucional; por tanto, incluye un elevado número de formalismos. Este artículo contiene el principio de inviolabilidad del domicilio. Como excepciones al mismo se incluyen las visitas domiciliarias para comprobar el cumplimiento de los reglamentos sanitarios y de policía, así como las disposiciones fiscales. A todas estas excepciones se les aplican las formalidades previstas para el cateo en el propio art. 16, que en la parte relativa al caso que nos ocupa señala lo siguiente:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. [...]

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, a solicitud del Ministerio Público, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia. [...]

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Los arts. 44 y 46 del CFF señalan los requisitos y las formalidades que deben cumplirse en las visitas domiciliarias. Es importante resaltar la relación entre ambos y el art. 16 de la Constitución federal ya citado.

El art. 44 del CFF señala:

En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.

II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado. [...]

III. Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad. [...]

IV. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

V. Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

VI. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

De acuerdo con el art. 46 del CFF, se deberá cumplir con las formalidades que se señalan a continuación. Como se verá del análisis de dicho precepto, en toda visita domiciliaria se pueden emitir una multiplicidad de actas circunstanciadas. Sin embargo, en toda visita deberá haber como mínimo tres actas: la de inicio, la última parcial y la final.

La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el período revisado. [...]

II. Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que

desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad. [...]

VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.

VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

En relación con las formalidades que deben seguirse en las visitas domiciliarias, es importante analizar las jurisprudencias siguientes. Ambas se refieren a las formalidades que deben cumplirse con fundamento en el art. 16 constitucional. Estas formalidades son, entre otras, la elaboración de actas circunstanciadas en presencia de dos testigos, el mandamiento escrito de autoridad competente y la necesidad de señalar el nombre del visitado y el lugar a inspeccionar, así como el objeto de la visita:

VISITAS DOMICILIARIAS. LAS DISPOSICIONES LEGALES QUE LAS REGULAN DEBEN INTERPRETARSE CONFORME AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. El hecho de que las visitas domiciliarias constituyan un acto de molestia en el que la autoridad pone en riesgo las garantías de inviolabilidad domiciliaria y seguridad jurídica, hace indispensable que en su práctica se cumpla con todas las exigencias formuladas imperativamente por la Constitución para la realización de los cateos, a fin de otorgar la máxima protección al gobernado frente al Estado; por esta razón, todos los preceptos legales que regulan estas diligencias deben interpretarse conforme al artículo 16 constitucional.

Registro: 189 543, Tesis aislada, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XIII, Mayo de 2001, Tesis: I.13o.A.17 A, Página: 1250 0.

VISITAS DOMICILIARIAS, ÓRDENES DE. REQUISITOS QUE DEBEN SATISFACER. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, la orden de visita domiciliaria expedida por autoridad administrativa debe satisfacer los siguientes requisitos: 1. Constar en mandamiento escrito; 2. Ser emitida por autoridad competente; 3. Expresar el nombre de la persona respecto de la cual se ordena la visita y el lugar que debe inspeccionarse; 4. El objeto que persiga la visita; y 5. Llenar los demás requisitos que fijan las leyes de la materia. No es óbice a lo anterior lo manifestado en el sentido de que las formalidades que el precepto constitucional de mérito establece se refieren únicamente a las órdenes de visita expedidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero no para las emitidas por autoridad administrativa, ya que en la parte final del párrafo segundo de dicho artículo se establece, en plural: "... sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos" y evidentemente, se está refiriendo tanto a las órdenes de visitas administrativas en lo general como en las específicamente fiscales, pues, de no ser así, la expresión se habría producido en singular.

Registro: 237 337, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Séptima Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente*Semanario Judicial de la Federación*, 193-198, Tercera Parte, Tesis, Página: 126; Genealogía: Informe 1985, Segunda Parte, Segunda

Sala, Tesis 10, Página 13.

El último párrafo del art. 46 del CFF contenía un texto (modificado varias veces) que pretendía proteger al contribuyente. La intención era que la revisión de las autoridades fiscales no fuera repetitiva en relación con los mismos ejercicios en el caso de iguales contribuciones. Este párrafo se derogó en 2014. El artículo en cuestión señalaba lo siguiente:

> Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados**.** La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Una limitante similar a la antes señalada se incluye a partir de enero de 2014 en el art. 53-C del CFF, que a la letra señala:

> Con relación a las facultades de comprobación previstas en el artículo 42, fracciones II, III y IX de este Código, las autoridades fiscales podrán revisar uno o más rubros o conceptos específicos, correspondientes a una o más contribuciones o aprovechamientos, que no se hayan revisado anteriormente, sin más limitación que lo que dispone el artículo 67 de este Código.
>
> *Cuando se comprueben hechos diferentes la autoridad fiscal podrá volver a revisar los mismos rubros o conceptos específicos de una contribución o aprovechamiento por el mismo periodo y en su caso, determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos que deriven de dichos hechos.*[13]
>
> La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.

Plazos para concluir visitas domiciliarias o la revisión de la contabilidad en oficinas de las autoridades fiscales

Los plazos para concluir las facultades de comprobación están previstos en el art. 46-A como sigue:

> Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un *plazo máximo de doce meses* contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación [...].

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones o, en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, esta se entenderá

concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Las excepciones al plazo señalado son las siguientes: *a)* contribuyentes que integran el sistema financiero (18 meses); *b)* los contribuyentes del régimen opcional para grupos de sociedades (de integración)[14] (18 meses); y *c)* contribuyentes respecto de los cuales se solicite información a autoridades de otro país, se esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países o se esté revisando su cumplimiento con obligaciones relativas a operaciones a precios de mercado (dos años).

Cuadro 4.6. Similitudes entre visita domiciliaria y revisión de gabinete.

Art. 38 del CFF Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los requisitos siguientes:	*a)* Constar por escrito *b)* Señalar la autoridad que lo emite *c)* Señalar lugar y fecha de emisión *d)* Estar fundado y motivado *e)* Ostentar la firma del funcionario competente

Tanto las visitas domiciliarias como las revisiones de gabinete se suspenderán en los casos siguientes, en términos del art. 46-A del CFF: *a)* huelga (hasta que termine), *b)* fallecimiento del contribuyente (hasta que se designe representante legal de la sucesión), *c)* si el contribuyente desocupa el domicilio (hasta que se le localice), *d)* si el contribuyente no atiende requerimientos de datos o documentos (hasta que los atienda sin que exceda de seis meses) y *e)* si la autoridad se ve impedida para continuar el ejercicio de sus facultades por caso fortuito o de fuerza mayor (hasta que desaparezca).

Cuadro 4.7. Comparativo entre visita domiciliaria y revisión de gabinete.

Visita domiciliaria	**Revisión de gabinete**
En el domicilio del contribuyente.	En oficinas de las autoridades.
Se emite *última* acta parcial. Se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.	Se emite *oficio de observaciones*. Se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales.
Plazo de 20 días, contados a partir del día siguiente al día en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.	*Plazo de 20 días*, contados a partir del día siguiente al día en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.
Se emite acta final.	
Seis meses para emitir liquidación.	*Seis meses* para emitir liquidación.

Cuadro 4.8 Plazos en las visitas domiciliarias, liquidación y procedimiento administrativo de ejecución.

Acto	*Plazos*	Características
Citatorio		Se deja si no se encuentra el visitado o su representante.
	Al día siguiente	
Notificación orden de visita		Aquí se inician las facultades de comprobación. En la orden se señalan los lugares donde se realizará (arts. 16 de la Constitución y 43 del CFF). Los visitadores se identifican. Se requiere la designación de dos testigos (art. 16 constitucional). Debe constar por escrito, señalar autoridad que lo emite y lugar y fecha de emisión, estar fundado, motivado y firmado (art. 38, CFF, con base en el art. 16 constitucional). Debe señalarse el nombre del visitado y de las personas que deberán realizar la visita (art. 43, CFF).
Actas parciales		De toda visita se levanta acta en la que se hacen constar *en forma circunstanciada* los hechos u omisiones que se conozcan (art. 16 constitucional). Formarán parte integrante del acta final, aun cuando no se señale.
Última acta parcial		Se incluyen los resultados de la visita.
	20 días hábiles	
A esta etapa se le ha conocido como la *Instancia de inconformidad*		Para que el contribuyente: *a)* Presente documentos, libros o registros que desvirtúen hechos u omisiones, o *b)* Corrija su situación fiscal. Si no lo hace: se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas.
	12 meses	*De la notificación a la emisión del acta final no pueden transcurrir más de 12 meses* (art. 46-A, CFF). *Deben considerarse los 20 días que se otorgan al contribuyente para la "instancia de inconformidad".*
Citatorio		Si no estuviere presente el visitado o su representante.
	Al día siguiente	
Acta final		Una vez levantada, ya no se pueden levantar actas parciales sin una nueva orden de visita.
	6 meses	
Liquidación		De acuerdo con el art. 50 del CFF, por medio de esta se determinan las contribuciones omitidas.
	30 días hábiles	*Para que el contribuyente: a) pague o b) se defienda.* No se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de 30 días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de 15 días, si se trata de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Revisiones electrónicas

A partir de 2014 se incluye en el CFF la posibilidad de realizar revisiones electrónicas. Esta facultad se introduce en la fracc. IX del art. 42 del CFF y se regula en el art. 53-B del mismo ordenamiento.

Llama la atención que ese procedimiento parece no atender ninguna de las restricciones que se han generado para proteger los derechos de los contribuyentes, incluido el art. 16 constitucional antes referido. En este sentido, si esas revisiones son consideradas válidas por los tribunales, seguramente se dejarán de ejercer facultades de comprobación con base en las fracciones del art. 42 del CFF ya estudiadas (en específico, visitas domiciliarias y revisiones de gabinete). El art. 53-B que se analizará a continuación es un ejemplo más de la tendencia a reducir los derechos de los contribuyentes en nuestro país.

Señala el art. 53-B:

> Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:
>
> I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional que, en su caso, contenga la preliquidación respectiva.
>
> II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.
>
> En caso de que el contribuyente acepte la preliquidación por los hechos que se hicieron de su conocimiento, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.
>
> III. Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:
>
> a) Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, dentro del plazo de los diez días siguientes a aquél en que la autoridad fiscal reciba las pruebas, el cual deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo de diez días siguientes contados a partir de la notificación del segundo requerimiento, mismo que suspenderá el plazo señalado en la fracción IV, primer párrafo de este artículo.
>
> b) Solicitará información y documentación de un tercero, en cuyo caso, desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquel en que el tercero conteste, se suspenderá el plazo previsto en la fracción IV de este artículo, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. Dicha suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en el cual el plazo no podrá exceder de dos años.
>
> Una vez obtenida la información solicitada, la autoridad fiscal contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se

computará a partir de su desahogo.

IV. En caso de que el contribuyente exhiba pruebas, la autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días contados a partir de su desahogo para la emisión y notificación de la resolución con base en la información que se cuente en el expediente.

En caso de que el contribuyente no aporte pruebas, ni manifieste lo que a su derecho convenga para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en la fracción II de este artículo, la resolución provisional se volverá definitiva y las cantidades determinadas se harán efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

En resumen, el ejercicio de facultades de comprobación previsto en el artículo antes citado reduce el grado de protección tradicional establecida por la Constitución y la legislación federal a favor de los contribuyentes, pues se realiza como sigue:

A. Las autoridades emiten una preliquidación con la información que obra en su poder y que le fue transmitida de manera global vía electrónica (art. 28, fracc. IV, CFF), misma que notificarán por medio del buzón electrónico.

B. Los contribuyentes cuentan con 15 días para manifestar lo que a su derecho convenga (el derecho a manifestar lo que a su derecho convenga precluye si no se ejerce en dicho periodo).

C. La resolución definitiva se dictará dentro de los 40 días siguientes al desahogo de las pruebas que se hubieren presentado o de la recepción de la información adicional que, en su caso, hubieren requerido las autoridades.

Como se observa, por medio de este nuevo procedimiento la autoridad pretende circundar los principios de los arts. 14 y 16 constitucionales que por décadas han regulado los actos de molestia de la autoridad administrativa relativos a la intromisión en el domicilio y en los papeles de los particulares como eventos excepcionales y acotados temporalmente –sujetos, además, a formalidades sacramentales–, mediante un nuevo mecanismo que implica una intromisión permanente en la contabilidad de los contribuyentes, dejando las visitas domiciliarias, las revisiones de gabinete y las de dictámenes fiscales como mecanismos de auditoría en desuso.

La determinación presuntiva

La *determinación presuntiva* es la facultad que tienen las autoridades fiscales para determinar, con base en ciertos elementos, el impuesto que debió haber pagado el contribuyente. Esta determinación

procede cuando el contribuyente se ubica en los supuestos del art. 55 del CFF, según se analiza a continuación y conforme a los métodos previstos en los arts. 56 y 61 del propio ordenamiento.

Para hacerlo, se deben seguir los pasos que se muestran en el cuadro 4.9.

Cuadro 4.9. Pasos de la determinación presuntiva.

Analizar si el contribuyente se ubica en los *supuestos de determinación presuntiva* (art. 55, CFF).	Cuando los contribuyentes, entre otros:[15] *a)* Se oponen u obstaculizan al desarrollo de facultades de comprobación. *b)* No cuentan con documentación comprobatoria. *c)* Haya omisiones en los registros contables de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones o no proporcionen informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales. *d)* No utilicen las máquinas de comprobación fiscal correspondientes. *e)* Haya irregularidades en la contabilidad, como registrar compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
Las autoridades calculan los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos o actividades a través de cualquiera de los procedimientos siguientes (art. 56, CFF):	I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente. II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación. III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente. IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación. V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.
Si no se puede calcular conforme al art. 56 del CFF, construir la base sobre la cual se aplicará el impuesto, el *ingreso estimado* (art. 61, CFF).	Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a 30 días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades se determinará con base en el promedio diario del período reconstruido, que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión. Si no es posible, la base será lo observado durante siete días.
Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos del art. 61 del CFF, se le aplicará la tasa o tarifa que corresponda.	Tratándose del impuesto sobre la renta, se determinará en forma previa la utilidad fiscal aplicando el *coeficiente de utilidad estimada* correspondiente al tipo de actividad del contribuyente, según se describe en el art. 58 del CFF. La regla general es 20% pero hay distintos coeficientes según el tipo de actividad. En el IVA (art. 39, LIVA), al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

En adición, a partir de 2014 se incorporó en el CFF una regla contenida hasta 2013 en la LISR, que faculta a la autoridad fiscal a efectuar la determinación presuntiva de precios o monto de la contraprestación cuando (art. 58-A):

I. Las operaciones de que se trate se pacten a menos del precio de mercado o el costo de adquisición sea mayor que dicho precio.

II. La enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que el contribuyente compruebe que la enajenación se hizo al precio de mercado en la fecha de la operación, o que los bienes sufrieron demérito o existieron

circunstancias que determinaron la necesidad de efectuar la enajenación en estas condiciones.

III. Se trate de operaciones de importación o exportación, o en general se trate de pagos al extranjero.

Esta facultad, preexistente a las reglas de precios de transferencia en la LISR, resulta cuestionable a la luz del principio de precios de mercado por el que se acepta que cualquier contraprestación pactada entre partes independientes es válida para efectos fiscales. Se menciona lo anterior, pues la facultad incorporada ahora al art. 58-A del CFF puede aplicarse indebidamente a partes no relacionadas.

Presunciones

El art. 59 del CFF señala que para "la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales", las autoridades pueden realizar ciertas presunciones. Estas son:[16]

I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.

II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.

III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Para los efectos de esta fracción, se considera que el contribuyente no registró en su contabilidad los depósitos en su cuenta bancaria cuando, estando obligado a llevarla, no la presente a la autoridad cuando ésta ejerza sus facultades de comprobación.

También se presumirá que los depósitos que se efectúen en un ejercicio fiscal, cuya suma sea superior a $1 285 670.00 en las cuentas bancarias de una persona que no está inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes o que no está obligada a llevar contabilidad, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones. [...]

IV. Que son ingresos y valor de actos o actividades de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y ésta no los registre en contabilidad.

V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos y valor de actos o actividades del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.

VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.

VII. [Derogada]

VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valuarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

IX. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aun cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

Presunciones en materia de comprobantes fiscales

A partir de 2014 y de acuerdo con el art. 69-B del CFF, se puede presumir la inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes emitidos en los casos siguientes:

> Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

Lo novedoso de este artículo es que del texto citado no se desprende que sea necesario el ejercicio previo de facultades de comprobación para detectar la indebida emisión de comprobantes.

El procedimiento a seguir es el siguiente en términos del propio art. 69-B:

1. Se notifica a los contribuyentes que hayan emitido los comprobantes por medio de su buzón tributario de la página de internet del SAT, así como mediante publicación en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF).
2. Los contribuyentes pueden manifestar ante la autoridad fiscal lo que a su derecho convenga y aportar la documentación e información que consideren pertinentes para desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a notificarlos. Para ello, los contribuyentes interesados contarán con un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado.
3. La autoridad, en un plazo que no excederá de cinco días, valorará las pruebas y defensas que se hayan hecho valer, notificará su resolución a los contribuyentes respectivos por medio del

buzón tributario y publicará un listado en el DOF y en la página de internet del SAT, únicamente de los contribuyentes que no hayan desvirtuado los hechos que se les imputan y, por tanto, se encuentren definitivamente en la situación a que se refiere el primer párrafo de este artículo. En ningún caso se publicará este listado antes de los 30 días posteriores a la notificación de la resolución.

Los efectos de la publicación del listado de los contribuyentes que no hayan desvirtuado la calificación hecha por la autoridad son los siguientes:

a) Considerar, con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.

b) Las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado definitivo, contarán con 30 días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, o bien procederán en el mismo plazo a corregir su situación fiscal mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

Los contribuyentes que hayan amparado sus operaciones con comprobantes emitidos por aquellas personas físicas o morales incluidas en el listado definitivo y que *a)* no hayan acreditado que efectivamente adquirieron bienes o recibieron los servicios, o *b)* no hayan corregido su situación fiscal, enfrentan las consecuencias siguientes:

a) Determinación de los créditos fiscales que correspondan.

b) Las operaciones amparadas con dichos comprobantes fiscales se considerarán actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el CFF.

Evidentemente, el propósito de esta adición al CFF es reducir la utilización de comprobantes fiscales expedidos por empresas (por lo general con pérdidas fiscales) que sirven para justificar una deducción sin que, en realidad, se adquieran bienes o se preste el servicio que amparan; es decir, que amparan operaciones insustanciales. Llama la atención que, en el intento por reducir esta práctica (la cual constituye un delito), las sanciones estén dirigidas al contribuyente que adquiere la factura sin afectar en forma alguna a quien la emite.[17]

Estas disposiciones también pueden resultar en afectación a contribuyentes que no incurrieron en prácticas indebidas, al generar un listado por contribuyente y no por operación. Esto es, si un causante determinado efectivamente presta el servicio a un tercero y a otros solo les “vende” facturas, el tercero al que sí se le prestó el servicio puede verse afectado de manera injustificada.

Desde un punto de vista constitucional, resulta cuestionable si se puede generar un acto de publicidad de los nombres de los contribuyentes que se presume han incurrido en estas prácticas sin que medie garantía de audiencia. También es cuestionable si la forma en que se detecta a estos contribuyentes requiere el previo ejercicio de facultades de comprobación que cumplan con los principios contenidos en la Constitución federal. En cuanto a que se consideren, por disposición de ley, actos simulados, pareciera que el delito de defraudación fiscal requiere una voluntad dolosa por parte del contribuyente. Seguramente, la aplicación de este artículo resultará en discusiones interesantes que deberán dirimirse a nivel de tribunales.

En torno a los amparos relativos al art. 69-B, la SCJN resolvió en una contradicción de tesis lo siguiente:

> SUSPENSIÓN EN EL JUICIO DE AMPARO. ES IMPROCEDENTE CONCEDERLA RESPECTO DE LOS EFECTOS Y CONSECUENCIAS DE LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta improcedente otorgar la suspensión en el juicio de amparo respecto de los efectos y las consecuencias de la aplicación del citado numeral, consistentes en el eventual dictado de una segunda resolución que establezca de manera definitiva la inexistencia de las operaciones celebradas por el contribuyente, para que no surtan efectos los comprobantes que amparan las operaciones ahí reflejadas, en términos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación; ello es así, porque constituye un acto futuro de realización incierta ya que, de acuerdo con el referido procedimiento, antes de que se publique la resolución que defina la situación del contribuyente respecto del cual –en un primer momento– se presumió la inexistencia de las operaciones respaldadas en los comprobantes fiscales (y obviamente, antes de que la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación emita un crédito fiscal), se prevé un plazo para que los interesados manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten información y documentación para desvirtuar los hechos objeto de la presunción; lo cual implica que no existe certidumbre de su realización, porque ello dependerá de su conducta a fin de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones atribuida por la autoridad fiscal. Además, arribar a una posición contraria afectaría el interés social y contravendría disposiciones de orden público, acorde con los artículos 128, fracción II y 129, fracción III, de la Ley de Amparo, pues de concederse la medida cautelar se generaría la falsa creencia de que el contribuyente investigado ya desvirtuó la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas a través de los comprobantes fiscales, lo cual podría acarrear un daño a la colectividad, al desconocer la situación fiscal de los contribuyentes a quienes se atribuye la realización de este tipo de operaciones, aunado a que ocasionaría la imposibilidad –por los terceros relacionados– de acreditar la existencia de las operaciones amparadas en el documento fiscal, o bien, de corregir su situación fiscal. Por su parte, se permitiría la consumación o continuación de un ilícito o sus efectos, ya que los comprobantes expedidos por este tipo de contribuyentes aún estarían en el comercio, no obstante que tal conducta podría actualizar el delito de defraudación fiscal, conforme a los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación.
>
> Décima Época, Registro: 2007347, Segunda Sala, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro 10, Septiembre de 2014, Tomo I, Materia(s): Común, Tesis: 2a./J. 88/2014 (10a.), Página: 858.

Reserva sobre datos de los contribuyentes

La mayor parte de los Estados prevén la obligación de las autoridades fiscales de guardar reserva sobre los datos a los que tienen acceso en el ejercicio de sus facultades tributarias. La idea es preservar la confidencialidad en el tratamiento de la información fiscal, de tal manera que no afecte el cobro de impuestos.[18] El reconocimiento del deber de confidencialidad es tal que el Modelo de Convenio de la OCDE lo incluye en su art. 26 (párrafo 2), en el sentido de que la información recibida vía intercambio debe tratarse como confidencial, de la misma manera en que se trataría la

información obtenida bajo las leyes domésticas.

No obstante este reconocimiento en el ámbito internacional, hay ciertos países en los que se ha permitido la publicación de listas de contribuyentes con deudas al fisco: Grecia, Portugal, Turquía, Serbia y Corea del Sur.[19] A partir de 2014, en México también se han publicado listas de contribuyentes deudores con fundamento en el art. 69 del CFF, como se analizará a continuación. La idea de esas publicaciones es incentivar a los contribuyentes a pagar sus impuestos por el escarnio público que provoca el aparecer en dicho listado.[20] La existencia de este tipo de listas resulta cuestionable desde el punto de vista de los derechos humanos. En específico, será importante analizar si son violatorias del art. 22 de la Constitución federal, así como del art. 11 del Pacto de San José.

El art. 69 del CFF contiene lo que se conoce como "secreto fiscal", en los siguientes términos:[21]

> El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código, ni la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.

Esta reserva no resulta aplicable por disposición expresa de la ley respecto del nombre, denominación o razón social y clave del RFC de aquellos que se encuentren en los supuestos siguientes:

I. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.

II. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.

III. Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.

IV. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.

V. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A de este Código.[22]

VI. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Esta información se publica en la página de internet del SAT. Los contribuyentes inconformes podrán buscar aclarar su situación ante el SAT, quien tendrá un plazo de tres días para resolver dicha aclaración. Si la resolución es favorable al contribuyente, se procederá a eliminar la información

publicada.

Como ya señalamos, la existencia de las listas antes descritas seguramente resultará en la necesidad de determinar si las disposiciones que permiten la publicación de datos de los contribuyentes y los procedimientos asociados a ellas no son violatorios de los derechos humanos de los causantes, incluidos la inviolabilidad del domicilio (y papeles), la garantía de audiencia, la existencia de penas inusitadas o infamantes, así como la protección de la honra y la dignidad, sobre todo en los casos en que no existe incumplimiento alguno por parte de contribuyentes previamente evidenciados como omisos.

1 La FIEL es el conjunto de datos y caracteres que permiten la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere (art. 2º, fracc. XIII de la *Ley de Firma Electrónica Avanzada*); como su nombre lo indica, equivale a la firma caligráfica de la persona. Esta firma electrónica es requerida por el art. 17-D del CFF como medio de autenticación del contribuyente que presente documentos digitales y para la creación de su buzón tributario. En términos del art. 17-K del CFF, el buzón tributario es un sistema de comunicación digita entre los contribuyentes y el SAT vía correo electrónico, en donde los primeros podrán presentar sus declaraciones, enviar su contabilidad y dar respuesta a los requerimientos que les sean notificados por parte de la autoridad hacendaria. Por su parte, y de conformidad con el art. 134 del CFF, la autoridad podrá notificar cualquier acto administrativo y requerir cualquier información relacionada con el contribuyente por medio de dicho buzón.

2 El número de identificación fiscal es el Registro Federal de Contribuyentes de Estados Extranjeros. En inglés se conoce como *Tax Identification Number* (TIN).

3 La espontaneidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales es un término definido en el art. 73 del propio código. Este concepto se estudiará posteriormente.

4 Fueron estudiados en la sección "Definiciones fundamentales" del capítulo 3. Están previstos en el art. 6º del CFF.

5 *Código Fiscal de la Federación*, art. 6°.

6 Nos parece que la eliminación de la obligación de presentar dictamen (que fuera planteada, en su momento, como una medida de simplificación) es un error de parte de las autoridades fiscales, pues los contadores públicos autorizados (en términos generales) fungían como auxiliares del fisco al realizar una revisión constante del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Lo mismo pensamos del hecho de haber limitado a los contribuyentes que tenían la opción de presentar dictamen a cambio de recibir los beneficios relacionados con el mismo. En términos de política tributaria, el fisco cerró una vía aceptada y utilizada mediante la cual los contribuyentes le transferían información voluntariamente y la posibilidad de que expertos en la materia (contadores públicos autorizados) revisaran regularmente la contabilidad de los mismos.

7 *Código Fiscal de la Federación*, art. 32-A.

8 Estudios de *Behavioral Economics* han señalado que las personas tienden a mentir más para evitar un daño actual que para obtener un beneficio futuro. Por tanto, tienden a mentir más en las declaraciones de impuestos (deben pagar) que en las solicitudes de devolución (esperan un beneficio a futuro).

9 En relación con el aviso, se ha discutido en tribunales si el mismo constituye un requisito cuya omisión resulta en que la compensación no sea procedente. Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

señaló que “la presentación del aviso correspondiente constituye un requisito de forma, cuya omisión no trae como consecuencia que aquélla sea indebida o improcedente” (VI-J-SS-46). Por otro lado, la Segunda Sala de la SCJN señaló en una tesis aislada que pa la procedencia de compensación de cantidades “es indispensable la presentación del aviso correspondiente, en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación” (Novena Época, Registro 167 140, Segunda Sala, Tomo XXIX, Junio de 2009, Tesis: 2 LXIV/2009, Página 315).

10 En materia de precios de transferencia, el plazo es de ocho meses.

11 Vía juicio contencioso administrativo, como se analiza en el capítulo 5 del presente estudio.

12 La denuncia se da en delitos que se persiguen de oficio, en los que no se requiere querella ni declaratoria. Hay otros delitos, como la defraudación fiscal, en los que se requiere que el fisco se querelle. En otros casos, como el de contrabando, el fisco realiza una declaratoria al Ministerio Público. Estos conceptos se señalan en los arts. 92 y 93 del CFF.

13 Cursivas de la autora.

14 Lo que antes se denominaba *consolidación*, con las variantes explicadas en el capítulo correspondiente.

15 De acuerdo con el art. 57 del CFF, las autoridades podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero, por más de 3% sobre las retenciones enteradas.

16 De la lectura de la ley no queda claro si la aplicación de las presunciones del art. 59 del CFF depende o no de la aplicación del art. 55 del mismo ordenamiento. Es decir, si se requiere que el contribuyente se ubique en los supuestos de determinación presuntiva o si las presunciones del art. 59 pueden aplicarse en todos los casos. Este tema no se ha resuelto en tribunales, ya que existen tesis aisladas en ambos sentidos. Véase tesis con números de registro 172 225 y 182 199.

17 En este sentido se pronuncia Eduardo Revilla: “Es importante mencionar que las consecuencias jurídicas previstas en esta nueva disposición sólo afectarán a quienes recibieron esos comprobantes y no a quienes los expiden.” “La lista negra del SAT”, *El Economista*, 16 de enero de 2014.

18 Eleonor Kristofferson, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, Alfred Storck (eds.), *Tax Secrecy and Tax Transparency, The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 1, General Report, Peter Lang, Pieterlen, s/f, p. 1.

19 *Ibid*., p. 27.

20 “La idea de las listas de deudores de impuestos es la misma que la picota de la antigüedad, que sea tan vergonzoso tener deudas fiscales que los contribuyentes harán todo para evitar tenerlas.” *Idem.*

21 La fracc. VII del art. 2º de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente* señala que es derecho de los contribuyentes: el “derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación”.

22 El art. 146-A incluye la facultad de la SHCP de cancelar créditos fiscales por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. A raíz del ejercicio de esta facultad, se generó la discusión de si las autoridades fiscales podían otorgar la información sobre los créditos cancelados vía una solicitud ante el Instituto Federal de Acceso a la Información o si la misma estaba cubierta por la reserva incluida en el art. 69 del CFF. En este sentido, la SCJN (699/2011) resolvió que el art. 69 no violentaba lo contenido por el art. 6° de la Constitución federal (establece que la información que está en manos de las autoridades es pública y solo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional). Esto es así pues el secreto fiscal estaba previsto en la ley como una excepción al principio de acceso a la información. A partir de 2014, con la nueva redacción del art. 69 del CFF, la lista de los contribuyentes con créditos cancelados queda expresamente excluida de la obligación de reserva.

Autoevaluación

1. **¿Cuáles son los beneficios de presentar dictamen de contador público autorizado?**

   La revisión secuencial y que el pago se considere espontáneo si se hace dentro de los 10 días siguientes a la presentación del dictamen.

2. **¿Cuándo se considera que un pago no es espontáneo y qué consecuencia tiene la no espontaneidad?**

   En términos del art. 73 del CFF, un pago no es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, cuando ya se hubiere notificado el inicio de facultades de comprobación y cuando la omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los 10 días siguientes a la presentación del dictamen. La consecuencia es que se genera el pago de multas.

3. **¿Qué es el juicio de lesividad?**

   El medio a través del cual se pueden modificar las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular.

4. **¿Qué actas necesariamente debe tener toda visita domiciliaria?**

   El acta de inicio, la última acta parcial y el acta final.

5. **Señale dos supuestos en los que las autoridades pueden determinar presuntivamente las contribuciones adeudadas por el contribuyente.**

   Si el contribuyente no cuenta con documentación comprobatoria u obstaculiza el desarrollo de facultades de comprobación.

Capítulo

5

Defensa de los contribuyentes

Sumario

Este capítulo se referirá a la posibilidad que tienen los contribuyentes de defenderse contra resoluciones y actos relativos al ejercicio de facultades de comprobación, imposición de sanciones y cobro por parte de las autoridades. Se analizarán el recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, contrastando ambos medios de defensa. Se señalará que el recurso de revocación es un procedimiento de impugnación de actos administrativos, sustancialmente litigioso y lineal, ante la propia administración que los emite; en cambio, el juicio contencioso administrativo es un procedimiento triangular en cuya resolución participa un tercero y que procede no solo contra actos y resoluciones definitivas dictadas por la autoridad administrativa, sino también contra decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación que afecte a los particulares; procede además contra resoluciones favorables a los particulares cuando las autoridades impugnen las mismas. En cuanto a las diferencias entre ambos, se indicará que el recurso de revocación es un procedimiento más sencillo y que se tiene más tiempo para garantizar el interés fiscal, entre otras. Se explicará que la interposición del recurso de revocación y del juicio de nulidad es opcional para el contribuyente; sin embargo, si se interpone el juicio, no podrá interponerse posteriormente el recurso.

También se estudiará el procedimiento de resolución de controversias previsto en los tratados internacionales, ante la posibilidad de que los convenios sean interpretados de manera errónea por las autoridades de los Estados pactantes. Estos medios están previstos por los propios tratados y permiten que el contribuyente acuda ante la autoridad de la que es residente o nacional a solicitar que se inicie el procedimiento. La autoridad, si le es posible, resuelve dicho procedimiento; de lo contrario, buscará resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con el otro Estado. Se señalará que la interposición de este medio es opcional a los medios de defensa previstos en la legislación interna (recurso de revocación y juicio contencioso administrativo).

Se estudiarán las formas de garantizar el interés fiscal, por ser un requisito esencial para acceder a los medios de defensa previstos para los contribuyentes. Se analizarán el juicio de amparo y sus elementos básicos, haciendo énfasis en que el amparo fiscal se refiere a la protección de los principios constitucionales previstos por el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal (legalidad,

proporcionalidad, equidad y destino a gasto público). Asimismo, se revisarán las críticas que han surgido contra el amparo en materia fiscal, como la supuesta inequidad que genera entre los contribuyentes y el costo que representa para el Estado devolver las cantidades cobradas al amparo de una norma declarada inconstitucional. También se estudiarán los cambios constitucionales en cuanto a derechos humanos y su aplicación a la materia fiscal. Por último, nos referiremos a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) y sus funciones.

Introducción

En capítulos anteriores analizamos una serie de supuestos normativos que rigen la vinculación entre el fisco y los contribuyentes. Examinamos cómo el cumplimiento de la obligación de pagar contribuciones (así como las obligaciones accesorias) se complementa con el ejercicio de diversas facultades de las autoridades para fiscalizar y comprobar dicho cumplimiento. Estas facultades pueden resultar en la liquidación de créditos fiscales, la imposición de sanciones y el cobro coactivo de las cantidades adeudadas al fisco.

Tomando en cuenta lo anterior, en la normativa tributaria se han establecido una serie de procedimientos para que el particular pueda oponer defensa contra las resoluciones y los actos relativos al ejercicio de las facultades de comprobación, liquidación, imposición de sanciones y cobro del fisco. Los principales medios de defensa en materia tributaria son el juicio contencioso administrativo (juicio de nulidad) y el recurso de revocación.

En cuanto al juicio contencioso administrativo, la materia procesal tributaria ha ido a la vanguardia en el derecho administrativo mexicano, lo que ha provocado que otras instancias de defensa en el mismo ámbito imiten el modelo de los procedimientos fiscales para quedar subsumidos a partir de 2006 en la regulación de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (lfpca) y a la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA).[1]

Este órgano administrativo-jurisdiccional fue constituido como Tribunal Fiscal de la Federación en 1936 al amparo de la *Ley de Justicia Fiscal*. A partir de 1942 y hasta que entró en vigor la LFPCA, el procedimiento contencioso estuvo regulado por el *Código Fiscal de la Federación* (CFF). Sin embargo, este tribunal fue incorporando a la materia típicamente impositiva asuntos de seguridad social, pensiones públicas, contratos de obra pública, comercio exterior, propiedad industrial, etc., lo que llevó a finales de 2000 a modificar su ley orgánica y la denominación del propio tribunal.[2]

El procedimiento contencioso en materia tributaria también se ha ido transformando de un simple juicio de nulidad (los actos se confirmaban o se anulaban) a un procedimiento en el que el tribunal puede reconocer la existencia de derechos subjetivos u otorgar o restituir derechos afectados. A partir de este momento, se considera más preciso denominarlo *juicio contencioso administrativo*. La sustanciación del juicio ante el TFJFA sigue las características propias de cualquier juicio ordinario

por lo que hace a las diferentes etapas del proceso y que consisten, básicamente, en la presentación de la demanda (misma en la que se ofrecen las pruebas), su contestación, ampliación de la demanda y contestación a la ampliación de la demanda (cuando proceda), el desahogo de pruebas (pericial y testimonial), periodo de alegatos, el cierre de instrucción y la sentencia.

Las resoluciones del tribunal pueden ser revisadas en una segunda instancia por cualquiera de las partes –demandante o demandada– ante los tribunales colegiados de circuito del Poder Judicial de la Federación (juicio de amparo, tratándose del particular, o revisión fiscal, en el caso de las autoridades fiscales).

Además del juicio contencioso ante el TFJFA, el CFF ha regulado un procedimiento de defensa para el particular que implica una participación entre el fisco y el propio contribuyente y que se denomina *recurso administrativo de revocación*. Esta instancia bipartita suele agotarse antes de iniciar el proceso ante el TFJFA, aunque –como veremos más adelante– se trata de un medio de defensa opcional. Es decir, ante la resolución o el acto que le depara un perjuicio al contribuyente, este podrá decidir si agota el recurso de revocación y después va a juicio, o si acude directamente al juicio de nulidad.

La motivación tradicional para agotar en primera instancia el recurso es que se trata de un procedimiento más sencillo que el del juicio, pues se limita prácticamente a la presentación de un escrito en el que se vierten los agravios y se acompañan las pruebas correspondientes, lo que implica la posibilidad de resolverlo en un tiempo menor al que requiere el juicio y a un costo menor.

En este capítulo analizaremos con detalle los dos procesos referidos (recurso de revocación y juicio de nulidad), otros medios de defensa administrativos, los previstos en los tratados para evitar la doble tributación y el juicio de amparo en materia fiscal.

Código Fiscal de la Federación: recurso de revocación

El art. 116 del CFF señala que contra los actos administrativos en materia fiscal federal se puede interponer el recurso de revocación. Este es un recurso administrativo, entendiéndose por ello los "procedimientos de impugnación de los actos administrativos a fin de que los administrados defiendan sus derechos o intereses jurídicos ante la administración, generadora de los actos impugnados".[3] Otra definición señala:

> El recurso administrativo es el medio de defensa previsto en ley con la finalidad de que los particulares puedan impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones dictadas por las diferentes dependencias que la componen, cuando éstos hayan sido emitidos en su perjuicio ya sea por violación al ordenamiento o por la falta de aplicación de la disposición debida.[4]

Para Gabino Fraga es

un medio legal del que dispone el particular, afectado en sus intereses por un acto administrativo determinado para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad y la inoportunidad del mismo.[5]

En conclusión, de las definiciones anteriores podemos señalar los siguientes elementos esenciales del recurso administrativo:

a) Es un medio de defensa en relación con actos de la autoridad administrativa.

b) Está previsto en la ley.

c) Lo resuelve la propia autoridad administrativa.

El recurso administrativo de revocación en materia fiscal "es el medio de defensa a través del cual los particulares pueden impugnar ante la autoridad fiscal federal actos o resoluciones que afecten su esfera jurídica".[6] Estos actos deben ser actos administrativos en materia fiscal federal.

Por lo que respecta a la naturaleza del recurso administrativo, es un *procedimiento sustancialmente litigioso* y su relación es lineal, a diferencia del juicio de nulidad, cuya relación es triangular. El juicio lo resuelve un órgano independiente (el TFJFA), y tanto a la autoridad como al particular se les da un mismo trato. En cambio, en el recurso, la autoridad es juez y parte; por tanto, se le considera lineal.[7]

De acuerdo con el art. 117 del CFF, el recurso de revocación procede contra:

I. Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

   a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.

   b) Nieguen la devolución de cantidades.

   c) Dicten las autoridades aduaneras.

   d) Causen agravio al particular en materia fiscal, salvo cuando se trate del procedimiento de aclaración administrativa,[8] el procedimiento administrativo de reconsideración[9] y resoluciones relativas a la condonación de multas.

II. Los actos de autoridades fiscales federales que:

   a) Exijan el pago de créditos fiscales.

   b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución.

   c) Afecten el interés jurídico de terceros cuando estos tengan derechos preferentes a los del fisco o aleguen ser propietarios de bienes o negociaciones sujetos a un procedimiento administrativo de ejecución.

   d) Determinen el valor de los bienes embargados.

El recurso es improcedente en términos del art. 124 del CFF cuando:

1. Se trate de actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente.
2. Sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.
3. Se trate de actos por los que se haya promovido juicio de nulidad.
4. Se trate de actos consentidos.[10]
5. Se trate de actos que sean conexos a otro que haya sido impugnado mediante algún recurso o medio de defensa diferente.
6. Sean actos que hayan sido revocados por la autoridad.
7. Sean actos que hayan sido dictados en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició luego de la resolución de un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el TFJFA.
8. Sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

Por otro lado, las causales de sobreseimiento son que el promovente se desista, que sobrevenga alguna causa de improcedencia, que se demuestre la inexistencia del acto o la resolución impugnada, o que cesen sus efectos.[11]

En conclusión, el *recurso es un procedimiento sustancialmente litigioso pero formalmente administrativo por medio del cual se solicita, ante la propia autoridad emisora del acto, la revocación de una resolución o acto que le genera perjuicio al particular.*

Al ser lineal, como ya se explicó, resulta en un procedimiento más sencillo que el juicio de nulidad o juicio contencioso administrativo (que se analizará posteriormente). El particular solo debe presentar los argumentos acompañados de las pruebas necesarias para probar su dicho, a fin de que la autoridad decida si procede revocar su propio acto o resolución.

En términos del art. 122, para presentar el recurso se requiere que el escrito de interposición del recurso satisfaga lo señalado por el art. 18 del CFF, que ya se analizó,[12] además de contener ciertos requisitos que se presentan en el cuadro 5.1 y que se incluyen en el art. 122 del propio ordenamiento.

Cuadro 5.1. Requisitos del escrito de interposición del recurso de revocación.

Art. 18	I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la	II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.	III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

	autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.		
	Requisito	Posibilidad de corregir	Consecuencia de no corrección
Art. 122	I. La resolución o el acto que se impugna.	Si no se señalan, la autoridad requiere para que dentro del plazo de cinco días se cumpla con los requisitos.	Si no se señala, se tiene por no presentado el recurso.
	II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.	Cinco días	Si no se expresan, *se desecha* el recurso.[13]
	III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.	Cinco días	Se pierde el derecho a señalar dichos hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

De acuerdo con el art. 123 del CFF, los documentos que se anexen a la promoción del recurso pueden presentarse en copia simple. Algunos autores señalan este hecho como uno de los beneficios del recurso.[14] Los otros beneficios consisten en que se obtiene una instancia adicional (ya que se puede presentar un recurso previo a la interposición del juicio de nulidad y no viceversa), no es necesario garantizar el interés fiscal hasta en tanto no sea resuelto el recurso, y se obtiene una resolución en un tiempo corto.[15]

Como ya se señaló, en materia fiscal el recurso de revocación "es optativo para el particular antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa".[16] Con la decisión de acudir al recurso, el contribuyente no pierde la oportunidad de acudir después al juicio de nulidad. Si decide acudir de manera directa a dicho juicio, no requiere presentar previamente el recurso.[17]

Por tanto, según el art. 125 del CFF: "El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa"; sin embargo: "Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro", por ejemplo, si se impugna la liquidación del crédito fiscal y un acto relativo a la ejecución de dicho crédito.

Cuadro 5.2. Opciones de recurso y juicio.

Opción 1	Recurso de revocación o juicio contencioso administrativo.
Opción 2	No debe agotarse el recurso antes de proceder al juicio. Si se agota, después puede procederse al juicio.
No opción	La misma vía si se impugnan actos que sean antecedentes o consecuentes de otros.
No opción	Si se agota el juicio de nulidad, no se puede iniciar un recurso de revocación posteriormente.

Juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

El juicio de nulidad fiscal (juicio contencioso administrativo) *se sustancia –al igual que los juicios de nulidad relativos a otras materias– ante el* TFJFA, cuya función es jurisdiccional pero no depende del Poder Judicial de la Federación;[18] es un tribunal administrativo.

De acuerdo con el art. 1º de la *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* (LOTFJFA), este órgano "es un tribunal de lo contencioso-administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos".

Dicha autonomía la garantiza el hecho de que el presupuesto del tribunal es aprobado por el pleno de su propia Sala Superior y que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) solo lo incorpora al proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación. Una vez aprobado, es ejercido directamente por el tribunal.[19]

El TFJFA se integra con:[20]

I. La Sala Superior.

II. Las Salas Regionales, que podrán tener el carácter de Salas Especializadas o Auxiliares, y.

III. La Junta de Gobierno y Administración.

La norma que regula el juicio de nulidad es la LFPCA. Anteriormente, dicha regulación se encontraba en el CFF.

De acuerdo con Raúl Rodríguez Lobato, el juicio de nulidad

> es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa fiscal que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean impugnar; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquél para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, ésta, para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero, y esto es importante, que son favorables a los particulares.[21]

En este mismo sentido, la LFPCA señala en su art. 2° que el juicio de nulidad procede:

a) *Contra las resoluciones administrativas definitivas que establece la* LOTFJFA.

b) *Contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.*

Por otro lado, las autoridades de la Administración Pública Federal tendrán acción para controvertir una resolución administrativa favorable a un particular cuando estimen que es contraria a la ley.

La LOTFJFA señala, en su art. 14, que el juicio contencioso procede en contra de resoluciones

definitivas,[22] actos administrativos y procedimientos. Los supuestos en los que procede son, entre otros, los siguientes:

I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;

II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;

III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores; [...]

V. Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se haya aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos;[23]

VI. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta, cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.[24]

El juicio de nulidad es, en conclusión, *un procedimiento que se sustancia ante el* TFJFA –órgano administrativo autónomo y jurisdiccional– y que es procedente en contra de actos y resoluciones definitivas dictadas por la autoridad administrativa, así como contra decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación que afecte a los particulares. El juicio también procede contra resoluciones favorables a los particulares cuando son las autoridades las que impugnan las mismas (conocido como *juicio de lesividad*).

Comparativo entre recurso de revocación y juicio de nulidad[25]

Por resultar un método de estudio más sencillo, se analizarán a continuación el recurso de revocación y el juicio de nulidad mediante un comparativo entre ambos:

A. *En cuanto a lo que puede combatirse*

1. Resoluciones administrativas

a) Definitiva (resolución que ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento).[26]

b) Personal y concreta (que esté dirigida a una persona determinada, afectando su esfera jurídica, y que verse sobre una situación específica).[27]

c) Que cause agravio (que afecte el interés jurídico del recurrente).[28]

d) Que no esté consentida (entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto).

e) Que su resolución no esté pendiente vía recurso o juicio, respectivamente (que no haya litispendencia).

f)

Recurso de revocación	Escrita.
Juicio de nulidad	Escrita, salvo el caso de negativa ficta. Obviamente no puede constar por escrito, pues es una "presunción legal ante el silencio de la autoridad".[29]

g)

Recurso de revocación	Que no haya sido resuelta mediante juicio de nulidad. Puede haber sido resuelta mediante mecanismos de resolución de controversias previstos en tratados. Procede contra la resolución original combatida mediante dicho mecanismo.
Juicio de nulidad	Puede haber sido resuelta mediante recurso de revocación. *Procede contra la resolución original combatida en recurso y la resolución al recurso*. Puede haber sido resuelta mediante mecanismos de resolución de controversias previstos en tratados. Procede contra la resolución original combatida mediante dicho mecanismo.

2. **Actos administrativos**

Recurso de revocación	No procede contra decretos y acuerdos.
Juicio de nulidad	Procede contra decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

B. *En cuanto a los plazos*

Recurso de revocación	El plazo para interponerlo es dentro de los 30 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del acto o resolución que pretende combatirse.[30]		
			a) Que haya surtido efectos la notificación de la

Juicio de nulidad (los plazos son diferentes para las autoridades y para los contribuyentes)	45 días siguientes (15 días si es en vía sumaria)	Es el caso que se refiere a los particulares.	resolución impugnada. b) Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.
	5 años	Es el supuesto que se refiere a las autoridades.	Demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que este se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo.

C. *En cuanto a las garantías*

Recurso de revocación	De acuerdo con el art. 144 del CFF, el contribuyente no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente sino, en su caso, hasta que sea resuelto dicho recurso.[31]
Juicio de nulidad	30 días a partir de que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada o haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.[32]

D. *En cuanto ante quién se presenta*

Recurso de revocación	*Autoridad fiscal* 1. Ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente; o 2. Ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado.
Juicio de nulidad	Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Ante la Sala Regional Competente. En función del domicilio fiscal del demandante.[33]

E. *En cuanto a los efectos de la resolución*

Recurso de revocación	La resolución recaída al recurso de revocación podrá: I. Confirmar el acto impugnado. II. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución. III. Dejar sin efectos el acto impugnado. IV. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.
Juicio de nulidad[34]	La sentencia definitiva podrá:[35] I. Reconocer la validez de la resolución impugnada. II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada. III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos. IV. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además: a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa. b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados. c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate. d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

También se puede resolver, en ambos casos, de la forma siguiente, con las consecuencias que se detallan a continuación:

Sobreseer	"Es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia."[36] Se pierde el interés jurídico.	No suspende el plazo. Implica la improcedencia de la acción; por tanto, solo lo puedo volver a presentar si me desistí.

	Queda sin materia.	
Desechar	No procede.	No suspende el plazo. Puede volver a presentarse.
Tener por no presentado	Por tener una omisión.	No suspende el plazo. Puede volver a presentarse.

F. *En cuanto a los recursos o instancias*

Recurso de revocación	No hay recursos ni instancia de queja.	
Juicio de nulidad	**Recurso de reclamación**	Medio de defensa para particulares o autoridades. En contra de las resoluciones que admitan, desechen o tengan por no presentada demanda, la contestación, la ampliación de ambas o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero. También por las que se niegue o se conceda la suspensión.
	Recurso de revisión	Medio de defensa exclusivo para autoridades.[37] Solo en sentencias de fondo o sobreseimiento.
	Instancia de queja	Procede contra la indebida repetición de un acto, cumplimiento defectuoso, excesivo o incumplimiento.

G. *En cuanto al cumplimiento de las resoluciones*

Recurso de	El último párrafo del art. 133-A del CFF establece que si la resolución recaída al recurso de revocación ordena emitir uno nuevo o reponer el procedimiento, estos actos se deberán

revocación	realizar en un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que dicha resolución quede firme.
Juicio de nulidad	El cumplimiento se deberá realizar en un plazo de cuatro meses contados a partir de la fecha en que dicha resolución quede firme.[38]

H. *En cuanto a la aplicación y la creación de jurisprudencia*

Recurso de revocación	No genera jurisprudencia ni está obligada la autoridad a aplicarla.
Juicio de nulidad	Como resultado de los juicios de nulidad, puede resultar la creación de jurisprudencia (cuando el pleno de la Sala Superior apruebe tres precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por uno en contrario, o cuando alguna de las secciones de la Sala Superior apruebe cinco en un sentido y ninguno en contrario).[39] Las Salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal, salvo que esta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial Federal.

Juicio en la vía sumaria

El juicio en la vía sumaria representa una posibilidad de resolver controversias fiscales en forma expedita. A diferencia del juicio tradicional (en el que se tienen 45 días), la demanda deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución impugnada (art. 58-2, LFPCA). La contestación de la misma debe ser, también, en un plazo de 15 días (art. 58-3). En el mismo auto en que se admita la demanda, se fijará fecha para cierre de la instrucción, que tendrá que ser dentro de los 60 días siguientes al de emisión de dicho auto (art. 58-4). El desahogo de pruebas tendrá que ser a más tardar 10 días antes del cierre de la instrucción (art. 58-5). La demanda se puede ampliar (en los casos previstos en el art. 17 de la LFPCA) en un plazo de cinco días siguientes a la contestación y también se tendrá un plazo de cinco días para responder a dicha ampliación (art. 58-6). Una vez cerrada la instrucción, el magistrado pronunciará sentencia dentro de los 10 días siguientes (art. 58-13). Si la sentencia ordena la reposición del procedimiento administrativo o realizar un determinado acto, la autoridad deberá cumplirla en un plazo que no exceda de un mes, contado a partir de que dicha sentencia haya quedado firme (art. 58-14). El juicio en la vía sumaria procede en los casos siguientes:

a) 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,[40] siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes (art. 58-2):

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, o

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.

b) Cuando se impugnen resoluciones definitivas que se dicten en violación a una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en materia de inconstitucionalidad de leyes, o a una jurisprudencia del pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Si se determina que la vía sumaria es improcedente, el magistrado instructor deberá ordenar que el juicio se siga por la vía tradicional (art. 58-3, LFPCA).

Juicio en línea[41]

El juicio en línea es la sustanciación y resolución del juicio contencioso administrativo federal en todas sus etapas (aun cuando proceda la vía sumaria) y de los procedimientos de incumplimiento de sentencia o queja, por medio del Sistema de Justicia en Línea.[42] Este sistema es un:

> Sistema informático establecido por el Tribunal [Federal de Justicia Fiscal y Administrativa] a efecto de registrar, controlar, procesar, almacenar, difundir, transmitir, gestionar, administrar y notificar el procedimiento contencioso administrativo que se sustancie ante el Tribunal (art. 1-A, LFPCA).

En este procedimiento, la demanda se presenta en línea y las autoridades deben comparecer y tramitar el juicio en la misma vía.[43] A fin de poder tramitar el juicio en línea, el demandante debe obtener la firma electrónica avanzada (la cual posee los mismos efectos legales que la firma autógrafa y garantizará la integridad del documento, con el mismo valor probatorio)[44] y una clave de acceso y contraseña, la cual otorga acceso al expediente electrónico (que incluye todas las promociones, pruebas y otros anexos que presenten las partes, oficios, acuerdos y resoluciones, tanto interlocutorias como definitivas, así como las demás actuaciones que deriven de la sustanciación del juicio en línea).[45]

De acuerdo con el art. 58-H de la ley, los titulares de una firma electrónica avanzada, clave de acceso y contraseña serán responsables de su uso, por lo que el acceso o recepción de las notificaciones, la consulta al expediente electrónico y el envío de información mediante la utilización de cualquiera de dichos instrumentos les serán atribuibles y no admitirán prueba en contrario, salvo que se demuestren fallas del Sistema de Justicia en Línea.

Código Fiscal de la Federación: procedimientos de resolución de controversias previstos en tratados

Las autoridades fiscales pueden tomar medidas que, a juicio de los particulares afectados o de la autoridad de otro Estado contratante, puedan resultar contrarias a lo pactado en un convenio internacional.

> Así pues, y no obstante que dichas irregularidades pueden ser subsanadas mediante los medios de defensa jurídicos previstos en los propios sistemas de Derecho de cada Estado, los propios tratados internacionales, para evitar la doble imposición tributaria, establecen sistemas de autoprotección que se traducen en la regulación del "procedimiento amistoso" previsto en éstos.[46]

A continuación se cita el artículo que prevé el procedimiento descrito y que se conoce como "procedimiento amistoso" en el tratado fiscal suscrito entre México y Estados Unidos de América.[47] Este ordenamiento (art. 26) señala lo siguiente:

1. Cuando una persona considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados Contratantes implican o pueden implicar para ella una imposición que no esté conforme con las disposiciones del presente Convenio, con independencia de los recursos previstos por el Derecho interno de estos Estados, podrá someter su caso a la autoridad competente del Estado Contratante del que es residente o nacional.
2. La autoridad competente, si la reclamación le parece fundada y si ella misma no está en condiciones de adoptar una solución satisfactoria, hará lo posible por resolver la cuestión mediante un acuerdo amistoso con la autoridad competente del otro Estado Contratante, a fin de evitar una imposición que no se ajuste a este Convenio, siempre que la autoridad competente del otro Estado Contratante haya sido notificada del caso dentro de los cuatro años y medio siguientes a la fecha en que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente. En tal caso, cualquier acuerdo alcanzado se implementará dentro de los diez años contados a partir de la fecha en la que se presentó o debió haberse presentado la declaración en este otro Estado, lo que ocurra posteriormente, o en un periodo más largo cuando lo permita el Derecho interno de este otro Estado.
3. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes harán lo posible por resolver las dificultades o disipar las dudas que plantee la interpretación o aplicación del Convenio mediante un acuerdo amistoso. También podrán consultarse en lo relativo a casos no previstos en el Convenio.
4. Las autoridades competentes de los Estados Contratantes pueden comunicarse directamente entre sí a fin de llegar a un acuerdo según se indica en los párrafos anteriores.
5. Cuando una dificultad o duda respecto de la interpretación o aplicación del presente Convenio no pueda resolverse por las autoridades competentes de conformidad con los párrafos anteriores del presente Artículo, el caso podrá someterse a arbitraje si las autoridades

competentes y los contribuyentes involucrados así lo acuerdan, siempre que los contribuyentes involucrados acepten por escrito obligarse a la decisión de la junta. La decisión de la junta de arbitraje en un caso particular será obligatoria para ambos Estados respecto a dicho caso. Los procedimientos se establecerán entre ambos Estados a través de un intercambio de notas por la vía diplomática. Lo previsto en este párrafo surtirá sus efectos después de que los Estados lo acuerden por medio de un intercambio de notas diplomáticas.

La regulación de la legislación interna del procedimiento previsto en los tratados se incluye en el art. 125 del CFF. En esta disposición se señala que dichos procedimientos son optativos y que pueden solicitarse antes o después de la resolución de los medios de defensa previstos en el CFF. Este medio de defensa no procede contra la resolución que pone fin al recurso o al juicio de nulidad, sino contra la resolución original. En términos del art. 144 del CFF, el contribuyente no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino, en su caso, hasta que sea resuelto este medio de defensa (al igual que en el recurso de revocación).

Con base en las disposiciones analizadas (tratado México-Estados Unidos yCFF), podemos concluir que el procedimiento de resolución de controversias previsto en los tratados se rige por las reglas siguientes:

a) El contribuyente puede presentar el caso ante la autoridad de la que es *i)* residente o *ii)* nacional.

b) Es autónomo y no tiene relación con los medios de defensa previstos en las legislaciones de los Estados contratantes.[48]

c) Si se elige la interposición de este medio de defensa, se suspende el plazo para interponer el recurso de revocación y el juicio de nulidad. Lo anterior tiene fundamento en el art. 212 del CFF y el art. 13 de la LFPCA.

d) La interposición de este medio de defensa es optativa, pero no puede ser sustanciada al mismo tiempo que el juicio de nulidad o el recurso de revocación.

e) La resolución al medio de defensa previsto en los tratados no puede impugnarse mediante la interposición del juicio de nulidad ni del recurso de revocación. Asimismo, los medios de defensa previstos en los tratados no proceden contra la resolución del juicio de nulidad o del recurso de revocación.

f) El procedimiento de acuerdo mutuo puede iniciarse a solicitud de parte afectada o a solicitud de cualquiera de los Estados contratantes (sin que haya un particular afectado).

g) Este medio de defensa puede resolverse *i)* por la autoridad consultada; *ii)* vía acuerdo de ambas autoridades y *iii)* por un procedimiento arbitral.

Garantías del interés fiscal

El contribuyente debe garantizar el interés fiscal, en los términos y momentos antes señalados, para proceder a los medios de defensa en esta materia. Hay diversas formas de garantizar el interés fiscal;[49] todas ellas se analizan en el cuadro 5.3.

Cuando se garantice el interés fiscal, el contribuyente tendrá la obligación de comunicar por escrito la garantía a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal, quien procederá a su calificación y, en su caso, a su aceptación. Los gastos que se originen con motivo de la garantía corren por cuenta del interesado.[50]

Cuadro 5.3. Formas de garantizar el interés fiscal.

Depósito de dinero	En instituciones de crédito autorizadas.
Prenda o hipoteca	La prenda es una garantía real sobre bienes muebles, y la hipoteca, sobre bienes inmuebles.
Fianza	Otorgada por institución autorizada.
Obligación solidaria	Asumida por tercero que compruebe idoneidad y solvencia.
Embargo en la vía administrativa	Se garantiza con valor de negociación. El contribuyente, por lo general, se nombra depositario.
Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente	En caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de los medios referidos.

Amparo

El juicio de amparo se analiza en forma detallada en los cursos dedicados a su estudio, por lo que en esta sección solo recordaremos algunos de sus conceptos básicos. El amparo es, formalmente, un juicio que se inicia ante un juez con una demanda; debe plantear una controversia por la violación de normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución federal, así como por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, y cumplir ciertos requisitos técnicos.[51]

El amparo es, entonces, un procedimiento judicial que “entraña una verdadera contención entre la persona agraviada que lo promueve y la autoridad que dicho promovente considera que ha afectado o trata de afectar sus derechos reconocidos por la Constitución”,[52] así como por los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte y que contengan derechos humanos. En algunos casos, la violación puede provenir de los particulares cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, afecten derechos humanos, y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.[53] El efecto del amparo es poner a la persona, los bienes o los derechos del quejoso “a salvo de la aplicación de la ley o la ejecución del acto reclamado, sin perjuicio ninguno de que dicha ley y

dicho acto subsistan íntegramente en sus términos, en cuanto respecta a los terceros que no acudieron al amparo".[54] Esto último se conoce como los *efectos relativos del amparo*. El principio está previsto en el art. 107, fracc. II, de la Constitución federal en los términos siguientes:

> II. Las sentencias que se pronuncien en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los quejosos que lo hubieren solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda.

Ahora bien, cuando se establezca jurisprudencia por reiteración (ya sea por la SCJN o por los Tribunales Colegiados de Circuito), en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, puede producirse una Declaratoria General de Inconstitucionalidad. En este supuesto, en términos del art. 107 de la Constitución federal, la SCJN notificará a la autoridad emisora de dicha norma y, transcurrido el plazo de 90 días naturales sin que se modifique o derogue la norma declarada inconstitucional, el pleno de la SCJN emitirá la declaratoria general siempre que hubiere sido aprobada por una mayoría calificada de cuando menos ocho votos.

Es relevante señalar que estas declaratorias no son aplicables, en términos del propio texto constitucional, a la materia tributaria.[55]

Los arts. 103 y 107 de la Constitución federal prevén la existencia de este juicio. El art. 107 señala las bases para la tramitación del amparo; entre ellas, cabe recordar que es un juicio que se sigue siempre a instancia de parte agraviada, así como el principio de relatividad de la sentencia.[56]

El art. 1° de la Ley de Amparo señala que es un juicio cuyo objeto consiste en resolver toda controversia que se suscite:

> I. Por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte;
>
> II. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencias del Distrito Federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; y
>
> III. Por normas generales, actos u omisiones de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal, que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal, siempre y cuando se violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Nos centraremos en el numeral I, que es el que permite la defensa del particular ante contribuciones consideradas inconstitucionales. El objeto del juicio de amparo, en este sentido, es "*imponer a la autoridad de cualquier índole el respeto al derecho o derechos humanos del quejoso, dentro del marco de su reclamación, a fin de restablecer, por derecho y de hecho, el orden jurídico lesionado, según el régimen establecido en la Constitución*"[57] y en los tratados internacionales de los que México sea parte. Además de los temas de constitucionalidad y convencionalidad, por medio de la protección prevista en los arts. 14 y 16 constitucionales, el juicio de amparo "se extiende a un

minucioso control de legalidad".[58]

Algunos conceptos básicos en materia de amparo son los siguientes:[59]

- *Acto reclamado*: cualquier hecho u omisión, negativo o positivo, imputable a una autoridad o a un particular en los casos que determine la ley y que produzca una afectación a la persona en sus derechos humanos.

- *Concepto de violación*: razonamiento lógico-jurídico del quejoso que explica en qué consiste la violación a sus derechos humanos.

- *Agraviado o quejoso*: es quien aduce ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo individual o colectivo, siempre que alegue que la norma, acto u omisión reclamados violan los derechos previstos en el art. 1º de la Ley de Amparo y con ello se produzca una afectación real y actual a su esfera jurídica, ya sea de manera directa o en virtud de su especial situación frente al orden jurídico.[60]

- El juicio de amparo podrá ser promovido conjuntamente por dos o más quejosos cuando estos resientan una afectación común en sus derechos o intereses, aun en el supuesto de que dicha afectación derive de actos distintos, si estos les causan un perjuicio análogo y provienen de las mismas autoridades.

- *Autoridad responsable*: con independencia de su naturaleza formal, es la que dicta, ordena, ejecuta o trata de ejecutar el acto que crea, modifica o extingue situaciones jurídicas en forma unilateral y obligatoria; u omite el acto que de realizarse crearía, modificaría o extinguiría dichas situaciones jurídicas. Los particulares tendrán la calidad de autoridad responsable cuando realicen actos equivalentes a los de autoridad, que afecten derechos y cuyas funciones estén determinadas por una norma general.

- *Consentimiento*: los actos consentidos en forma expresa "o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento" no pueden ser combatidos mediante el juicio de amparo ("quien consiente no padece agravio").[61] El consentimiento puede ser expreso o tácito.

- *Definitividad del acto reclamado*: "si de acuerdo con la ley aplicable, el agraviado puede procurar que la misma autoridad responsable, o su superior jerárquico, modifiquen o revoquen la resolución que lo agravia, debe agotar tal oportunidad antes de promover el juicio [de amparo], que solamente procede cuando el acto de que se trata es ya definitivo".[62]

En resumen, el amparo es un juicio con efectos relativos (salvo en los casos en que se emita la Declaratoria General de Inconstitucionalidad) que se sigue a instancia de parte agraviada por virtud del cual el quejoso solicita, ante los tribunales competentes del Poder Judicial federal, que se declare que determinado acto u omisión de la autoridad responsable (acto reclamado) implica una violación de derechos humanos. Dicho acto debe ser definitivo y no puede haber sido consentido por

el particular.

Cuadro 5.4. Procedencia del amparo.

Normas generales[63]	*a)* Ley autoaplicativa:[64] causa perjuicio con su simple entrada en vigor, porque el quejoso se encuentra en el supuesto de la ley. b) Ley heteroaplicativa:[65] requiere un acto de aplicación, propio o de autoridad.	30 días 15 días
Actos	*a)* Contra sentencias definitivas. *b)* Contra actos de ejecución irreparable durante el curso del procedimiento o posteriores al mismo (por ejecución irreparable se entiende que no se podrán modificar ni revocar en la sentencia definitiva).[66] *c*) Los actos decretados o ejecutados fuera de juicio.	15 días

Cuadro 5.5. Tipos de amparo.

Directo	Sentencias definitivas de los tribunales judiciales o administrativos y contra laudos de los tribunales del trabajo o resoluciones que pongan fin a un juicio.	Tribunal Colegiado de Circuito
Indirecto	Leyes, actos u omisiones y el resto de los actos.	Juez de Distrito

En cuanto al amparo fiscal, debe señalarse que aunque se pueden sustanciar amparos relacionados con la materia fiscal con base en cualquiera de los derechos humanos que prevén la Constitución federal y los tratados internacionales suscritos por México, generalmente se sustancian con base en algunos de los principios contenidos en el art. 31, fracc. IV, constitucional: legalidad, proporcionalidad, equidad y destino a gasto público.

La posibilidad de ampararse con fundamento en el art. 31, fracc. IV, se dio desde la década de 1960. Antes de dicho año, la SCJN había determinado que el art. 31 no incluía garantías individuales y que la decisión de cómo gravar a los contribuyentes era del Poder Legislativo, sin participación del Poder Judicial. A continuación se cita la jurisprudencia que cambia el criterio referido:

> IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS. Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aun cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría nugatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Registro: 389 838, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Sexta Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Apéndice de 1995*, Tomo I, Parte HO, Tesis: 385, Página: 357.

A últimas fechas hay algunas voces[67] que señalan que el amparo fiscal tendría que replantearse,[68] limitarse e, incluso, desaparecer.[69] Algunos de los argumentos para sostener esta postura son los siguientes:[70]

1. *El amparo fiscal limita la capacidad de recaudación del Estado.*[71]

En contra de dicha posición debe señalarse que el objetivo del amparo fiscal es proteger al contribuyente contra las contribuciones que no cumplen con los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales. Evidentemente, esto representa un límite a la actuación estatal. La pregunta sería: ¿por qué este límite es indeseable si se busca evitar que se cobren contribuciones que violen los derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución? En otras palabras, ¿la capacidad de recaudación del Estado debe basarse en la posibilidad de emitir leyes o en realizar actos inconstitucionales? Eduardo Revilla señala que esta postura redundaría en "anteponer el presupuesto a las garantías individuales".[72]

2. *El amparo fiscal genera un sistema inequitativo. Esto es así puesto que "la declaración de inconstitucionalidad de las leyes a través del juicio de amparo sólo beneficia a aquellos que buscan la protección de la justicia (la llamada doctrina Otero)".*[73], [74]

En torno a la relatividad de la sentencia, Carlos de Silva Nava señala que en todo juicio es necesaria la instancia de parte.[75] La función jurisdiccional, explica, siempre requiere la petición del particular que se realiza mediante el ejercicio de la acción (en la que debe incluirse la pretensión del particular y demostrarse el interés jurídico). Aclara que esto no quiere decir que no se le pueda otorgar interés jurídico a una persona que represente a la comunidad (o a un grupo de personas); sin embargo, tampoco significa que deje de aplicarse el principio de relatividad de la sentencia, puesto que este se refiere no a que la sentencia tenga efectos individuales, sino a que esté relacionada con la acción.

Ahora bien, el argumento de que un juicio solo beneficia al que lo promueve y esto puede poner en una situación de ventaja al particular que se ve beneficiado por una sentencia, no es aplicable únicamente al amparo ni en exclusiva a la materia fiscal. En toda controversia judicial el beneficiado es quien la promueve, si es que la sentencia lo favorece, y no todas las personas que consideren que se encuentran en la misma situación que el promovente.

En todo caso, algunos autores han apuntado la conveniencia de que en ciertos asuntos las resoluciones a los amparos en materia fiscal tengan efectos generales, considerando que los contribuyentes pequeños pueden no tener acceso a la protección por esta vía.[76] Arturo Zaldívar sostiene que el principio de relatividad de las sentencias tuvo importancia histórica, pero que en la actualidad "carece de toda justificación y... es urgente su revisión",[77] ya que vulnera la supremacía constitucional (pues las normas que transgredan la Constitución no deberían ser aplicadas); vulnera

la regularidad del orden jurídico mexicano (pues las normas de grado inferior no respetan el contenido establecido por la norma superior) y vulnera la igualdad ante la ley (algunos se ven favorecidos por una sentencia de amparo y otros no).[78] Por último, indica que "si el juicio de amparo permite la vigencia de normas generales declaradas inconstitucionales, i.e. inválidas por el órgano constitucionalmente facultado para ello, tal situación descalifica a México como un país democrático en sentido sustancial".[79]

En nuestra opinión, si el objetivo es que las declaratorias de inconstitucionalidad en materia fiscal tengan efectos generales, para que todos los contribuyentes que estén en una misma situación tributen de la misma manera, esto no podría reducir sus derechos al generar mayores trabas para una declaratoria individual de inconstitucionalidad ni eliminar los efectos restitutorios del amparo en dicha materia. Esta parece ser la postura de otros autores, quienes señalan que la declaratoria general de inconstitucionalidad procederá una vez que "exista jurisprudencia por reiteración, derivada de amparos indirectos en revisión en la que se establezca la inconstitucionalidad de una norma general o su interpretación conforme".[80]

En todo caso, el que la declaratoria de inconstitucionalidad tenga efectos generales no puede significar que se elimine la posibilidad de que un particular acceda al amparo y que el mismo tenga efectos restitutorios.[81] Me explico: según De Silva Nava,[82] tanto las controversias constitucionales como las acciones de inconstitucionalidad tienen efectos generales, pero no efectos retroactivos; sin embargo, su existencia no impide el amparo individual. Una postura distinta, esto es, que el amparo fiscal no tuviera efectos retroactivos, redundaría en un claro incentivo para que las autoridades fiscales crearan normas inconstitucionales. Con fundamento en dichas normas recaudarían contribuciones aun en abierta oposición a la Constitución federal, las cuales nunca se devolverían a los particulares. Es evidente la tendencia que una disposición de esta índole generaría: el fisco podría crear normas inconstitucionales, tendría una clara preferencia por prolongar los juicios y, una vez declarada la inconstitucionalidad –considerando que no devolvería al particular las cantidades pagadas al amparo de una norma inconstitucional–, tendría mayores incentivos para volver a emitir una norma opuesta a la Constitución.

3. *La protección que otorga el amparo fiscal es de las más amplias en el mundo.*

Este señalamiento –suponiendo que sea correcto– por sí solo simplemente marca una diferencia respecto de otros países, pero no otorga elementos para concluir que sea una característica negativa.

4. *"El amparo fiscal tiene sentido para quienes tienen amplios recursos y cuyos asuntos involucran grandes montos fiscales potenciales en disputa. Para ellos, el costo de invertir en un amparo se justifica por la potencial ganancia que puedan obtener."*[83]

Nuevamente, la medición de costos de un litigio contra el beneficio esperado del mismo no es una nota exclusiva del amparo ni mucho menos del fiscal.[84] Es evidente que buscarán protección –vía

amparo fiscal– las personas sujetas a la ley fiscal y que paguen impuestos. Quienes no lo hagan, ya sea porque evaden o porque debido al monto de ingresos su carga fiscal es muy baja, no tienen incentivos suficientes para iniciar el juicio de amparo.

En este sentido es interesante la postura de Juan Carlos Roa, quien señala que

> previa a la propuesta de una limitante a la procedencia del amparo en materia fiscal, debe tomarse en cuenta el efecto que tienen los nuevos criterios del Pleno de la Corte en relación con la suplencia de la queja deficiente...[85] Con base en los mismos –y, principalmente, porque puede accederse al amparo a pesar de tratarse de un segundo o ulterior acto de aplicación– ya no puede afirmarse que el amparo es un instrumento que se encuentra exclusivamente al servicio de ciertas personas.[86]

Destaca que quien incurra en los gastos necesarios "contará con un pronunciamiento específico mientras que los demás particulares podrán contar con la suplencia de la queja deficiente y, en tal medida, aplicar dicho criterio a su caso particular".[87]

5. *La carga para la* SCJN *en materia de amparos fiscales es muy elevada.*

Esta crítica, en todo caso, puede resultar en un análisis del procedimiento del amparo fiscal para no generar una sobrecarga de trabajo a la Corte. Sin embargo, no implica que sea indeseable que se revisen las normas fiscales para verificar su concordancia con la Constitución federal. En este sentido, Juan Carlos Roa también señala que "un alto porcentaje de las labores de la Corte se destina a la solución de amparos planteados en relación con temas fiscales".[88] Esto ha resultado en un importante desarrollo de la doctrina jurisprudencial en cuanto a principios constitucionales en materia tributaria,[89] pero el problema "es que no se lleguen a plantear otros temas, tal vez de mayor relevancia para un tribunal constitucional, como son los relacionados con derechos fundamentales y la forma en la que la Corte puede promover el advenimiento del auténtico Estado social y democrático de derecho".[90] No obstante, concluye, aunque se pueda coincidir con quien sostiene que se abusa del amparo fiscal, no es correcto que "pasen por alto la trascendencia del hecho consistente en que los particulares deben contar con un medio de defensa como el debatido".[91]

También debe apuntarse el hecho de que la materia tributaria constituye una de las ramas jurídicas que más se modifican (por lo que se entiende que la constitucionalidad de sus normas se revise periódicamente), que implica una importante afectación al patrimonio de los contribuyentes y que lesiona a un universo mayor de personas. Esto no sucede con muchas otras materias.

6. *"Aunque la tasa de éxito para la autoridad es relativamente alta, el costo para la autoridad hacendaria de los amparos perdidos es muy significativo."*[92]

Esta crítica parece olvidar que *a)* el no pago de impuestos o *b)* las devoluciones de impuestos que pudieran resultar de una declaración de inconstitucionalidad se basan en que la norma en que se fundó el pago o cobro del impuesto estaba en contra de lo establecido por la Constitución federal.

Por esta razón, esos montos (en específico el de las devoluciones), que son los que se plantean como el "costo" de los amparos fiscales para las autoridades hacendarias, no son más que la devolución de un pago de lo indebido.[93]

En todo caso, y como conclusión de este capítulo, deben analizarse con detenimiento los fundamentos y las consecuencias de las distintas posturas en torno al amparo fiscal. Desde nuestro punto de vista, aunque hay ciertos aspectos de dicho juicio que podrían revisarse, el hecho de que exista un medio legal a través del cual los particulares (contribuyentes) pueden obtener por la vía jurídica constitucional una protección a sus derechos, es altamente deseable en un país con un débil Estado de derecho como el mexicano y una pronunciada debilidad recaudatoria debido a temas como la evasión y la informalidad.

Derechos humanos, su aplicación a la materia fiscal

La Declaración Universal de Derechos Humanos de 1948,[94] producida en la Organización de las Naciones Unidas (ONU), puede considerarse el primer esfuerzo aceptado por la mayoría de los países en la materia. El preámbulo de esta declaración señala que para la declaración de derechos se toma en cuenta "que la libertad, la justicia y la paz en el mundo tienen por base el reconocimiento de la dignidad intrínseca y de los derechos iguales e inalienables de todos los miembros de la familia humana". Asimismo, señala que la Asamblea General proclama la declaración:

> como ideal común por el que todos los pueblos y naciones deben esforzarse, a fin de que tanto los individuos como las instituciones, inspirándose constantemente en ella, promuevan, mediante la enseñanza y la educación, el respeto a estos derechos y libertades, y aseguren, por medidas progresivas de carácter nacional e internacional, su reconocimiento y aplicación universales y efectivos, tanto entre los pueblos de los Estados Miembros como entre los de los territorios colocados bajo su jurisdicción.

Con base en las disposiciones citadas, el consenso de la literatura en la materia señala que los derechos humanos son universales e iguales para todos, pues se otorgan en forma general y no cabe hacer distinciones. Además, son inalienables, interdependientes y progresivos. La interdependencia se refiere a que están ligados entre sí, por lo que la violación de uno de ellos afecta a muchos otros. Es esta la razón por la que no cabe la jerarquía entre ellos. La progresividad evidencia que los derechos humanos no son estáticos, sino que evolucionan con el paso del tiempo.

De acuerdo con el art. 1° de la Constitución federal, en México se goza de los derechos humanos reconocidos en la propia Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte. Cualquier tratado internacional puede prever derechos humanos, por lo que no se requiere que sean, específicamente, tratados en dicha materia. Entre los instrumentos internacionales más relevantes en materia de derechos humanos podemos mencionar la Declaración Universal de Derechos Humanos; la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre,[95] aprobada en la Novena Conferencia Internacional Americana, en Bogotá, Colombia, el 2 de mayo de 1948; e

Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales;[96] la Convención Americana sobre Derechos Humanos, adoptada en la ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969;[97] y el Protocolo de San Salvador, adoptado en la ciudad del mismo nombre el 17 de noviembre de 1988. Sin embargo, si los tratados comerciales o fiscales incluyen normas de derechos humanos, estas deben ser reconocidas y respetadas en nuestro país.

Los Estados que han suscrito tratados de derechos humanos tienen la obligación de respetarlos. Existen cuatro órganos de carácter jurisdiccional facultados para pronunciarse sobre el cumplimiento de dichos derechos: la Corte Europea de Derechos Humanos, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, la Corte Africana de Derechos Humanos y la Corte Penal Internacional; en la vía administrativa, el Comité de Derechos Humanos (CCPR), dependiente de la ONU.

En el caso de México, por su ubicación geográfica resulta relevante referirse a la Corte Interamericana de Derechos Humanos (CIDH). Esta Corte es, según el art. 1° de su estatuto, "una institución judicial autónoma cuyo objetivo es la aplicación e interpretación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos". Debe señalarse que para que la Corte estudie un asunto en particular, este debe ser presentado por la Comisión Americana de Derechos Humanos[98] o por los Estados, por lo que el particular afectado puede acudir a la Comisión, pero no directamente a la Corte. México reconoció la competencia contenciosa de la CIDH en los términos siguientes:

1. Los Estados Unidos Mexicanos reconocen como obligatoria de pleno derecho, la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, sobre los casos relativos a la interpretación o aplicación de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, de conformidad con el artículo 62.1 de la misma, a excepción de los casos derivados de la aplicación del artículo 33 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. La aceptación de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos solamente será aplicable a los hechos o a los actos jurídicos posteriores a la fecha del depósito de esta declaración, por lo que no tendrá efectos retroactivos.
3. La aceptación de la competencia contenciosa de la Corte Interamericana de Derechos Humanos se hace con carácter general y continuará en vigor hasta un año después de la fecha en que los Estados Unidos Mexicanos notifiquen que la han denunciado.

Uno de los casos resueltos por la CIDH fue la desaparición forzada de Rosendo Radilla, en la que se condena al Estado mexicano a una serie de reparaciones. En torno a la cumplimentación de dicha resolución, la Secretaría de Gobernación realizó una consulta a la SCJN (expediente Consulta a Trámite 489-2010),[100] lo cual derivó en el Expediente Varios 912/2010. Al momento de la resolución de este expediente se había ya publicado el nuevo texto del art. 1° de la Constitución federal, el cual señala a la letra lo siguiente:

> En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo

ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.[101]

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

Está prohibida la esclavitud en los Estados Unidos Mexicanos. Los esclavos del extranjero que entren al territorio nacional alcanzarán, por este solo hecho, su libertad y la protección de las leyes.

Queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

La consulta antes señalada le da la oportunidad a la SCJN de "darle un primer y extenso entendimiento"[102] a esta reforma constitucional a propósito de la resolución del expediente citado. En este sentido, "la Corte elaboró sobre el estatus constitucional de los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales firmados y ratificados por el Estado mexicano, la función normativa de las resoluciones y precedentes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, el alcance de la protección que deben satisfacer todas las autoridades del país".

Uno de los temas más relevantes que resultan de este asunto es que se considera inaplicable la jurisprudencia que señalaba que el control difuso no estaba autorizado para todos los jueces del Estado mexicano.[103] A partir de este cambio, el criterio que prevalece es que todos los jueces tienen la obligación de inaplicar las normas contrarias a los derechos humanos. A continuación se cita una tesis que se refiere a esta obligación y que, además, reafirma que tanto los tratados como la Constitución federal contienen derechos humanos y se refiere al principio de interpretación *pro persona* (la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate):

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD. De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio pro persona. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aun a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.

Registro: 160 589, Décima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro III, Diciembre de 2011, Página: 535, Tesis: P. LXVII/2011(9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

En relación con el resto de las autoridades del Estado mexicano, se ha considerado que los derechos humanos son un criterio de interpretación. Todas ellas están obligadas a interpretar el orden jurídico conforme a los derechos humanos, favoreciendo en todo tiempo la protección más amplia. En cuanto a los jueces, deberán elegir la interpretación más acorde con los derechos humanos y, como ya se había señalado, inaplicar las leyes que vulneren dichos derechos.

> PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS. La posibilidad de inaplicación de leyes por los jueces del país, en ningún momento supone la eliminación o el desconocimiento de la presunción de constitucionalidad de ellas, sino que, precisamente, parte de esta presunción al permitir hacer el contraste previo a su aplicación. En ese orden de ideas, el Poder Judicial al ejercer un control de convencionalidad ex officio en materia de derechos humanos, deberá realizar los siguientes pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio, lo que significa que los jueces del país –al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano–, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas con la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto, lo que significa que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos reconocidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la ley cuando las alternativas anteriores no son posibles. Lo anterior no afecta o rompe con la lógica de los principios de división de poderes y de federalismo, sino que fortalece el papel de los jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.
>
> Registro: 160 525, Décima Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro III, Diciembre de 2011, Página: 552, Tesis: P. LXIX/2011(9a.), Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional.

En relación con la jerarquía de los tratados internacionales frente a la Constitución federal, el pleno de la SCJN señaló, al resolver la contradicción de tesis 293/2011,[104] que "el enfoque tradicional del problema en términos de la 'jerarquía de fuentes' es insatisfactorio para resolver la cuestión sometida a consideración de esta Suprema Corte, que tiene que ver más bien con la pregunta de cómo se relacionan las 'normas de derechos humanos' contenidas en tratados internacionales con la Constitución".[105] Con base en esto, se determinó que si la Constitución federal incluyera alguna limitante a los derechos contenidos en los mismos, esta deberá ser respetada.

Antes de resolver dicha contradicción de tesis, la SCJN había sostenido que los derechos humanos contenidos en los tratados internacionales y la Constitución tenían igual jerarquía. En torno a este criterio se pronunció el ministro José Ramón Cossío Díaz, en la sesión del 3 de septiembre de 2013 del asunto 293/2011.

> Las razones que me llevan a estar en contra del proyecto son básicamente dos: en primer lugar, y lo digo con el mayor respeto, me parece que hay una contradicción lógica en la tesis que se nos propone porque, por un lado, establece que independientemente de la fuente –nacional o internacional– de los derechos humanos, éstos no se relacionan en términos jerárquicos; y, de manera simultánea, se dice que debe entenderse que cuando en la Constitución hay una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos se deberá estar a lo que indica la norma constitucional.

Yo me hago una pregunta sumamente simple. ¿Por qué razón? y ésta es la pregunta, ¿deberá estarse a lo que indica la norma constitucional cuando ésta prevea una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos? ¿Cuál es el criterio a partir del cual se da esa prevalencia? ¿No es el de la norma posterior? ¿No es el de la norma especial? Me parece que la única solución normativa que se está implicando ahí es la norma de jerarquía, y en ese sentido, me parece que hay aquí una contradicción.

Derivado de la adecuación al criterio de jerarquía, se deberá aplicar la jurisprudencia siguiente:

DERECHOS HUMANOS CONTENIDOS EN LA CONSTITUCIÓN Y EN LOS TRATADOS INTERNACIONALES. CONSTITUYEN EL PARÁMETRO DE CONTROL DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL, PERO CUANDO EN LA CONSTITUCIÓN HAYA UNA RESTRICCIÓN EXPRESA AL EJERCICIO DE AQUÉLLOS, SE DEBE ESTAR A LO QUE ESTABLECE EL TEXTO CONSTITUCIONAL. El primer párrafo del artículo 1º constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1º, cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.

Ahora bien, en torno a la obligatoriedad de las resoluciones de la CIDH, órgano internacional encargado de pronunciarse sobre violaciones en dicha materia, la Corte determinó lo siguiente, derivado de la resolución de la contradicción de tesis 293/2011:

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS. ES VINCULANTE PARA LOS JUECES MEXICANOS SIEMPRE QUE SEA MÁS FAVORABLE A LA PERSONA. Los criterios jurisprudenciales de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, con independencia de que el Estado Mexicano haya sido parte en el litigio ante dicho tribunal, resultan vinculantes para los jueces nacionales al constituir una extensión de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, toda vez que en dichos criterios se determina el contenido de los derechos humanos establecidos en ese tratado. La fuerza vinculante de la jurisprudencia interamericana se desprende del propio mandato establecido en el artículo 1º constitucional, pues el principio pro persona obliga a los jueces nacionales a resolver cada caso atendiendo a la interpretación más favorable a la persona. En cumplimiento de este mandato constitucional, los operadores jurídicos deben atender a lo siguiente: (i) cuando el criterio se haya emitido en un caso en el que el Estado Mexicano no haya sido parte, la aplicabilidad del precedente al caso específico debe determinarse con base en la verificación de la existencia de las mismas razones que motivaron el pronunciamiento; (ii) en todos los casos en que sea posible, debe armonizarse la jurisprudencia interamericana con la nacional; y (iii) de ser imposible la armonización, debe aplicarse el criterio que resulte más favorecedor para la protección de los derechos humanos.

En este sentido, si no es posible la armonización, se deberá aplicar el criterio que resulte más favorecedor, como se desprende de la explicación siguiente:

Así, no debe entenderse el carácter vinculante de los criterios interamericanos en un sentido fuerte, es decir, como un lineamiento que constriña a los jueces internos a resolver aplicando indefectiblemente el estándar sentado por la Corte Interamericana, pasando por alto, incluso, los precedentes del Poder Judicial de la Federación. Por el contrario, esta obligatoriedad debe entenderse como una vinculación a los operadores jurídicos internos a observar en sus resoluciones un

estándar mínimo, que bien podría ser el interamericano o el nacional, dependiendo cuál sea el más favorable a las personas. En todo caso, lo importante será que la inaplicación de un criterio jurisprudencial, nacional o interamericano, se *justifique atendiendo a la aplicación de otro* que resulte más favorecedor a la persona.[106]

Un tema relevante de reciente resolución por la SCJN es la posibilidad de que las personas morales o jurídicas sean sujetos de protección en materia de derechos humanos.[107] Existían, en este sentido, opiniones contrarias entre distintos tribunales colegiados de circuito. Con base en esto, en la sesión del 21 de abril de 2014 se resolvió la contradicción de tesis 360/2013, por medio de la cual se determinó que las personas morales sí son titulares de los derechos humanos que sean acordes con la consecución de sus fines. Para alcanzar dicha resolución se argumentó *a)* que en el proceso legislativo se evidencia que el Constituyente no tuvo la intención de excluir a las personas morales, *b)* que la interpretación de la CIDH (que debe orientar las resoluciones de la SCJN) en el caso *Cantos vs. Argentina* determinó que "los derechos y las obligaciones atribuidos a las personas jurídicas se resuelven a la postre en derechos y obligaciones de las personas físicas que las constituyen o que actúan en su nombre y representación", *c)* que la Convención europea expresamente señala que: "Toda persona física o jurídica, tiene derecho al goce de sus bienes", y *d)* la obligación de realizar una interpretación progresiva de los derechos humanos, de la mano del hecho de que las constituciones previas a 1917 no limitaban los derechos de las personas morales.

La resolución de la SCJN nos parece adecuada, considerando que las resoluciones de la CIDH deben ser guías interpretativas, por lo que debía tomarse en cuenta al pronunciarse sobre esta cuestión el caso conocido como *Cantos vs. Argentina.*[108] Este asunto, que generalmente se considera la aceptación de la CIDH de la aplicabilidad de los derechos humanos a personas morales, señala, en la parte conducente ("Excepciones preliminares"), lo siguiente:

29. Esta Corte considera que si bien la figura de las personas jurídicas no ha sido reconocida expresamente por la Convención Americana, como sí lo hace el Protocolo no. 1 a la Convención Europea de Derechos Humanos, esto no restringe la posibilidad que bajo determinados supuestos el individuo pueda acudir al Sistema Interamericano de Protección de los Derechos Humanos para hacer valer sus derechos fundamentales, aun cuando los mismos estén cubiertos por una figura o ficción jurídica creada por el mismo sistema del Derecho [...].

Esto es así porque

26. Toda norma jurídica se refiere siempre a una conducta humana que la postula como permitida, prohibida u obligatoria. Cuando una norma jurídica atribuye un derecho a una sociedad, ésta supone una asociación voluntaria de personas que crean un fondo patrimonial común para colaborar en la explotación de una empresa con ánimo de obtener un beneficio individual, participando en el reparto de las ganancias que se obtengan.

Además, desde nuestro punto de vista las personas tienen la posibilidad legal de realizar actividades, ya sea en forma directa (como personas físicas) o por medio de una entidad jurídica. En ambas situaciones, sus derechos humanos deben ser respetados y reconocidos. De lo contrario, se rompe la neutralidad entre operar en forma directa o mediante entidades jurídicas y se limita la protección en materia de derechos humanos. Esto último iría claramente en contra del principio *pro persona.*

Ahora bien, existe una amplia literatura acerca de la aplicación de derechos humanos a la materia fiscal y, de hecho, ha habido múltiples casos en la materia en la Corte Europea. En México ya ha habido pronunciamientos de la Prodecon, así como de autoridades fiscales, respecto de la existencia de derechos humanos aplicables a la materia fiscal:

> Y hay que entender que conforme a la reciente reforma a la Constitución en materia de derechos humanos, los derechos fundamentales del contribuyente hoy son también derechos humanos, y por ende le corresponde a toda la autoridad, particularmente a la autoridad recaudatoria, no solamente cumplir con los procedimientos, sino velar por los derechos humanos que incluyen de manera fundamental los derechos del contribuyente.[109]

Estos derechos incluyen –además de las garantías del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal– la "protección de la propiedad privada, la certeza legal y la no retroactividad,[110] la protección de la privacidad, la prohibición de la discriminación, el derecho a un juicio justo y otras garantías procesales".[111] Además, hay casos en los que puede considerarse que las medidas fiscales resultan expropiatorias (o confiscatorias), por lo que deben seguir los lineamientos que norman dichas expropiaciones.[112] En adición, se ha señalado que se debe respetar el *minimus vitalis*, por lo que no deben imponerse impuestos a quien no tiene lo necesario para la propia subsistencia.[113] En resumen, el gobierno debe imponer impuestos "en cumplimiento del Estado de derecho, en la medida que sea requerido para recabar recursos para el interés público y debe evitar cualquier gravamen confiscatorio".[114]

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

El concepto de *ombudsman* surge en Suecia durante el siglo XIX como una figura cuyo objetivo era vigilar al poder en defensa de los ciudadanos. Este concepto se difundió a varios países, en los que se ha previsto esta figura para distintas materias, incluyendo la fiscal. En general, el *ombudsman* tiene las facultades de recibir quejas (o actuar con base en sus observaciones), realizar investigaciones en relación con faltas de parte de los poderes del Estado[115] y emitir recomendaciones destinadas a remediarlas.[116] En resumen, podemos decir que el *ombudsman* es una persona cuya función es ser guardián en contra de los abusos de parte del poder.[117] La propia Prodecon ha señalado que es el primer organismo en México que reúne las características para ser considerado un *ombudsman* en materia fiscal, con fundamento en el art. 102, apartado B, de la Constitución federal.[118]

La Prodecon fue creada con el fin de[119] "garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones".[120] Los servicios de la Prodecon deberán prestarse en forma gratuita.[121]

Se trata de un "organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y

patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión".[122] Esta autonomía, que es esencial para el cumplimiento de sus funciones, se logra por medio de los siguientes principios, previstos por el art. 2° de la *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente* (LOPDC):

a) El proyecto de presupuesto es elaborado por la propia Procuraduría y se envía a la SHCP para su incorporación en el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación.

b) Una vez aprobado su presupuesto, la Procuraduría lo ejerce directamente.

c) En ningún caso, el presupuesto que se asigne a la Prodecon podrá ser inferior al presupuesto que se le haya asignado en el ejercicio inmediato anterior.

Según el art. 5º de la LOPDC, la Prodecon tiene –entre otras– las facultades siguientes:

a) Resolver las solicitudes de asesoría y consulta que presenten los contribuyentes en materia fiscal federal.

b) Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo los recursos que procedan, siempre que el asunto de que se trate no exceda de 30 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.[123]

c) Conocer e investigar las quejas de los contribuyentes afectados por los actos de las autoridades fiscales federales por presuntas violaciones a sus derechos, y en su caso, formular recomendaciones públicas no vinculatorias respecto de la legalidad de los actos de dichas autoridades.

d) Promover el entendimiento y la divulgación de las disposiciones fiscales, impulsar una cultura contributiva y proponer modificaciones normativas.

e) Emitir opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales.

Es importante señalar que la Prodecon tiene facultades, en términos del art. 5°, para imponer a los servidores públicos las multas previstas en los supuestos del art. 28 de la ley. Por tanto, dichos servidores públicos pueden ser sancionados por la Prodecon si: *a)* no rinden los informes o entregan los documentos y datos requeridos por la Prodecon, *b)* no informan si aceptan las recomendaciones de dicha procuraduría o *c)* no acatan una recomendación cuando el acto en cuestión sea declarado nulo por ausencia total de fundamentación o motivación mediante resolución definitiva.

Acuerdos conclusivos

Los acuerdos conclusivos son resultado de un procedimiento por medio del cual las autoridades fiscales y los contribuyentes, con la intervención de la Prodecon, dirimen las diferencias que, durante

el ejercicio de las facultades de comprobación, puedan surgir entre ellas.[124] El art. 69-C del CFF prevé que cuando los contribuyentes sean objeto del ejercicio de las facultades de comprobación mediante visitas domiciliarias, revisiones de gabinete o revisiones electrónicas con base en la información en poder de la autoridad,[125] y no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo. Dicho acuerdo podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones consignados y será definitivo en cuanto al hecho u omisión sobre el que verse.

Procedimiento

a) Los acuerdos conclusivos se tramitan por escrito a través de la Prodecon (art. 69-D, CFF).

b) Los contribuyentes podrán solicitar la adopción del acuerdo conclusivo en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones (art. 69-C).

c) El procedimiento se inicia con un escrito en el cual se señalan los hechos u omisiones con los que no esté de acuerdo el contribuyente (art. 69-D) y se adjuntan pruebas para dar soporte a sus argumentos.

d) Recibida la solicitud, la Prodecon requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de 20 días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo; los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta; o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo (art. 69-D).

e) La solicitud del acuerdo conclusivo suspende los plazos para concluir la revisión de que se trate, a partir de que se presente la solicitud y hasta que se notifique a la autoridad la conclusión del procedimiento (art. 69-F).

f) El contribuyente que haya suscrito un acuerdo conclusivo tendrá derecho a la condonación de 100% de las multas en una ocasión; en ocasiones subsecuentes, se aplicarán las disminuciones previstas en la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente* (art. 69-G).

g) La Prodecon, una vez que acuse recibo de la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de 20 días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la suscripción de un acuerdo, este deberá firmarse por el contribuyente y la autoridad revisora, así como por la Prodecon. Esta última podrá dar seguimiento al cumplimiento de dicho acuerdo por medio de mesas de trabajo (art. 69-E).

h) En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad no procederá medio de defensa alguno; cuando los hechos u omisiones materia del

acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio de lesividad salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos (art. 69-H).

1 La ley se publicó en diciembre de 2005 y entró en vigor a partir de 2006.

2 Entrevista realizada a Eduardo Revilla el 20 de julio de 2009.

3 *Diccionario jurídico mexicano,* tomo P-Z, UNAM-Porrúa, México, 1992, p. 2709.

4 Moisés Rodríguez Michel, *Recurso de revocación fiscal*, Porrúa, México, 2005, p. 7.

5 *Diccionario jurídico mexicano, op. cit.*, p. 2710.

6 Moisés Rodríguez Michel, *op. cit.*, p. 7.

7 Raúl Rodríguez Lobato, *Derecho fiscal*, 3ª ed., Oxford University Press, México, 2014, p. 285.

8 Previsto en el art. 33-A del CFF, que sirve para llevar a cabo aclaraciones.

9 Artículo 36 del CFF. Se analizó en el capítulo 4.

10 Aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

11 *Código Fiscal de la Federación*, art. 124-A.

12 En el capítulo 4.

13 Moisés Rodríguez Michel, op. cit., p. 10.

14 *Ibid.*, p. 14.

15 *Ibid*, pp. 10, 11 y 13.

16 *Ibid.*, p. 10.

17 Lo que no puede hacer el contribuyente es presentar recurso una vez agotado el juicio de nulidad.

18 Arturo Iturbe Rivas, *Elementos de derecho procesal administrativo*, Porrúa, México, 2006, p. 81.

19 *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, art. 1º.

20 *Ibid.*, art. 2º.

21 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 309.

22 En términos del propio art. 14, son las resoluciones que no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de este sea optativa.

23 Este supuesto no se refiere a la resolución de controversias por medio de los procedimientos previstos en los tratados, sino a las resoluciones que se funden en lo establecido en un tratado fiscal.

24 Este supuesto es el de negativa ficta.

25 Este comparativo se realizó con base en el cuadro preparado por Diego Armida para sus clases en el Instituto Tecnológico Autónomo de México.

26 Raúl Rodríguez Lobato, *op. cit.*, p. 291.

27 *Ibid.*

28 *Ibid.*

29 *Ibid.*

30 Este plazo se redujo de 45 días a 30 a partir de 2014. Esto, claramente, va en contra del particular. Con el pretexto de reducir los plazos del juicio, se redujo –únicamente– el que favorecía al particular.

31 La redacción del art. 144 del CFF equivale prácticamente a señalar que en el caso de recurso no hay necesidad de garantizar e interés fiscal.

32 En términos del art. 65 del CFF, "las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que haya surtido efectos para su notificación […]". Llama la atención, en este sentido, que el plazo para garantizar el interés fiscal sea menor que el plazo para interponer el medio de defensa.

33 El propio art. 34 de la LOTFJFA señala como excepción los siguientes casos, mismos en los que se presentará en el domicilio de la autoridad que haya dictado la resolución:
I. Se trate de personas morales que:
a. Formen parte del sistema financiero, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o
b. Tengan el carácter de controladoras o controladas, de conformidad con la Ley del Impuesto sobre la Renta, y determinen su resultado fiscal consolidado.
II. El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en el país, y
III. Se impugnen resoluciones emitidas por la Administración General de Grandes Contribuyentes del Servicio de Administració Tributaria o por las unidades administrativas adscritas a dicha Administración General.

34 Actualmente, el sentido de la resolución va más allá de una mera anulación o confirmación de la resolución o el acto reclamado.

35 *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,* art. 52.

36 *Véase Diccionario jurídico mexicano, op. cit.,* p. 2937.

37 Raúl Rodríguez Lobato, op. cit., p. 350.

38 *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,* art. 57.

39 *Ibid.,*art. 76.

40 Aproximadamente 122 800 pesos (actualizado a 2014).

41 El juicio en línea fue introducido en el Capítulo X de la LFPCA en el año 2009; sin embargo, su operación comenzó el 7 de agosto de 2011.

42 *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo,* arts. 1-A y 58-A.

43 *Ibid.,* art. 58-B.

44 *Ibid.,* art. 58-F.

45 *Ibid.,* art. 58-D.

46 Eduardo Revilla, "El procedimiento amistoso en el tratado fiscal entre México y Estados Unidos", en*Estudios tributarios*, *op. cit.*, p. 302.

47 El tratado México-Estados Unidos se utiliza como un ejemplo, pero hay que resaltar que la mayoría de los tratados suscritos po México contienen una disposición que regula el procedimiento amistoso. Esto es así puesto que todos se negocian con base en e Modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

48 Eduardo Revilla, *Estudios tributarios*, *op. cit.*, p. 305.

49 De acuerdo con el art. 141 del CFF.

50 Sergio Francisco de la Garza, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1984, p. 591.

51 Luis Bazdresch, *El juicio de amparo. Curso general*, 5a. ed., Trillas, México, 1997, p. 20. Debido al texto de la Ley de Amparo er vigor a partir de 2013, las referencias a esta obra se mantienen, exclusivamente, en cuanto a ciertas cuestiones técnicas.

52 *Ibid.*, p. 18.

53 Ley de Amparo, art. 5, fracc. II, párrafo segundo.

54 Luis Bazdresch, *op. cit.*, p. 19.

55 Llama la atención que se haya dejado fuera de dichas declaratorias la materia fiscal, cuando una de las críticas que tanto legisladores como autoridades fiscales han hecho al amparo fiscal es que solo beneficia a aquellos que acuden a dicho medio de defensa, lo cual genera, a decir de sus críticos, inequidad entre los contribuyentes.

56 Esto último es conocido como la *fórmula Otero*; algunos autores señalan que es incorrecto denominarlo así, pues Mariano Otero previó un sistema mixto de control de constitucionalidad. Véase Arturo Zaldívar, *Hacia una nueva Ley de Amparo*, capítulo VI, "La declaratoria general de inconstitucionalidad", Serie Doctrina Jurídica, IIJ-UNAM, México, 2002, p. 107.

57 Luis Bazdresch, *op. cit.*, p. 13. Cursivas de la autora.

58 *Ibid.*, p. 17.

59 Muchos de estos conceptos se construyen sobre las definiciones de Luis Bazdresch, actualizándolas por los cambios en dicha materia.

60 Ley de Amparo, art. 5°.

61 Luis Bazdresch, *op. cit.*, p. 96.

62 *Ibid.*, p. 97.

63 *Ibid.*, p. 77.

64 Es una ley que "debe ser cumplida por los particulares sin necesidad de orden de la autoridad ejecutora, la procedencia es inmediata, o sea, desde el momento que la ley empieza a regir". *Ibid.*, p. 97.

65 Es una ley "que por sí sola no perjudica". *Ibid.*, p. 70.

66 *Ibid.*, p. 77.

67 En 2009 se aprobó en la Cámara de Diputados una propuesta de modificación constitucional, la cual no fue aceptada por la Cámara de Senadores. La propuesta consistía en requerir una mayoría calificada en el pleno de la SCJN para declarar inconstitucional una ley fiscal, que dicha declaratoria tuviera efectos generales y que no se devolvieran a los particulares las cantidades pagadas indebidamente con fundamento en la norma declarada inconstitucional.

68 Incluso se presentó una iniciativa de reforma en abril de 2009 por parte del grupo parlamentario del PRI, mediante la cual se buscaba limitar los supuestos en que se podía buscar la protección del amparo en materia fiscal; permitir que ciertos amparos en la materia tuvieran efectos generales, siempre que se aprobaran por mayorías calificadas; y señalar que el que una norma fiscal se declarara inconstitucional no daría lugar a la posibilidad de obtener la devolución de las cantidades pagadas en exceso.

69 Véase Carlos Elizondo,*La industria del amparo fiscal*, núm. 210, enero de 2009, CIDE (www.cide.edu); y Luis Felipe Mancera y Óscar Molina Chie, "No abusemos del amparo fiscal", *El mundo del abogado*, año 11, núm. 106, febrero de 2008.

70 Estos argumentos se obtienen de Carlos Elizondo,*op. cit.* En el artículo de Mancera y Molina Chie se vierten argumentos parecidos. En el análisis que sigue se señalará cuáles argumentos son también planteados por ambos autores.

71 Molina y Mancera señalan que el amparo fiscal genera "inseguridad para los programas de gobierno y recaudación participable". Indican además que el presupuesto "se pone en riesgo por el gran número de amparos interpuestos por los contribuyentes en lo que recae un porcentaje importante de la recaudación". *Op. cit.*, p. 60.

72 Eduardo Revilla, "Notas preparadas para la mesa redonda 'La reforma al amparo en materia fiscal, ¿solución o retroceso?'",CIDE, 21 de abril de 2009.

73 Mancera y Molina señalan que el problema es "la promoción indiscriminada de amparos contra la ley fiscal con el objeto de obtener regímenes especiales de tributación, so pretexto de falta de proporcionalidad y equidad en el tributo", *op. cit.*, p. 57. En el mismo sentido afirman que: "Existen muchos ejemplos en que a través del amparo los contribuyentes se liberan de sus cargas tributarias, generando inequidades respecto de otros competidores en el mismo mercado", *ibid.*, p. 58.

74 Algunos autores señalan que es incorrecto denominarla *Fórmula Otero*, pues Mariano Otero previó un sistema mixto de control de constitucionalidad. Véase al respecto la nota 56 de este capítulo.

75 En entrevista realizada el 24 de julio de 2009.

76 Véase Arturo Zaldívar, "La reforma al amparo fiscal",*El Universal*, domingo 5 de abril de 2009, disponible en http://www.eluniversal.com.mx/editoriales/43574.html Señala además que muchas veces quedan firmes sentencias que otorgan el amparo contra una ley a nivel de jueces de distrito, aunque posteriormente la Suprema Corte declara constitucional dicho precepto.

77 Arturo Zaldívar, *Hacia una nueva Ley de Amparo*, *op. cit.*, p. 115.

78 *Ibid.*, pp. 115 y 116.

79 *Ibid.*, p. 118.

80 *Idem.*

81 En este sentido se propuso la reforma al amparo fiscal presentada en la pasada legislatura (2009).

82 En entrevista telefónica realizada el 24 de julio de 2009.

83 Molina y Mancera señalan: "La mayoría de los amparos son interpuestos por un reducido número de empresas (grandes contribuyentes) con acceso a asesorías sofisticadas, que año con año impugnan las misceláneas fiscales, oponiéndose sistemáticamente a ellas". *Op. cit.*, p. 58.

84 Tomando en cuenta esto, es evidente la debilidad del argumento de Mancera y Molina en el sentido de que "los amparos ya no son utilizados como medio de defensa contra los posibles abusos por parte del Poder Legislativo al momento de imponer contribuciones, sino como una decisión de negocios por las ventajas económicas y competitivas que trae aparejado el liberarse de las cargas tributarias". *Ibid.*, p. 59. Es obvio que tratándose de la protección relativa a temas fiscales, el beneficio de no pagar contribuciones declaradas inconstitucionales es claramente económico. Por tanto, además de que las personas tienden a tomar decisiones considerando los costos relacionados con las mismas, en el caso de las contribuciones, dichos costos son fácilmente cuantificables.

85 Enumera dichos criterios en las notas de pie de página. Juan Carlos Roa Jacobo,*El debate sobre el amparo fiscal*, Colección Obras Monográficas, Themis, México, 2009, p. 72.

86 *Ibid.*, p. 91.

87 *Ibid.*, p. 72.

88 *Ibid.*, p. 19.

89 *Ibid.*, p. 20.

90 *Ibid.*, p. 30.

91 *Ibid.*, p. 91.

92 Mancera y Molina señalan que: "La declaratoria de inconstitucionalidad de algunas disposiciones fiscales como fue la pérdida por enajenación de acciones y la deducción de la PTU, han permitido reducir la tasa efectiva de tributación de algunos contribuyentes". *Op. cit.*, p. 59.

93 En otras palabras, no es lo que le "cuesta" al Estado, sino simplemente lo que le cobraron indebidamente a los particulares y deben regresarles. En este sentido argumentó Eduardo Revilla en "Notas preparadas para la mesa redonda 'La reforma al amparo en materia fiscal, ¿solución o retroceso?'", CIDE, 21 de abril de 2009.

94 Adoptada y proclamada por la Resolución de la Asamblea General 217 A (III) del 10 de diciembre de 1948.

95 Recordemos que esta es anterior a la Declaración Universal.

96 Adoptado y abierto a la firma, ratificación y adhesión por la Asamblea General en su resolución 2200 A (XXI) de 16 de diciembre de 1966. Entró en vigor el 3 de enero de 1976.

97 La Convención Americana fue aprobada por el Senado de la República el 18 de diciembre de 1980 y publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de enero de 1981.

98 Reglamento de la Comisión, art. 74.

99 La declaración fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 8 de diciembre de 1998.

100 José Ramón Cossío, Raúl M. Mejía y Laura Patricia Rojas, *El caso Radilla. Estudio y documentos*, Porrúa, México, 2012, p. 16.

101 Es importante señalar que hay autores que critican la utilización del término *derechos humanos* en nuestro texto constitucional, sugiriendo –algunos de ellos– la utilización del concepto *derechos fundamentales*, considerando que esta protección abarca a personas físicas y morales. Sin embargo, es el término que utilizamos en la presente obra por ser el incluido en la Constitución federal. En este sentido, entendemos que el término *derechos humanos* incluye aquellos derechos reconocidos en la Constitución, así como los incluidos en los tratados internacionales de los que México es parte. La Constitución también utiliza el término *garantías,* que se refiere a los procedimientos para proteger dichos derechos humanos (mismas que, a su vez, constituyen derechos humanos). Esta aclaración se realiza en términos de la entrevista realizada a Gabriela Rodríguez Huerta, noviembre de 2014.

102 *Ibid.*, "Presentación", José Ramón Cossío.

103 *Ibid.*, p. 31.

104 Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito y e Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito.

105 Contradicción de tesis 293/2011, p. 21.

106 Contradicción de tesis 293/2011, p. 59.

107 Este debate ya estaba superado en materia de garantías individuales y su protección a las personas morales.

108 Corte Interamericana de Derechos Humanos. Sentencia de 7 de septiembre de 2001 (Excepciones preliminares).

109 Extracto del discurso pronunciado por el secretario de Hacienda y Crédito Público, Luis Videgaray, el 7 de febrero de 2013 disponible en www.prodecon.gob.mx/Documentos/pergamino.pdf

110 Georg Kofler, Miguel Poiares Maduro y Pasquale Pistone (eds.),*Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011, p. 173.

111 *Ibid.*, p. 12.

112 *Ibid.*, p. 13.

113 *Ibid.*, p. 20.

114 *Ibid.*, p. 14.

115 Según el país de que se trate, el *ombudsman* revisa solamente la actividad administrativa o también la jurisdiccional.

116 International Ombudsman Institute (ed.),*Australasia and Pacific Ombudsman Institutions. Mandates, Competences and Goo Practices*, Springer, Nueva York, 2013; Michael Frahm, "Introducción", p. 4.

117 "We can, indeed, fight city hall: the office and concept of ombudsman", Benny L. Kass,*Administrative Law Review,* Vol. 19, No. 1 (November, 1966), pp. 75-92; p. 75.

118 "El primer ombudsman fiscal en México: Prodecon", abril de 2012, disponible en http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/Presentaci%C3%B3n%20naturaleza%20juridica%20Quejas.pdf.

119 *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, art. 1º.

120 Aunque la ley que preveía su creación data de 2006, no fue sino hasta 2011 cuando se nombró el primer titular de dicha procuraduría. Véase Eduardo Revilla, "El ombudsman tributario",*El Economista*, abril de 2011. La Prodecon ha abierto varias delegaciones regionales en distintas zonas del país cuyo objetivo es acercar sus esfuerzos a la población.

121 *Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente*, art. 3º.

122 *Ibid.*, art. 2°.

123 *Ibid.*, art. 3°.

124 "Lineamientos que regulan el procedimiento para la adopción de acuerdos conclusivos ante la Procuraduría de la Defensa de Contribuyente", *Diario Oficial de la Federación*, 27 de diciembre de 2013.

125 *Código Fiscal de la Federación*, art. 42, fraccs. II, IV y IX, respectivamente.

Autoevaluación

1. **¿Qué es el recurso de revocación?**

   Es un procedimiento sustancialmente litigioso, aunque formalmente administrativo, por medio del cual se solicita ante la propia autoridad emisora del acto la revocación de una resolución o acto que le genera perjuicio al particular.

2. **¿Por qué se dice que el recurso es lineal?**

   Porque no existe un tercero, como en el juicio, que resuelva la controversia: es la propia autoridad administrativa la que resuelve el conflicto planteado por el particular.

3. **¿Por qué se señala que el recurso de revocación es opcional?**

   Porque puede o no presentarse antes de proceder al juicio de nulidad.

4. **¿Ante quién se sustancia el juicio de nulidad?**

   Ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

5. **¿Qué norma regula el juicio de nulidad?**

   La *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*.

6. **¿Mediante qué procedimiento se pueden combatir decretos y acuerdos?**

   Mediante el juicio de nulidad, siempre que sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

7. **¿Cuál es el plazo para garantizar el interés fiscal en el recurso?**

   Hasta que se resuelva el recurso de revocación.

8. **¿Cuál es el plazo para garantizar el interés fiscal en el procedimiento de resolución de controversias previsto en los tratados?**

   Cinco meses a partir de la presentación del mismo.

9. **Explique el juicio de amparo en materia fiscal.**

   Es un juicio con efectos relativos cuando se trate de la materia fiscal que se sigue a instancia de parte agraviada, por virtud del cual el quejoso solicita ante los tribunales competentes del Poder Judicial federal que se declare que determinada norma general, acto u omisión de la autoridad responsable (acto reclamado) implica una violación de derechos humanos. Dicho acto debe ser definitivo y no puede haber sido consentido por el particular.

10. **¿Con fundamento en qué norma se llevan la mayor parte de los amparos en materia fiscal?**

    En el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, que incluye las garantías de legalidad, proporcionalidad, equidad y destino a gasto público.

11. **¿Qué son los acuerdos conclusivos?**

    El resultado de un procedimiento previsto en el CFF por medio del cual los contribuyentes y las autoridades fiscales, con la intervención de la Prodecon, dirimen controversias que surgen por el ejercicio de facultades de comprobación.

12. **¿El acuerdo conclusivo alcanzado entre las autoridades y el contribuyente puede ser combatido por algún medio de defensa?**

No.

13. **¿Puede la autoridad modificar el contenido de un acuerdo conclusivo?**

Solo mediante el juicio de lesividad si se comprueba que el acuerdo se alcanzó con base en hechos falsos.

14. **¿Qué jerarquía tienen los derechos humanos de los contribuyentes contenidos en tratados internacionales?**

La misma que la Constitución federal.

15. **¿Pueden las personas morales buscar la defensa en materia de derechos humanos ante una violación de los mismos?**

Sí, la SCJN ha determinado que las personas morales son titulares de aquellos derechos humanos congruentes con la consecución de sus fines y pueden buscar la protección de los mismos.

Capítulo

6

Procedimiento administrativo de ejecución

Sumario

En este capítulo se estudiará el procedimiento administrativo de ejecución (PAE), que se refiere a la posibilidad de que el Estado exija el pago de un crédito fiscal aunque exista oposición del contribuyente. En el capítulo 1 se señaló que el PAE es la manifestación del ejercicio de la facultad económico-coactiva del Estado. En el derecho positivo mexicano, el art. 145 del *Código Fiscal de la Federación* (CFF) establece la posibilidad de que las autoridades fiscales exijan el pago de los créditos fiscales que no les hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos previstos por la ley, mediante un procedimiento administrativo de ejecución. El plazo que la ley dispone para cubrir o garantizar un crédito fiscal es de 30 días siguientes a su notificación.

Se aclarará que el PAE solo procede cuando existen créditos fiscales determinados y firmes (no hubo defensa o no resultó exitosa); es decir, procede ante la existencia de una deuda líquida y exigible frente al fisco. El objetivo del PAE es embargar y, en su caso, rematar los bienes necesarios a fin de cubrir el crédito fiscal a cargo del contribuyente. También se examinarán los gastos de ejecución que el causante debe cubrir en cada una de las diligencias siguientes: *a)* el requerimiento de pago, *b)* el embargo y *c)* el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco. Dichos gastos son de 2% del crédito fiscal por cada diligencia, aunque se prevén cantidades mínimas y máximas a pagar.

Se señalará la existencia de medidas precautorias por las que la autoridad puede decretar el aseguramiento de bienes o la negociación del contribuyente, así como embargar precautoriamente sus bienes (aunque el embargo precautorio ha sido declarado inconstitucional). Se estudiará la posibilidad de participación de la fuerza pública si el causante no permite que se realice el PAE. Se analizarán las etapas de este último, que son el requerimiento de pago, el embargo de bienes y el remate de los mismos. Asimismo, se indicará que el embargo puede ser de bienes o negociaciones; en el primer caso, el objetivo es rematar los bienes (subasta pública), enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos a favor del fisco.

La ley establece expresamente los casos en que se permite que la enajenación se realice fuera de remate (cuando el contribuyente designe un comprador o se trate de bienes de fácil descomposición). Solo se embargan negociaciones con el fin de obtener mediante su intervención ingresos para satisfacer la pretensión económica del fisco. Por último, se hablará de los bienes que quedan

exceptuados del embargo, como el lecho cotidiano y los instrumentos propios de una profesión u oficio, y se señalará que el contribuyente tiene la posibilidad de pagar el crédito y recuperar sus bienes en proporción al pago, en tanto estos no se hayan rematado, enajenado o adjudicado.

Introducción

La ejecución fiscal constituye un procedimiento ágil que permite al Estado cobrar los impuestos correspondientes a "deudas firmes no pagadas".[1] La finalidad de la recaudación por apremio "es dar satisfacción al crédito del ente público mediante el despliegue de una acción ejecutiva de carácter unilateral que aspira a vencer la resistencia del obligado y a operar sobre sus bienes y derechos en beneficio del fisco acreedor".[2] Se trata de la materialización, en el sistema jurídico mexicano, de la facultad económico-coactiva del Estado, la cual consiste, como ya señalamos, en la atribución que tiene este para exigir el pago de un crédito fiscal aun cuando exista oposición por parte del contribuyente.

En México, este procedimiento de cobro coactivo es administrativo.[3] Algunos autores justifican como una prerrogativa lógica de la Administración Pública la posibilidad de "ejecutar por sí misma sus actos sin necesidad de acudir a los tribunales".[4]

En el derecho positivo mexicano, el art. 145 del CFF señala la posibilidad de que las autoridades fiscales exijan el pago de los créditos fiscales "que no les hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución". El plazo señalado por la ley para cubrir o garantizar un crédito fiscal es de 30 días siguientes a su notificación, de acuerdo con el art. 144 del CFF.[5] En ese plazo, el contribuyente podrá pagarlo o iniciar un procedimiento de defensa[6] (garantizando, en este último caso, el interés fiscal).

Como ya indicamos en su momento, la existencia del crédito fiscal no se da por el mero hecho de que el contribuyente se ubique en el hecho generador y transcurra el tiempo señalado por la ley para cumplir con su obligación de pago de un tributo. Se requiere que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación[7] y determinen la cantidad que el particular les adeuda. En otras palabras, que emitan una liquidación, que consiste en "llevar la deuda a números".[8] Una vez emitida, el particular puede decidir entre pagar el crédito fiscal o iniciar un procedimiento de defensa.

Cuando se trata de un pago en parcialidades o diferido, se ha discutido cuándo procede el inicio del PAE y se ha resuelto que, aunque no es necesario que las autoridades fiscales ejerzan facultades de comprobación, sí se requiere una liquidación previa por parte del fisco.

> PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE CON MOTIVO DEL INCUMPLIMIENTO EN EL PAGO EN PARCIALIDADES EN QUE INCURRE EL CONTRIBUYENTE QUE AUTODETERMINÓ EL CRÉDITO FISCAL SI EXISTE UNA RESOLUCIÓN EJECUTIVA DE LA AUTORIDAD DEBIDAMENTE NOTIFICADA. De la interpretación armónica de los artículos 145 a 151 del Código Fiscal de la Federación, en relación con los diversos 59, 66 y 68 del propio ordenamiento legal, se

concluye por una parte, que el ejercicio de las facultades de comprobación es de naturaleza discrecional y por otra, que el procedimiento económico-coactivo requiere para su procedibilidad de un título que traiga aparejada ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal, que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente. De lo anterior se infiere que del solo incumplimiento de pago de las parcialidades autorizadas al contribuyente que se autodeterminó un crédito fiscal, derivan las consecuencias consistentes en la revocación de la autorización relativa y la de tornar exigible el crédito adeudado; sin embargo, para incoar el procedimiento administrativo, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar aquél; lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho.

Novena Época, Registro: 192 411, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XI, Febrero de 2000, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 16/2000, Página: 203.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. PROCEDE SIN NECESIDAD DE DETERMINAR Y NOTIFICAR PREVIAMENTE UN CRÉDITO FISCAL SI EL CONTRIBUYENTE OPTÓ POR AUTOCORREGIR SU SITUACIÓN CONTRIBUTIVA. Conforme a lo dispuesto por los artículos 6o., 32, 66, fracción III, inciso a) y 151, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria puede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, sin que previamente tenga la obligación de hacer la determinación y notificación de un crédito fiscal al contribuyente, cuando éste optó por autocorregir su situación contributiva y solicitó pagar en forma diferida o en parcialidades el monto de la contribución omitida, porque el crédito quedó determinado por el propio contribuyente y por ende, la autoridad está en aptitud de iniciar el precitado procedimiento. Lo anterior es así, si se toma en cuenta que el citado artículo 151 (que por cierto está en el capítulo del Procedimiento Administrativo de Ejecución), en lo que importa, dispone que las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y sus accesorios legales requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue: Si la exigibilidad se origina por el cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

Registro: 193 710, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, X, Julio de 1999, Tesis: V.2o. J/48, Página: 748.

En conclusión, la autoridad deberá, "antes de iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, dictar una resolución administrativa que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible, ya que se requiere de la existencia de un título ejecutivo que traiga aparejada ejecución para legitimar el inicio de dicho procedimiento".[9]

Para que proceda el PAE se requiere que exista un crédito fiscal, y para que este sea exigible es necesario que hayan transcurrido más de 30 días hábiles desde su determinación, liquidación y notificación, y que dentro de ese plazo el contribuyente no lo haya pagado ni impugnado (con la correspondiente garantía).

En resumen, si no hay determinación previa del crédito fiscal por parte de las autoridades, no procede el PAE; este procede cuando existen créditos fiscales determinados y firmes (no hubo defensa o no resultó exitosa).

El objetivo del PAE es embargar y, en su caso, rematar los bienes necesarios a fin de cubrir el crédito fiscal a cargo del contribuyente. Cabe señalar que hay ciertos créditos preferentes a los fiscales, tales como los garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o indemnizaciones a trabajadores en términos de la ley correspondiente.[10] Estas

excepciones solo son aplicables cuando, antes de la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el Registro Público y cuando se trate de alimentos, que ya se haya presentado la demanda correspondiente.

El contribuyente a quien se le ejecutan sus bienes deberá cubrir los gastos de ejecución, que son equivalentes a 2% del crédito fiscal (aunque existe una cantidad mínima y una máxima a pagar) en cada una de las diligencias siguientes: *a)* el requerimiento de pago, *b)* el embargo y *c)* el remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco. Asimismo, deberán cubrirse los gastos extraordinarios en que se incurra por motivo del PAE (como transporte de bienes embargados o avalúos).[11]

Ejemplo:

El 17 del mes siguiente a la terminación del ejercicio (que es mensual) del Impuesto al Valor Agregado, un contribuyente está obligado a pagar el impuesto que se autodeterminó. Sin embargo, no cumple con su obligación de pago. ¿Procede el procedimiento administrativo de ejecución? No, las autoridades fiscales deberán ejercer sus facultades de comprobación y emitir una liquidación (hacer líquida la deuda fiscal); deberán transcurrir 30 días a partir de la notificación de la liquidación sin que el contribuyente pague o impugne el crédito fiscal para que proceda el PAE.

Ejemplo:

A un contribuyente se le notifica una liquidación. Dentro de los siguientes 30 días hábiles se inicia el llamado *juicio de nulidad* y no se garantiza el interés fiscal. ¿Procede el PAE? Sí, por no garantizar el interés fiscal.

El art. 41 del CFF señala que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales impondrán una multa y requerirán hasta en tres ocasiones la presentación de la misma. Si no se presenta y se trata de una declaración periódica, la autoridad podrá hacer efectiva una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Si se trata de una declaración de la que se conoce de manera fehaciente la cantidad a la que se debe aplicar la tasa, la autoridad fiscal hará efectiva la contribución que corresponda.

El propio art. 41 señala a la letra:

> La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del presente artículo, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de

ejecución a partir del tercer día siguiente a aquel en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

Sobre esta redacción, que pareciera excesiva y que da pocas garantías a los contribuyentes, la Primera Sala de la SCJN ha señalado lo siguiente:

> OBLIGACIONES FISCALES. EL MECANISMO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA HACER CUMPLIR AL CONTRIBUYENTE CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR SU DECLARACIÓN OMITIDA, ES RAZONABLE Y PROPORCIONAL. Del citado precepto se advierte que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos, no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, y que, tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción I del propio artículo, podrán fijar un crédito al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, por una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate, el cual no libera a los obligados de presentar la declaración omitida. Ahora bien, lo que se pretende lograr con la citada norma no es el pago del crédito fiscal, sino que el contribuyente cumpla con la obligación de presentar la declaración correspondiente, pues una vez que se le ha fincado el crédito fiscal tomando como base el monto mayor aludido, aún persiste la obligación de presentar la declaración respectiva, pues hasta esa fecha es él quien sabe a cuánto asciende el importe de la declaración provisional. Lo anterior es así, pues el crédito determinado sólo es un estimado utilizado por el legislador, y porque no se tiene la certeza de si es mayor o menor, ya que esa información sólo es conocida por el propio contribuyente; por tanto, en el momento en que realice el cálculo respectivo y determine cuál es su situación en esa declaración, es decir, cuál es el importe causado, podrá determinar si tiene un impuesto por pagar, o bien, un saldo a favor en relación con el crédito determinado en términos de la fracción II del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación. De ahí que esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, estime que el mecanismo previsto en el artículo referido es razonable y proporcional, pues logra la finalidad pretendida, en virtud de que la presentación de la declaración, si bien constituye un acto formal, lo cierto es que va a ser el instrumento por el cual se externa la situación fiscal del causante ante la autoridad tributaria.
>
> Décima Época, Registro: 2006479, Primera Sala, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro 6, Mayo de 2014, Tomo I, Materia(s): Constitucional, Tesis: 1a. CXCIV/2014 (10a.), Página: 549.

Medidas cautelares

Antes de que exista una cantidad determinada, exigible y debidamente notificada al contribuyente, las autoridades fiscales podrán, en algunos casos: *a)* decretar el aseguramiento de bienes o de la negociación del contribuyente (art. 40-A, CFF), o *b)* embargar precautoriamente sus bienes (art. 145, fracc. II).

En términos del art. 40-A del CFF, el aseguramiento de bienes procede en los supuestos siguientes, siempre que se emita acta circunstanciada en la que se precise por qué se da dicho aseguramiento:

- Se practica una vez agotadas las medidas de apremio previstas en el CFF, consistentes en solicitar el auxilio de la fuerza pública e imponer multas, excepto en los siguientes casos:

    a) Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios, no sean localizables en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente; hayan desaparecido, o se ignore su domicilio.

b) Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.

c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes o los responsables solidarios oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.

- Se practica hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que realice la autoridad.
- El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:

a) Bienes inmuebles.

b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios e instituciones o empresas de reconocida solvencia.

c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.

d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.

e) Dinero y metales preciosos.

f) Depósitos bancarios.

g) Los bienes muebles distintos de los otros.

h) La negociación del contribuyente.

Aseguramiento de depósitos bancarios

El propio art. 40-A del CFF señala que las autoridades están facultadas para asegurar cuentas bancarias cuando no puedan iniciarse o desarrollarse facultades de comprobación en los siguientes supuestos, sin seguir el orden antes indicado:

a) Si los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros relacionados con ellos no son localizables en su domicilio fiscal.

b) Si desocupan o abandonan el domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente.

c) Si han desaparecido o se ignora su domicilio.

El aseguramiento de cuentas bancarias se realiza conforme al procedimiento siguiente:

1. La solicitud de aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera

o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

2. Cuando la solicitud de aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, éstas contarán con un plazo de tres días para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que practique el aseguramiento precautorio.
3. La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión de que se trate, o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para practicar el aseguramiento precautorio.
4. Una vez practicado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá informar a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar
al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, las cantidades aseguradas en una o más cuentas o contratos del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos. [...]
5. La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a más tardar el tercer día siguiente a aquél en que se haya practicado el aseguramiento, señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado.

Es importante señalar que el monto del aseguramiento precautorio en ningún caso podrá ser mayor al de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice para efectos del aseguramiento.

El aseguramiento precautorio quedará sin efectos si la autoridad no emite, dentro de los plazos señalados por la ley, una resolución en la que determine los créditos fiscales. Si en dichos plazos determina algún crédito, dejará de surtir efectos el aseguramiento precautorio y se proseguirá con el procedimiento administrativo de ejecución.

En cuanto al embargo precautorio, el art. 145 del CFF establece que el orden de los bienes sobre los cuales puede realizarse es el mismo que aquel previsto para el aseguramiento precautorio antes referido. Esta disposición también prevé la posibilidad de realizar el embargo de cuentas bancarias.

El embargo precautorio procede cuando el contribuyente:

a) Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.

b) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.

c) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.

En relación con el embargo precautorio, desde hace varios años se ha señalado en diversas jurisprudencias que este es inconstitucional. Sin embargo, la disposición que lo prevé se sigue aplicando. En caso de que a un contribuyente se le embarguen precautoriamente sus bienes, tendrá que buscar protección por medio del amparo (en el que solicitará la aplicación de la jurisprudencia).

> EMBARGO PRECAUTORIO. EL PREVISTO EN EL ARTÍCULO 145, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Tal numeral establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, y que se podrá practicar embargo precautorio, sobre los bienes o la negociación del contribuyente, para asegurar el interés fiscal, cuando el contribuyente se niegue a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones fiscales, a que está obligado. Así, al permitir la traba de embargo precautorio, sin que se haya determinado previamente la existencia de un crédito fiscal, menos su cuantificación, esto es, al otorgar facultades a la autoridad fiscal para embargar bienes a su libre albedrío y determinar su monto, pues no señala las bases o elementos a tomar en cuenta para determinarlos; infringe la garantía de seguridad jurídica consagrada por el artículo 16 constitucional.
>
> Novena Época, Registro: 174 733, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXIV, Julio de 2006, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.5o.A. J/8, Página: 926.

En torno al aseguramiento precautorio, también se ha señalado que es anticonstitucional.

> ASEGURAMIENTO PRECAUTORIO DE LOS BIENES O DE LA NEGOCIACIÓN DEL CONTRIBUYENTE. EL ARTÍCULO 40, FRACCIÓN III, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA. Al establecer el citado precepto que la autoridad fiscal podrá aplicar, como medida de apremio, el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente cuando éste, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados se opongan, impidan u obstaculicen físicamente el inicio o desarrollo del ejercicio de sus facultades de comprobación, viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicha medida no tiene por objeto garantizar un crédito fiscal y se impone sin que existan elementos suficientes que permitan establecer, al menos presuntivamente, que el contribuyente ha incumplido con sus obligaciones fiscales; de ahí que al no precisarse los límites materiales para el ejercicio de esa atribución se da pauta a una actuación arbitraria de la autoridad hacendaria. No obsta a lo anterior que el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente obedezca a un fin constitucionalmente válido, consistente en vencer su resistencia para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación y logre que cumpla eficazmente con su obligación constitucional de contribuir al gasto público, en razón de que tal medida de apremio, en tanto impide que ejerza sus derechos de propiedad sobre los bienes asegurados, no es proporcional con el fin pretendido por el legislador ni es idónea para ello, ya que puede llegar a obstaculizar el desarrollo normal de sus actividades ordinarias y, con ello, generar que incumpla con las obligaciones derivadas de sus relaciones jurídicas, incluyendo las de naturaleza tributaria, a más de que existen otros medios que restringen en menor medida sus derechos fundamentales, como el auxilio de la fuerza pública y la imposición de sanciones pecuniarias.

Décima Época, Registro: 2002711, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Jurisprudencia, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Libro XVII, Febrero de 2013, Tomo 1, Materia(s): Constitucional, Tesis: P./J. 3/2013 (10a.), Página: 7.

Intentos de impedir el PAE

Si se impide al ejecutor el acceso al domicilio o al lugar donde estén los bienes a embargar, se podrá solicitar el auxilio de la policía o de otra fuerza pública.[12] Asimismo, si no abren las puertas de los inmuebles o los muebles señalados para la traba o en los que se presuma que hay bienes embargables, se pueden romper las cerraduras ante dos testigos.[13] Si esto no se puede hacer, los muebles se sellarán y se enviarán a depósito a las oficinas exactoras, donde serán abiertos.

Etapas del procedimiento administrativo de ejecución

a) Requerimiento de pago

En términos del art. 145 del CFF, las autoridades fiscales exigirán mediante el PAE el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley (art. 144): los 30 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación (de la liquidación), o 15 días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. "Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución" (art. 144, CFF).

Una vez transcurridos dichos plazos, de acuerdo con el art. 151 del CFF, las autoridades fiscales requerirán de pago al deudor, y si no comprueba haberlo realizado procederán a embargar bienes y/o negociaciones.

b) Embargo

El embargo puede definirse como "la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio (embargo preventivo, provisional o cautelar), o bien satisfacer directamente una pretensión ejecutiva (embargo definitivo, ejecutivo o apremiativo)".[14] Respecto del tipo de embargo provisional, hemos analizado ya el embargo precautorio. El definitivo se estudiará a continuación.

En términos del art. 151 del CFF, se embargan bienes con el fin de "rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco"; se embargan negociaciones "a fin de obtener, mediante la

intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales". Los embargos deberán inscribirse en el Registro Público de la Propiedad.

Los bienes o negocios embargados se encargan a depositarios, cuya responsabilidad cesa con la entrega de los bienes a satisfacción de las autoridades fiscales. El nombramiento de depositario puede recaer en el propio ejecutado. *En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.*[15]

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo nombrará dos testigos y tendrá derecho a señalar los bienes en que este se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:

I. Dinero, metales preciosos [y] depósitos bancarios [...].

II. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.

III. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

IV. Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.[16]

El embargo podría ampliarse en el momento en que la oficina ejecutora considere que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.[17]

Cuando se embarguen depósitos bancarios, la autoridad girará oficio al gerente de la sucursal correspondiente para que inmovilice y conserve los fondos depositados. "Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización."[18] Mientras dicho crédito no quede firme, el contribuyente puede ofrecer otra forma de garantía para sustituir el embargo de las cuentas.

De acuerdo con el art. 157 del CFF, quedan exceptuados de embargo:

I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.

Tratándose de negociaciones, el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador. El fragmento de tesis que se cita a continuación[19] explica en forma muy ilustrativa las funciones del interventor:

> la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; [...].

La intervención se levantará[20] cuando el crédito fiscal sea satisfecho o se enajene la negociación. Esta se enajena cuando lo recaudado no alcanza ciertos porcentajes mínimos señalados por la ley.[21] En ambos casos se solicitará al Registro Público que se cancele la inscripción.

c) Remate

En términos del art. 173 del CFF, la enajenación de los bienes embargados procede:

a) A partir del día siguiente a aquel en que se fija la base para la enajenación de los bienes. Esta base es la de avalúo.[22]

b) En los casos de embargo precautorio, cuando los créditos se hagan exigibles y no se paguen.

c) Cuando el embargado no proponga comprador.

d) Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado.

Salvo los casos expresamente autorizados por el CFF, la enajenación se hace en subasta pública.[23] Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, según el art. 192 del CFF, cuando:

I. El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate,[24] se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco,[25] siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.

II. Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

El art. 195 señala: "En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo."

Como se desprende de lo antes estudiado, el PAE es un procedimiento de última instancia que procede solo cuando exista una liquidación por parte de las autoridades fiscales y hubieran transcurrido los plazos para interponer medios de defensa o estos no hubiesen resultado exitosos. El objetivo del PAE es lograr el cobro de las cantidades adeudadas al fisco, por lo que las reglas relativas al mismo contienen los procedimientos de embargo y posterior enajenación de bienes del contribuyente (por el medio en que esta se realice) o la intervención de la negociación a fin de obtener las cantidades necesarias para cubrir el crédito fiscal. En todo caso, si el objetivo es el cobro del crédito fiscal, el contribuyente puede designar comprador o cubrir dicho crédito (siempre que no se hubieren enajenado o adjudicado los bienes) a fin de recuperar los bienes embargados.

1 Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2004, p. 479.

2 *Ibid*, p. 481.

3 Al igual que en España, Estados Unidos y otros países de Latinoamérica. *Cfr*. Dino Jarach, idem.

4 Sin embargo, hay quienes consideran que el procedimiento no debería ser administrativo, sino judicial, y este último sistema es el que rige en algunos países. *Ibid*, p. 480.

5 El artículo referido señala lo siguiente: "No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al seguro social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución".

6 Los medios de defensa disponibles para el contribuyente se analizaron en el capítulo 4.

7 Excepto en los casos de autorización de pago en parcialidades, como se analizará a continuación.

8 Dino Jarach, *op. cit.*, p. 485.

9 Cita tomada de la jurisprudencia del tribunal citada anteriormente.

10 *Código Fiscal de la Federación*, art. 149.

11 *Ibid*, art. 150.

12 *Ibid*, art. 162.

13 *Ibid*, arts. 162 y 163.

14 *Diccionario jurídico mexicano*, IIJ-UNAM, México, p. 1249.

15 Con fundamento en el art. 153 del CFF.

16 *Código Fiscal de la Federación*, art. 155.

17 *Ibid*, art. 154.

18 *Ibid.*, art. 156 bis.

19 Registro: 198 207, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa, Constitucional, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, VI, Julio de 1997, Tesis: P. CXXIV/97, Página: 13. INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN EMBARGADA. LOS ARTÍCULOS 163 Y 164 A 167 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN SU NOMBRAMIENTO Y LA OBLIGACIÓN DE RETIRAR DE LOS INGRESOS PARA ENTERARLOS A LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLAN EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL.

20 *Código Fiscal de la Federación*, art. 171.

21 *Ibid.*, art. 172.

22 Se regula en el art. 175 del CFF.

23 *Ibid.*, art. 174.

24 De acuerdo con el art. 178 del CFF: "Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal."

25 El art. 190 del CFF señala la posibilidad de que el fisco se adjudique los bienes ofrecidos en remate. Esto sucede si no hay postores, no hay pujas o en caso de posturas o pujas iguales.

Autoevaluación

1. **¿Qué es el *procedimiento administrativo de ejecución?***

   La materialización de la facultad económico-coactiva del Estado que se refiere a la posibilidad de cobrar coactivamente las cantidades que los contribuyentes le adeudan. Se puede ejercer en relación con lo que el CFF define como créditos fiscales.

2. **¿De cuánto tiempo es el plazo para cubrir o impugnar un crédito fiscal?**

   De 30 días a partir de la notificación.

3. **¿Cuál es el objetivo del PAE?**

   Embargar y, en su caso, rematar los bienes necesarios para cubrir el crédito fiscal.

4. **Dé un ejemplo de un crédito preferente al fiscal.**

   Los alimentos, siempre que ya se haya presentado la demanda correspondiente.

5. **¿A qué monto ascienden los gastos de ejecución?**

   A 2% del crédito fiscal.

6. **¿Qué es el embargo precautorio y cuándo procede?**

   El embargo precautorio previsto en el art. 145 del CFF se practica sobre los bienes o la negociación del contribuyente para asegurar el interés fiscal cuando el crédito no sea exigible pero haya sido determinado, si es que existe peligro inminente de que el contribuyente busque evadir su cumplimiento.

7. **¿Cuáles son las etapas del PAE?**

   1) Requerimiento de pago, 2) embargo y 3) remate.

8. **¿Cuáles son los casos en los que no hay remate?**

   Cuando el embargado proponga comprador; si se enajenan o se adjudican los bienes a favor del fisco, o si se trata de bienes de fácil descomposición, si no se pueden guardar en lugares apropiados.

9. **¿Se pueden recuperar los bienes embargados?**

   Sí, mientras no se hayan rematado, enajenado o adjudicado y se pague el crédito.

Capítulo

7

Sanciones

Sumario

En este capítulo se analizarán las sanciones que pueden aplicarse a los contribuyentes o terceros con ellos relacionados por incumplir las disposiciones fiscales. Estos incumplimientos pueden resultar de infracciones (en cuyo caso se impone una multa) o delitos (pena corporal), y las sanciones se aplican independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios. Se examinará el principio de aplicación de la multa menor, por el cual, cuando la multa sea modificada legislativamente, las autoridades fiscales aplicarán la sanción que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la vigente en el momento de su imposición.

Se reiterará el estudio del art. 73 del *Código Fiscal de la Federación* (CFF), que detalla cuándo un pago no se considera espontáneo (si la omisión fue descubierta por las autoridades fiscales, corregida después de mediar gestión notificada por las mismas para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, o subsanada por el contribuyente luego de los 10 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros). Si el pago se considera espontáneo, no estará sujeto a la imposición de multas. También se indicará que cuando las multas se relacionen con la omisión de contribuciones, serán de 55% a 75% de la contribución omitida; sin embargo, la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente* (LFDC) prevé supuestos de multa menor una vez iniciadas las facultades de comprobación, pero antes de la notificación del acta final de visita.

Asimismo, se señalará que la jurisprudencia ha considerado excesivas las multas si se fijan en un porcentaje fijo y no toman en cuenta las circunstancias del infractor. Se estudiará la posibilidad de que el contribuyente solicite la condonación de multas y se aclarará que la resolución a dicha solicitud no constituye instancia. En torno a los delitos fiscales, se hablará de los requisitos de procedibilidad, que, en el caso de la defraudación fiscal o defraudación equiparada, se refiere a la querella y declaración de perjuicio por parte del fisco federal. Se estudiará la defraudación fiscal, que es el delito que comete quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal. Se señalará cuándo se considera *calificada* (en conductas tales como no enterar contribuciones retenidas o uso de documentos falsos) y se analizará el art. 109 del CFF, que se refiere

a la defraudación fiscal *equiparable*. De los supuestos previstos por dicho artículo se prestará especial atención al de simulación.

También se examinará el contrabando. Se estudiarán los casos en que no procede la libertad bajo caución en los delitos fiscales y cuándo se puede otorgar el perdón (que implicará el sobreseimiento de la causa penal) por parte de las autoridades fiscales.

Introducción

El contribuyente puede ser sancionado si incurre en infracciones o delitos fiscales. Si se comete una infracción, la sanción consistirá en una multa pecuniaria,[1] pero si la conducta constituye un delito,[2] la sanción será una pena corporal con independencia de la sanción impuesta por cometer la infracción.

Infracciones

Concurrencia con pago de contribuciones, accesorios y responsabilidad penal

De acuerdo con el art. 70, primer párrafo, del CFF: "La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

De esta manera, las multas se aplican en concurrencia con el pago de contribuciones y sus accesorios, así como la posible responsabilidad penal.

Aplicación de la multa menor

El propio art. 70 señala en su penúltimo párrafo:

> Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

En este sentido, el Criterio 28/2012/CFF del Servicio de Administración Tributaria (SAT) señala:

> 28/2012/CFF. Infracciones. Aplicación de las multas establecidas en el Código Fiscal de la Federación.
>
> El artículo 70, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación dispone que, cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

El artículo 6, primer párrafo del Código en comento, establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

De la interpretación estricta a ambas disposiciones fiscales, la aplicación de las multas que dicho Código prevé, debe ser de acuerdo al ordenamiento legal que esté vigente en el ejercicio fiscal en el que se actualicen las situaciones jurídicas o de hecho que se sancionan, independientemente de que se impongan con posterioridad.

Sin embargo, el beneficio a que se refiere el artículo 70, penúltimo párrafo del multicitado Código, debe entenderse en el sentido de que únicamente procede conforme a la ley vigente, sin que sea posible que la autoridad con fundamento en este precepto legal, pueda modificar la sanción, después de que ésta ha sido notificada al infractor, si posteriormente se reforma el precepto legal estableciendo una sanción menor.

En caso de que mediante reforma a la legislación fiscal se hubiere suprimido en su totalidad alguna infracción, las autoridades fiscales no aplicarán al emitir su resolución las multas correspondientes a dichas infracciones derogadas, puesto que de acuerdo con la disposición en comento, se aplicará la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la vigente en el momento de su imposición y en el caso señalado, al haber sido suprimida la infracción, no existe sanción vigente por aplicar.

Ejemplo:

Un contribuyente comete una infracción en 2010, cuando la multa vigente era de 20% de la contribución. Esta conducta es descubierta en 2014 y se le impone una sanción. La multa prevista en la legislación vigente en 2014 es de 30%. ¿Cuál es el monto de la multa que deben aplicar las autoridades fiscales? *La multa deberá ser de 20%.*

Pago espontáneo

En términos del art. 73 del CFF, no se imponen multas cuando el pago es espontáneo o cuando se haya incurrido en infracción por causa de fuerza mayor o de caso fortuito.[3] El pago no se considera espontáneo si:

a) La omisión fue descubierta por las autoridades fiscales.

b) La omisión fue corregida después de que las autoridades fiscales notificaron una orden de visita domiciliaria, o medió requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

c) La omisión fue subsanada por el contribuyente con posterioridad a los 10 días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de las contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Ejemplo:

Las autoridades notifican a un contribuyente el inicio de las facultades de comprobación. Este se preocupa y ese mismo día paga las contribuciones adeudadas. ¿Procede el cobro de multas? *Sí, porque el pago ya no se considera espontáneo.*

En relación con la espontaneidad, es importante referirse a las "cartas invitación" enviadas a los contribuyentes: en este sentido, se ha señalado que dichas cartas no le causan perjuicio al contribuyente en los términos siguientes:

> RENTA. LAS "CARTAS INVITACIÓN" EMITIDAS POR LA ADMINISTRACIÓN CENTRAL DE PROGRAMAS ESPECIALES DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO CONSTITUYEN EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 80-A, PÁRRAFO QUINTO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. Los oficios o "cartas invitación" emitidos por la Administración Central de Programas Especiales del Servicio de Administración Tributaria mediante los que se comunica al contribuyente, que tiene trabajadores y empleados a su servicio, la obligación derivada del artículo 80-A, párrafo quinto, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en cuanto a la determinación del subsidio acreditable contra el impuesto que resulte a cargo de quienes perciban ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y en los cuales se indica que en la contradicción de tesis 97/2000-SS (jurisprudencia 2a./J. 19/2001) la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que para obtener la proporción aplicable para calcular el monto de dicho subsidio, deben incluirse las cuotas patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores dentro de las erogaciones relacionadas con los servicios personales subordinados, no generan un perjuicio al contribuyente traducido en una afectación o menoscabo a su patrimonio jurídico. Ello es así, porque con dichos documentos solamente se le comunica al contribuyente la jurisprudencia de este Alto Tribunal, en cuanto a la inclusión de las cuotas patronales mencionadas para determinar el subsidio acreditable, convocándolo a corregir su situación fiscal si incurrió en la omisión de no considerar tales cuotas, y si bien se le indica que una vez regularizada su situación fiscal, se proporcione a la autoridad fotocopia de las declaraciones presentadas en las que conste el pago de las diferencias dentro de un plazo no mayor a quince días, no se establece sanción alguna para el caso de incumplimiento, por lo cual, *dichas cartas, en realidad, constituyen un programa preventivo para evitar sanciones y molestias innecesarias, que no trascienden de manera alguna a la esfera jurídica del contribuyente y, por ende, no le causan perjuicio para los efectos de la procedencia del juicio de amparo.*[4]
>
> Novena Época, Registro: 185 071, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, Enero de 2003, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 149/2002, Página: 522.

De esta manera, es dable concluir que dichas cartas son parte de un programa preventivo y que no implican un requerimiento formal de parte del fisco, por lo que su existencia no desvirtúa la espontaneidad de los pagos.

Monto de la multa cuando hay omisión de contribuciones

De acuerdo con el art. 76, primer párrafo, del CFF:

> Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

El monto de la multa impuesta por las autoridades fiscales deberá estar fundado y motivado. Para hacerlo, se deberán considerar las agravantes incluidas en el art. 75 del CFF y que se refieren a casos de reincidencia, uso de documentos falsos o de terceros, omisión de registros contables o doble

contabilidad y contribuciones retenidas y no enteradas, entre otros.

Pago después de iniciadas las facultades, pero antes de la notificación del acta final

De acuerdo con el art. 13 de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente* (LFDC), cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación deberán informarle al contribuyente, junto con el primer acto que implique el inicio de dichas facultades, el derecho que tiene de corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer este derecho.

Uno de los beneficios de ejercer el derecho referido se encuentra en el art. 17 de la LFDC:

> Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.
>
> Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Los porcentajes de multa sobre el crédito fiscal se establecen en el cuadro 7.1.

Cuadro 7.1. Porcentajes de multa (arts. 76, CFF, y 17, LFDC).

Momento de pago	**Porcentaje a pagar**
Antes de la notificación del acta final de visita.	20% sobre las contribuciones omitidas
Después de la notificación del acta final de visita, pero antes de la determinación del monto de contribuciones omitidas.	30% sobre las contribuciones omitidas
Una vez notificado el monto de contribuciones omitidas.	55%-75% sobre las contribuciones omitidas
Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas solo en el caso de que las pérdidas se hubieran aplicado.	30%-40% sobre la diferencia entre la pérdida declarada y la que corresponda, siempre que la haya disminuido total o parcialmente de su utilidad fiscal.
Si el pago se realiza dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal (o se devuelve el beneficio indebido).	La multa se reducirá en 20% sobre el monto de las contribuciones omitidas.

Multas excesivas

En relación con las infracciones, es importante hacer referencia al concepto de *multas excesivas* que la Suprema Corte de Justicia ha considerado inconstitucional. Las multas son excesivas si se fijan en un porcentaje fijo y no toman en cuenta las circunstancias particulares del infractor.

> MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación,

se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

Registro: 203 340, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, III, Febrero de 1996, Tesis: VI.3o. J/4, Página: 322.

Con base en esta resolución, la mayor parte de las multas en materia fiscal se prevén en rangos. En cuanto a la aplicación de la multa mínima se ha resuelto lo siguiente, por lo que no existe obligación de razonar la imposición de una multa cuando se impone en la menor cantidad prevista por la ley:

MULTA MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE RAZONE SU IMPOSICIÓN NO VIOLA GARANTÍAS. Cuando la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, estima justo imponer la multa mínima contemplada en la ley tributaria aplicable, ello determina que el incumplimiento de los elementos para la individualización de esa sanción pecuniaria, como lo son: la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste, etcétera, resulte irrelevante y no cause violación de garantías que amerite la concesión del amparo, toda vez que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor, pero no cuando se aplica la mínima, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una menor a ésta.

Novena Época, Registro: 195 324, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Jurisprudencia, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo VIII, Octubre de 1998, Materia(s): Administrativa, Tesis: XIII.2o. J/4, Página: 1010.

Lo anterior no quiere decir que no deba fundarse y motivarse la imposición de la multa; simplemente que no es necesario explicar el razonamiento por el que se impuso la multa mínima prevista en la ley. Lo antes dicho se reitera con la jurisprudencia siguiente:

MULTA FISCAL MÍNIMA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE NO SE MOTIVE SU IMPOSICIÓN, NO AMERITA LA CONCESIÓN DEL AMPARO POR VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo, que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor. Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima.

Novena Época, Registro: 192 796, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y*

su Gaceta, Tomo X, Diciembre de 1999, Materia(s): Administrativa, Tesis: 2a./J. 127/99, Página: 219.

Condonación de multas

Los arts. 70-A (multa por omisión en el pago de contribuciones) y 74 (multa por infracción a las disposiciones fiscales) del CFF establecen la posibilidad de solicitar la condonación de multas. En el primer caso, esta posibilidad no aplica a omisiones en el pago de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.[5]

La solicitud de condonación de multas no constituye instancia y las resoluciones al respecto no podrán ser impugnadas por los particulares.[6] Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Los requisitos para obtener una condonación de multas son difíciles de cumplir, como se verá en el listado que se incluye a continuación (art. 70-A):

a) Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información en los tres últimos ejercicios fiscales.

b) Que no se hayan determinado diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto de las que hubiera declarado, o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en un 10% a las realmente sufridas respecto de cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

c) Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

d) No haber incurrido en alguna agravante al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

e) No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales o no haber sido condenado por delitos fiscales.

f) No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

En caso de que se autorice la condonación de multas, estas se reducirán 100% y la tasa de recargos se reducirá a la prevista para la prórroga (que es menor a la de mora). Es importante señalar que en términos del art. 21, párrafo 11, del CFF, los recargos y la actualización no pueden condonarse en ningún caso. La única excepción en la que se prevé la condonación de recargos es cuando haya un ajuste a los precios o montos de contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, siempre que dicha condonación derive de un acuerdo de autoridad competente sobre las bases de reciprocidad (art. 21, párrafo 10, CFF).

Delitos

Requisitos para proceder

De acuerdo con el art. 92 del CFF, para proceder en contra de los delitos[7] fiscales se requiere:

a) Formulación de querella[8] y declaración de perjuicio al fisco federal, o

b) Simple declaratoria en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos.

El requisito de formulación de querella "significa que el delito de defraudación fiscal sólo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria correspondiente".[9]

De acuerdo con jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, para que se formule querella por el delito de defraudación no es necesario que culmine la auditoría en la que se tuvo conocimiento de su probable comisión.

> DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN. De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querella, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querella respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.
>
> Novena Época, Registro: 191 108, Instancia: Pleno, Jurisprudencia, Fuente*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XII, Septiembre de 2000, Materia(s): Penal, Tesis: P./J. 92/2000, Página: 6.

En cuanto a la preclusión del derecho a formular querella y la prescripción de la acción penal, el art. 100 del CFF señala lo siguiente:

> El derecho a formular la querella, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal, en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.
>
> La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala este Código para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.
>
> Con excepción de lo dispuesto por los artículos 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los

delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho Código.

En términos del art. 108 del CFF, si el pago de la contribución omitida es espontáneo, no procede la formulación de querella. Esto sucede si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido un beneficio indebido, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal notifique al contribuyente cualquier gestión tendente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En caso de que por negligencia o error la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) formule querella, pese a que el contribuyente hubiera enterado espontáneamente sus impuestos, dicho contribuyente podrá acreditar ante la autoridad jurisdiccional o investigadora (agente del Ministerio Público de la Federación) que realizó dicho pago y, en consecuencia, la querella deberá quedar insubsistente.

Existen diversos delitos fiscales. En este capítulo se analizarán el contrabando, la defraudación fiscal y sus equiparables, por ser los más representativos. Otros delitos fiscales son:

a) Omitir solicitar su inscripción o la de un tercero en el RFC por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que este no lo haga.

b) Rendir con falsedad al registro los datos, informes o avisos a que está obligado.

c) Usar intencionalmente más de una clave del RFC.

d) Desocupar o desaparecer del lugar donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al RFC, después de la notificación de la orden de visita domiciliaria o de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que este se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

e) Registrar sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.

f) Determinar pérdidas con falsedad.

g) Omitir la presentación por más de tres meses de la declaración informativa de Regímenes Fiscales Preferentes (Refipres) o presentarla en forma incompleta.

Es importante hacer referencia, como una medida de protección a los contribuyentes, al art. 114-A del CFF, el cual señala que:

> Se sancionará con prisión de uno a cinco años al servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querella o declaratoria al ministerio público para que se ejercite acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Análisis del delito de defraudación fiscal

El art. 108, primer párrafo, del CFF prevé el delito de defraudación fiscal,[10] que se define de la manera siguiente: "Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."

El propio art. 108 prevé los casos en que el delito de defraudación fiscal y el de defraudación fiscal equiparada son calificados (con lo que las penas aumentan 50%). Algunos de estos casos se originan por:

a) Usar documentos falsos.

b) Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

c) Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.

d) No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.

e) Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

f) Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.

g) Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.

h) Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Es importante manifestar que la calificativa debe ser una circunstancia que modifique los llamados *tipos básicos*. No obstante lo anterior, y pese a que la intención del legislador era imponer penas más severas para determinados supuestos, se ha llegado a considerar, de manera equivocada, que quien hace uso de engaños o se aprovecha de errores estará siempre cometiendo una conducta calificada, lo cual sería absurdo en virtud de que el engaño que genera la calificativa no puede ser el mismo engaño que da lugar al tipo penal a sancionarse.

Asimismo, el art. 109 prevé algunas conductas equiparables y, por tanto, sancionadas de la misma manera que la defraudación fiscal. Estas conductas son las siguientes:

I. Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

II. Omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

V. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

[...]

VIII. Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

La fracc. I citada señala que comete el delito quien consigne en la declaración deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. Pareciera que la intención es generar un ilícito de mera conducta y que basta con que se genere una omisión de ingresos para configurar el delito (aun cuando no haya ni un resultado material[11] ni una conducta fraudulenta).

En torno a las deducciones falsas, aunque no queda muy clara su definición, sí se pueden diferenciar de las indebidas (relativas a conceptos no autorizados legalmente) de acuerdo con lo señalado por la jurisprudencia siguiente:

RENTA, DISTINCIÓN ENTRE DEDUCCIONES INDEBIDAS Y FALSAS PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA. Las deducciones efectuadas por los contribuyentes sin autorización legal no conducen a determinar que son deducciones falsas ni que se omitió la declaración del ingreso total percibido en un ejercicio fiscal, en razón de que las deducciones indebidas en la declaración del impuesto al ingreso global de las empresas derivan del hecho de descontar partidas contables por conceptos no autorizados legalmente, que dan lugar, conforme al artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que en la revisión que efectúe la autoridad se determinen las diferencias omitidas y sus recargos correspondientes, en tanto que las deducciones falsas provienen de simulación o maniobras fraudulentas encaminadas a eludir el impuesto y se sancionan con la imposición de una multa; tanto más que las deducciones indebidas no traen como consecuencia que se omita la manifestación del ingreso total percibido, sino, en todo caso que se cubra un impuesto menor, que puede ser corregido por la autoridad competente.

Séptima Época, Registro: 237 872, Instancia: Segunda Sala, Jurisprudencia, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, Volumen: 139-144, Tercera Parte, Materia(s): Administrativa, Tesis: Página: 205.

La fracc. I señala que se sancionará a la persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia.[12]

En torno al inciso IV, procede analizar lo que se entiende por *simulación*. El art. 2180 del *Código Civil Federal* (CCF) define este concepto así: "Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas." Asimismo, el art. 2181 de ese ordenamiento establece la diferencia entre la simulación relativa y la absoluta: "es absoluta cuando el acto simulado nada tiene de real. Es relativa cuando a un acto jurídico se le da

una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter."

Por tanto, para que haya simulación debe existir un acto que encubra lo que en realidad sucedió o se convino entre las partes. La simulación deberá ser decretada por un juez civil.

En relación con el tema de la simulación, el párrafo decimonoveno del art. 177 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR) señala en la parte que nos ocupa lo siguiente:

> Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta ley.
>
> En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
>
> La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:
>
> a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
>
> b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y
>
> c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la vintención de las partes de simular el acto.
>
> Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

La interpretación resulta complicada porque la redacción no es clara. No puede determinarse si se aplica exclusivamente al Título VI de la LISR (como lo señala párrafo citado) o a todos los demás títulos de dicha ley, en especial al Título V ("De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional"), pues indica que se utilizará para fijar los ingresos que se consideren de fuente de riqueza en México. También genera amplios cuestionamientos el saber si la simulación referida en el art. 177 constituye o no un delito en materia fiscal; de acuerdo con este artículo, la determinación de la simulación será "exclusivamente para fines fiscales", lo que puede significar que solo se circunscriba a la determinación de ingresos, no así a cuestiones penales. Las dificultades señaladas no se han resuelto porque todavía no existen precedentes judiciales respecto de la interpretación que deba dársele al precepto.

Nuestra opinión es que la simulación a que se refiere el art. 109 del CFF (delito) debe ser determinada por un juez y no basta con la declaratoria que realicen las autoridades fiscales en términos del art. 177 de la LISR. Para fortalecer esta opinión, basta citar el art. 2183 del CCF, que señala: "Pueden pedir la nulidad de los actos simulados, los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública."

Delito de contrabando

El art. 102 del CFF señala lo siguiente:

> Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:
>
> I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
>
> II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
>
> III. De importación o exportación prohibida.

La ley también señala que se comete dicho delito cuando se extraen mercancías de zonas libres para enviarlas al resto del país en los casos señalados o cuando se extraen de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Para proceder en contra de quien cometa este delito se requiere formular declaratoria de perjuicio. La ley prevé ciertos supuestos en los que no se formulará dicha declaratoria, uno de ellos relativo al monto de la omisión en el pago de las contribuciones o cuotas compensatorias; el otro tiene lugar cuando dichos montos se pagan en forma espontánea.

El art. 103 del CFF contiene presunciones acerca de cuándo se comete el delito de contrabando; por ejemplo, cuando se descubren mercancías extranjeras sin la documentación que acredite su legal estancia en el país. El art. 105 de ese ordenamiento señala los supuestos que se sancionan con las mismas penas que el contrabando; entre ellos está presentar documentación falsa o alterada ante las autoridades aduaneras.

Posibilidad de libertad bajo caución

La posibilidad de libertad caucional está prevista en el art. 399 del *Código Federal de Procedimientos Penales* (CFPP), que señala:

> Todo inculpado tendrá derecho durante la averiguación previa o el proceso a ser puesto en libertad provisional, inmediatamente que lo solicite, si se reúnen los siguientes requisitos:
>
> I. Que garantice el monto estimado de la reparación del daño. [...]
>
> II. Que garantice las sanciones pecuniarias que en su caso puedan imponérsele;
>
> III. Que caucione el cumplimiento de las obligaciones a su cargo, que la ley establece en razón del proceso; y
>
> IV. Que no se trate de alguno de los delitos calificados como graves en el artículo 194.
>
> [...]

En cuanto a los delitos previstos en el CFF, el art. 194, fracc. VI, del CFPP se refiere exclusivamente a los siguientes:

1) Contrabando y su equiparable, previstos en los artículos 102 y 105 fracciones I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas en las fracciones II o III, segundo párrafo del artículo 104,[13] y
2) Defraudación fiscal y su equiparable, previstos en los artículos 108 y 109, cuando el monto de lo defraudado se ubique en los rangos a que se refieren las fracciones II o III del artículo 108,[14] exclusivamente cuando sean calificados.

Por tanto, si solo esos supuestos se consideran delitos graves, en todos los demás casos procede la libertad bajo caución.

De acuerdo con el art. 92 del CFF, el monto de la caución comprenderá[15] la suma de la cuantificación del daño realizada por las autoridades fiscales, así como las contribuciones adeudadas, incluyendo la actualización y los recargos que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promoviera la libertad provisional.[16] Este precepto aclara que la caución que se otorgue no sustituye a la garantía del interés fiscal, por lo que esta tendrá que satisfacerse para efectos del litigio administrativo.

Posibilidad de perdón (solicitud de sobreseimiento de la causa penal)

En términos del párrafo tercero del art. 92 del CFF:

> Los procesos por los delitos fiscales [...] se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

Por tanto, si la autoridad solicita que se sobresea el proceso, este "debe darse por terminado de inmediato".[17] Debe enfatizarse el hecho de que la anterior es una facultad discrecional, por lo que no procede en todos los casos en que se cubran las contribuciones adeudadas, sino hasta que exista un pronunciamiento expreso de las autoridades fiscales.

Uno de los temas que llama la atención de los delitos fiscales es que una vez formulada la querella y la declaración de perjuicio, la vía penal sigue su curso independientemente del resultado de la vía administrativa. Esto puede derivar en un resultado favorable al contribuyente en la vía administrativa y uno adverso en la vía penal. Otro tema relevante y muy discutido es que no es claro que se requiera dolo para ubicarse en los delitos equiparables a la defraudación. Sobre este tema en particular, señala Arrioja Vizcaíno, los contribuyentes quedan sujetos a la "posible arbitrariedad de la propia autoridad fiscal como a la subjetividad del juzgador",[18] al no ser claro que se requiera dolo para la constitución del delito.[19]

1 En ocasiones las sanciones en esta materia pueden implicar el embargo de las mercancías o la clausura de establecimientos de los contribuyentes.

2 De acuerdo con el *Código Penal Federal* (CPF), es el acto u omisión que sancionan las leyes penales. Los delitos a los que nos referiremos, aunque estén previstos en el CFF, se clasifican como tales y se prevén en la legislación penal.

3 El caso fortuito y la fuerza mayor son mecanismos de liberación de las obligaciones. Estos operan cuando se trata de razones irresistibles, imprevisibles y externas. "Se ha llamado caso fortuito al acontecimiento de la naturaleza y fuerza mayor al hecho del hombre." Sin embargo, sus efectos son los mismos. *Cfr.* Manuel Borja Soriano, *Teoría general de las obligaciones*, Porrúa, México, 1982, p. 472.

4 Cursivas de la autora.

5 El único caso que se ha dado en contra de esta disposición y, desde nuestro punto de vista, en contravención de la Constitución federal, es el beneficio a las entidades federativas y municipales por medio del cual se les otorgaron diversos estímulos y condonaciones en relación con el ISR retenido a sus empleados. Véase el "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del impuesto sobre la renta, de derechos y de aprovechamientos", publicado en el DOF el 5 de diciembre de 2008. Este beneficio se extiende por medio del art. 9º de la Ley de Ingresos para 2013.

6 El art. 70-A señala que no podrán ser impugnadas por los particulares. En cambio, el art. 74 indica que no podrán ser impugnadas por los medios de defensa establecidos en el CFF.

7 Se ha considerado que para que haya delito se requiere una conducta (acción u omisión) antijurídica (contraria al mandato legal), típica (que haya sido aprehendida por un tipo penal) y culpable (subjetivamente reprochable por el derecho). *Cfr.* Osvaldo H. Soler, *Derecho tributario*, La Ley, Buenos Aires, 2001, p. 425. Además, aplican los principios de *nullum crimen et nulla poena sine lege*. *Cfr.* Dino Jarach, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1999, p. 414.

8 La querella debe ser realizada por la parte ofendida. Este es un requisito de procedibilidad. La denuncia, en cambio, consiste solo en informar al Ministerio Público de la realización de un delito. El art. 114 del *Código Federal de Procedimientos Penales* señala que solo se requiere querella en los casos previstos por la ley. Según el art. 93 del CFF, cuando se esté ante un delito que se persiga de oficio, basta con que se realice la denuncia ante el Ministerio Público Federal.

9 Adolfo Arrioja Vizcaíno, *Derecho fiscal*, 20ª ed., Themis, México, 2008, p. 499.

10 También se le conoce como *evasión fiscal*. De acuerdo con la doctrina, es "la modalidad más típica de los delitos tributarios de daño [...] consistente en el incumplimiento doloso de las obligaciones tributarias acompañado de maniobras ardidosas o engañosas tendientes a impedir que el fisco detecte el daño sufrido". *Cfr.* Osvaldo H. Soler, *op. cit.*, p. 491.

11 Véase la tesis aislada DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN IL DE MERA CONDUCTA. Novena Época, Registro: 184 503, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVII, Abril de 2003, Materia(s): Penal, Tesis: I.6o.P.55 P, Página: 1074.

12 El procedimiento de discrepancia fiscal se prevé en el art. 91 de la LISR y se analiza en el capítulo 9 de este libro.

13 La sanción será de tres a nueve años cuando el monto omitido exceda de aproximadamente 980 000 pesos o cuando se trate de mercancías prohibidas por el Ejecutivo Federal. Estas cantidades son las publicadas en el anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.

14 El rango va de 1 300 000, aproximadamente, a 2 millones. Estas cantidades son las publicadas en el anexo 5 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012.

15 Si el contribuyente ya hubiera pagado la contribución omitida o garantizara el interés fiscal, la caución podrá reducirse hasta 50% en

términos del art. 92 del CFF.

16 En este sentido, Arrioja Vizcaíno señala que el monto de la caución "tiene que incluir no sólo la cuantificación del daño o del perjuicio que haya formulado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, sino también las contribuciones adeudadas materia de la conducta que se pretende tipificar como delictiva, incluyendo su actualización y recargos determinados por la propia autoridad fiscal". Véase Arrioja Vizcaíno, *op. cit.*, p. 502.

17 *Ibid.*, p. 504.

18 *Ibid.*, p. 483.

19 Al respecto, la mayor parte de los autores consideran que todos los delitos fiscales requieren la actuación dolosa del sujeto activo. Véase Ambrosio Michel, *Defraudación fiscal*, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2008, p. 70. Gonzalo Aguilar Zinser (en sus comentarios a la revisión de esta obra) señala que una postura contraria equivaldría a una violación al principio de presunción de inocencia, derecho humano que debe ser respetado en nuestro país.

Autoevaluación

1. **La compra de facturas falsas o apócrifas para deducir gastos que en realidad no se realizaron, ¿es una planeación fiscal, una infracción o un delito?**

   Es un delito.

2. **¿Qué delito constituye?**

   El de defraudación fiscal calificada.

3. **Dé un supuesto de cuándo se considera que un pago es espontáneo.**

   De acuerdo con el art. 73 del CFF, antes de que las autoridades fiscales hayan iniciado facultades de comprobación.

4. **¿Cuál es el beneficio de que el pago de una contribución omitida se considere espontáneo?**

   Que no procede el cobro de multas.

5. **Una vez iniciadas las facultades de comprobación, ¿qué derecho tienen los contribuyentes?**

   Tienen derecho a corregir su situación fiscal, lo cual implica un pago de multas menor al que correspondería si no la corrigiesen.

6. **¿Debe fundarse y motivarse la multa que se imponga, aunque se trate de la más baja?**

   Sí, siempre.

7. **Si un contribuyente retiene el ISR a sus trabajadores y no lo entera al fisco, ¿comete un delito?**

   Sí.

8. **Si se impone una multa por el no entero de contribuciones recaudadas, ¿procede la solicitud de condonación?**

   No.

Capítulo

8

Breve repaso de los impuestos federales

Sumario

En este capítulo se estudiarán a grandes rasgos los impuestos federales de acuerdo con lo previsto por la Ley de Ingresos. Estos gravámenes son: *a)* Impuesto sobre la Renta (ISR), *b)* Impuesto al Valor Agregado (IVA) , *c)* Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) , *d)* Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN), e*)* Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación (conocido como *impuesto de radio y televisión*) , *f)* Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos (IAEEH) y *g)* Impuestos al Comercio Exterior (ICE).

Respecto del ISR, se señalará que el objeto es el ingreso y que los sujetos gravados con ese impuesto, según el criterio de renta mundial, son los residentes en México, los establecimientos permanentes y los residentes en el extranjero con fuente de riqueza en México. Se indicará que la tasa corporativa es de 30%, que las personas físicas pagan conforme a una tarifa cuya tasa máxima llega al 35% y que la base, por regla general, se compone por los ingresos menos las deducciones autorizadas.

En cuanto al IVA, se indicará que, al igual que el IEPS, es un impuesto indirecto que se traslada al adquirente de bienes o servicios. Se explicará el fenómeno del acreditamiento y la diferencia que en ese aspecto tiene el que una operación se encuentre gravada a tasa de 0% o que esté exenta; se pondrá énfasis en que es más conveniente el gravamen a tasa de 0% que la exención; se señalará que su ejercicio es mensual y que las tasas son de 16% y 0%.

Por lo que se refiere al IEPS, se verá que su objetivo es gravar ciertos bienes o servicios cuya característica es presentar demandas inelásticas, en tanto que su consumo genera consecuencias poco deseables desde el punto de vista social; por último, se señalará que cada bien o servicio gravado con ese impuesto tiene un régimen especial (incluida la tasa).

Adicionalmente, se hará un breve análisis del resto de los impuestos federales según lo prevé la Ley de Ingresos.

Introducción

De acuerdo con la Ley de Ingresos, los impuestos federales son los siguientes: *a)* Impuesto sobre la Renta, *b)* Impuesto al Valor Agregado, *c)* Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, *d)* Impuesto sobre Automóviles Nuevos, *e)* Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación (conocido como *impuesto de radio y televisión*), *f)* Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos y *g)* Impuestos al Comercio Exterior.

A continuación se hará un breve repaso de cada uno de ellos. Cabe aclarar que el Impuesto sobre la Renta se estudiará con detalle en el capítulo 9; el Impuesto al Valor Agregado, en el capítulo 10; y los Impuestos al Comercio Exterior, en el capítulo 11 de esta obra.

Impuesto sobre la Renta

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es un impuesto directo que grava los ingresos percibidos por las personas siguientes:[1]

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.[2]

La definición de los sujetos gravados en México con el ISR sigue el principio de renta mundial que se explicó anteriormente.[3] Este principio consiste en que los contribuyentes pagan el Impuesto sobre la Renta de acuerdo con dos criterios de vinculación con el Estado mexicano: el de residencia y el de fuente de riqueza.

La *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR) se compone de los títulos que se presentan en el cuadro 8.1.

Cuadro 8.1. Títulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Título I: Disposiciones generales	Lineamientos generales de la ley.
Título II: Personas morales	Se les grava a una tasa fija.
Título III: Personas morales con fines no lucrativos	Son personas jurídicas a las que se les otorga un tratamiento especial por reconocérseles cierta función social o económica.
	Se divide en capítulos de acuerdo con el tipo de ingreso que perciben. Se les grava, por regla general, con base en tarifas progresivas.

Título IV: Personas físicas	El art. 93 de la LISR ofrece a las personas físicas un catálogo de ingresos exentos. Entre ellos se encuentran, por ejemplo, las donaciones entre ascendientes y descendientes, así como el pago de alimentos en términos de la legislación civil.
Título V: Residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México	Solo se grava a los residentes en el extranjero si tienen ingresos de fuente de riqueza en México. Se divide en capítulos de acuerdo con el tipo de ingreso.
Título VI: Regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales	Es la sección de los llamados *paraísos fiscales*. Si se tiene una inversión en una de dichas jurisdicciones, se tiene la obligación de reportarla a las autoridades fiscales (no hacerlo es un delito), así como acumular el ingreso de forma anticipada como si efectivamente se hubiera percibido (se rompe el velo corporativo).
Título VII: Estímulos fiscales	Contiene estímulos como los fideicomisos inmobiliarios (conocidos como FIBRAS). Es importante recordar que aprovechar indebidamente un estímulo fiscal constituye un delito.

En términos generales, la base del ISR se establece a partir de los ingresos menos las deducciones que la propia ley permite (la regla general para que se acepte una deducción es que sea "estrictamente indispensable" para realizar las actividades del contribuyente).

En el caso de los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México, la regla general es que la base del impuesto sea el ingreso bruto (sin deducciones) y que se pague mediante retención. Lo anterior obedece a razones prácticas (por ejemplo, las dificultades para revisar las deducciones de no residentes y para cobrar contribuciones).

La tasa corporativa del impuesto es de 30%; las personas físicas pagan conforme a una tarifa[4] cuyo límite máximo es de 35%. Cuando se trata de residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México, la ley prevé distintas tasas de retención, dependiendo del tipo de ingreso de que se trate.[5]

El ISR se calcula por ejercicios (anuales) y se paga mediante declaración.

Impuesto al Valor Agregado

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es un impuesto indirecto que grava el consumo. Según la distinción doctrinaria, "los impuestos directos gravan la riqueza por sí misma e independientemente de su uso, mientras que los impuestos indirectos no gravan la riqueza en sí misma**,** sino en cuanto a su utilización que hace presumir capacidad contributiva".[6]

Hay quienes consideran preferible que el peso de la tributación recaiga sobre los impuestos indirectos, ya que de esta manera se castiga al que consume bienes y no al que produce; además, se

premia el ahorro. Sin embargo, otros señalan que el problema de los impuestos indirectos es su regresividad, esto es, que las personas de menores ingresos gastan un porcentaje mayor de sus ingresos en consumo (su capacidad de ahorro es muy baja o nula), por lo que esta forma de tributación resulta inequitativa.

El IVA entró en vigor en México durante la década de 1980, con la particularidad de permitir el acreditamiento, de manera que solo se causa por el valor que se agrega en cada etapa productiva. El IVA grava a las personas físicas y morales que realicen en territorio nacional los actos o actividades siguientes, además de la exportación:[7]

I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV. Importen bienes o servicios.

La tasa de este impuesto es de 16%, por regla general, y en el caso de la enajenación de alimentos y medicinas, así como en la exportación, entre otros, es de 0%. La base es distinta para cada tipo de acto o actividad gravada por la ley. El ejercicio es mensual.

La *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (LIVA) prevé el traslado del impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios: "Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga."[8] A los contribuyentes del IVA se les permite recuperar el impuesto que se les hubiera trasladado en la etapa anterior (acreditamiento).

Es importante distinguir entre la tasa de 0% y la exención (algunas de las enajenaciones exentas son las de casa habitación y suelo; entre las prestaciones de servicios exentas están las de servicios médicos y educativos). La diferencia es que en la tasa de 0% sí se causa el impuesto, aunque sea a esa tasa, por lo que se tiene derecho al acreditamiento; en cambio, en el caso de exención no se causa el impuesto, por lo que no se es sujeto. En conclusión, es más benéfica la tasa de 0% que la exención por la posibilidad de acreditamiento.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

El Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) es una contribución indirecta (como el IVA) que grava la enajenación de ciertos bienes o la prestación de ciertos servicios cuya demanda es muy inelástica[9] y cuyo consumo puede resultar en un daño social (por ejemplo, el alcohol, el tabaco, las apuestas). Es de los impuestos conocidos como *excise taxes* o *sin taxes*.[10] Los impuestos como el IEPS se utilizan tradicionalmente para elevar los costos del consumo de ciertos bienes o servicios que

generan daños a la salud (como la contaminación) o consecuencias sociales poco deseadas.[11]

Los bienes cuya enajenación es gravada en términos de la ley son los siguientes: bebidas con contenido alcohólico, bebidas saborizadas, alimentos no básicos con alta densidad calórica, cerveza, alcohol, gasolina, diesel, cigarros, puros y refrescos, entre otros.[12] Los servicios gravados son la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, con motivo de la enajenación de los bienes gravados por la ley (excepto gasolina y diesel). También se grava la realización de apuestas y sorteos, así como juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas. A partir de 2010, y en contra de la estructura típica de este impuesto, se gravan los servicios que se proporcionen en territorio nacional por medio de una o más redes públicas de telecomunicaciones,[13] a pesar de que la utilización de dichas redes no parece generar un costo social que el Estado busque reducir o evitar.[14] Preocupa esta tendencia a desvirtuar la naturaleza del IEPS al agregar conceptos que no presentan las características típicas para ser incluidos en este tipo de gravámenes.

Las tasas previstas en este ordenamiento son muy variables y llegan hasta 160%, en el caso de los cigarros y puros labrados.

A pesar de la similitud del IEPS con el IVA, en el sentido de que se trata de una imposición indirecta que se traslada al adquirente o prestatario de servicios y que permite el acreditamiento (aunque muy limitado) del impuesto, el IEPS establece un régimen particular para cada tipo de bien o servicio de que se trate, en el que se pueden apreciar diferencias sustanciales entre ambos tributos. Como ejemplo de lo anterior, podemos señalar las siguientes particularidades del IEPS:

a) Tasas diferenciadas por cada tipo de bien o servicio, o en ciertos casos la imposición mediante cuotas, como sucede con ciertos tabacos labrados.

b) El acreditamiento solo procederá en los casos de enajenación de bebidas con contenido alcohólico y cerveza, bebidas energetizantes, bebidas saborizadas, plaguicidas y alimentos no básicos con alto contenido calórico y de importación de dichos bienes, así como de tabaco, gasolinas, diésel y combustibles fósiles.

c) Conforme al art. 8º de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* (LIEPS), el impuesto se traslada prácticamente en la primera etapa de comercialización, pues quedan exentas la mayoría de las enajenaciones de bienes realizadas por personas distintas del fabricante, productor o importador de bienes, así como las de gasolina efectuadas a distribuidores autorizados de Pémex o a estaciones de servicio, y las de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados que se lleven a cabo con el público en general, salvo que se trate de los productores o fabricantes de dichos bienes. También quedan exentos los sorteos realizados por personas morales no lucrativas y ciertos servicios de telecomunicaciones, como el de telefonía fija rural, telefonía pública y servicios de acceso a

internet.

d) En el caso de las gasolinas y el diesel, se establece un régimen particular que puede derivar en un IEPS negativo. Esto sucede porque las gasolinas tienen un precio de cotización internacional y otro autorizado por la Secretaría de Hacienda (SHCP) para su enajenación al público. Si, como ha sucedido en algunos ejercicios fiscales, el precio de referencia internacional queda por encima del precio autorizado para su venta por las estaciones de servicio, la SHCP queda obligada a realizar los cálculos correspondientes, que pueden derivar en una tasa negativa que no impacte el precio final al consumidor. Se trata, en resumen, de un complejo mecanismo de subsidio previsto en el art. 2-A de la LIEPS. Si el precio de referencia internacional baja, entonces existirá un espacio para gravamen del IEPS.

e) Dependiendo del tipo de contribuyentes, se establecen obligaciones particulares para que la autoridad fiscal pueda fiscalizar la producción de tabacos, gasolinas y bebidas alcohólicas. En esta ley se regulan las obligaciones en materia de marbetes
y precintos, por ejemplo.

Ahora bien, la similitud con la mecánica y estructura del IVA se desprende de cuestiones como el hecho de que la definición del objeto (enajenación, prestación de servicios e importación de bienes) y la conformación de la base gravable se definen en términos similares a la LIVA. Asimismo, debe señalarse que ambos impuestos son regresivos, esto es, que inciden mayormente en los sectores de menores ingresos de la población pues, como porcentaje de su ingreso, gastan más en el consumo.

Por último, es importante señalar que el IEPS se causa antes que el IVA.

Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Están obligadas al pago de este impuesto las personas que enajenen automóviles nuevos. Se entiende por automóvil nuevo el que fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos enajenan por primera vez al consumidor, así como el que se importa en definitiva al país, siempre que lo hagan personas distintas del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

Este impuesto se paga según una tarifa, contiene una exención en vehículos menores a 150 000 pesos y se paga la mitad de la tasa tratándose de unidades de 150 000 hasta 190 000 pesos.

Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación

Este gravamen surge en 1969 y se conoce como *impuesto de radio y televisión*. Grava el importe total de los pagos que se efectúen por los "servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la Nación, cuando la actividad del concesionario esté declarada expresamente de interés público por la ley".[15] La tasa de este impuesto es de 25% sobre los pagos recibidos.

Por medio de una serie de decretos –el último, del 10 de octubre de 2002– se ha permitido que este impuesto sea pagado en especie por los concesionarios,[16] quienes podrán cubrirlo entregando cierta cantidad de minutos diarios para la difusión de materiales del Poder Ejecutivo Federal.

Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos

El Impuesto a los Rendimientos Petroleros era un impuesto previsto hasta 2014 en la Ley de Ingresos[17] para Petróleos Mexicanos (y sus organismos subsidiarios).[18] Se calculaba aplicando una tasa de 30% al rendimiento neto, que se determinaba restando a los ingresos del ejercicio las deducciones autorizadas. En ningún caso la pérdida neta de ejercicios anteriores se podía disminuir del rendimiento neto del ejercicio. A cuenta del pago de este gravamen, se realizaban pagos diarios (incluidos días inhábiles) por un monto determinado en la Ley de Ingresos. El impuesto se calculaba de manera similar al ISR.

A partir de 2015, la Ley de Ingresos se refiere al Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos. Este impuesto, que se regula en la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*[19] (aprobada el 11 de agosto de 2014), lo causan las personas a quienes se les designen áreas para las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos. Se calcula mensualmente por cada kilómetro cuadrado en que se realice dicha actividad y se deberá pagar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago; será de 1 500 pesos por kilómetro cuadrado en la fase de exploración y 6 000 pesos en la fase de extracción.[20] Las cantidades recaudadas por este impuesto integran el Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos. Estos recursos se repartirán entre las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación fiscal, siempre y cuando no establezcan ni mantengan en vigor gravámenes locales o municipales en materia de protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico y la protección al medio ambiente que incidan sobre los actos de exploración y extracción de hidrocarburos. La totalidad de los recursos que reciban los estados se deberán destinar a inversión en infraestructura para resarcir, entre otros fines, las afectaciones al entorno social y ecológico.[21]

Impuestos al Comercio Exterior

Una de las contribuciones más antiguas del sistema fiscal mexicano lo constituyen los impuestos al

comercio exterior, por medio de los cuales se grava la entrada de mercancías extranjeras a territorio nacional. Estos impuestos, conocidos también como *aranceles*, han tenido diversos fines, dependiendo de si se quiere restringir la importación de ciertos bienes a la economía nacional o de recaudar ingresos por estas operaciones. En México no existen –actualmente– impuestos a la exportación; lo anterior tiene el fin de promover la colocación de mercancías nacionales en el exterior.

En esa misma tesitura, nuestro país ha celebrado desde mediados de la década de 1980 acuerdos de libre comercio con diversos países, reduciendo los aranceles a las mercancías extranjeras provenientes de naciones que permitan, igualmente, el flujo de bienes de origen nacional hacia dichos territorios.

1 *Ley del Impuesto sobre la Renta,* art. 1º.

2 La diferencia entre las fraccs. II y III citadas es que cuando un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente es porque opera en México mediante un lugar fijo de negocios o un agente de naturaleza distinta a la independiente (la definición de establecimiento permanente es compleja, por lo que se señala solo un concepto general). Si un residente en el extranjero tiene establecimiento permanente en México, es tratado como un residente para efectos del ISR. Por otro lado, la fracc. III se refiere a un residente en el extranjero que obtiene ingresos de fuente mexicana, pero que no tiene presencia física a través de un lugar fijo de negocios en territorio nacional ni opera por medio de agentes dependientes.

3 Véase el capítulo 2 de esta obra.

4 La estructura de la misma se explica en el capítulo 1.

5 Estas tasas de retención pueden ser distintas cuando se trate del residente de un país con el que México tenga suscrito un tratado fiscal.

6 Héctor Belisario Villegas, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, México, 2005, p. 161.

7 Son los sujetos del IVA de acuerdo con el art. 1° de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

8 *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, art. 1º.

9 Este término significa que los movimientos en precio modifican muy poco las cantidades que se demandan del bien.

10 Se les conoce como *impuestos al pecado* porque gravan bienes como el alcohol y el tabaco. Se considera que estos bienes tienen una demanda lo suficientemente inelástica para permitir altas tasas impositivas sin que se reduzca considerablemente la cantidad demandada. También son impuestos que resultan en que los contribuyentes asumen un costo social de determinada actividad, por ejemplo, si la actividad que realizan genera un costo social, como la contaminación.

11 En algunos países (o entidades federativas) actualmente se discute gravar con un impuesto de dicha naturaleza a la prostitución (en los lugares donde se permite).

12 Se encuentra exenta la enajenación de cerveza, bebidas refrescantes, puros y otros tabacos labrados que se efectúe al público en general, salvo que el enajenante sea fabricante, productor, envasador, distribuidor o importador de los bienes que enajene.

13 Con excepción de telefonía fija rural, telefonía pública y servicios de acceso a internet.

14 Me explico: no basta con que un bien tenga demanda inelástica para que sea objeto del IEPS. De ser así, los alimentos y las medicinas serían incluidos en la base de dicho impuesto. Pareciera que esta medida es simplemente recaudatoria y que desestima los criterios de política fiscal.

15 *Ley del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación*, art. 1º.

16 Considerados por la ley como responsables solidarios del pago de este impuesto.

17 *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014*, art. 1°, De los impuestos, Numeral 8, así como la fracc. v del art. 7º de la misma ley.

18 Excepto Pemex Exploración y Producción, que paga el derecho ordinario sobre hidrocarburos (fracc.v del art. 7º de la Ley de Ingresos).

19 En específico, los arts. 54 a 57 de dicha ley.

20 Estas cantidades se actualizarán cada año.

21 Las entidades federativas y municipios podrán destinar hasta el 3% de los recursos para la realización de estudios y evaluación de proyectos que cumplan con los fines específicos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos.

Autoevaluación

Considerando la naturaleza del material de este capítulo, a continuación se presentan ciertos supuestos a fin de determinar qué impuestos se causan.

1. **Juan Pérez vive y trabaja en Guadalajara; recibe su salario de parte de la empresa Tequila, S.A. de C.V.**

   Se causa el ISR por la percepción de salarios. El causante (sujeto) es Juan Pérez.

2. **Además, le presta servicios personales independientes a Agave, S.A. de C.V.**

   Se causan el IVA y el ISR por la prestación de servicios personales independientes. En todos estos casos el sujeto es Juan Pérez.

3. **Juan Pérez también le transfirió a su hijo, Juan Pérez Jr., 75 000 pesos para que adquiriera un automóvil, mismo que compraron juntos el sábado siguiente. Después acudieron a una tienda a fin de comprar cervezas, carne y cigarros para hacer una fiesta esa noche en su casa.**

   La percepción de los 75 000 pesos por parte del hijo sería un ingreso para efectos de ISR si no fuera una donación exenta en términos de dicho gravamen. La compra del vehículo no genera el ISAN, ya que el monto es menor a 150 000 pesos; sin embargo, dicha compra sí da lugar al IVA. En este caso, el sujeto del impuesto es la agencia automotriz, pero dicho gravamen se transfiere al comprador.

   Para la fiesta compraron cervezas, carne y cigarros. La compra de cerveza y cigarros genera IVA; la de carne también está gravada con el IVA, pero a la tasa de 0%. En cuanto a la venta del licor y el tabaco, el IEPS no se causa porque es una venta exenta, ya que el enajenante es una tienda y no el fabricante, productor, envasador o importador.

Capítulo

9

Impuesto sobre la Renta

Sumario

En este capítulo se estudiará en términos generales el Impuesto sobre la Renta (ISR), cuyo objeto es gravar la percepción de ingresos. Se señalará que, siguiendo el principio de renta mundial, los sujetos del ISR son los residentes en México por todos sus ingresos, los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero por los ingresos atribuibles a dichos establecimientos, así como los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en nuestro país. Se analizarán distintos títulos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR), empezando por el Título II, que se refiere a las personas morales; se indicará que, por regla general, acumulan todos sus ingresos en efectivo, crédito, bienes o servicios, excepto los no ingresos y los ingresos no acumulables. Se mencionará que los no ingresos son los movimientos de capital y se examinarán los ingresos no acumulables, que son los dividendos percibidos de las personas morales residentes en México.

También se estudiarán las deducciones, cuyo requisito fundamental es que sean estrictamente indispensables (excepto los donativos a personas autorizadas). Se analizarán las inversiones y la forma en que se deprecian; el costo de lo vendido, sistema por el cual no se deducen los inventarios hasta en tanto no se venda la mercancía, y el listado de conceptos no deducibles. Se explicará cómo las personas morales calculan la utilidad fiscal (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas), a la cual restan las pérdidas de ejercicios anteriores y la PTU para determinar el resultado fiscal; a este se le aplica la tasa corporativa, que es de 30%. Se revisará el régimen de dividendos, de reducciones de capital y de enajenación de acciones.

Luego se estudiará el Título III, relativo a las personas que no son contribuyentes del ISR y quienes tributan en relación con el remanente distribuible (cantidades que se les reparten). Se explicarán los requisitos para ser donataria autorizada (persona que puede percibir donativos deducibles de impuestos) y para deducir los donativos. En cuanto al Título IV, que regula los ingresos de las personas físicas, se señalará que es un título estructurado por tipos de ingresos y que a cada tipo le corresponde un capítulo específico. Se analizará cada uno de los nueve capítulos que lo conforman (salarios, actividades empresariales y profesionales, arrendamiento, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, obtención de premios, dividendos y de los demás ingresos), los cuales contienen reglas especiales de acumulación, deducciones, retención y, en algunos casos, tasas.

Se señalarán ciertas generalidades del Título IV, que son los ingresos exentos previstos en el art. 93, así como las deducciones personales que se incluyen en el art. 151; se indicará que estas deducciones pueden ser aplicadas por todas las personas físicas, independientemente del tipo de ingreso que perciban, y que por regla general las personas físicas pagan conforme a una tarifa. En cuanto al Título V, que regula a los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México, se mencionará que estos pagan impuestos mediante retención y sobre cantidades brutas. Por último, se analizarán el Título VI, que regula lo que se conoce comúnmente como paraísos fiscales y a las empresas multinacionales (incluido el concepto de partes relacionadas), y el Título VII, que incluye un catálogo de los estímulos fiscales.

Introducción

El Impuesto sobre la Renta (ISR) es el impuesto más importante en México por el monto que se recauda: representa aproximadamente 57% de la recaudación por concepto de contribuciones (seguido del Impuesto al Valor Agregado, IVA, que constituye alrededor de 34% de dichos ingresos).[1]

Además, por el monto que representa (la tasa corporativa es de 30% y la de las personas físicas, aunque diferenciada, puede alcanzar 35%), es un impuesto que evidentemente afecta las decisiones económicas de los contribuyentes, quienes deben tomar en cuenta sus implicaciones fiscales.[2]

Por tanto, el tema es de interés no solo para los abogados que quieran dedicarse a la materia fiscal, sino para cualquier persona que desee reconocer una operación donde se requiera consultar a un abogado experto en la materia fiscal.[3]

El ISR se ha diseñado con el objetivo de fortalecer o favorecer ciertas decisiones de políticas públicas, aunque en ocasiones se beneficie a determinados sectores o actividades sin que este parezca ser el objetivo de las autoridades (que simplemente no estudiaron las implicaciones). Analizarlo y entenderlo puede darnos luz sobre los incentivos que dicho impuesto genera entre los distintos agentes económicos.

Recordemos que uno de los objetivos tradicionales de los impuestos es la redistribución de la riqueza[4] (además del evidente, que es la recaudación).[5] De los gravámenes que se utilizan para alcanzar dicho objetivo, el más importante es el ISR. Por tanto, su estructura tiende a ser muy compleja. Estudiarlo nos ayuda a entender qué tipo de operaciones o a qué sectores se busca privilegiar o favorecer y si el Estado logró su objetivo.

El objetivo del ISR es, precisamente, gravar la renta. Aunque la ley positiva mexicana define el monto sobre el cual se calcula el impuesto (la base tributaria), en términos generales, la idea es gravar "los ingresos deducidos de los gastos necesarios para generar dichos ingresos".[6] El concepto de *renta* se encuentra estrechamente vinculado con el de habilidad para pagar o capacidad para contribuir,[7]

concepto que en México está íntimamente ligado a uno de los principios en materia fiscal previstos por el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal: el de proporcionalidad.

Evidentemente, el tipo del ISR es distinto de los que se conocen como *impuestos capitulares*, que representan un gravamen del mismo monto (cantidad fija) para cada persona.[8] Un impuesto capitular reduciría la complejidad del sistema fiscal del ISR pero sería poco equitativo, pues un individuo de muy altos ingresos pagaría lo mismo que uno de ingresos medianos y que un subempleado.

También es distinto –y para algunos más limitado– de los impuestos que toman en cuenta la riqueza. Esto es, el ISR grava la "liquidez" de los contribuyentes, pero no afecta la concentración real de riqueza de cada uno de ellos.[9] Un ejemplo de esto es que grava los intereses, pero no el monto del principal del cual se derivan los mismos.

Es interesante observar que prácticamente cualquier modificación en materia impositiva resulta en un cambio en las actividades o preferencias de los contribuyentes, al modificar los costos a los que se enfrentan en sus decisiones diarias. También se advierte que hay múltiples opciones y combinaciones disponibles para el creador de las normas fiscales. Por tanto, para el diseño de políticas públicas deben tomarse en cuenta los costos e incentivos generados y las múltiples posibilidades de gravamen. Cada una de ellas debe analizarse a la luz de las consecuencias que genera en la forma de actuar de las personas y según el objetivo que se tenga al imponer determinada contribución.

Los impuestos son, entonces, una poderosa herramienta de políticas públicas y un mecanismo muy útil para predecir las preferencias de los contribuyentes de acuerdo con los incentivos generados.

En síntesis, el ISR en México engloba el gravamen a la renta de las empresas y de las personas físicas, las ganancias de capital (en valores, inmuebles y acciones) y los salarios que obtienen las personas físicas. La renta corresponde a la utilidad que resulta de restar a los ingresos acumulables del ejercicio las deducciones autorizadas (si estas son mayores, el resultado será una pérdida). La *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR) engloba todos esos supuestos de gravamen como ingresos cuya percepción es el objeto del tributo; es un impuesto que se causa por ejercicios anuales, aunque establece la obligación de efectuar pagos provisionales como anticipos en ciertos casos. La tasa corporativa vigente a partir del ejercicio fiscal de 2014, en tanto no se modifique en reformas posteriores, es de 30% para las personas morales; por su parte, la que se establece como límite máximo en la tarifa de las personas físicas es de 35%.[10]

A continuación se estudian con detalle los elementos esenciales del ISR.

Sujetos del Impuesto sobre la Renta

De acuerdo con lo estudiado en el capítulo 2 de esta obra, la mayoría de los Estados (incluido México) siguen el *sistema de renta mundial*, cuya aplicación se refleja con claridad en el art. 1° de

la LISR, que se refiere a los sujetos de dicho impuesto:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Con base en lo señalado, deberán estudiarse más a fondo los conceptos siguientes, ya que son indispensables para entender a quiénes grava el ISR:[11]

a) Residencia en México para efectos fiscales: se define en el art. 9° del *Código Fiscal de la Federación* (CFF).

b) Residentes en el extranjero para efectos fiscales: se definen por exclusión; son aquellos que no residen en México.

c) Fuente de riqueza en México: cuando un ingreso proviene de este país. La definición de cuándo se considera que hay fuente de riqueza en territorio nacional se incluye en el Título V de la LISR y se complementa o limita por medio de los tratados fiscales suscritos por México.

d) Establecimiento permanente: se define en el art. 2° de la LISR. En términos generales, se constituye cuando un residente en el extranjero cuenta con un lugar fijo de negocios en territorio nacional o cuando opera en México por medio de un agente de naturaleza distinta de la independiente.

El que diversos países –como el nuestro– tengan establecido un sistema de renta mundial, mediante el cual gravan a sus residentes por todos sus ingresos y a los residentes en el extranjero por los que obtengan de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, produce el fenómeno de la doble tributación internacional, pues una persona que obtenga ingresos de fuente de riqueza extranjera se sujetará a la imposición tanto del país de esa fuente como del país de residencia. Además de los tratados para evitar la doble tributación, existen mecanismos internos para evitarla o mitigarla. En el caso de México, las reglas de acreditamiento de impuestos extranjeros que se restan del ISR mexicano están contenidas en el art. 5° de la LISR. El análisis detallado de esta disposición se hará más adelante.

Análisis de los sujetos del Impuesto sobre la Renta

I. Residentes en México

Son sujetos del ISR respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

¿Quiénes son residentes en México? Según el art. 9° del CFF son:[12]

I. Personas físicas:

a) Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. [...]

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Los conceptos "administración principal del negocio" o "sede de dirección efectiva" también se utilizan a nivel global y están presentes en los tratados internacionales, así como en el Modelo de la OCDE.

De acuerdo con el Reglamento del CFF,[13] se considera que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva cuando en el territorio nacional esté el lugar en que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.[14]

Antes se consideraban residentes en México las personas morales incorporadas conforme a la legislación mexicana; sin embargo, este supuesto se eliminó de la ley. Consideramos que el criterio de incorporación era muy claro y sencillo, por lo que debió haberse mantenido al incluir el de sede de dirección efectiva (y administración principal del negocio) en lugar de ser sustituido por este último.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento

En general, los beneficios empresariales de un residente en el extranjero no se encuentran gravados en el otro Estado. Lo anterior es así para permitir el libre flujo del comercio internacional desde la perspectiva del ISR. Por ejemplo, si una empresa china exporta zapatos a México, el Estado mexicano no le cobra ISR por dicha operación. La excepción a esta regla general se da cuando el residente en el extranjero tiene presencia en México con un establecimiento permanente –ya sea un lugar fijo de

negocios o por medio de un agente dependiente–, mediante el cual realiza actividades empresariales o presta servicios personales independientes en nuestro país. Este sería el caso, en el ejemplo citado, si la empresa china contara con un local en el Distrito Federal donde vendiera zapatos o si tuviera un empleado al que pagara un sueldo y le diera instrucciones detalladas a fin de vender zapatos en México.

Klaus Vogel explica que cada Estado, por lo general, se compromete a no gravar los beneficios empresariales de un no residente, a menos que resulten de vínculos "permanentes" con el Estado del que se obtienen.[15] En este sentido, el art. 7º de los tratados –que se refiere al gravamen de beneficios empresariales– señala que estos solo pueden gravarse en el Estado de residencia, excepto cuando provengan de un establecimiento permanente.

El concepto de *establecimiento permanente* surge de la relación entre varias jurisdicciones, pues se genera cuando un no residente tiene cierto tipo de operaciones (que se analizarán a continuación) en el país de fuente. Se trata de un concepto definido a nivel internacional e incluido en los tratados fiscales suscritos por México. El art. 5° del Modelo de la OCDE señala que es un lugar fijo de negocios por medio del cual se realizan parcial o totalmente las operaciones de una empresa, siendo el caso típico el de una sucursal. También se está ante un establecimiento permanente cuando un agente de naturaleza distinta de la independiente actúa en nombre de la empresa en el extranjero y ejerce habitualmente autoridad (poderes) para concluir contratos en nombre de dicha empresa.

La forma corporativa por medio de la cual decida actuar el residente en el extranjero es irrelevante para definir la existencia de un establecimiento permanente; por ejemplo, puede tener bajo su control una subsidiaria en el país y no generar establecimiento permanente (de hecho, tal posibilidad está expresamente atendida en el Modelo de la OCDE). También podría tener una subsidiaria en el país que sea residente en México y pague impuestos, y además constituir un establecimiento permanente; por ejemplo, si dicha subsidiaria actúa como agente dependiente del extranjero.

Las actividades por las que se puede generar establecimiento permanente en México son la prestación de servicios personales independientes y la realización de actividades empresariales. En el pasado, cuando se prestaban servicios independientes, se les conocía como *base fija*; solo se les llamaba *establecimiento permanente* si se referían a actividades empresariales. Hoy, la ley mexicana emplea este último concepto para referirse a ambos, aunque la expresión *base fija* se mantiene en los diversos tratados fiscales celebrados antes de la modificación del Modelo de la OCDE que incorporó el concepto de base fija dentro del de establecimiento permanente.

¿Cuáles son las actividades empresariales? (Artículo 16, CFF)

Los servicios personales independientes son distintos de las actividades empresariales.[16] Estas últimas se definen en el art. 16 del CFF (cuadro 9.1).

Cuadro 9.1. Actividades empresariales.

Comerciales	Son definidas así por las leyes de la materia (el *Código de Comercio*) y no se enmarcan en las fracciones siguientes.
Industriales	La extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y elaboración de satisfactores.
Agrícolas	Las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Ganaderas	La cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Pesca	Cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuacultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
Silvícolas	Cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Fuente: *Código Fiscal de la Federación*.

El art. 2° de la LISR señala qué debe entenderse por establecimiento permanente.

Cuadro 9.2. Establecimiento permanente según la legislación mexicana.

Lugar de negocios	Donde se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.
Agente dependiente[17] aun cuando no haya lugar de negocio	Con poderes para concluir contratos habitualmente en nombre del residente en el extranjero.
Agente independiente fuera del marco ordinario de su actividad	Se considera que el agente independiente actúa fuera del marco ordinario cuando: 1. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero. 2. Asuma riesgos del residente en el extranjero. 3. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero. 4. Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades. 5. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades. 6. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.[18]

El art. 3° de la LISR señala situaciones expresas en las que se considera que no se constituye establecimiento permanente en México. En general, se refiere a actividades preparatorias o auxiliares (esta excepción es común a nivel internacional) y son las siguientes:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías

pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

Los tratados fiscales suscritos por México pueden incluir una definición distinta de establecimiento permanente. Por tanto, deberán analizarse ambos ordenamientos cuando se trate del residente de un país con el que se tenga tratado. Para la aplicación de tratados debemos recordar las reglas siguientes: *a)* la ley interna establece los impuestos (por el principio de legalidad) y *b)* los tratados internacionales solo marcan límites a las potestades tributarias de los Estados contratantes. En consecuencia, únicamente se puede aplicar un supuesto previsto en el tratado si está incluido en la ley interna. Por otro lado, si hay un supuesto previsto en la ley interna, este debe aplicarse atendiendo a las limitaciones contenidas en los tratados.

Los servicios de construcción y obra y los de supervisión e inspección relacionados (incluyendo los prestados por subcontratistas) constituirán establecimiento permanente si duran más de 183 días en un periodo de 12 meses. Esta definición es consistente con las cláusulas negociadas por México en sus tratados fiscales siguiendo el Convenio Modelo de la ONU y no el de la OCDE. En el caso de las aseguradoras extranjeras, se considerará que existe establecimiento permanente en nuestro país si cobran primas en México o aseguran riesgos situados en él y cobran primas por medio de un agente dependiente. Por último, en el caso de los residentes en el extranjero que realizan sus actividades empresariales por medio de fideicomisos, se considerará lugar de negocios el que utilice la fiduciaria para tales efectos.

Una vez determinadas las hipótesis de existencia de un establecimiento permanente, la LISR desagrega las actividades, ingresos y deducciones de dicho establecimiento del resto de las actividades del residente en el extranjero, con el propósito de solo atribuir consecuencias fiscales a las del establecimiento para que tribute en el ISR de conformidad con el Título II (personas morales) o el Título IV (personas físicas), según corresponda (art. 2°, LISR).

La figura del establecimiento permanente genera una ficción de imputabilidad fiscal del residente en el extranjero, ya que –fuera de las subsidiarias– en los casos de sucursales, agencias u otras instalaciones o locales que impliquen un lugar fijo de negocios, estamos en presencia de la misma persona jurídica; por consiguiente, la LISR prevé reglas de atribución de ingresos y deducciones especiales para los establecimientos permanentes en los arts. 2° y 26.

Así, dentro de los ingresos del establecimiento permanente se considerarán los que obtenga la oficina central u otro establecimiento del residente en el extranjero por la enajenación de mercancías o bienes inmuebles situados en territorio nacional. Esta regla de "fuerza de atracción" es común en materia internacional y busca evitar la disminución artificiosa de la base gravable. De igual forma, se consideran ingresos atribuibles al establecimiento permanente los que obtenga la oficina central u otros establecimientos de ella en el extranjero en la proporción en que el establecimiento permanente en México haya participado en las erogaciones hechas para obtener dicho ingreso.

En materia de deducciones, y bajo el supuesto de que el residente en el extranjero y el establecimiento permanente gozan de la misma personalidad jurídica, el art. 26 de la LISR limita la posibilidad de deducir las remesas enviadas por dicho establecimiento a la oficina central, aun cuando se hagan a título de regalías, honorarios, comisiones o intereses. En cambio, la LISR prevé la posibilidad de que el residente en el extranjero deduzca los gastos que se prorrateen con la oficina central u otros establecimientos, siempre que estos se ubiquen en una jurisdicción con la que México tenga un tratado para evitar la doble tributación que incluya un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal. En el caso de las aerolíneas internacionales, la LISR prevé un mecanismo opcional de deducciones que implica tomar, en lugar de los gastos e inversiones hechas por el establecimiento permanente, el gasto promedio de la empresa extranjera por sus ingresos de renta mundial, con base en un coeficiente de utilidad.

Los supuestos anteriores de atribución de ingresos y limitantes a las deducciones tienen regulaciones específicas en los tratados para evitar la doble tributación, pues en algunos casos no se atribuyen ingresos a la oficina central si se demuestra que existen razones comerciales para no haber efectuado la venta por medio del establecimiento permanente, o bien se permite la deducción de ciertas remesas por concepto de intereses. Un ejemplo de lo anterior se incluye en el art. 7º del tratado fiscal de México con Estados Unidos.[19]

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a este

Recordemos que los residentes en el extranjero se definen por exclusión y son aquellos que no residen en México. El concepto de fuente de riqueza en México no está definido en la ley; sin embargo, esta contiene un catálogo, incluido en el Título V de la LISR (que trata de los residentes en el extranjero con ingresos de fuente de riqueza en México), el cual señala los distintos tipos de ingresos y establece cuándo hay fuente de riqueza en territorio nacional para cada uno de ellos. Esto se analizará cuando se estudie dicho título.

En otras palabras, no hay definición de fuente de riqueza como concepto legal, pero el catálogo de

hipótesis antes citado menciona cuándo se considera que un ingreso es de fuente mexicana en cada tipo de ingreso. Por ejemplo, el art. 154 contenido en el Título V define cuándo se considera que hay fuente de riqueza en el país tratándose de ingresos por salarios: "Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando el servicio se preste en el país."

Otro ejemplo es el art. 160 de la LISR, el cual señala lo siguiente: "En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes."

Por regla general y por razones pragmáticas (el fisco mexicano no podría revisar la contabilidad de los residentes en el extranjero, al no tener domicilio fiscal en México), los residentes en el extranjero con ingreso de fuente de riqueza en México pagan el impuesto mediante retención y sobre ingresos brutos (sin deducciones).

Cuando se trata de gravar a los no residentes en México, deberá analizarse siempre si nuestro país tiene suscrito un tratado con el país del que aquellos sean residentes, a fin de aplicar los límites y las reglas especiales contenidos en dicho tratado.

Finalmente, es importante mencionar que ciertos organismos internacionales, como la Organización de las Naciones Unidas (ONU), prevén beneficios fiscales para sus miembros. El Estado mexicano ha aceptado algunos de estos beneficios aunque, en ocasiones, ha realizado ciertas reservas al respecto. Un ejemplo de este tipo de disposiciones es el art. 5, sección 18, inciso b), de la *Convención sobre los Privilegios e Inmunidades* de la ONU, que establece que los funcionarios de dicha organización "estarán exonerados de todo impuesto sobre sus salarios y emolumentos pagados por la Organización de las Naciones Unidas".

Personas morales residentes en México (Título II)

Ingresos acumulables

Las personas morales residentes en México están reguladas en el Título II de la LISR. Según dicho título, deben acumular (por regla general) la totalidad de sus ingresos y podrán realizar las deducciones permitidas por la propia ley. El término *acumular* significa sumar los ingresos a fin de medir uno de los elementos de la base del ISR. Conviene tomar en cuenta que los ingresos acumulables son aquellos por los que debe pagarse ISR (por eso se "suman" o "acumulan"). También puede haber ingresos (modificaciones al haber patrimonial) que no sean acumulables, por lo que no se consideran al determinar la base de dicho impuesto, como sucede con los dividendos recibidos de otras personas morales residentes en México. Por último, puede haber modificaciones patrimoniales que no se consideren ingresos, como sucede con las aportaciones al capital social.

Otro elemento importante en términos de acumulación es cuándo deben sumarse dichos ingresos a efecto de constituir la base. Esto se conoce como el "momento de acumulación del ingreso". En el título de personas morales, el art. 17 –que analizaremos posteriormente– nos proporciona las reglas en cuanto al momento en que los ingresos deben acumularse.

En este sentido, el art. 16, primer párrafo, de la LISR señala: "Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero." Entre los ingresos especiales que pueden ubicarse dentro de los llamados "de otro tipo" sobresale el ajuste anual por inflación previsto en el art. 44 de la LISR y que, básicamente, se obtiene de aplicar, al monto en que el saldo anual de las deudas sea mayor que el de los créditos, el factor de ajuste anual (el cual se calcula con base en los índices de inflación).

El propio art. 16 citado incluye una lista de modificaciones al haber patrimonial del contribuyente que no se consideran ingresos (se les conoce como *no ingresos*). Son simples movimientos de capital y la decisión de política fiscal es no gravar ni su percepción por parte de la empresa ni su retorno a los accionistas. Estos "no ingresos" son los que obtiene el contribuyente por:

a) Aumento de capital.

b) Pago de la pérdida por sus accionistas.

c) Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar el método de participación para valuar sus acciones.[20]
La prima en colocación de acciones se utiliza para igualar a los accionistas anteriores con los nuevos (que surgen como resultado de una nueva emisión de acciones). Es una forma de compensar la diferencia entre el capital social de la empresa y el haber patrimonial de la misma.

d) Los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

El art. 16 señala también ciertos conceptos que no son acumulables, como los ingresos por dividendos o utilidades que se perciban de otras personas morales residentes en México. El que los dividendos percibidos de otras sociedades mexicanas no sean acumulables permite el libre flujo de los mismos y que la estructura corporativa seleccionada por los contribuyentes no modifique el nivel del gravamen.

Cuadro 9.3. Acumulación de ingresos por personas morales residentes en México.

Ingresos acumulables	No ingresos	Ingresos no acumulables
	Aumento de capital. Pago de la pérdida por sus accionistas.	

La totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo.	Primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o utilizar el método de participación para valuar sus acciones. Los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.	Los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

El momento de percepción de los ingresos se define en el art. 17 de la LISR. Este artículo se aplica en los casos no previstos específicamente en otros artículos de la ley y se refiere al momento de percepción del ingreso en exclusiva para el Título II (personas morales).

Como regla general, las personas morales deben considerar los ingresos obtenidos en la realización de sus actividades conforme al esquema de devengado; es decir, cuando se actualice alguno de los supuestos previstos por la LISR, sin importar en qué momento se haga efectivo su cobro.

Cuadro 9.4. Momento de percepción del ingreso (art. 17, LISR).

Tipo de ingreso	**Cuando se actualice el primero de los siguientes supuestos:**
Enajenación y prestación de servicios[21]	*a)* Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada. *b)* Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio. *c)* Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.
Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes	*a)* Se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, *b)* Las contraprestaciones sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento. *c)* Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
Arrendamiento financiero[22]	Los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio: a) el total del precio pactado; o b) la parte del precio exigible durante el mismo.[23] Se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones terminales del arrendamiento financiero. Estas son: la compra de los bienes; la prórroga del plazo del arrendamiento o la participación con el arrendador en el precio de venta de los bienes a un tercero (art. 410, *Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*).
Enajenaciones a plazo[24]	Los contribuyentes considerarán como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado.
Ingresos por contratos de obra	Los contribuyentes que celebren estos contratos acumularán los ingresos en las fechas en que las estimaciones por obra ejecutada sean aprobadas para que proceda su cobro, siempre que el pago se haga dentro de los tres meses siguientes a la fecha de la aprobación; de lo contrario, serán acumulables cuando efectivamente se cobren. En este tipo de contratos deberán acumularse todos los montos recibidos por concepto de anticipos, depósitos o garantías de cumplimiento.
Deudas canceladas	*a)* En el mes en el que se consume el plazo de prescripción; o *b)* En el mes en el que sea notoria la imposibilidad práctica del cobro.[25]

Ejemplo:

En diciembre de 2014 una tienda departamental enajena un vestido con valor total de $3 600 a un plazo de 18 meses, por lo que percibirá en dicho ejercicio la cantidad de $200; en 2015 recibirá $2 400 y en 2016, $1 000. Conforme al art. 17 de la LISR, dicha tienda considerará como un ingreso acumulable del ejercicio de 2014 la totalidad del precio pactado ($3 600) y pagará el ISR correspondiente. Obviamente, el efecto producido por esta disposición se vuelve más relevante si se analizan la totalidad de las operaciones a plazo efectuadas por dicha tienda.

En materia de determinación de ingresos acumulables, el art. 18 de la LISR establece algunos ingresos de manera enunciativa. Entre ellos podemos destacar: *a)* los ingresos determinados presuntivamente por la autoridad fiscal; *b)* la ganancia derivada de pagos en especie; *c)* construcciones o mejoras en inmuebles que beneficien al arrendador de bienes inmuebles; *d)* ganancias de capital por enajenación de activos fijos, terrenos, títulos valor, acciones, fusión o escisión de sociedades, o reducción o liquidación de sociedades extranjeras; *e)* recuperación de créditos deducidos por incobrables; *f)* cantidades recuperadas por seguros, fianzas o responsabilidades por pérdidas de bienes; *g)* gastos por cuenta de terceros que no estén debidamente respaldados con comprobantes fiscales a nombre de quien efectúe el gasto; *h)* intereses devengados a favor; *i)* el ajuste inflacionario, y *j)* ciertos préstamos que no se reporten.

Para determinar la ganancia por la venta de los terrenos y títulos valor mencionados, el art. 19 de la LISR señala que los contribuyentes restarán, al ingreso obtenido por la venta, el monto original de la inversión ajustado por el factor de actualización. En el caso de la venta de acciones, que se comenta más adelante, al monto de la inversión se suman o restan, según sea el caso, las cuentas de utilidades o pérdidas que reflejen un valor cercano al de mercado.

Los arts. 20 y 21 de la LISR regulan la determinación de la ganancia acumulable o de la pérdida deducible, tratándose de operaciones financieras derivadas (el subyacente cotiza en mercados reconocidos o se refiere a indicadores determinados en dichos mercados) o de operaciones financieras (aquellas en las que el subyacente no cotice en un mercado reconocido o se refiera a indicadores que no coticen en dichos mercados), respectivamente. Estas operaciones financieras pueden ser de deuda o de capital; la intención de la LISR es asimilar el tratamiento de las operaciones de deuda al régimen de intereses y las de capital al régimen general de ganancias de capital. El art. 16-A del CFF define las operaciones financieras derivadas como aquellas en las que una parte adquiere el derecho o la obligación de adquirir o enajenar a futuro acciones, títulos valor u otros bienes que cotizan en mercados reconocidos a un precio establecido al momento de su celebración; a recibir o pagar la diferencia entre dicho precio y el que tengan esos bienes a la fecha de vencimiento de la operación, o bien el derecho o la obligación de celebrar en el futuro una de estas operaciones financieras.

Estas operaciones pueden referirse además a una canasta de precios, índices, tasas de interés, tipo de

cambio u otro indicador determinado en un mercado reconocido. También tienen este carácter las operaciones en las que se ceden los derechos u obligaciones de las operaciones mencionadas. De acuerdo con el art. 16-C, los mercados reconocidos son las bolsas de valores y sistemas equivalentes de cotización, así como los índices de precios publicados por el INEGI o la autoridad monetaria competente. Ejemplos de estas operaciones son los llamados *futuros*, opciones y derivados. Las ganancias o pérdidas de estas operaciones, para efectos del ISR, resultan de las diferencias entre las cantidades entregadas al inicio de la operación y las de su liquidación a la fecha de vencimiento.

Deducciones autorizadas

Una vez analizados los ingresos acumulables, se estudiarán los conceptos que se restan a dichos ingresos a fin de calcular la base gravable del impuesto: las *deducciones*. Las deducciones que pueden efectuar los contribuyentes se regulan en el art. 25 de la LISR. En términos generales, son las siguientes:

a) Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.[26]

b) El costo de lo vendido.

   Este sistema se caracteriza porque la mercancía que se adquiere para su posterior venta no puede deducirse al momento de su adquisición. La deducción de dicha mercancía ocurre hasta el momento en que el contribuyente la enajene.

Ejemplo:

Una zapatería compró 100 pares de zapatos en el año 2005 por un valor total de $100 000 (cada par costó $1 000). En 2006, 2007 y 2008 la zapatería no compró zapatos. En 2007 vendió 50 pares de zapatos en $200 000 y en 2008 vendió 50 pares de zapatos en $400 000. ¿Cómo se deducen los zapatos conforme al costo de lo vendido? *En 2005 y 2006, como la zapatería no vendió zapatos, no deduce dicha mercancía. En 2007 tuvo ingresos por $200 000 y podría deducir lo correspondiente a los 50 pares que vendió, es decir, $50 000. En 2008 tuvo ingresos por $400 000 y podría deducir los 50 pares que vendió, esto es, $50 000.*

c) Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

   Los gastos deducidos por cualquier descuento que le hayan otorgado al contribuyente o cualquier devolución que haya realizado.

d) Las inversiones.

   Las inversiones no se deducen como los gastos en un solo ejercicio, sino que se deprecian durante el tiempo. Se entiende por depreciar el deducir parcialmente la inversión durante más de un ejercicio. La depreciación se prevé para bienes cuya vida útil es mayor que un ejercicio fiscal (por ejemplo, maquinaria o un automóvil). Dependiendo de la vida útil de los bienes, la ley señala porcentajes máximos de deducción por ejercicio. De esta manera, si se considera que la vida útil de un bien es de cinco años, el porcentaje máximo de deducción por ejercicio será de 20%. Este tema se analizará más a fondo en el apartado siguiente.

e) Los créditos incobrables.

f) Los intereses devengados a cargo en el ejercicio.

   El art. 8° de la LISR señala –como definición básica– que los intereses son "los rendimientos de créditos de cualquier clase". De esta manera, las personas morales deducen los intereses que se generen o devenguen, aun cuando no se paguen.

Las inversiones

Las inversiones son conceptos que, en términos generales, se demeritan con el paso del tiempo. En este sentido, la depreciación se refiere al porcentaje que se puede deducir por ejercicio fiscal de acuerdo con la ley. En el caso de los activos fijos, dicho porcentaje se relaciona con la vida útil del activo en cuestión. Por tanto, podemos señalar que los gastos se deducen y las inversiones se deprecian. Depreciar es deducir parcialmente en distintos ejercicios lo invertido en determinado bien o derecho tomando en cuenta la vida útil del mismo.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia ha determinado las diferencias siguientes entre gastos e inversiones en los siguientes términos:

> RENTA. GASTO E INVERSIÓN. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE SU DEDUCIBILIDAD EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. El artículo 22 de la Ley del Impuesto sobre la Renta precisa los conceptos que tiene derecho a deducir el contribuyente, entre los que se encuentran los gastos y las inversiones. Sin embargo, la propia ley establece un tratamiento diferente para la aplicación de dichos conceptos, el cual atiende a que los gastos pierden potencial para generar ingresos en el futuro, ya que sólo tienen significado y efectos en el ejercicio al cual corresponden; mientras que las inversiones (específicamente los activos fijos), en términos generales, pierden dicho potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso, incidiendo en la consecución de los fines de la empresa, no sólo en el ejercicio en que se eroga el costo correspondiente, sino que trasciende a varios periodos fiscales. En consecuencia, tratándose de erogaciones conceptuadas como gastos, su deducción debe realizarse en atención a las normas contenidas en los artículos 22, fracción III, 24, fracción III y, 25, fracción IV, de la ley citada, esto es, en el ejercicio fiscal en que se realizaron, en tanto que respecto de las inversiones, concretamente de bienes de activo fijo, la deducción correspondiente debe hacerse en términos de las reglas señaladas en los artículos 41, 42 y 44 del ordenamiento mencionado, vía depreciación y en los diversos ejercicios fiscales que correspondan al caso.
>
> Registro: 182 103, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: Semanario

Judicial de la Federación y su Gaceta, XIX, Febrero de 2004, Tesis: 2a./J. 11/2004, Página: 229.

De la jurisprudencia se deduce que los gastos tienen efectos en el ejercicio al cual corresponden, mientras que las inversiones por regla general pierden potencial para generar ingresos de manera paulatina y conforme se deprecian por su uso. Por tanto, las inversiones tienen utilidad en varios periodos fiscales.

El art. 32 de la LISR señala que las inversiones son "los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos", como se muestra en el cuadro 9.5.

Cuadro 9.5. Tipos de inversiones.

Activos fijos	*Bienes tangibles*	Son utilizados para la realización de actividades del contribuyente y se demeritan por el uso y por el transcurso del tiempo.
Gastos diferidos	*Bienes intangibles*	*a)* Bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, *por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral.* *b)* Los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.
Cargos diferidos	*Bienes intangibles*	Bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, *por un periodo ilimitado* que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.
Erogaciones en periodos preoperativos	*Erogaciones*	Para la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante.

Fuente: artículo 32 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta.*

¿Cómo se deducen las inversiones? (Artículo 31, LISR)

Las inversiones pueden deducirse de la manera siguiente:

a) Mediante la aplicación, en cada ejercicio, de los porcentajes máximos autorizados por la ley, sobre el monto original de la inversión actualizado (el valor de adquisición del bien actualizado).

b) Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando estos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida.

Tabla 9.1. ¿Cuáles son los porcentajes de deducción de las inversiones?

Activos fijos	Según el tipo de activo y su vida útil.
Gastos diferidos, regalías y asistencia técnica	15%
Cargos diferidos	5%
Erogaciones en periodos preoperativos	10%

Requisitos de las deducciones

De acuerdo con el art. 27 de la LISR, las deducciones deben reunir ciertos requisitos, que en términos generales son los siguientes:

1. Ser *estrictamente indispensables* para los fines de la actividad del contribuyente, excepto cuando se trate de donativos no onerosos ni remunerativos que se otorguen a:
    a) La Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados.
    b) Donatarias autorizadas.[27]
2. Estar amparadas con un comprobante fiscal que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales[28] y que los pagos cuyo monto exceda de $2 000 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos de cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero; cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o por medio de los monederos electrónicos[29] autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.[30]

    Los pagos que se efectúen mediante cheque nominativo deberán contener la clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien lo expide, así como la expresión “para abono en cuenta del beneficiario” en el anverso del mismo.

    En cuanto al consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante transferencia electrónica o cheque nominativo de la cuenta del

contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios y por medio de monederos electrónicos autorizados por el SAT, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de $2 000.

Los residentes en el extranjero no están obligados a emitir comprobantes que reúnan los requisitos fiscales. Por tanto, los pagos que se les realicen serán deducibles aunque no se cuente con la documentación que satisfaga dichos requisitos.[31]

Las disposiciones antes señaladas sobre el requerimiento de que los pagos se realicen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o por medio de monederos electrónicos, solo son aplicables "a las obligaciones que se cumplan o se extingan con la entrega de una cantidad en dinero, por lo que están exceptuados aquellos casos en los cuales el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier otra forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones".[32] Esta excepción no es aplicable a ciertos actos u operaciones referidos en la *Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita,* misma que se analiza en la sección "Temas especiales" de esta obra.

3. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.
4. Cumplir con las obligaciones establecidas en la ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.

   Este requisito es muy importante, porque si una persona moral está obligada a retener y enterar un determinado impuesto y no lo hace, además de su responsabilidad solidaria por el impuesto retenido enfrentará el problema de que el gasto en cuestión no será deducible.

Ejemplo:

Un patrón no retiene ni entera mensualmente el ISR correspondiente a sus empleados. En consecuencia, la nómina de dicho patrón no será deducible para efectos del ISR por incumplir uno de los requisitos de las deducciones señalados en el art. 27 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta.*

5. Que al realizar las operaciones correspondientes, o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que establece la ley para cada deducción en particular. Y si se trata solo del comprobante fiscal, que este se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente presente su declaración (véanse al respecto los cuadros 9.6 y 9.7).

Cuadro 9.6. ¿Qué información deben contener los comprobantes fiscales digitales?[33]

• La clave del RFC de quien los expida y el régimen fiscal en que tributa conforme a la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.
• Número de folio y el sello digital del SAT, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.
• Lugar y fecha de expedición.
• Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
• Descripción de servicio o mercancías que ampara.
• Información sobre impuestos causados y/o retenidos.

Cuadro 9.7. ¿Qué requieren para ser válidos?

• Quien los utilice debe cerciorarse de que el nombre, la denominación o razón social y la clave del RFC de quien aparece en los mismos sean los correctos, así como verificar que el comprobante contenga los datos previstos por la ley.
• Tener incorporado el sello digital del SAT o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales.

Conceptos no deducibles

El art. 28 de la LISR se refiere a los conceptos no deducibles. A continuación se presenta un listado de los que consideramos más importantes:

- Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir los gastos en la proporción en la que dichas inversiones sean deducibles.[34]

- Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga, con excepción de los que se relacionen directamente con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general. Lo esencial es que sean generales. Por ejemplo, cuando los bancos regalan agendas a todos sus clientes, este gasto sí es deducible.

- Los gastos de representación. Son las cantidades que se dan a los empleados sin la finalidad específica de cubrir viáticos (que tienen su regulación particular).

- Los viáticos o gastos de viaje cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje de la persona beneficiaria del viático, o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 km que circunde al establecimiento del contribuyente.[35] Las personas a favor de las cuales se realice la erogación deben tener relación de trabajo con el contribuyente.

- El crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros. Es el prestigio de determinada empresa, algo distinto (o adicional) al valor de su marca o nombre comercial.[36]

- Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones que no tengan concesión o

permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, así como los de casas habitación. Por lo que respecta al uso o goce temporal de casa habitación, únicamente será deducible si se cuenta con autorización de la autoridad fiscal correspondiente y siempre que el contribuyente compruebe que los bienes se utilizan por necesidades especiales de la actividad.[37] Las casas de recreo nunca son deducibles.

- El 91.5% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o mediante monederos electrónicos. En ningún caso serán deducibles los consumos en bares ni los gastos en comedores que, por su naturaleza, no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, y aunque lo estén, estos excedan de un monto equivalente a un salario mínimo general diario del área geográfica del contribuyente, por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

- Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas celebradas con partes relacionadas cuando los términos convenidos no sean de mercado.

- Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales. Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, podrán deducirse cuando la ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

- Los pagos hechos a cualquier figura jurídica cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables, excepto por lo previsto en la fracc. XXI del art. 28 de la LISR, la cual se estudiará más adelante.

  El tema de los regímenes fiscales preferentes se analizará posteriormente.[38] Por el momento, se señalará que son los que se conocen como *paraísos fiscale*s y, en términos generales, son jurisdicciones de muy baja tributación.

  Si un residente en México hace pagos a un paraíso fiscal y no realiza un estudio en el que se determine que dichos pagos son a precios de mercado (los que utilizan las partes independientes), ese gasto no será deducible.

- Las cantidades que tengan el carácter de participación en la utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de esta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

Esta limitante evita que se trate de disfrazar un reparto de dividendos a fin de hacerlos deducibles.

- Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable y que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

  Estas son las reglas conocidas como *de capitalización delgada* y se refieren a la intención del fisco mexicano de evitar que las empresas tengan una proporción de capital muy limitada (o delgada) en relación con sus deudas. Las reglas especiales por las que se rigen se estudiarán posteriormente.

- No serán deducibles las provisiones para la creación o incremento de reservas complementarias de activo o pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio (con excepción de las relacionadas con las gratificaciones laborales del propio ejercicio). Tampoco las reservas para indemnizaciones al personal o pago de antigüedad, a menos que cumplan con los requisitos previstos en la ley.

- Los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.53 al monto de dichos pagos. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

  Esta limitante, introducida en la ley con el argumento de la simetría fiscal y que se adopta del IETU desaparecido en 2014, no respeta la capacidad contributiva de los contribuyentes. En este sentido, es interesante analizar las siguientes jurisprudencias, pues señalan que la simetría fiscal no es un principio constitucional y que el IETU, por ser un impuesto sobre ingresos brutos, no requiere –para ser constitucional– permitir la deducción de los gastos por previsión social exentos para el trabajador. Sin embargo, el ISR no es un impuesto como lo que era el IETU, sino que se causa sobre ingresos netos, por lo que se debería permitir dicha deducción sin limitante alguna:

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LOS ARTÍCULOS 3, FRACCIÓN IV, Y 6, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, SI SE ADUCE VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA POR NO PREVER SIMETRÍA FISCAL ENTRE EL MOMENTO EN QUE UN MISMO CONTRIBUYENTE DEBE RECONOCER EL INGRESO Y AQUEL EN QUE PUEDE TOMAR LA DEDUCCIÓN RESPECTIVA EN FUNCIÓN DE LA FORMA EN QUE SE EXTINGA LA OBLIGACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). El artículo 6, fracción III, párrafo segundo, de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, contiene un esquema diseñado bajo los parámetros del principio de simetría fiscal en el que, con motivo de la suscripción de títulos de crédito distintos al cheque, en que se presume que dicha suscripción constituye garantía del pago del precio o de la contraprestación pactada, el pago se entenderá efectuado cuando se realice efectivamente o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción, lo cual implica que tanto el "efectivo cobro" de la percepción que constituye el ingreso, como el "efectivo pago" del concepto que da lugar a la deducción, se actualizan en el mismo momento, toda vez que la legislación hace

referencia al hecho de que la obligación quede satisfecha por cualquier forma de extinción. Excluido ese supuesto, de los artículos 3, fracción IV, párrafo primero, y 6, fracción III, del mismo ordenamiento tributario, deriva que mientras para el reconocimiento del ingreso debe atenderse a que la contraprestación se entienda "efectivamente cobrada", lo cual depende de su recepción en efectivo, en bienes o en servicios, o bien, de que el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, para el reconocimiento de la deducción debe atenderse a que el concepto respectivo se encuentre "efectivamente pagado", lo que se determina con un criterio más restringido, que alude a que la obligación se extinga únicamente mediante compensación o dación en pago, y no por cualquier otra forma de extinción. Esta regulación puede apreciarse como una falta de simetría fiscal -limitada al momento en que debe reconocerse el ingreso, frente al momento en que puede tomarse la deducción correspondiente, y sin alcanzar a las definiciones de los conceptos que deben considerarse ingreso, ni a la de las erogaciones que el legislador señala como deducibles-; sin embargo, no es viable su análisis de constitucionalidad a partir del principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y, por ende, los argumentos respectivos devienen inoperantes, porque: a) La simetría fiscal no es una garantía constitucional, sino un mero enunciado de política fiscal, cuya ausencia no tiene como consecuencia necesaria y automática la violación al citado precepto constitucional; y b) El vínculo entre conceptos que deriva de la simetría fiscal tiene que ver con la situación de dos contribuyentes, interactuando en lo que se refiere a los ingresos de uno y deducciones de otro, y no se centra en la situación de un solo causante, vista desde sus propios ingresos y sus propias deducciones (en atención al momento en que unos y otras debieran reconocerse), por lo que en este sentido, ningún perjuicio ocasiona a un mismo contribuyente el hecho de que, en términos de los preceptos legales aludidos, no pueda deducir sino cuando se cubra la contraprestación mediante el pago propiamente dicho, la dación en pago y la compensación y, en su caso, deba reconocer ingresos al cobro y esto se materialice por cualquier forma de extinción de las obligaciones, ello aunado a que tampoco le causa agravio si su contraparte debe reconocer un ingreso o puede tomar una deducción y cuándo puede hacerlo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, TomoXXXIII, enero de 2011, Novena Época, Página 19, Pleno, Jurisprudencia 118/2010.

EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. LOS ARTÍCULOS 3, 5 Y 6 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL NO PERMITIR LA DEDUCCIÓN DE DIVERSOS CONCEPTOS, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2008). Tomando en cuenta que el objeto del impuesto empresarial a tasa única son los ingresos brutos recibidos por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, y que la magnitud o cuantía en que se obtengan dichos ingresos es la que revela en exclusiva la aptitud de los sujetos obligados para contribuir al financiamiento de los gastos públicos, debe estimarse que la previsión de deducciones es innecesaria para atender a la capacidad contributiva revelada por la fuente de riqueza sobre la que recae el indicado impuesto ya que no tienen como finalidad determinar una utilidad gravable sino establecer beneficios tributarios. En ese tenor, los artículos 3, 5 y 6 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, al no permitir la deducción de sueldos y salarios, participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, aportaciones de seguridad social, gastos de previsión social, intereses derivados de operaciones de financiamiento o mutuo cuando no se consideren parte del precio y regalías que se paguen entre partes relacionadas, no violan el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la previsión o no de determinadas deducciones resulta irrelevante para graduar la capacidad contributiva manifestada en la realización del hecho imponible.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, TomoXXXII, diciembre de 2010, Página 488, Novena Época, Segunda Sala, Jurisprudencia 164/2010.

Cualquier pago que cumpla con el inciso *a)*, que además se efectúe por alguno de los conceptos señalados en el inciso *b)* y que se encuentre en cualquiera de los supuestos del inciso *c)*:

a) Que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

   Se entenderá por control cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de

los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

b) Que el pago se efectúe por alguno de los conceptos siguientes:

   1. Intereses definidos conforme al art. 166 de la ley.
   2. Regalías o asistencia técnica. También se considerarán regalías cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el art. 15-B del CFF, siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada al uso, disposición o productividad de los mismos bienes o derechos.

c) Que se encuentre en alguno de los supuestos siguientes:

   1. Que la entidad extranjera que percibe el pago se considere transparente en términos del art. 176 de la ley. No se aplicará este numeral en la medida y proporción en que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera, y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.
   2. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.
   3. Que dicha entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para los efectos del inciso *c)*, un pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Esta regla, incluida en 2014, como se evidencia de su lectura, pretende ser una medida antiabuso,[39] pero resulta sumamente compleja y su redacción no es muy clara. A grandes rasgos, podemos señalar que lo que limita la LISR es la deducibilidad de intereses, regalías o asistencia técnica cuando el pago se realice a una entidad extranjera controlada o que controle a la persona que efectúa el pago (al grado de definir cuándo repartir utilidades) siempre que la entidad extranjera sea transparente, que no acumule dicho ingreso o que dicho pago se considere inexistente.

Cuadro 9.8. Deducción de impuestos.

Tipo de impuesto
• El Impuesto sobre la Renta no es deducible.
• El Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios solo son deducibles si el contribuyente no tiene derecho a acreditarlos y se relacionan con gastos e inversiones deducibles. Ejemplo: como los servicios médicos están exentos de IVA, si un doctor compra un bisturí no acreditará el impuesto que le trasladan por la compra del mismo, pero sí lo podrá deducir.
• El Impuesto General de Importación es deducible si corresponde a gastos o inversiones deducibles.

Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU)

La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es un derecho previsto por el art. 123 de la Constitución federal. En términos de la fracc. IX de dicha disposición: “Los

trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas." El monto de dicha participación es regulado por una comisión nacional con representantes de los trabajadores, los patronos y el gobierno. Actualmente, dicho monto está fijado en 10%.

El art. 123, fracc. IX, inciso *e)*, de la Constitución señala: "Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable de conformidad con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta."

El art. 9 de la LISR establece que para determinar la renta gravable antes mencionada no se disminuirá la PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores. Desde nuestro punto de vista, la exclusión de las pérdidas para la base de la PTU (así como el hecho de que deba calcularse sobre una base distinta a la del art. 9º, en el que se calcula el resultado fiscal) resulta contraria a la Constitución federal, pues su art. 123 se refiere a la renta gravable que debiera calcularse en términos del art. 9° de la LISR (resultado fiscal). En otras palabras, la PTU debe calcularse sobre la misma base que el ISR y no sobre una base distinta.

Asimismo, para la determinación de la renta gravable, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracc. XXX del art. 28 de la LISR (pagos que a su vez sean ingresos exentos de los trabajadores). En este sentido, la LISR reconoce la deducibilidad de los pagos que sean ingresos exentos de los trabajadores solo para efectos de la distribución de utilidades a estos últimos, pero no para efectos del pago del impuesto. En otras palabras, la base para calcular la participación a los trabajadores sí se ve reducida por dichos pagos.

La PTU pagada no es una deducción; se reduce de la utilidad fiscal de acuerdo con el art. 9º de la LISR. Este caso se analizará más a fondo en la sección siguiente.

Pago del impuesto

Las personas morales calculan el impuesto de acuerdo con lo previsto por el art. 9º de la LISR. Para estos efectos, se suman todos los ingresos acumulables del ejercicio y se restan las deducciones autorizadas efectuadas en el mismo.

Lo anterior da lugar a una:

a) utilidad fiscal, si los ingresos son mayores que las deducciones, o

b) pérdida fiscal, que podemos definir como el resultado que se obtiene cuando las deducciones autorizadas son mayores que los ingresos acumulables.

Si hay utilidad fiscal y no hay pérdidas de ejercicios anteriores, a esa base gravable (que es el

resultado fiscal) se le aplica la tasa corporativa de 30%.

Si hay utilidad fiscal y pérdidas de ejercicios anteriores, se disminuyen dichas pérdidas (siguiendo las reglas que se analizarán a continuación), con lo que se alcanza el resultado fiscal. A este –si es todavía positivo– se le aplica la tasa corporativa de 30%.

El ISR es un impuesto que se causa por ejercicios anuales que corren con el año calendario (salvo el de inicio de actividades o el de liquidación). El pago del ISR anual se hace, en el caso de las personas morales, dentro de los tres meses siguientes al del cierre del ejercicio (art. 9º).

Al pago del ISR anual se le restarán los pagos provisionales mensuales efectivamente enterados durante el ejercicio. Estos pagos están previstos en el art. 14 de la LISR, el cual señala que las personas morales, a partir del segundo ejercicio de operaciones, habrán de aplicar a los ingresos acumulables de cada mes un coeficiente de utilidad del ejercicio anterior. Por tanto, no hay pagos provisionales en el primer ejercicio de una persona moral. A partir del segundo ejercicio, se paga conforme al coeficiente del primer ejercicio aunque no haya sido de 12 meses. Para calcular el coeficiente de utilidad, la utilidad fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

Para calcular los pagos provisionales, a los ingresos acumulables del primer mes se les aplica el coeficiente de utilidad; al resultado se le aplica la tasa corporativa y se entera el pago provisional a más tardar el día 17 del mes siguiente. Para el segundo pago provisional se suman los ingresos del primero y el segundo mes; se aplican el coeficiente de utilidad y la tasa corporativa; al resultado se le resta el pago provisional previamente enterado y se entera la diferencia a más tardar el día 17 del mes siguiente, y así sucesivamente cada mes del ejercicio.

Los ingresos a los que se aplica el coeficiente de utilidad son los llamados *ingresos nominales*, que son los ingresos acumulables sin incluir el ajuste anual por inflación previsto en el art. 44 de la LISR. Si no existiera coeficiente de utilidad del último ejercicio, se tomaría el último de los cinco ejercicios anteriores en que se tenga utilidad. A fin de que los pagos provisionales guarden proporción con el monto del ISR anual, los contribuyentes podrán solicitar de las autoridades la reducción de los pagos provisionales.

Además de la posibilidad de restar los pagos provisionales, las personas morales pueden llevar a cabo el acreditamiento de impuestos según se explica a continuación.

Acreditamiento de impuestos en personas morales

El acreditamiento consiste en una resta entre impuestos, esto es, del impuesto a pagar se reduce el impuesto pagado previamente. El acreditamiento se prevé y se permite en varios casos y en distintos impuestos. Tratándose del ISR, cuando un residente en México percibe ingresos de fuente de riqueza

en el extranjero (por los que paga impuesto en otra jurisdicción), se le permite, si se cumplen ciertas condiciones, acreditar el gravamen pagado en el extranjero contra el Impuesto sobre la Renta mexicano. Esto se prevé en el art. 5° de la LISR, que señala:

> Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.
>
> Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. [...]

Los dos párrafos antes citados se refieren al acreditamiento directo e indirecto, respectivamente. En el *acreditamiento directo*, es el propio contribuyente quien acredita el impuesto pagado por él en el extranjero. El *acreditamiento indirecto* se da cuando los accionistas que reciben dividendos de una persona moral residente en el extranjero restan parte del impuesto pagado por dicha persona antes de repartir los dividendos. El acreditamiento indirecto solo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos 10% del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. Este acreditamiento indirecto únicamente se permite, en México, en el primer y segundo niveles corporativos.

En términos generales, la ley permite el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero siempre que se reúnan las condiciones siguientes:

a) Que también se tenga la obligación de pagar impuesto por dichos ingresos de acuerdo con la LISR.

b) Tener la documentación comprobatoria.

c) Que el impuesto acreditable no sea mayor al que se hubiera pagado en México (la ley tiene reglas especiales para calcularlo).

d) Que se acumule la totalidad del ingreso (incluido el impuesto pagado en el extranjero). De lo contrario, se generaría un doble efecto:

Ejemplo:

Percibo regalías por: 100

Me retuvieron por concepto de impuesto: 10

Acumulo regalías en México por: 110

Aplico la tasa corporativa (si es persona moral) de: 33

Resto (acredito) el impuesto retenido: 33 – 10 = 23 de impuesto a pagar en México.

e) Que el impuesto que se pague no exceda lo previsto en un tratado fiscal suscrito por México, a no ser que se agote el procedimiento de resolución de controversias previsto en el mismo. Por ejemplo, si el tratado con Luxemburgo prevé 10% de retención en regalías de fuente de riqueza en dicha jurisdicción y se efectúa una retención de 40%, solo puedo acreditar el 10%, a no ser que agote el procedimiento de resolución de controversias previsto en el tratado correspondiente, mismo que se explica en la sección de defensa de los contribuyentes de esta obra.

f) Que el pago del impuesto en el extranjero no esté condicionado a que el contribuyente pueda acreditarlo en México. El objetivo de este requisito es que no se prevea en determinado país que un impuesto será pagadero en dicha jurisdicción siempre que sea acreditable en México.

¿Cuáles son las reglas de las pérdidas fiscales? (Artículos 57 y 58, LISR)

La pérdida fiscal ocurrida en un ejercicio fiscal podrá disminuirse de la utilidad fiscal de los 10 ejercicios siguientes hasta agotarla. A efecto de disminuirla, la pérdida fiscal se actualiza (para llevarla a valor presente).

Cuando el contribuyente no disminuya en un ejercicio la pérdida fiscal de ejercicios anteriores, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

Ejemplo:

En 2010 un contribuyente sufre una pérdida de $10 000. En 2011 tiene utilidad fiscal por $2 000 pero no aplica la pérdida, pudiendo haberlo hecho (pues tenía una pérdida pendiente de reducir de $10 000 y una utilidad fiscal de $2 000). En 2012 tiene utilidad fiscal por $10

000; en este ejercicio sólo podrá reducir $8 000: los $2 000 adicionales no los puede reducir porque pudo haberlos aplicado en 2011 y no lo hizo.

El derecho a disminuir las pérdidas fiscales es personal del contribuyente que las sufra y no podrá transmitirse a otra persona ni como consecuencia de fusión. En este último caso, la sociedad fusionante solo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en que se produjo la pérdida.

Cuando cambien los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, y la suma de sus ingresos en los tres últimos ejercicios haya sido menor al monto actualizado de esas pérdidas al término del último ejercicio antes del cambio de socios o accionistas, dicha sociedad únicamente podrá disminuir las pérdidas contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en que se produjeron las pérdidas.

En resumen, para determinar la base gravable del ISR de conformidad con el art. 9º de la LISR se estará a lo siguiente:

Ingresos acumulables – deducciones autorizadas – PTU pagada = UTILIDAD FISCAL

Utilidad fiscal – pérdidas de ejercicios anteriores = RESULTADO FISCAL

Al RESULTADO FISCAL se le aplica la tasa corporativa para obtener el IMPUESTO A PAGAR

La PTU pagada no es deducible (para no afectar el cálculo de la propia PTU en ejercicios subsecuentes), sino reducible.

Temas especiales del Título II

Tema especial: dividendos

Los dividendos representan los montos de las utilidades reflejadas en los estados financieros que una sociedad distribuye a favor de sus socios o accionistas.

El régimen fiscal de su distribución dependerá de dos factores: *a)* si dichos dividendos provienen de una utilidad fiscal que ya pagó el ISR, y *b)* si el accionista es una persona moral residente en México, una persona física residente en México o un residente en el extranjero.

En términos del art. 10 de la LISR, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda a los mismos. Para determinar el impuesto

que se debe adicionar a los dividendos, estos se multiplicarán por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa corporativa (30%). Este impuesto se pagará además del impuesto del ejercicio. No se estará obligado al pago del mismo cuando los dividendos provengan de una utilidad fiscal que ya hubiera pagado el ISR a nivel corporativo. Estas utilidades, una vez pagado el ISR, se denominan –legalmente– *utilidad fiscal neta*, y la cuenta que la LISR obliga a llevar a las personas morales, *cuenta de utilidad fiscal neta* (Cufin).

Cuando los contribuyentes distribuyan dividendos y paguen el impuesto por dicho reparto (cuando no provienen de Cufin), podrán acreditar dicho impuesto, en términos del art. 10 de la LISR, de acuerdo con lo siguiente:

> I. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en el que se pague el impuesto a que se refiere este artículo.
>
> II. El monto del impuesto que no se pueda acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos. Cuando el impuesto del ejercicio sea menor que el monto que se hubiese acreditado en los pagos provisionales, únicamente se considerará acreditable contra el impuesto del ejercicio un monto igual a este último. [...]

En cuanto a las características del perceptor, los dividendos repartidos por una persona moral mexicana a otra persona moral residente en México no son ingresos acumulables para esta última. Así, la carga fiscal es la misma, sin importar por medio de cuántas empresas residentes en México fluya el dividendo antes de llegar a un accionista que sea persona física residente en México o un residente en el extranjero.

A partir de 2014 las personas físicas, así como los residentes en el extranjero, están sujetas a una tasa adicional de 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México. Estas últimas estarán obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a este párrafo será definitivo en términos del art. 140 de la LISR.

El dividendo que perciba la persona física es acumulable a sus demás ingresos, pero se le otorga un crédito equivalente al impuesto pagado por la persona moral que lo reparte. La persona física, entonces, pagará sobre el diferencial que resulte entre la tasa corporativa (30%) y la tasa máxima de la tarifa de personas físicas (que puede llegar a 35%).

El régimen que se describió se aleja del vigente hasta 2013, en el cual el sistema de reparto de dividendos no generaba una multiplicidad de pagos por el mismo concepto. Antes de 2014 el sistema era integrado, pues *a)* las personas morales mexicanas no acumulaban los dividendos de otras personas morales mexicanas (esto se mantiene), *b)* la tasa corporativa y la máxima de las personas físicas eran idénticas (lo cual favorecía la neutralidad del sistema y evitaba el arbitraje fiscal) y *c)* no había un gravamen adicional a las personas físicas y a los residentes en el extranjero. De esta

manera, hasta 2014 las utilidades de las empresas pagaban impuestos una sola vez, por lo que la carga fiscal total en dividendos era de 30%. A partir de 2014, la tasa puede llegar a 42%. El sistema actual parece poco deseable porque elimina la neutralidad en cuanto a operar por medio de personas morales o físicas y porque se pueden generar gravámenes diferenciados, dependiendo de si los residentes en el extranjero a los que se paguen dividendos son o no beneficiarios de tratados (y la tasa a la que se les grava). Asimismo, puede resultar en que sea más eficiente, desde un punto de vista fiscal, percibir ingresos distintos a dividendos (lo cuales no estarían sujetos a la sobretasa de 10%).

En resumen, la persona moral residente en México que pague dividendos deberá estar a lo siguiente:

a) Si distribuye dividendos que no provienen de Cufin, el monto de los mismos se adicionará al ISR. Para determinar el impuesto que se debe sumar a los dividendos, estos tendrán que multiplicarse por el factor 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa corporativa (30%). Este gravamen se pagará además del impuesto del ejercicio.

b) En términos del art. 10 de la LISR, el impuesto por el reparto de dividendos (que no provengan de Cufin) se pagará además del impuesto del ejercicio, tendrá el carácter de pago definitivo y se enterará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquel en que se pagaron los dividendos o utilidades.

   Cuando los contribuyentes distribuyan dividendos o utilidades y como consecuencia de ello paguen ISR, podrán acreditar dicho impuesto de acuerdo con lo siguiente:

   El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el ISR del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral, durante el ejercicio en que se pague el impuesto correspondiente al dividendo.

   El monto del impuesto que no sea posible acreditar conforme al párrafo anterior, se podrá acreditar en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.

   Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio pudiendo haberlo hecho conforme al mismo, perderá el derecho a realizarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en que pudo haberlo efectuado.

c) Los dividendos estarán exentos si provienen de la Cufin.

d) La persona moral deberá retener el 10% adicional cuando los dividendos se paguen a una persona física o a un residente en el extranjero. Este impuesto es a cargo del socio o accionista, por lo que no se considera un impuesto pagado por la sociedad (y no es

acreditable).

¿Qué es la cuenta de utilidad fiscal neta? (Artículo 77, LISR)

Es obligatorio para las personas morales llevar esta cuenta, cuyo fin es medir las utilidades que ya pagaron ISR. Esta cuenta se actualiza. En el cuadro 9.9 se muestra su integración.

Cuadro 9.9. Integración de la cuenta de utilidad fiscal neta (Cufin).

Se adiciona	*a)* La utilidad fiscal neta de cada ejercicio (utilidad después del pago de impuesto). *b)* Los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México, y *c)* Los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes.
Se resta	El importe de los dividendos o utilidades pagados cuando provengan del saldo de dicha cuenta.

Cuadro 9.10. Tratamiento de dividendos pagados por persona moral mexicana.

Empresa mexicana que los paga	Los dividendos o utilidades se deberán multiplicar por el factor 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa establecida corporativa vigente para dicho ejercicio (art. 10).	Excepción (párrafo 3° del art. 10): los dividendos que provengan de la *cuenta de utilidad fiscal neta* *están exentos.*
Persona que los recibe	*Persona moral residente en México*	Son ingresos no acumulables.
	Persona física residente en México	Acumulables con acreditamiento. Estará sujeta a una tasa adicional de 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos (art. 140).
	Residente en el extranjero	Estará sujeto a una tasa adicional de 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos (art. 164), excepto si el tratado fiscal suscrito por México con el país del cual el receptor es residente prevé una tasa menor.

Ejemplo:

Tabla 9.2. Reparto de dividendos por persona moral residente en México.

DIVIDENDOS PAGADOS POR SOCIEDAD MEXICANA (MEXCO)	
MEXCO	
cufin	100
Dividendo por	200
Se paga sin generar impuesto (dividendo proveniente de cufin).	100
Pago generando impuesto	100
Se piramida 100 multiplicando por 1.4286.	142.86

Aplicación de la tasa corporativa de 30%	42.86
Por tanto, ISR a pagar por reparto de dividendos	42.86
MEXCO *queda después del pago de dividendo*	
Cufin	0
IMPUESTO ACREDITABLE	42.86
CONSECUENCIAS PARA QUIEN LOS RECIBE:	
MEXCO II (persona moral mexicana)	
Recibe dividendos por 200 Recibe ingreso no acumulable	200
Tiene Cufin de 100 y se incrementa con dividendo, por lo que queda en	300
PERSONA FÍSICA O RESIDENTE EN EL EXTRANJERO	
Recibe dividendos por 200 Se piramida el dividendo percibido	285.72
Se suma a sus ingresos	285.72
Se acredita el impuesto pagado por la sociedad (dividendo piramidado multiplicado por 30%). Este acreditamiento es independiente de si el dividendo proviene o no de Cufin	85.72
ISR definitivo retenido por sociedad (10% sobre dividendo distribuido)	20.00

Cuadro 9.11. Acreditamiento en dividendos.

Persona moral que los paga (art. 10, párrafo 5°, LISR)	Contra el impuesto del ejercicio que resulte a cargo de la persona moral en el ejercicio en que se pague el impuesto a que se refiere este artículo y hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.	Por tanto, el impuesto pagado al repartir el dividendo es acreditable contra el impuesto del ejercicio. Esto se da en el caso de los dividendos conocidos como "interinos" (se reparten antes del pago del impuesto anual de la sociedad).
Persona física que los acumula (art. 140, LISR)	Podrán acreditar lo pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos. Se podrá acreditar hasta en los dos ejercicios inmediatos siguientes contra el impuesto del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.	Requisitos: *a)* Considerar como ingreso además del dividendo o utilidad percibido, el monto del ISR pagado por dicha sociedad. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa del art. 9 de la LISR al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad por el factor 1.4286. *b)* Contar con comprobante fiscal.

Recaracterización de ciertos intereses como dividendos[40]

La inversión que un individuo decide realizar en una sociedad puede tomar la forma de aportación de capital o de deuda. En el primer caso, el retorno de las utilidades a favor del inversionista (accionista) toma la forma de dividendo; en el segundo caso, el retorno a favor del inversionista (acreedor) toma la forma de intereses. Desde un punto de vista tributario, para la sociedad que los paga la diferencia entre una forma de pago u otra consiste en que los dividendos no son deducibles y los intereses sí lo son. Por tal motivo, de acuerdo con el art. 11 de la LISR, hay ciertos ingresos que, pese a no ser dividendos, se tratan como tales. El propósito de esta regla, como se aclara a continuación, es evitar que se disfracen como intereses conceptos que el fisco considera dividendos en realidad. Estas reglas se aplican en créditos entre las partes relacionadas y se consideran dividendos cuando se da, entre otros, alguno de los supuestos siguientes:

I. El deudor formule por escrito promesa incondicional de pago parcial o total del crédito recibido, a una fecha determinable en cualquier momento por el acreedor. [...]

II. En caso de incumplimiento por el deudor, el acreedor tenga derecho a intervenir en la dirección o administración de la sociedad deudora.

III. Los intereses que deba pagar el deudor estén condicionados a la obtención de utilidades o que su monto se fije con base en dichas utilidades.

IV. Los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero.

En estos casos, las operaciones de crédito establecen condiciones atípicas a las de mercado y, por lo mismo, los intereses referidos serán recaracterizados como dividendos, lo que implica que no serán deducibles y, en consecuencia, tendrán que pagar ISR por no provenir de Cufin, o bien provocar la disminución de dicha cuenta.

¿Qué es un crédito respaldado? (Artículo 11, LISR)

A grandes rasgos, son operaciones por medio de las cuales una persona le proporciona efectivo, bienes o servicios a otra, quien, a su vez, le proporciona directa o indirectamente un crédito (o efectivo, bienes o servicios) a la persona mencionada en primer lugar o a una parte relacionada de esta. La idea es evitar operaciones en las que en realidad no haya riesgo crediticio, pues el que otorga el crédito obtiene respaldo para este por el acreditado o por una parte relacionada del mismo. Estas operaciones se conocen en la práctica internacional como *back to back.*

Ejemplo:

El socio de una empresa mexicana deposita efectivo en una cuenta bancaria en un banco

suizo. Este le presta la misma cantidad a esa sociedad. La garantía de la deuda para el banco es el depósito del socio. El beneficio para la empresa –en ausencia de legislación relativa a créditos respaldados– consiste en pagar intereses que son deducibles en lugar de dividendos que no lo son.

Tema especial: reducciones de capital

Por regla general, la aportación de capital a una empresa no tiene efectos fiscales para el socio (cuando lo aporta para aumentar el capital o cuando lo retira reduciendo el mismo) ni para la sociedad a la que se le aporta o reduce el capital. Si se desea mantener esta neutralidad en los movimientos de capital y que el retiro no tenga efectos fiscales, es necesario que lo que se entregue o reembolse al socio o accionista sea efectivamente el retorno de su capital y no una utilidad. El art. 78 de la LISR, que regula las reducciones de capital, señala lo siguiente: "Las personas morales residentes en México que reduzcan su capital determinarán la utilidad distribuida", reconociendo que el excedente del retorno de capital es una utilidad distribuida. El tratamiento previsto en la LISR para las disminuciones de capital aplica, de igual modo, para el reembolso de capital con motivo de una liquidación societaria.

En la reducción se considera que el socio tiene derecho a recibir lo que aporta. Por tanto, se crea la cuenta conocida como *cuenta de capital de aportación*, la cual se integra, en términos del art. 78 de la LISR, de la manera siguiente: "se adicionará con las aportaciones de capital, las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas, y se disminuirá con las reducciones de capital que se efectúen." Esta cuenta tendrá que ser calculada y registrada por la sociedad.

Ahora bien, cuando se realiza una reducción de capital se efectúan dos comparativos a efecto de determinar si lo que recibe el accionista es retorno de capital o *utilidad distribuida*. Hay utilidad distribuida cuando lo que se retorna no es capital, sino una distribución de utilidades por medio de la reducción.

Los comparativos antes descritos son:

1. Comparar el reembolso por acción contra la cuenta de capital de aportación (Cuca).
2. Comparar la Cuca contra el capital contable.

Si el reembolso por acción es mayor que la Cuca, habrá utilidad gravable; asimismo, si el capital contable es mayor que la Cuca, habrá utilidad gravable. En ambos casos, si esa utilidad proviene de la Cufin no es gravable porque eso significa que la empresa tiene utilidades –que ya pagaron impuestos– pendientes de repartir. Obviamente, si proviene de la Cufin, al efectuar la reducción de capital se reduce la Cufin.

Es importante señalar que la utilidad distribuida gravable que no provenga de Cufin deberá recibir el tratamiento de reparto de utilidades. Por tanto, si se realiza el pago a personas físicas o residentes en el extranjero, se deberá retener el 10%.

Cuadro 9.12. Cálculo de la utilidad distribuida para personas morales residentes en México.

1. Comparativo reembolso por acción y saldo de la cuenta de capital de aportación por acción	Reembolso por acción – saldo de la cuenta de capital de aportación por acción = X X * número de acciones que se reembolsen = *utilidad distribuida*	Si la utilidad distribuida proviene de Cufin, no es gravable. Si no proviene de Cufin, se multiplica por 1.4286.
2. Comparativo cuenta de capital de aportación y capital contable	Capital contable – cuenta de capital de aportación = *utilidad distribuida*. A esta cantidad se le resta la utilidad distribuida calculada en términos del primer comparativo y esa es la utilidad distribuida gravable en adición.	Si la utilidad distribuida proviene de Cufin, no es gravable. Si no proviene de Cufin, se multiplica por 1.4286.

El razonamiento detrás de los comparativos es el siguiente:

1. Cuenta de capital de aportación: solo se distribuye lo correspondiente al movimiento de capital.
2. Capital contable: puede incluir utilidades del ejercicio que aún no han pagado impuesto.

Ejemplo:

A es socio al 50% de la compañía A y desea dejar de participar en el capital social de la misma. Para tales efectos, está dispuesto a recibir un reembolso de capital en cantidad de $500 000. Se cuenta con la información siguiente:

Monto del reembolso	$500 000
Total de acciones	500 000
Acciones a reembolsar	250 000
Cufin	$500 000
Cuca	$610 000
Capital contable	$1 500 000

Con base en lo anterior, los efectos fiscales que se derivarían por la reducción de capital serían los siguientes:

Utilidad distribuida fracción I

Reembolso por acción	$500 000/250 000	2
Cuca por acción	$610 000/500 000	1.22
Utilidad distribuida por acción	(2 – 1.22)	0.78
Total utilidad distribuida fracción I	0.78 * 250 000	195 000
Se resta la Cufin		195 000
ISR a pagar		0
Saldo Cufin	500 000 – 195 000	305 000

Utilidad distribuida fracción II

Capital contable		1 500 000
Cuca		610 000
Resta	1 500 000 – 610 000	890 000
Resta Utilidad distribuida fracción I	890 000 – 195 000	695 000
Aplicación Cufin	695 000 – 305 000	390 000
Piramidación	390 000 * 1.4286	557 154
Impuesto a pagar	557 154 * 0.30	167 146
Cufin después del reparto		0

Tema especial: ganancias de capital

Existe una forma especial de gravamen que se refiere a las ganancias de capital. En estos casos lo que se acumula es la ganancia, no el ingreso y, por tanto, la deducción del costo se realiza cuando se percibe el ingreso (con lo que se genera la "ganancia acumulable").

Estos ingresos están previstos en el art. 18, fracc. IV, de la LISR, que señala como ingresos acumulables: "La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos,[41] títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito."

Cuando se adquiere alguno de estos bienes no se da un efecto fiscal al momento de la adquisición, sino solo hasta que se lleva a cabo la venta.

Ejemplo de ganancias de capital: la enajenación de acciones

La enajenación de acciones se grava como ganancia de capital en términos del citado art. 18, fracc. IV, de la LISR. Para calcular la ganancia en dicha enajenación se realizan –a grandes rasgos– las

operaciones siguientes:

Ingreso por acción – costo promedio por acción = ganancia en enajenación de acciones
(Art. 22, LISR)

Cálculo del costo promedio por acción:

Monto original ajustado de las acciones / número total de acciones del contribuyente al momento de la enajenación (todas las que tenga, no solo las que venda).

Cálculo del monto original ajustado:

Costo comprobado de adquisición + (saldo proporcional a las acciones de la Cufin en fecha de enajenación – saldo proporcional a las acciones de la Cufin en fecha de adquisición).

El comparativo de la Cufin en la fecha de enajenación y la Cufin en la fecha de adquisición se realiza a efecto de reconocer en el cálculo del costo fiscal de las acciones el comportamiento (fiscal) de la empresa. El costo fiscal de las acciones de una firma que ha resultado exitosa en la obtención de utilidades es mayor que el de una empresa que no ha logrado buenos resultados. Adicionalmente, se restan las pérdidas fiscales pendientes de disminuir.[42] Todos estos conceptos deberán actualizarse.

Ejemplo:

En diciembre de 2014, el accionista mayoritario (99.99%) de la compañía B pretende enajenar 99 999 acciones de su propiedad a un precio de venta de $1 000 000. Se tiene la información siguiente:

Costo comprobado de adquisición	450 000
Pérdidas fiscales pendientes de amortizar	100 000
Diferencial de Cufin	400 000

Monto original ajustado = Costo comprobado de adquisición (450 000) + Diferencial de Cufin (400 000) – Pérdidas fiscales pendientes de amortizar (100 000) = 750 000
Ganancia en enajenación de acciones = 1 000 000 – 750 000 = 250 000

Derivado de lo anterior, en caso de llevar a cabo la enajenación en estudio, el accionista deberá reconocer como ingreso acumulable del ejercicio fiscal de 2015 la ganancia en enajenación de acciones en cantidad de $250 000.

Tema especial: régimen opcional para grupos de sociedades

A nivel internacional se ha reconocido la conveniencia de que los grupos corporativos con un control común consoliden. La consolidación fiscal es un régimen que reconoce una realidad económica: la de que los grupos empresariales funcionan como una unidad económica. La opción de tributar bajo dicho régimen se otorga, generalmente, al conjunto de empresas que se sujetan al control accionario de un mismo grupo; así, los grupos suman las utilidades o pérdidas de cada una de las empresas que los componen a fin de obtener un resultado fiscal único, al cual se le aplica la tasa general del ISR.

Este régimen tiende a ser neutral en el tiempo, pues aunque la suma de utilidades y pérdidas puede resultar en que las empresas del grupo que tengan utilidades difieran el pago del impuesto (si es que hay compañías del grupo con pérdidas suficientes), las empresas sin utilidades amortizan anticipadamente sus pérdidas, por lo que no podrán aplicarlas en un segundo momento.

A diferencia del resto de las personas morales, sin embargo, el efecto de las pérdidas se puede aplicar en un mismo ejercicio si hay empresas con utilidad. Si se estuviera en el régimen normal (en ausencia de consolidación), teóricamente, en cada ejercicio fiscal la empresa A pagaría ISR y la empresa B simplemente mantendría su pérdida para aplicarla contra futuras utilidades.

Ahora bien, si el grupo corporativo no consolidara, seguramente el grupo accionario que controla ambas empresas optaría por realizar sus operaciones desde una sola organización (o llevar las operaciones a la empresa con pérdidas). Esta decisión puede ser ineficiente por cuestiones distintas a las fiscales, pero si no se reconoce la realidad –desde el punto de vista fiscal– de que las empresas funcionan como unidad económica, probablemente se daría tal efecto. De esta manera, el resultado fiscal en ausencia de consolidación quizá también se vería disminuido.

Sin embargo, desde un punto de vista económico, parecería más eficiente que las empresas distribuyeran sus actividades en cuantas firmas les fuese conveniente y no que las unificasen o dirigiesen a alguna empresa en particular por razones fiscales. Al respecto, Alberto Navarro Rodríguez señala la siguiente definición de consolidación fiscal:

> Régimen neutral de gravamen que pudiera aplicarse a los grupos de intereses comunes que por razones comerciales, financieras, laborales o de otra naturaleza, decidieron organizarse a partir de sociedades mercantiles jurídicamente independientes entre sí, de forma tal que por su forma de organización no tuvieran efectos favorables ni desfavorables desde el punto de vista de los elementos básicos del impuesto respecto de los grupos organizados a partir de una sola empresa o de una matriz con sucursales.[43]

En conclusión, se busca –en concordancia con el principio de neutralidad deseable en los impuestos– que las empresas operen como mejor les convenga y que se reconozca, si pertenecen al mismo grupo de control accionario, que fiscalmente las empresas pueden ser gravadas como una unidad y no de manera independiente. La conveniencia de este esquema ha sido reconocida por la mayor parte de los países con regímenes fiscales avanzados –Estados Unidos, por ejemplo–. Los grupos empresariales

mexicanos, y México como país, compiten con empresas de jurisdicciones en las que se permite la consolidación. En resumen, la consolidación es un sistema que se utiliza en prácticamente todo el mundo y que permite (y en algunos países obliga) a los grupos corporativos tributar como una unidad.

En México, la posibilidad de consolidar fiscalmente ha sufrido varios cambios; uno de los más importantes aconteció en 1999, cuando se señaló que la posibilidad de consolidar solo sería al 60% de la participación consolidable de la sociedad controladora en las controladas y de la controladora como tal. Esta modificación generó la interposición de diversos amparos y la consecuente emisión de jurisprudencia por parte de la SCJN, en el sentido de que la consolidación podía no sujetarse al control de regularidad constitucional por ser un régimen de beneficio y opcional.[44]

> Este criterio fue abandonado por la Corte al revisar, poco después, los amparos en contra del impuesto sustitutivo del crédito al salario, que daba la opción de no cubrirlo si el contribuyente no reducía el monto del crédito al salario pagado a sus trabajadores o viceversa. El Pleno de la Corte rectificó en el sentido de que, incluso las normas opcionales que otorgaban un beneficio, se encontraban dentro del control constitucional de dicho Tribunal y que las mismas debían cumplir con los principios en materia de tributación contenidos en el artículo 31, fracción IV constitucional.[45]

En 2004, la LISR se modificó para reincorporar el esquema de consolidación al 100%, y hasta 2009 la LISR preveía el sistema de consolidación fiscal tradicional, con ciertas limitantes para las pérdidas incorporadas a la consolidación que no hubieran podido recuperarse a nivel de la controlada.[46] Sin embargo, en este último año el Congreso de la Unión aprobó una iniciativa que limitaba el efecto de la consolidación a partir de 2010 para enterar el impuesto que se consideraba se había diferido cada cinco años, al tiempo que se generó de modo inexplicable una obligación retroactiva –para las empresas que consolidan– de pagar en 2010 un supuesto impuesto diferido que no se había causado por todos los ejercicios anteriores a 2009.[47] Esto último, obviamente, era violatorio del principio de no retroactividad de las leyes contenido en el art. 14 constitucional, por el que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna." Desde un punto de vista económico, esta modificación de reglas hacia el pasado denota debilidad institucional y eleva los costos de operar en México.

A partir de 2014 se decidió eliminar el régimen de consolidación al derogar la LISR. La razón anunciada para dicha eliminación en la Exposición de Motivos de la ley correspondiente es que se trataba de uno de los compromisos del Pacto por México. En su lugar, ese mismo año se generó el llamado *Régimen Opcional para Grupos de Sociedades*, muy parecido al de consolidación vigente hasta 2013. Para 2014, de nuevo, se creó mediante un transitorio una carga fiscal inesperada y retroactiva para los grupos que consolidaban (supuestamente debida al 31 de diciembre de 2013). El intento de cobrar impuestos generados retroactivamente en materia de consolidación en 2014 sigue el mismo sistema utilizado en 2010, que es el que se describe a continuación:

a) La norma entra en vigor determinado año (x).

b) La norma señala cómo calcular y cuándo enterar un impuesto que supuestamente se debía al

último día del ejercicio anterior al de entrada en vigor de la ley (x – 1).

c) Se pretende argumentar que dicha carga fiscal se había causado antes de la entrada en vigor de la norma que obliga al pago y, por tanto, que la norma no es retroactiva ni viola el principio de legalidad en materia tributaria sin explicar por qué se requiere, entonces, prever un mecanismo para el cálculo en el tiempo x de una contribución que ya se debía en el momento x – 1. Recordemos que el art. 6° del CFF señala que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran."

d) Se pretende argumentar que los contribuyentes desconocen cuál es la época de pago del impuesto (¿cuándo deben enterarlo?), dejando de lado que el sistema fiscal mexicano es hermético (no hay forma de causar una contribución y que se desconozca el momento de pago) en cuanto a la época de pago se refiere, en términos del art. 6° del CFF.[48]

Las reglas básicas del Régimen Opcional para Grupos de Sociedades están contenidas en los arts. 59 a 71 de la LISR y son, a grandes rasgos, las siguientes:

a) Para ser sociedad integradora se deberá solicitar autorización, ser residente en México y propietaria de más de 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades que se denominará *integradas*. Además, en ningún caso más de 80% de sus acciones con derecho a voto pueden ser propiedad de otras sociedades (excepto si son residentes en el extranjero de un país con el que se tenga un acuerdo amplio de intercambio de información).

b) No pueden pertenecer a este régimen, entre otros, los integrantes del sistema financiero, ni los que realicen operaciones de maquila, ni los que presten el servicio de transporte público aéreo.

c) El Impuesto sobre la Renta, considerado como diferido por la aplicación anticipada de pérdidas, se deberá enterar en el ejercicio siguiente a aquel en que concluya el plazo de tres ejercicios.

Tema especial: de los coordinados y del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

Hasta 2013, la LISR establecía que las personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros; a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; así como las constituidas como empresas integradoras, debían tributar en el llamado *régimen simplificado*.

Las diferencias básicas de este régimen con el régimen general consistían en algunas reglas sobre deducciones (se aplicaban las de personas físicas, que son más benéficas porque no aplican el

sistema de costo de lo vendido) y en la tasa de ISR (se aplicaba la tarifa de personas físicas y podía reducirse hasta en 25% para actividades primarias). Los sujetos que podían tributar en este régimen eran los siguientes:

I. Las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

II. Las de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, así como las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras.

IV. Las constituidas como empresas integradoras.

V. Las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros.

A partir de 2014, se incluyeron los capítulos VII ("De los Coordinados") y VIII ("Régimen de Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras") al TítuloII de la LISR. Ambos regímenes son benéficos pues aplican, para calcular su impuesto, las reglas aplicables a personas físicas con actividades empresariales. Los beneficios de este régimen son, entre otros, acumular los ingresos conforme sean efectivamente percibidos y deducir las mercancías al momento de su adquisición y no conforme al costo de lo vendido. Tributan bajo el régimen de coordinados las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades. El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras es aplicable a:

I. Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales, que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

II. Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

III. Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Las personas que tributen en este régimen estarán exentas del ISR o podrán aplicar reducciones en el porcentaje de impuesto a pagar, dependiendo del monto de los ingresos que perciban.

Tema especial: obligaciones de las personas morales y facultades de las autoridades fiscales

En las secciones anteriores se señalaron algunas obligaciones de las personas morales, como llevar las cuentas de Cufin y Cuca (arts. 77 y 78). Además, el art. 76 establece otra serie de obligaciones

formales relacionadas con registros y documentos contables que deben permitir a las autoridades fiscales el ejercicio de sus facultades de comprobación. De las obligaciones genéricas sobre libros y registros contables, destacaríamos la información que las personas morales deberán conservar en materia de documentación contemporánea, que pueda evidenciar el cumplimiento de las reglas de precios de transferencia (analizadas al estudiar el Título VI de la LISR) cuando dichas personas realicen operaciones con partes relacionadas.

Por lo que hace a las facultades de las autoridades fiscales en materia de ISR, se indicó ya la posibilidad contenida en el art. 11 de recaracterizar ciertos intereses como dividendos.

1 Con base en la Ley de Ingresos para 2014, la cual señala que el estimado de impuestos a recaudar será de $1 770 163 millones. De este monto, el ISR representa $1 006 376.9 millones, y el IVA, $609 392.5 millones.

2 De acuerdo con el art. 9 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* para 2014, las personas morales deberán calcular el ISR aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa de 30%. Por su parte, el art. 152 del citado ordenamiento establece una tasa máxima anual para personas físicas de 35%.

3 *Cfr*. William Klein *et al.*, *Federal Income Taxation*, 12a. ed., Aspen Law and Business, Nueva York, 2000, p. 2.

4 *Cfr*. Mitchell Polinsky y Steven Shavell (eds.),*Handbook of Law and Economics,* vol. 1, "Handbooks in Economics", Elsevier, Oxford, 2007; Louis Kaplow,*Taxation*, Harvard Law and Economics Discussion Paper Núm. 542, Cambridge, 2006, p. 651 También se ha señalado que entre esas funciones se encuentra la corrección de externalidades negativas.

5 Sobran estudios en materia económica que señalan que la forma más eficiente de redistribuir es por medio del gasto y no mediante disposiciones fiscales. Sin embargo, la tendencia sigue siendo realizarlo a través de la ley fiscal. *Cfr*. Klein *et al.*, *op. cit.*, p. 3.

6 *Cfr*. Klein *et al.*, *op. cit.*, p. 9. La traducción es de la autora. El texto original dice:*receipts less allowances for the costs of producing those receipts*.

7 *Ibid.*, p. 7.

8 *Idem.*

9 *Idem.*

10 Llama la atención que a partir de 2014 la tasa máxima de las personas físicas es mayor que la de las personas morales. De acuerdo con el principio de neutralidad tributaria, parecería más conveniente que la tasa máxima de las personas físicas fuese igual que la tasa corporativa.

11 Todos estos conceptos se estudiarán en la sección "Análisis de los sujetos del Impuesto sobre la Renta".

12 Este tema se estudió en la sección dedicada al CFF. Sin embargo, por su importancia, se repasa a continuación.

13 *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, art. 6º.

14 Antes la definición señalaba que era el lugar donde se tomaban las decisiones del día con día.

15 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Convention*, 3ª ed., Kluwer Law International, Londres, 1997, p. 399.

16 Los servicios personales están regulados por la legislación civil y no por la mercantil. Para efectos de la LISR, los ingresos por

servicios profesionales se definen en la fracc. II del art. 100 como "las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título"; corresponden a los ingresos por salarios.

17 La LISR señala que es cuando se opera en México por medio de una persona "distinta de un agente independiente"

18 En conclusión, se considera que un agente independiente actúa fuera del marco ordinario de su actividad cuando se comporta como si fuera un agente dependiente.

19 En todos los casos en que se haga referencia a la relación entre la LISR y los tratados fiscales, deberá tenerse en cuenta lo previsto por el art. 4° de la LISR, que establece las reglas para que los residentes en el extranjero puedan gozar de los beneficios contenidos en los tratados fiscales.

20 El método de participación es un método de valuación de acciones.

21 Excepción: tratándose de ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobra el precio o la contraprestación pactada.

22 El art. 15 del CFF señala: "Para efectos fiscales, arrendamiento financiero es el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso, obligándose esta última a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios y a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la Ley de la materia."

23 La opción se deberá ejercer por la totalidad de los contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde la última modificación; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de la ley citada.

24 En términos del art. 14 del CFF: "Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio para después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses." Con anterioridad a 2014, en el caso de enajenaciones a plazo, la LISR permitía acumular solamente la parte del precio cobrado durante el ejercicio del que se tratara.

25 El art. 27, fracc. xv, de la LISR, contiene un listado enunciativo, mas no limitativo, de cuándo se considera que existe la notoria imposibilidad práctica del cobro.

26 Las devoluciones son aquellas que le realizan al contribuyente, en tanto que los descuentos o bonificaciones son los que este otorga.

27 El Servicio de Administración Tributaria publicará en el *Diario Oficial de la Federación*, y dará a conocer en su página electrónica de Internet, los datos de las donatarias autorizadas.

28 Estos requisitos están previstos en los arts. 29 y 29-A del CFF.

29 El monedero electrónico es, según la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), un dispositivo tecnológico que se encuentra asociado a un sistema de pagos, que proporciona, por lo menos, los servicios de liquidación y compensación de los mismos. Estos monederos no podrán utilizarse para disponer de efectivo ni para intercambiarse por títulos de crédito. La RMF de 2015 prevé, en su regla 3.3.1.7, monederos para la compra de combustibles.

30 La regla 3.3.1.6 de la RMF 2015 señala que los salarios pueden ser pagados en efectivo siempre que se cumpla con los demás requisitos para la deducibilidad de los mismos.

31 Sin embargo, sí deberán incluir el nombre, denominación o razón social y domicilio de quien lo expide, señalar el lugar y la fecha de expedición, la descripción del servicio que amparen y el monto total de la contraprestación pagada por dichos servicios (Criterio SAT 41/2001/CFF).

32 Regla 3.3.1.3 de la RMF 2015.

33 Los cuadros 9.6 y 9.7 se elaboraron conforme a los arts. 29 y 29-A del CFF.

34 Las limitantes a las inversiones se encuentran en el art. 36 de la LISR.

35 En relación con los gastos de viaje destinados a alimentos, los montos máximos de deducción diaria por cada beneficiario son de $750 en territorio nacional y $1 500 en el extranjero; en caso de hospedaje, de $3 850 en el extranjero; y respecto del uso o goce de automóviles, de $850 en ambos casos.

36 61/2012/ISR. Crédito comercial. No es deducible el sobreprecio que paga el contribuyente por la adquisición de un bien. De

conformidad con el artículo 32, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no es deducible el crédito comercial, aun cuando sea adquirido de terceros.
Ahora bien, por crédito comercial debe entenderse el sobreprecio que respecto de su valor real, nominal o de mercado, paga el contribuyente por una adquisición.

37 "Por ello, el sobreprecio que paga el contribuyente por la adquisición de un bien, por encima de su valor real, nominal o de mercado, no es deducible para efectos del Impuesto sobre la Renta." Boletín 2012 de la Compilación de criterios normativos en materia de impuestos internos, SAT. Este criterio hace referencia al art. 32, que corresponde al art. 28 en la ley vigente a partir de 2014.

38 La compra de aviones también tiene límites referidos en el art. 34, fracc. v, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

39 Véase el tema especial 5, "La competencia fiscal desleal".

40 Es importante no confundirlos con los dividendos que se acumulan, aunque no se perciban cuando se trate de inversiones en regímenes fiscales preferentes.

41 Los terrenos no se deprecian ni pierden su valor por el paso del tiempo.

42 También se restan los reembolsos pagados.

43 Alberto Navarro Rodríguez, *La consolidación fiscal*, Themis, México, 1986, p. 59.

44 Por lo que solo procedería el amparo para los quejosos que estuvieran dentro del plazo forzoso por el cual, según la ley, se debía consolidar. De acuerdo con la Corte, estos contribuyentes no tenían opción de tributar de otra manera.

45 Eduardo Revilla, *Notas sobre la Reforma Fiscal para 2010*, octubre de 2009. Disponible en http://comunicacion.senado.gob.mx/index.php?option=com_content&task=view&id=12300&Itemid=165

46 En los arts. 64 a 78 de la LISR.

47 La retroactividad es evidente si se analiza la cita siguiente: "VI. Durante el ejercicio fiscal de 2010 la sociedad controladora deberá pagar el impuesto sobre la renta diferido a que se refiere el artículo 70-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, correspondiente a los ejercicios fiscales anteriores a 2005, y que no hubiera sido pagado al 31 de diciembre de 2009. Para tal efecto, la sociedad controladora podrá aplicar el procedimiento previsto en el artículo 71 de la citada Ley, o podrá optar por lo dispuesto en la fracción VII de esta disposición transitoria." Es obvia la retroactividad de una norma que inicia vigencia en 2010 y que genera una obligación que se debió haber cubierto en diciembre de 2009.

48 El art. 6° señala a la letra:
Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:
I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Autoevaluación

1. **¿Qué artículo prevé los ingresos acumulables de las personas morales y cuáles son estos?**

   El art. 16 de la LISR. Son todos los ingresos en efectivo, bienes, servicios, crédito o cualquier otro.

2. **¿Qué artículo prevé los momentos de acumulación del ingreso en personas morales?**

   A falta de disposición expresa que señale lo contrario, el art. 17 de la LISR.

3. **Dé un ejemplo de un "no ingreso" para las personas morales.**

   El aumento de capital.

4. **Dé un ejemplo de ingreso no acumulable para las personas morales.**

   Los dividendos pagados por sociedades mexicanas.

5. **Mencione tres deducciones que puedan efectuar las personas morales.**

   El costo de lo vendido, *b)* los gastos y *c)* las inversiones.

6. **¿Qué tipos de inversión hay?**

   a) Activo fijo, *b)* gastos diferidos, *c)* cargos diferidos y *d)* erogaciones en periodos preoperativos.

7. **¿Cómo deducen las inversiones las personas morales?**

   Aplicando los porcentajes máximos por ejercicio señalados por la ley. Esto se prevé en el art. 31 de la LISR.

8. **Proporcione un ejemplo de concepto no deducible.**

   Los gastos de representación.

9. **¿El recibo o factura que emite un residente en el extranjero debe reunir requisitos fiscales?**

   No.

10. **¿Por qué medio se deben realizar los pagos mayores a $2 000?**

    Mediante transferencia electrónica de fondos de cuentas abiertas a nombre del contribuyente; cheque nominativo de cuenta del contribuyente; tarjeta de crédito, de débito o de servicios; o monederos electrónicos.

11. **¿Todas las deducciones deben ser estrictamente indispensables?**

    No, existe una excepción: los donativos que reúnan los requisitos establecidos en la ley.

12. **Si una persona no retiene el impuesto correspondiente a salarios, ¿puede deducir dichos salarios?**

    No.

13. **¿Y si retiene el impuesto pero no lo entera?**

    Tampoco puede deducirlos.

14. **¿Qué es la Cuca y para qué sirve?**

    Es la cuenta de capital de aportación. Sirve para medir las aportaciones de los socios y calcular, cuando se dé una reducción de capital, qué parte del retorno es devolución de aportaciones y qué parte es reparto de utilidad distribuida.

15. **¿Qué es la Cufin?**

Es la cuenta de utilidad fiscal neta. Se adiciona de las utilidades después de haber pagado el ISR, así como de los dividendos percibidos de otra sociedad mexicana.

16. **¿Qué efecto tiene el hecho de que el reparto de un dividendo provenga de la Cufin?**

Está exento a nivel de la persona moral.

17. **Para la persona física que recibe el dividendo, ¿representa alguna diferencia que provenga o no de la Cufin?**

No. En ambos casos acumula el ingreso y tiene la opción de aplicar el crédito.

18. **¿Las acciones o partes sociales se deducen cuando se adquieren?**

No, en términos del art. 18 de la LISR les corresponde el régimen de ganancias de capital, por lo que al momento en que se venden se calcula y acumula la ganancia.

Personas morales con fines no lucrativos (Título III)

Las personas morales con fines no lucrativos, reguladas en el Título III de la LISR, no son contribuyentes del impuesto; las personas (físicas o morales) que sean socias o integrantes de dichas personas morales con fines no lucrativos sí causan el impuesto por lo que se conoce como *remanente distribuible*, constituido por las cantidades que estas personas morales entreguen efectivamente a sus socios o integrantes.

En este título se regulan distintos tipos de personas morales, lo que implica un tratamiento especializado para cada bloque de estas sociedades. En un primer bloque tenemos a las típicas sociedades o asociaciones sin fines de lucro (sindicatos, instituciones de asistencia privada, etc.); en segundo término, a las sociedades reguladas por la *Ley de Sociedades de Inversión* (salvo las sociedades de inversión de capitales) y, por último, a las personas morales privilegiadas (art. 86, LISR), que prácticamente solo tienen obligación de retener y enterar impuestos (la Federación, entidades federativas, municipios, partidos políticos y organismos descentralizados que no realicen actividades empresariales).

De acuerdo con el art. 80 de la LISR, las personas morales no contribuyentes determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo –a excepción de los señalados como ingresos exentos de las personas físicas y de aquellos por los que se haya pagado el impuesto definitivo– las deducciones autorizadas para las personas físicas (excepto cuando la mayoría de sus integrantes sean personas morales o personas físicas con actividades empresariales, en cuyo caso se siguen las reglas de las personas morales).

Algunas personas morales no contribuyentes tienen la obligación de considerar remanente distribuible, además de las cantidades entregadas en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, las cantidades siguientes:

a) El importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

b) Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que estas no reúnen el requisito de estar amparadas con comprobantes fiscales.

c) Los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de aquellos, salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro
y préstamo.

Al igual que en el caso de las personas morales reguladas por el Título II de la LISR, los integrantes de las personas morales no contribuyentes no considerarán como ingresos los reembolsos que estas les

hagan de las aportaciones que hayan efectuado.

¿Qué ingresos sí pagan Impuesto sobre la Renta?

Las personas morales no contribuyentes pueden generar ingresos que sí causen ISR en los dos supuestos siguientes:

A. En términos del art. 80, sexto párrafo, de la LISR, causarán el ISR los ingresos provenientes de:

   1. Enajenación de bienes distintos de su activo fijo o prestación de servicios a personas distintas de sus miembros o socios, y
   2. Si dichos ingresos exceden de 5% de los ingresos totales de la persona moral en el ejercicio de que se trate.

B. En términos del art. 81 de la LISR, las personas morales no contribuyentes, excepto *a)* partidos políticos, así como Federación, entidades federativas y municipios; *b)* sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, y *c)* personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos, sí serán contribuyentes por los siguientes ingresos previstos en el título de personas físicas:

   a) ingresos por enajenación de bienes,

   b) ingresos por intereses y

   c) ingresos por premios.

C. De acuerdo con el art. 80 de la LISR, las personas morales y los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos podrán obtener ingresos por actividades distintas de los fines para los que se les autorizó a recibir dichos donativos, siempre que no excedan de 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. No se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los que reciban por donativos; apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, las entidades federativas o los municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT). En el caso de que sus ingresos no relacionados con los fines para los que fueron autorizadas a recibir dichos donativos excedan del límite señalado, las citadas personas morales deberán determinar el impuesto que corresponda a dicho excedente, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior.

¿Quiénes son las personas morales no contribuyentes?

El Título III contiene un catálogo muy amplio de las personas morales que se consideran no contribuyentes. En términos generales, podemos concluir que la ley otorga este beneficio a las siguientes categorías de personas:

a) Aquellas que cumplen funciones públicas: Federación, entidades federativas y municipios, así como los organismos descentralizados que no tributen conforme al título de personas morales.[49]

b) Aquellas que cumplen alguna función benéfica para la sociedad sin que su fin primordial sea el lucro.[50] Ejemplos de ellas son los siguientes:

1. Sindicatos obreros.
2. Asociaciones patronales.
3. Cámaras de comercio e industria.
4. Colegios de profesionales.
5. Instituciones de asistencia o beneficencia.
6. Sociedades o asociaciones civiles organizadas sin fines de lucro.
7. Asociaciones de padres de familia.
8. Sociedades de gestión colectiva para efectos autorales (por ejemplo, la Asociación Nacional de Actores, ANDA).

Obviamente, en cada uno de los ejemplos citados deberán cumplirse las leyes de la materia. Asimismo, los casos señalados en los numerales 5 y 6 tendrán que ubicarse en alguno de los supuestos que la ley prevé en relación con los sectores a los que debe apoyarse.

c) Aquellas que se dediquen a la enseñanza. Deben ser sociedades o asociaciones con autorización o reconocimiento de validez oficial, así como instituciones creadas por decreto presidencial o ley, siempre que sean donatarias autorizadas.[51]

d) Aquellas que por su objetivo sea conveniente (y lógico) que no sean contribuyentes.[52]

1. Asociaciones civiles de colonos y las que se dediquen exclusivamente a la administración de un inmueble de propiedad en condominio.
2. Asociaciones o sociedades civiles con fines políticos, deportivos o religiosos. Cabe señalar que las asociaciones y agrupaciones religiosas, así como las iglesias, tributan en términos de este título por así preverlo el art. 107 del *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta* (RLISR).

e) Las sociedades de inversión.[53] Este tipo de sociedades implican la suma de varios inversionistas que, individualmente, no tendrían acceso a fondos de inversión. Por ello, estas sociedades son solo vehículos de inversión en el que los rendimientos no quedan en la

sociedad, sino que favorecen a sus socios inversionistas. En este sentido, las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro son parte del Título III. Asimismo, y en términos del art. 87, las sociedades de inversión en instrumentos de deuda no son contribuyentes del Impuesto sobre la Renta y sus integrantes o accionistas acumularán los ingresos por intereses devengados a su favor por dichas sociedades.[54]

¿Cuáles son los requisitos para ser una donataria autorizada y poder recibir donativos deducibles para efectos del ISR? (Artículo 82, LISR)

Algunos de estos requisitos son los siguientes:

1. Que se dediquen a los fines autorizados por la ley.
2. Que una parte sustancial de sus ingresos provenga de donativos, ingresos por la realización de su objeto social o de la Federación, entidades federativas o municipios.
3. Que las actividades que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que intervengan en campañas políticas o participen en actividades de propaganda.
4. Las donatarias autorizadas podrán realizar actividades destinadas a influir en la legislación, siempre que dichas actividades no sean remuneradas ni se realicen a favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos y además proporcionen la información siguiente:

    a) La materia objeto de estudio.

    b) La legislación que se pretende promover.

    c) Los legisladores con quienes se realicen las actividades de promoción.

    d) El sector social, industrial o rama de la actividad económica que se beneficiaría con la propuesta.

    e) Los materiales, datos o información que aporten a los órganos legislativos, claramente identificables en cuanto a su origen y autoría.

    f) Las conclusiones.

    g) Cualquier otra que se determine mediante reglas de carácter general.

    Llama la atención que se incluya la posibilidad de realizar actividades que influyan en la legislación, pues, al hacerlo, la legislación mexicana se aleja de lo dispuesto por las leyes de Estados Unidos en torno a las donatarias autorizadas. Es interesante analizar si este cambio no limitará la posibilidad de deducir donativos por parte de residentes en Estados Unidos a donatarias mexicanas, prevista en el tratado fiscal suscrito entre ambos

países.

5. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, no pudiendo otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de personas autorizadas para recibir donativos deducibles de impuestos o de la remuneración de servicios efectivamente recibidos. Este requisito debe constar en escritura constitutiva con carácter de irrevocable.
6. Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles. Este requisito debe constar en escritura constitutiva con carácter de irrevocable.
7. Que mantengan a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales y, en su caso, la información relativa a las actividades para influir en la legislación.
8. Que informen a las autoridades fiscales sobre los donativos recibidos en efectivo y en piezas de oro o plata superiores a 100 000 pesos y sobre las operaciones con partes relacionadas o personas de las que reciban donativos.

De acuerdo con el art. 82 de la LISR, las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles, pueden obtener autorización para recibir donativos deducibles si cumplen los requisitos antes citados (a excepción del 1) y destinan la totalidad de sus ingresos a los fines para los que fueron creadas. Este último requisito debe incluirse en la escritura constitutiva con carácter de irrevocable.

Las personas morales no contribuyentes deberán cumplir, entre otras, las siguientes obligaciones en términos del art. 86 de la LISR:

I. Llevar contabilidad.

II. Expedir y recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Los sindicatos obreros y las asociaciones que los agrupan, por disposición legal, no tienen que cumplir con las dos obligaciones antes señaladas.

III. Presentar declaración anual a más tardar el 15 de febrero de cada año.

IV. Proporcionar a sus integrantes constancia en la que se señale el monto del remanente distribuible, en su caso. La constancia deberá proporcionarse a más tardar el 15 de febrero del ejercicio inmediato posterior.

V. Retener y enterar el impuesto a cargo de terceros y exigir el comprobante respectivo, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello.

Deducibilidad de donativos

Los donativos a donatarias autorizadas son deducibles conforme se explica a continuación:

a) *Personas morales* (con fundamento en el art. 27 de la LISR). Las deducciones autorizadas según el Título II (personas morales) deberán reunir los siguientes requisitos: "I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta ley" y se otorguen a la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados y a las donatarias autorizadas.

   El monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder de 4% de la utilidad fiscal antes referida sin que en ningún caso el límite de la deducción total, considerando estos donativos y los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% mencionado.

   Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la *Ley General de Educación*, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el *Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta,* se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

b) *Personas físicas* (con fundamento en el art. 151 de la LISR). Las personas físicas podrán deducir: "III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta ley" y se otorguen a la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados y a las donatarias autorizadas.

   El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda de 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el ISR a cargo del contribuyente en elejercicioinmediato anterior a aquel en que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones a que se refiere el art. 151.

   De igual forma que en el caso de las personas morales, cuando se realicen donativos a favor

de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder de 4% de los ingresos acumulables antes mencionados sin que en ningún caso el límite de la deducción, tratándose de estos donativos y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda del 7% ya citado. En el caso de instituciones de enseñanza, aplican las mismas limitantes referidas para las personas morales.

Cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con la parte relacionada que le otorgó el donativo. En caso contrario, el donante deberá considerar el monto de la deducción efectuada por el donativo correspondiente como un ingreso acumulable para efectos del cálculo del ISR, actualizado desde la fecha en que se aplicó la deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

En los cuadros 9.13 y 9.14 se resumen las semejanzas y diferencias en materia de deducibilidad de los donativos.

Cuadro 9.13. Semejanzas en la deducibilidad de los donativos.

a) Son deducibles si se entregan a la Federación, entidades federativas, municipios (y organismos descentralizados) o donatarias autorizadas y se cumple con los demás requisitos previstos en la ley.
b) No pueden ser onerosos ni remunerativos.
c) Tienen un monto máximo posible de deducibilidad.

Cuadro 9.14. Diferencias en la deducibilidad de los donativos.

Personas morales (art. 31, requisitos de deducciones)	El límite de deducibilidad general es de 7% sobre la utilidad fiscal, sin que exceda de 4% en el caso de que se realicen a favor de la Federación, de entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados.
Personas físicas (art. 176, deducciones personales)	El límite de deducibilidad general es de 7% sobre los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el ISR antes de aplicar deducciones personales, sin que exceda de 4% en el caso de que se realicen a favor de la Federación, de entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados. Si se otorgan donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada que le efectuó el donativo, la prestación de servicios, la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso contrario, el donante considerará la deducción como un ingreso acumulable.

49 *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 86.

50 *Ibid.*, art. 79.

51 *Idem.*

52 *Idem.*

53 *Ibid.*, art. 80.

54 A partir de 2014, sin embargo, las sociedades de inversión de capitales tributarán conforme al Título II de la LISR y no recibirán un trato preferencial.

Autoevaluación

1. **¿Qué característica esencial tienen las personas que tributan bajo el Título III?**

   No son contribuyentes salvo en los casos expresamente previstos en la ley. Esto es, no causan ISR a nivel de la persona moral, sino solo en relación con el remanente distribuible que, en su caso, pueda corresponderle a los socios.

2. **¿Cómo se llama el monto sobre el cual los accionistas de las personas morales no contribuyentes causan ISR?**

   Remanente distribuible.

3. **¿Qué es una donataria autorizada?**

   Una persona autorizada para recibir donativos deducibles para efectos del ISR.

4. **¿Las instituciones educativas tributan conforme al Título III?**

   Solamente si tienen autorización para recibir donativos deducibles.

Personas físicas residentes en México (Título IV)

De acuerdo con el art. 90 de la LISR, están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título IV:

> las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

Recordemos que una persona moral que realice actividades empresariales en México por medio de un establecimiento permanente deberá cubrir el ISR en términos del Título II (previamente analizado). Si una persona física constituye un establecimiento permanente, tributa conforme al Título IV.

El Título IV está estructurado por tipos de ingresos, ya que a cada categoría de ingreso que perciban las personas físicas se le aplican reglas especiales. Cada tipo de ingreso se regula en un capítulo del Título IV. Estos capítulos se presentan en el cuadro 9.15.

Cuadro 9.15. Capítulos y tipos de ingreso de personas físicas.

I.	Salarios
II.	Por actividades empresariales y profesionales
III.	Arrendamiento
IV.	Enajenación de bienes
V.	Adquisición de bienes
VI.	Intereses
VII.	Obtención de premios
VIII.	Dividendos
IX.	Demás ingresos

Generalidades del Título IV

En primer término se estudiarán las generalidades del Título IV, para después analizar los distintos tipos de ingreso previstos en cada uno de los capítulos de dicho título. Cabe señalar además la obligación de las personas físicas de acumular todos sus ingresos en términos del art. 90 citado.

Es importante señalar que el art. 91 de la LISR establece que las personas físicas podrán ser objeto del "procedimiento de discrepancia fiscal" cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le

hubiere correspondido declarar.

Para tal efecto, se consideran erogaciones efectuadas por cualquier persona física las consistentes en gastos, adquisiciones de bienes y depósitos en cuentas bancarias, en inversiones financieras o en tarjetas de crédito.

Las erogaciones referidas en el párrafo anterior serán ingresos cuando sean realizadas por *a)* personas físicas que no estén inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien, que estándolo, *b)* no presenten las declaraciones a las que están obligadas, o que aun presentándolas, *c)* declaren ingresos menores a las erogaciones referidas. Por otro lado, respecto de los causantes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán los ingresos que los retenedores manifiesten haberles pagado.

En otras palabras, si se comprueba que una persona física realiza gastos mayores a sus ingresos declarados y no puede explicar la discrepancia (después de que las autoridades fiscales le dieron a conocer la existencia de esa diferencia), los montos adicionales a los declarados se consideran ingresos.

El procedimiento de discrepancia es el siguiente:

I. Las autoridades notifican el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante.

II. El contribuyente contará con un plazo de 20 días para informar por escrito a las autoridades fiscales, contados a partir del día siguiente a la fecha de notificación, el origen o fuente de procedencia de los recursos con que efectuó las erogaciones detectadas y ofrecerá, en su caso, las pruebas que estime idóneas para acreditar que los recursos no constituyen ingresos gravados en los términos del Título IV. Las autoridades fiscales podrán, por una sola vez, requerir información o documentación adicional al contribuyente.

III. Acreditada la discrepancia, esta se presumirá ingreso gravado y se formulará la liquidación respectiva, considerándose como ingresos omitidos el monto de las erogaciones no aclaradas.

El hecho de que la LISR señale que se consideran ingresos omitidos las erogaciones no aclaradas es relevante, pues considerar que la discrepancia entre gastos e ingresos declarados es un ingreso puede dar lugar a la constitución del delito de defraudación fiscal equiparada, en términos del art. 109 del CFF (por manifestar en la declaración ingresos menores a los efectivamente percibidos).

Ahora bien, hay modificaciones en el haber patrimonial de las personas físicas que no son ingresos

acumulables para efectos del Título IV, por considerarse ingresos exentos. El art. 93 señala un catálogo de ingresos exentos de las personas físicas. A continuación se señalan los que consideramos de mayor relevancia para efectos de este estudio:

1. Las prestaciones distintas del salario, así como las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario que reciban los trabajadores del salario mínimo general cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Tratándose de los demás trabajadores, 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario dentro de los límites previstos en la ley.
2. Las indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos ley.
3. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de 15 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.
4. Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.
5. Las prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas.
6. Las prestaciones de previsión social que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo, por ejemplo, las guarderías.
7. La cuota de seguridad social de los trabajadores pagada por los patrones.
8. Los que obtengan las personas que han estado sujetas a una relación laboral en el momento de su separación, por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos, hasta por el equivalente a 90 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio.
9. Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de estos en las utilidades de las empresas, hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados.
10. Las remuneraciones por servicios personales subordinados que perciban los extranjeros –siempre que exista reciprocidad– cuando sean agentes diplomáticos, agentes consulares y empleados de embajadas y consulados (si son nacionales del país representado). También los representantes de organismos internacionales, si así lo establecen los tratados.
11. Los viáticos, cuando sean efectivamente erogados en servicio del patrón y esta circunstancia se compruebe con los comprobantes fiscales correspondientes.
12. Los derivados de la enajenación de la casa habitación del contribuyente, siempre que el monto

de la contraprestación obtenida no exceda de 700 mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público.[55]

La exención será aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate el contribuyente no hubiere enajenado otra casa habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

El fedatario público deberá consultar a las autoridades fiscales si el contribuyente ha enajenado alguna casa habitación durante el año de que se trate y, en caso de que la exención sea procedente, dará aviso a dichas autoridades.

13. Los ingresos derivados de la enajenación de bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.
14. Los intereses pagados por instituciones de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como por las sociedades financieras populares provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de cinco salarios mínimos generales del área geográfica del Distrito Federal, elevados al año.
15. Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas y siempre que no se trate de seguros relacionados con bienes de activo fijo. Tratándose de seguros en los que el riesgo amparado sea la supervivencia del asegurado, no se pagará ISR por las cantidades que paguen las instituciones de seguros a sus asegurados o beneficiarios, siempre que la indemnización se pague cuando el asegurado llegue a la edad de 60 años y además hubieran transcurrido al menos cinco años desde la fecha de contratación del seguro y el momento en que se pague la indemnización. Lo dispuesto en este párrafo solo será aplicable cuando la prima sea pagada por el asegurado.

    Tampoco se pagará el ISR por las cantidades que las instituciones de seguros paguen a sus asegurados o a sus beneficiarios provenientes de contratos de seguros de vida, cuando la prima haya sido pagada directamente por el empleador en favor de sus trabajadores y siempre que los beneficios de dichos seguros se entreguen solo por muerte, invalidez, pérdidas orgánicas o incapacidad del asegurado para realizar un trabajo personal remunerado conforme a las leyes de seguridad social; en el caso del seguro que cubre la muerte del titular, los beneficiarios de dicha póliza deben ser las personas relacionadas con el titular (en específico, su cónyuge o la persona con quien viva en concubinato, y sus ascendientes o descendientes en línea recta). Lo dispuesto únicamente será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

16. Los que se reciban por herencia o legado.
17. Los donativos en los casos siguientes:

    a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

    b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

    c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

18. Los premios obtenidos con motivo de un concurso científico, artístico o literario, abierto al público en general o a determinado gremio o grupo de profesionales, así como los premios otorgados por la Federación para promover los valores cívicos.
19. Las indemnizaciones por daños que no excedan el valor de mercado del bien de que se trate.
20. Los ingresos percibidos por concepto de alimentos[56] por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.
21. Los ingresos que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, siempre que sea la primera transmisión que efectúen los ejidatarios o comuneros.

    La enajenación a que se refiere esta fracción deberá realizarse ante fedatario público; el enajenante deberá acreditar que es titular de dichos derechos parcelarios o comuneros, así como su calidad de ejidatario o comunero mediante los certificados o los títulos correspondientes a que se refiere la *Ley Agraria*.
22. Por último, los ingresos que se obtengan –hasta el equivalente de 20 salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente elevados al año– por permitir a terceros la publicación de obras escritas de su creación en libros, periódicos o revistas, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación, siempre que estas publicaciones y los bienes en que se contengan las grabaciones sean destinados para su enajenación al público por la persona que efectúa los pagos debidos a estos conceptos y siempre que el creador de la obra expida, por dichos ingresos, el comprobante fiscal respectivo.[57]

    La exención a que se refiere esta fracción no se aplicará en cualquiera de los casos siguientes:

    a) Cuando quien perciba estos ingresos obtenga también, de la persona que los paga, ingresos por salarios.

    b) Cuando quien perciba estos ingresos sea socio o accionista (en más de 10%) del capital social de la persona moral que efectúa los pagos.

    c) Cuando se trate de ingresos que deriven de ideas o frases publicitarias, logotipos, emblemas, sellos distintivos, diseños o modelos industriales, manuales operativos u obras de arte aplicado.

Debe señalarse que si los ingresos exentos por concepto de viáticos, enajenación de casa habitación y herencia o legado no son declarados, se pierde la exención.

Declaraciones de pagos provisionales

Las declaraciones de pagos provisionales en el ISR se presentan cada mes por regla general. Tal como en el caso de las personas morales, se consideran un pago "a cuenta" del impuesto anual.

En términos generales, los contribuyentes no toman en cuenta para los pagos provisionales los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Las personas físicas residentes en el país que cambien su residencia durante un año de calendario a otra nación, considerarán los pagos provisionales efectuados como pago definitivo del impuesto y no podrán presentar declaración anual (art. 90, LISR).

Declaración anual

De acuerdo con el art. 150 de la LISR, las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente.

Podrán optar por no presentar la declaración anual las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables por salarios e intereses cuya suma no exceda de $400 000, siempre que los ingresos por concepto de intereses reales no excedan de $100 000 y sobre dichos ingresos se haya aplicado la retención aplicable.[58]

En la declaración anual, los contribuyentes que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales –incluyendo aquellos por los que no estén obligados al pago de este gravamen y por los que se pagó el impuesto definitivo– superiores a $500 000 deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos aquellos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto, en los términos de las fraccs. XVII (viáticos), XIX, inciso *a)* (enajenación de casa habitación) y XII (herencia y legado) del art. 93 de esta ley,[59] y por los que se haya pagado impuesto definitivo en ingresos por loterías y sorteos.[60]

De acuerdo con el art. 90 de la LISR, las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, donativos y premios obtenidos en el mismo, siempre que estos, en lo individual o en su conjunto, excedan de $600 000 (véase el cuadro 9.16).

Cuadro 9.16. ¿Quiénes están obligados a presentar declaración?

Regla general	Los que obtengan ingresos en el año calendario.
Excepto	Ingresos exentos y aquellos por los que se pague el impuesto definitivo, si el contribuyente NO tiene ingresos totales superiores a $500 000.
	Si solo se obtienen ingresos por salarios e intereses cuya suma no exceda de $400 000, siempre que los intereses reales no excedan de $100 000 y se haya realizado la retención.

Deducciones personales

En el Título IV, como ya señalamos, cada capítulo (que representa un tipo de ingreso) tiene sus propias deducciones. Por tanto, una persona solo podrá deducir lo establecido en cada uno de ellos según el tipo de ingreso que perciba. Sin embargo, todas las personas físicas tienen la posibilidad de efectuar lo que se conoce como *deducciones personales* independientemente del capítulo en que se ubiquen (es decir, independientemente del tipo de ingreso que generen).

En conclusión, si la pregunta fuera: ¿qué deducciones puede aplicar una persona física?, la respuesta sería: las que le correspondan según el tipo de ingreso que perciba, así como las deducciones personales. Las deducciones personales no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente, o el 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto. Esta limitante no aplica a los donativos, cuyos requisitos ya fueron analizados.[61]

Estas deducciones son aplicables a todas las personas físicas y son, entre otras, las siguientes (art. 151, LISR):

> I. Los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, y se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios. [...]
>
> II. Los gastos de funerales en la parte en que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas señaladas en la fracción que antecede.

De acuerdo con el propio art. 151 de la LISR, para que procedan las deducciones que anteceden se deberá comprobar, mediante comprobantes fiscales, que las cantidades correspondientes se pagaron efectivamente en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país. Si el contribuyente recupera parte de dichas cantidades, solo deducirá la diferencia no recuperada.

Por ejemplo, si un contribuyente realiza ciertos gastos médicos y estos le son reembolsados porque

tiene un seguro de gastos médicos, dichos gastos no serán deducibles (solo la diferencia que no recupere). Por otro lado, hay que recordar que estos reembolsos son ingresos exentos para la persona física en términos del art. 93 de la LISR.

De esta manera, si una persona física residente en México para efectos fiscales realiza gastos médicos en Houston, esos gastos no serán deducibles por disposición expresa de la ley.[62]

III. Los donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en esta Ley [...].

Como ya señalamos en su momento, los donativos tienen que ser otorgados a la Federación, entidades federativas y municipios, así como a donatarias autorizadas. Asimismo, no pueden exceder de 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el ISR a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquel en que se efectúe la deducción. Cuando se realicen donativos a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados, el monto deducible no podrá exceder de 4% de los ingresos acumulables mencionados, sin que en ningún caso el límite de la deducción tratándose de estos donativos, y de los realizados a donatarias autorizadas distintas, exceda de 7% citado.

Asimismo, como ya se estudió, cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con la parte relacionada que le efectuó el donativo, la prestación de servicios, la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes; de lo contrario, el donante deberá considerar la deducción como un ingreso acumulable del ejercicio.

IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientas cincuenta mil unidades de inversión. [...]

V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro [...].

VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones jurídicas del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. [...].

Impuesto anual

El cálculo del impuesto anual está previsto en el art. 152 de la LISR. De acuerdo con dicho artículo, el impuesto a cargo se calcula de la manera siguiente:

- Las personas físicas calcularán el impuesto del ejercicio sumando la utilidad gravable del Capítulo II a los ingresos de todos los capítulos (excepto II y VII), después de efectuar las

deducciones autorizadas en dichos capítulos.

El Capítulo II, que se refiere a ingresos por actividades empresariales y profesionales, se suma posteriormente porque –tratándose de dicho capítulo– se calcula lo que se conoce como *utilidad gravable*.

El Capítulo VII, que se refiere a ingresos por obtención de premios, no se incluye porque el impuesto que se paga es definitivo.

- Al resultado se le disminuyen las deducciones personales previstas en el art. 151 de la LISR.
- A la cantidad obtenida se le aplica la tarifa prevista en el art. 152 de la LISR.[63]
- Contra el impuesto anual calculado en los términos de este artículo se podrán efectuar los acreditamientos siguientes:

I. El importe de los pagos provisionales efectuados durante el año de calendario.
II. El impuesto acreditable en los términos de los arts. 5º (ingresos percibidos en el extranjero) y 140 (dividendos).

Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero

El acreditamiento, según analizamos en la sección relativa a personas morales, es la posibilidad de restar el impuesto pagado en el extranjero del impuesto que les corresponda pagar en términos de la LISR. Recordemos que las reglas generales del acreditamiento son las siguientes:

1. Que también se tenga la obligación de pagar impuesto por dichos ingresos de acuerdo con la LISR. Por ejemplo: si pago impuestos en Estados Unidos por concepto de una herencia, ese gravamen no será acreditable en México porque dicho ingreso está exento en nuestro país.
2. Tener la documentación comprobatoria.
3. Que el impuesto acreditable no sea mayor al que se hubiera pagado en México (la ley tiene reglas especiales para calcularlo).
4. Que se acumule la totalidad del ingreso (incluido el impuesto pagado en el extranjero).
5. Que el impuesto que se pague no exceda lo previsto en un tratado fiscal suscrito por México, a no ser que se agote el procedimiento de resolución de controversias previsto en el mismo.
6. Que el pago del impuesto en el extranjero no esté condicionado a que el contribuyente pueda acreditarlo en México.

Tratándose de personas físicas, debemos referirnos a otra limitante, que es que cuando se pague impuesto en el extranjero por cuestión de nacionalidad o ciudadanía solo se podrá acreditar la parte que se hubiera pagado de no ser nacional o ciudadano. Por ejemplo: si en Estados Unidos me cobran impuestos por todos mis ingresos por ser nacional, no puedo acreditarlos en México. Únicamente

puedo acreditar el impuesto que cobran a los no nacionales. También es importante señalar que en México las personas físicas no pueden realizar el acreditamiento indirecto de los impuestos pagados por la sociedad extranjera que le reparte a la persona física el dividendo.

Ejemplo:

Determinación del impuesto anual de las personas físicas

Ingresos de capítulos I (salarios), III (arrendamiento), IV (enajenación de bienes), V (adquisición de bienes), VI (intereses), VIII (dividendos) y IX (demás ingresos) de la LISR

Ingreso por salarios (Cap. I)	$150 000.00
Ingresos por arrendamiento (Cap. III)	$300 000.00

(–) Deducciones de capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de la LISR

"Deducción ciega" de 35% (art. 115, Cap. III)	($105 000.00)

(=) Ingresos netos de capítulos I, III, IV, V, VI, VIII y IX de la LISR

Total ingresos netos	$345 000.00

(+) Utilidad gravable del capítulo II (actividades empresariales) del Título IV de la LISR

Utilidad gravable	$200 000.00

(–) Deducciones personales (art. 151, LISR)

Donativos (no le aplica la limitante a las deducciones personales, pero sí la de donativos de 7% de los ingresos del ejercicio anterior).	($45 000.00)

(=) Monto al que se le debe aplicar tarifa (art. 152, LISR) = $500 000.00

Monto	$500 000.00
Límite inferior	(392 841.97)
Excedente sobre el límite inferior	107 158.03
Porcentaje sobre excedente	30%
Impuesto calculado por el excedente del límite inferior	32 147.41
Cuota fija	73 703.41
ISR anual	$105 850.82

Análisis por tipo de ingreso

Capítulo I: Salarios. Concepto

En términos del art. 94 de la LISR, tributan en este capítulo los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones derivadas de la terminación de la relación laboral.

Hay ingresos que se asimilan a salarios. Son los siguientes:

1. Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios.
2. Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
3. Los honorarios de los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios de administradores, comisarios y gerentes generales.
4. Los honorarios de personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario,[64] siempre que se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
5. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales, a las que presten servicios personales independientes, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el impuesto en los términos del capítulo de salarios.

Los supuestos 4 y 5 se refieren a la posibilidad de que una persona que percibe ingresos por honorarios (servicios personales independientes) tribute conforme al capítulo de salarios. El contribuyente puede tomar esta decisión porque le resulta más fácil que el impuesto le sea retenido por el prestatario (lo que en el régimen aplicable a salarios es el empleador) que tributar en el Capítulo II (que le correspondería a servicios profesionales), además de que este capítulo impone más obligaciones al contribuyente –como se verá a continuación–, los ingresos por honorarios también generan IVA (en cambio, los salarios no).

6. Los ingresos obtenidos por las personas físicas al ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción,

independientemente de que sean emitidos por el empleador o una parte relacionada del mismo.

El art. 94 señala que no se considerarán ingresos en bienes los servicios de comedor y de comida proporcionados a los trabajadores, ni el uso de bienes que el patrón les suministre para el desempeño de sus actividades, siempre que, en este último caso, los mismos estén de acuerdo con la naturaleza del trabajo prestado.

Pagos provisionales

Las personas que hagan pagos por concepto de salarios (patrones) están obligadas a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual. Estos pagos se calculan de acuerdo con la tarifa incluida en el art. 96 de la LISR. Esas retenciones se enterarán a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año de calendario, siguientes al mes en que se pagó el salario.

Impuesto anual

Las personas obligadas a efectuar retenciones calcularán el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado servicios personales subordinados. Para calcularlo se aplica la tarifa del art. 152 de la LISR y se restan los pagos provisionales (retenidos durante el año). La diferencia que resulte a cargo del asalariado se enterará a más tardar en el mes de febrero. Si existe diferencia a favor deberá compensarse contra la retención de diciembre y las retenciones sucesivas, a más tardar dentro del año de calendario posterior. El contribuyente podrá solicitar a las autoridades fiscales la devolución de las cantidades no compensadas.

El patrón no tendrá la obligación de realizar el cálculo del impuesto anual cuando se trate de contribuyentes que:

a) Hayan iniciado la prestación de servicios con posterioridad al 1º de enero del año de que se trate o hayan dejado de prestar servicios al retenedor antes del 1º de diciembre del año por el que se efectúe el cálculo.

b) Hayan obtenido ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de $400 000.

c) Comuniquen por escrito al retenedor que presentarán declaración anual.[65]

El capítulo de salarios no prevé deducción alguna. Por tanto, los contribuyentes que tributen conforme a dicho capítulo solo podrán efectuar deducciones personales.

Obligaciones de los contribuyentes (asalariados)

El art. 98 de la LISR señala que los contribuyentes tienen las obligaciones siguientes, entre otras:

1. Proporcionar a los patrones los datos necesarios para que los inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes, o si ya estuvieran inscritos, proporcionarle su clave de registro al empleador.
2. Presentar declaración anual en estos casos:

    a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de los del capítulo de salarios.

    b) Cuando se hubiera comunicado por escrito al retenedor que se presentará declaración anual.

    c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

    d) Cuando obtengan ingresos de fuente de riqueza en el extranjero o de personas no obligadas a efectuar retenciones.

    e) Cuando obtengan ingresos anuales por los conceptos a que se refiere este capítulo que excedan de $400 000.

Obligaciones de los patrones

De acuerdo con el art. 99 de la LISR, los patrones tendrán, entre otras, las obligaciones siguientes:

1. Efectuar las retenciones.
2. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios (salvo cuando se les exceptúe de dicha obligación).
3. Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere el capítulo de salarios.
4. Solicitar, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o si ya estuvieran inscritas, les proporcionen su clave del citado registro.
5. Proporcionar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia y el comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados.
6. Presentar, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan ejercido la opción de compra de acciones.

Capítulo II: Actividades empresariales y prestación de servicios profesionales. Concepto

Se consideran ingresos gravados en este capítulo, en términos del art. 100 de la LISR:

A. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas, definidos en el art. 16 del CFF.

B. Ingresos por la prestación de un servicio profesional y remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y a cuyos ingresos no se les dé el tratamiento de salarios.

El art. 101 de la LISR señala que también se consideran ingresos acumulables por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, entre otros, los siguientes:

1. Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente afectos a la actividad empresarial o al servicio profesional.
2. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales expedidos a nombre de aquel por quien se efectúan.
3. Los derivados de la enajenación de obras de arte hechas por el contribuyente.
4. Los obtenidos mediante la explotación de una patente aduanal.
5. Los obtenidos por la explotación de obras escritas, fotografías o dibujos, en libros, periódicos, revistas o en las páginas electrónicas vía Internet, o bien, la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales y en general cualquier otro que derive de la explotación de derechos de autor.
6. Los intereses *cobrados* derivados de la actividad empresarial o de la prestación de servicios profesionales, sin ajuste alguno.
7. Las devoluciones que se efectúen o los descuentos o bonificaciones que se reciban, siempre que se hubiese efectuado la deducción correspondiente.

Ingresos

Los ingresos se consideran acumulables en el momento en que son efectivamente percibidos. Se consideran efectivamente percibidos cuando se reciben en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquellos correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con que se les designe.[66]

Deducciones

El art. 103 de la LISR señala cuáles son las deducciones autorizadas en este capítulo. En resumen, podemos señalar que las deducciones son idénticas a las de las personas morales (Título II, art. 32, LISR), pero con una excepción importante: en el Capítulo II no se aplica la regla del costo de lo

vendido; por tanto, la compra de mercancías puede deducirse en el ejercicio en que se realice la erogación por compras.

Ejemplos:

Si una persona moral compra zapatos en 2014 y los vende en 2015 y 2016, los zapatos no se deducirán sino hasta el momento en que los venda. En cambio, si una persona física con actividades empresariales compra zapatos en 2014, los deducirá en dicho ejercicio independientemente de cuándo los venda.

Por otro lado, si una persona moral compra una computadora para controlar el inventario de zapatos y una persona física con actividades empresariales realiza la misma compra, ambas tendrán que depreciarla como inversión con base en los porcentajes máximos por ejercicio incluidos en la ley.

Pagos provisionales

El art. 106 de la LISR señala que *el contribuyente deberá efectuar pagos provisionales mensuales* a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.

Retención

Cuando los contribuyentes presten servicios profesionales a personas morales, estas deberán retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa de 10% a los pagos que les efectúen, sin deducción alguna, debiendo proporcionarles constancia de la retención. El impuesto retenido será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales.[67]

Tema especial: Régimen de Incorporación Fiscal (artículo 111, LISR)

Hasta 2013, la LISR preveía dos regímenes preferenciales para las personas físicas con actividades empresariales: el de pequeños contribuyentes (ingresos hasta 2 millones de pesos) y el régimen intermedio (ingresos de 2 a 4 millones). Estos regímenes se diseñaron, como su nombre lo indica, para los contribuyentes ubicados en el régimen general que requerían ciertas facilidades para el cálculo y pago del ISR. En el régimen de pequeños contribuyentes, se les gravaba a una tasa reducida sobre ingresos, por lo que no se les obligaba a expedir comprobantes que reunieran requisitos fiscales y llevaban contabilidad simplificada; en el intermedio se les otorgaba la posibilidad de aplicar las deducciones conforme a un sistema de flujo en el propio ejercicio en que se realizara la

erogación correspondiente (con ciertas excepciones). Desgraciadamente, estos regímenes parecen no haber atraído, como se esperaba, a los contribuyentes informales al sistema fiscal, pues entre la posibilidad de pagar poco y la de no pagar siempre se prefirió la segunda. Además, no se generó un esfuerzo real de administración tributaria de la mano de la creación de estos regímenes.

Con un argumento parecido al que fracasó en cuanto al régimen de pequeños contribuyentes, se generó a partir de 2014 el Régimen de Incorporación Fiscal. La regulación de este régimen parece poco cuidada y genera varios cuestionamientos.

De acuerdo con el art. 111 de la LISR, pueden beneficiarse de este régimen las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios cuya realización no requiera título profesional, siempre que en el ejercicio anterior no hubieren percibido más de 2 millones de pesos. Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por el régimen cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de dicho límite.

No podrán tributar en este régimen los socios de personas morales, las partes relacionadas o vinculadas con personas que tributen en este régimen,[68] los que realicen actividades relacionadas con bienes raíces (excepto enajenadas por personas físicas y si se trata de casa habitación) o financieras, los que obtengan ingresos por mediación, por espectáculos y franquiciatarios, y los que operen mediante fideicomisos o asociaciones en participación.

Los contribuyentes del régimen realizan pagos bimestrales, son gravados conforme a flujo y –aunque aplican una tarifa que llega a 35%– pueden reducir su impuesto de 100% (el primer año) a 10% (en el noveno). De esta manera, las personas de este régimen no pagarán el 100% de la tasa aplicable al resto de las personas físicas hasta que cumplan 10 años tributando en el régimen. Otra vez, se supone que la idea del mismo (al igual que en pequeños contribuyentes) es atraer a las personas que actualmente se encuentran en la informalidad.

Capítulo III: Arrendamiento. Concepto

El art. 114 de la LISR señala que se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles los siguientes:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles [...].

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.[69]

Deducciones autorizadas

En términos del art. 115 de la LISR, los contribuyentes podrán deducir:

1. El impuesto predial.
2. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras al bien de que se trate, y por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
3. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles, siempre y cuando se obtenga el comprobante fiscal correspondiente.
4. Los salarios, comisiones y honorarios pagados.
5. El importe de las primas de seguros que amparen los bienes respectivos.
6. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.

A los contribuyentes con ingresos por arrendamiento se les otorga la oportunidad de aplicar lo que se conoce como "deducción ciega", que consiste en optar por deducir el 35% de los ingresos en sustitución de las otras deducciones (excepto el predial, que puede deducirse de manera adicional). El cálculo, entonces, sería como sigue: si hay $100 de ingresos por arrendamiento, se deduce (en forma ciega) el 35%, es decir, $35. A la base gravable de $65 se le aplicaría la tarifa correspondiente.

Pagos provisionales

De acuerdo con el art. 116 de la LISR, los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales o trimestrales a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

Los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por arrendamiento de inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de 10 salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, podrán efectuar los pagos provisionales de forma trimestral.

Retención

Cuando los pagos sean efectuados por personas morales, estas deberán retener como pago provisional el monto que resulte de aplicar la tasa de 10% sobre el monto de los mismos, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes constancia de la retención. El impuesto retenido en los términos de este párrafo podrá acreditarse contra el que se calcule para los pagos provisionales.

Capítulo IV: Enajenación de bienes. Concepto

Sección I: Del régimen general

El art. 119 de la LISR señala que se consideran ingresos por enajenación de bienes los que deriven de

los casos previstos en el CFF. En los casos de permuta, se considerará que hay dos enajenaciones.

También señala que no se considerarán ingresos por enajenación los que deriven de la transmisión de la propiedad de bienes por causa de muerte[70] o donación.[71]

Ejemplos:

a) Si una persona vende un automóvil, es un ingreso por enajenación de bienes.

b) Si una persona cambia un automóvil por una motocicleta, se considera que hay un ingreso por enajenación para el individuo que entrega el vehículo y un ingreso por enajenación para quien entrega la moto (dos enajenaciones).

c) Si una persona le regala un automóvil a su cónyuge, es un ingreso exento.

d) Si una persona le regala un automóvil a su primo, no hay ingreso por enajenación y el primo tiene un ingreso por adquisición de bienes.

Deducciones

El art. 121 de la LISR señala que las deducciones autorizadas son las siguientes:

1. El costo comprobado de adquisición actualizado. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será de cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

   Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará costo de adquisición o costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos.[72]
2. El importe actualizado de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación.
3. Los gastos notariales.
4. El avalúo de inmuebles.
5. Las comisiones y mediaciones.

Pago provisional

En términos del art. 126 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles efectuarán un pago provisional por cada operación.[73] En operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios calcularán el impuesto y lo enterarán.

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional resultará de aplicar la tasa de 20% sobre el monto total de la operación y será retenido por el adquirente, si este reside en el país o es residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, excepto en los casos en que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos del reglamento (en específico, el art. 204). Este artículo refiere que en la enajenación de acciones se puede realizar una retención menor siempre que la operación sea dictaminada por contador público autorizado (y se cumpla con ciertos requisitos).

En el caso de que el adquirente no resida en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

Impuesto anual

Antes de explicar el cálculo del impuesto anual, debe señalarse que su objetivo es lograr que el contribuyente tribute a una tasa más acorde con la realidad económica que enfrenta, teniendo en cuenta que el legislador reconoce que la percepción de estos ingresos es atípica.[74] Esto es, si la totalidad del ingreso que recibe por la enajenación de un bien se utiliza para verificar en qué estrato o escala de la tarifa se ubica, es muy probable que pague el impuesto a la tasa más alta. Esto podría no corresponder con la realidad económica del contribuyente, quien, por ejemplo, quizá no haya percibido ingresos (o estos hayan sido muy bajos) durante los últimos años. Por tanto, la ley busca obtener un promedio, de manera que la tasa a la que tribute refleje la realidad económica del causante. En ningún momento debe entenderse que el contribuyente no va a pagar impuestos por el ingreso percibido menos las deducciones (la totalidad de la ganancia); simplemente se realizarán ciertos cálculos que pueden ubicarlo en rangos de la tarifa más bajos.

Conforme a lo anterior, para calcular el impuesto anual en términos del art. 120 de la LISR deberá realizarse lo siguiente:

a) A los ingresos se les restarán las deducciones autorizadas y el resultado será la ganancia (recordemos que la deducción principal es el costo de adquisición).

b) La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

c) La parte de esa ganancia correspondiente al ejercicio fiscal en curso se considerará *ganancia*

acumulable, la cual se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate para calcular el impuesto correspondiente.

d) El resto de la ganancia, considerada *ganancia no acumulable*, se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga según se explica a continuación. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción anterior.

Cálculo de la tasa de impuesto:

- Se aplicará la tarifa anual a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas. El resultado se dividirá entre la cantidad a la que se aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.
- La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquel en que se realizó la enajenación, se divide entre cinco.[75]

Sección II: De la enajenación de acciones en bolsas de valores

Hasta 2013, la *Ley del Impuesto sobre la Renta* exentaba las ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas cuando su enajenación se realizara por medio de bolsas de valores concesionadas en los términos de la *Ley del Mercado de Valores* o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores. Asimismo, por los ingresos que derivaran de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o de títulos que representaran exclusivamente a dichas acciones, siempre que la enajenación de las acciones o títulos citados se realizara en bolsas de valores ubicadas en mercados reconocidos de países con los que México tuviera en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

El art. 129 de la LISR señala que las personas físicas están obligadas a pagar el Impuesto sobre la Renta, que se considerará definitivo, aplicando la tasa de 10% a las ganancias en los supuestos en que antes estaban exentos. En adición, se pagará dicho impuesto tratándose de:

> II. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en las bolsas de valores o mercados de derivados a que se refiere la fracción anterior. [...]
>
> IV. Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas conforme a la Ley del Mercado de Valores, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen a las citadas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refieren las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación.

El cálculo de este impuesto lo realizan los intermediarios financieros residentes en México, pero lo paga el sujeto del impuesto.[76] De lo contrario, el cálculo lo realiza el propio contribuyente. Si se generara una pérdida, la misma solo podrá reducirse de los ingresos por este mismo concepto (es cedular). Los contribuyentes cuentan con 10 ejercicios para reducir dichas pérdidas, tienen derecho a

actualizarlas y pierden la posibilidad de reducirlas si, pudiendo aplicarlas en un determinado ejercicio, no lo hacen.

Existen ciertas excepciones a la aplicación de este régimen; las principales son los cruces protegidos (o cualquier operación que impida que las personas que realicen las enajenaciones acepten ofertas más competitivas de las que reciban antes y durante el periodo en que se ofrezcan para su enajenación) y cuando la persona o grupo de personas que, directa o indirectamente, tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, en un periodo de 24 meses, enajene 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas. Tampoco será aplicable para la persona o grupo de personas que, teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas en un periodo de 24 meses.

Capítulo V: Adquisición de bienes. Concepto

El art. 130 de la LISR señala que se consideran ingresos por adquisición de bienes de las personas físicas los siguientes:

1. La donación.
2. Los tesoros.
3. La adquisición por prescripción.
4. Cuando el valor del avalúo de un bien adquirido exceda en más de 10% la contraprestación pactada para la enajenación. Este supuesto se prevé en el art. 125 de la LISR. Cabe recordar que este ingreso solo se genera si las autoridades ejercen la facultad de practicar el avalúo.[77]
5. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario.

Deducciones

En términos del art. 131 de la LISR, se permiten las deducciones siguientes:

I. [...] los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.

II. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.

III. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.

IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

Ejemplo:

Una persona inicia un juicio por prescripción adquisitiva en relación con una casa en la que ha habitado durante más de 10 años, el cual resulta exitoso. Una vez que el juicio finaliza, esta persona escritura la propiedad. ¿Qué tipo de ingreso percibe? ¿Qué deducciones le son permitidas en el capítulo correspondiente? Percibe un ingreso por adquisición y se le permite deducir los gastos con motivo del juicio, el avalúo si lo hubiera y los gastos de escrituración.

Pago provisional

De acuerdo con el art. 132 de la LISR, los contribuyentes cubrirán como pago provisional, a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa de 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se enterará dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

En operaciones consignadas en escritura pública, en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el notario calculará y enterará el pago provisional y deberá expedir el comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.

Capítulo VI: Intereses. Concepto

En términos del art. 134 de la LISR, las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los intereses reales percibidos en el ejercicio. Se entiende por interés real el monto en que los intereses excedan el ajuste por inflación. El momento de la acumulación de dichos intereses será en cuanto se devenguen (independientemente de su pago), salvo si se trata de intereses pagados por integrantes del sistema financiero o que deriven de títulos colocados en bolsas de valores; en este último caso se reconocerán conforme dichos intereses sean efectivamente percibidos.

Pago provisional

De acuerdo con el art. 135 de la LISR, quienes paguen intereses están obligados a retener y enterar el impuesto. La retención será:

a) A la tasa que se establezca en la Ley de Ingresos de la Federación sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional, cuando se trate de integrantes del sistema financiero mexicano o de intereses que deriven de títulos colocados en bolsa.

b) En el resto de los casos, la retención se efectuará a la tasa de 20% sobre los intereses nominales.

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables por intereses que no excedan de $100 000, podrán optar por considerar la retención como pago definitivo.

En términos del art. 134 de la LISR, cuando el ajuste anual por inflación sea mayor que los intereses obtenidos, el resultado se considerará pérdida. La pérdida se podrá disminuir de los demás ingresos obtenidos en el ejercicio, excepto de aquellos a que se refieren los capítulos I (sueldos y salarios) y II (actividades empresariales y servicios independientes) del Título IV. La parte de la pérdida que no se hubiese podido disminuir en el ejercicio se podrá aplicar en los cinco ejercicios siguientes hasta agotarla.

Capítulo VII: Premios. Concepto

El art. 137 de la LISR señala que se consideran ingresos por premios los que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente. No se considerará premio el reintegro correspondiente al billete que permitió participar en las loterías.

Las personas que paguen los premios retendrán el impuesto. Este se considera definitivo siempre que la persona que percibe el ingreso declare la percepción del premio en la declaración anual (si está obligada a ello).

La tasa de retención del impuesto para loterías, rifas, sorteos y concursos es de 1% sobre el valor del premio, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven el premio o el gravamen no sea mayor a 6%. De lo contrario, la tasa será de 21%. Por ejemplo, si la entidad federativa tiene un impuesto de 7%, el total a pagar por el contribuyente será de 28%: 7% de la entidad adicionado con el 21% federal. Si la tasa estatal es de 6%, el total a pagar por el contribuyente será de 7%, esto es, 6% de la entidad más el 1% federal.

El impuesto por los premios de juegos con apuestas se calculará aplicando el 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos que resulten premiados.

Capítulo VIII: Dividendos. Concepto

En términos del art. 140 de la LISR (además de los dividendos y utilidades), también se asimilan a dividendos los conceptos siguientes:

II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquéllos que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.

b) Que se pacte a plazo menor de un año.

c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la Ley de Ingresos de la Federación para la prórroga de créditos fiscales.

d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.

III. Las erogaciones que no sean deducibles conforme a esta Ley y beneficien a los accionistas de personas morales.

IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.

V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por dichas autoridades.

Debe recordarse que las personas físicas tienen la obligación de acumular los ingresos por dividendos. La ley otorga la posibilidad de acreditar el impuesto pagado por la sociedad que distribuyó el dividendo (siempre que la persona física acumule el dividendo piramidado). Este régimen se estudió en la sección correspondiente a las personas morales.

Como ya se señaló, las personas físicas están sujetas a una tasa adicional de 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidas por las personas morales residentes en México.[78]Estas últimas se encuentran obligadas a retener el impuesto cuando distribuyan dichos dividendos o utilidades, y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado conforme a lo antes mencionado será definitivo.

Capítulo IX: Demás ingresos. Concepto

Son los ingresos distintos de los señalados en los capítulos anteriores. También se incluyen en este capítulo –entre otros– los siguientes:

1. El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.
2. La ganancia cambiaria y los intereses distintos a los regulados en el capítulo de intereses.
3. Los ingresos que perciban por derechos de autor personas distintas a este.
4. Los provenientes de operaciones financieras derivadas y operaciones financieras.
5. Los provenientes de las regalías.
6. Los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

   Las personas físicas que perciban dichos dividendos, además de acumularlos para efectos de determinar el ISR, deberán enterar de forma adicional el ISR que se cause por multiplicar la tasa de 10% al monto al cual tengan derecho del dividendo o utilidad efectivamente distribuido por el residente en el extranjero, sin incluir el monto del impuesto retenido que en su caso se hubiere efectuado. El pago de este impuesto tendrá el carácter de definitivo y deberá ser enterado a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que se percibieron los dividendos o utilidades.

Pagos provisionales

Los pagos provisionales son semestrales (julio y enero), tratándose de ganancia cambiaria o intereses en términos del art. 144 de la LISR. Si dichos pagos los realizan personas morales, estas tendrán la obligación de retener el impuesto.

En el resto de los casos los pagos provisionales son mensuales (si se trata de ingresos periódicos); si son ingresos esporádicos, dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

55 Por el excedente se determinará la ganancia y se calcularán el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV del Título IV, considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto que corresponda al pago provisional se realizará por el fedatario público conforme a dicho capítulo.

56 En términos del art. 308 del *Código Civil Federal:* "Los alimentos comprenden la comida, el vestido, la habitación y la asistencia en casos de enfermedad. Respecto de los menores los alimentos comprenden, además, los gastos necesarios para la educación primaria del alimentista, y para proporcionarle algún oficio, arte o profesión honestos y adecuados a su sexo y circunstancias personales." A partir de 2014 se modificó el art. 1832 y se adicionó un segundo párrafo al art. 1841 del *Código Civil del Estado de Yucatán*, para evitar ciertos esquemas ilegales de contratación laboral que se habían generado con fundamento en dicha legislación.

57 El art. 135 del RLISR extiende la exención a quienes permitan a terceros publicar fotografías o dibujos de su creación en libros, periódicos o revistas, con las mismas limitantes establecidas para los otros casos.

58 *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 135, segundo párrafo.

59 *Ibid*., art. 93; si dichos ingresos no son declarados dejarán de considerarse exentos.

60 *Ibid*., art. 150.

61 El límite a las deducciones personales se introdujo a partir de 2014 y generó la presentación de acciones de inconstitucionalidad por ciertos grupos parlamentarios. La SCJN, en las sesiones del 25 y 26 de agosto de 2014, se pronunció a favor de la constitucionalidad de dicha medida mediante la resolución de las acciones de inconstitucionalidad 40/2013 y su acumulada 5/2014. La resolución de este tema causó sorpresa en el foro por los argumentos vertidos por el ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena a favor de su constitucionalidad, pues en su opinión el Estado mexicano cuenta con un programa de salud que administra el SAT y cuya base legal se encuentra en la deducibilidad de gastos médicos que permite la LISR. Segundo, es necesario que los contribuyentes hayan contado con los recursos necesarios para realizar el gasto médico. Tercero, cuanto mayor es su tasa marginal, mayor será el beneficio que obtengan del programa, es decir, mientras mayor es su ingreso, mayor el monto de apoyo que reciben del Estado. Los argumentos vertidos parecen poco sólidos, pues –además de que no parece correcto señalar que el SAT administra un sistema de salud, de educación o de créditos hipotecarios por permitir su deducción–, si bien es cierto que los contribuyentes que tributan a una tasa alta reciben un beneficio mayor (si se multiplica el valor de las deducciones por la tasa correspondiente), también es cierto que dichos contribuyentes pagan impuestos sobre una tasa y base mayor.

62 Esta limitante hoy se encuentra en el art. 151 de la LISR y fue declarada constitucional según el contenido de la ley en vigor hasta 2013 por medio de una tesis aislada de la Segunda Sala. Registro: 171 453, Tesis Aislada, Materia(s): Constitucional, Administrativa Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXVI, Septiembre de 2007, Tesis: 2a. CXXIX/2007, Página: 563.

63 Cabe recordar que una tarifa es una forma de calcular el impuesto aplicable por medio de rangos de ingreso. Este tema se trató en el capítulo 1 de la presente obra.

64 Cuando los ingresos que hubiera percibido de dicho prestatario en el año de calendario inmediato anterior representen más de 50% del total de los ingresos.

65 Un contribuyente puede presentar declaración anual a efecto de aplicar sus deducciones personales.

66 *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 102.

67 *Ibid*., art. 106.

68 Esta regla, cuyo objetivo parece ser evitar que se explote el mismo negocio por varias personas físicas que sean partes relacionadas o vinculadas, está mal diseñada y genera inequidad entre los contribuyentes.

69 Véase al respecto la *Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.*

70 Hay que recordar que en términos del art. 93 de la LISR, dichos ingresos están exentos.

71 La donación es un ingreso por adquisición y se regula en el capítulo correspondiente. También es importante recordar que hay ciertos supuestos de donación que se encuentran exentos en términos del art. 93 de la LISR.

72 *Ley del Impuesto sobre la Renta*, art. 124.

73 En esta obra no se estudiará el cálculo del pago provisional tratándose de la enajenación de inmuebles.

74 Si la enajenación de bienes fuera la actividad constante del contribuyente, implicaría una actividad empresarial gravable en términos del Capítulo II del Título IV.

75 Cuando el contribuyente no haya obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquel en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado, en cada ejercicio, la parte de la ganancia por la enajenación de bienes correspondiente a dichos ejercicios.

76 Llama la atención que la ley señale que una persona calcula el impuesto y la otra lo paga sin que la primera (el intermediario financiero) asuma responsabilidad solidaria sobre el pago del impuesto. La pregunta sería: ¿qué pasa si el impuesto está mal calculado? ¿Quién es el afectado? ¿Tiene incentivos, el intermediario financiero, para calcularlo correctamente?

77 El art. 125 ya referido señala lo siguiente: "Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del *avalúo* exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV [...]."

78 También están sujetas a una tasa adicional de 10% tratándose de dividendos percibidos de personas morales extranjeras. Esta tasa se prevé en el Capítulo IX, "De los Demás Ingresos que Obtengan las Personas Físicas".

Autoevaluación

1. **Si a una persona física el seguro de gastos médicos le reintegra ciertos gastos hospitalarios, ¿paga impuestos?**

   No paga ISR porque es un ingreso exento, de acuerdo con el art. 93 de la LISR.

2. **¿Es deducible la prima que paga una persona física por un seguro de gastos médicos?**

   Sí, siempre que no se excedan los máximos de deducciones previstos en la ley para las deducciones personales.

3. **¿A qué tasa pagan impuestos las personas físicas?**

   Pagan de acuerdo con una tarifa; el monto depende de su rango de ingresos. Conforme a ese rango, pagan una cuota fija además de un porcentaje sobre la diferencia entre el ingreso percibido y el monto inferior del rango de la tarifa.

4. **¿Tienen alguna deducción los asalariados?**

   No en el capítulo de salarios; solo tienen las deducciones personales, que son comunes a todas las personas físicas.

5. **Mencione tres deducciones de las personas que perciben ingresos por otorgamiento de uso o goce temporal.**

   Predial, comisiones y gastos de mantenimiento.

6. **Si un amigo me regala un automóvil, ¿debo pagar impuestos?, ¿qué deducciones tengo?**

   Sí hay que pagar impuestos. Es un ingreso por adquisición de bienes en términos del art. 130 de la LISR. Tributa bajo el Capítulo V, de la adquisición de bienes. No hay deducciones propias de dicho capítulo.

7. **Si una mujer le regala un automóvil a su esposo, ¿tiene que pagar impuestos el esposo?**

   No, porque es un ingreso exento, de acuerdo con el art. 93 de la LISR.

8. **¿Qué se conoce como deducción ciega?**

   La posibilidad de deducir 35% de los ingresos percibidos por el otorgamiento de uso o goce temporal. Además de dicho 35%, la persona física podrá deducir el predial. No podrá efectuar ninguna otra deducción.

9. **¿Qué diferencia hay entre personas morales y personas físicas con actividades empresariales en cuanto a deducciones?**

   En las personas físicas no aplica la regla del costo de lo vendido.

10. **En el supuesto anterior, ¿qué semejanzas hay en cuanto a inversiones?**

    Se deprecian; no procede la deducción inmediata en ninguno de los casos.

Residentes en el extranjero con ingresos de fuente en México (Título V)

Los residentes en el extranjero solo son gravados en México en alguno de los casos siguientes:

a) Si tienen establecimiento permanente en el país.

b) Si perciben ingresos de fuente de riqueza en México.

En este segundo caso –si perciben ingresos de fuente de riqueza en el país– el Título V de la LISR señala la forma en que deberán tributar. Este título se encarga de señalar *a)* el tipo de ingreso, *b)* cuándo hay fuente de riqueza en el país, *c)* cómo se paga el impuesto (por lo general es mediante retención) y *d)* cuál es la tasa aplicable.

Se debe recordar que los términos señalados en el Título V pueden modificarse mediante los tratados internacionales para evitar la doble tributación suscritos por México. En estos acuerdos suelen incluirse definiciones más cerradas del sujeto y el objeto del impuesto, así como tasas de retención menores.

En todo caso, como ya se señaló en el capítulo 2 cuando nos referimos al principio de legalidad en materia fiscal, al ser la LISR una ley en sentido formal y material, es en ella donde deben establecerse los elementos esenciales de los impuestos; el tratado internacional solo incluye límites a lo dispuesto en la ley, pero no prevé impuestos. Tan es así que la propia redacción de los tratados deja claro que lo que marca son límites a las facultades tributarias de los Estados (y que no establece alguno de los elementos esenciales del impuesto). Esto se desprende con claridad del artículo que se reproduce a continuación (segundo párrafo del art. 10 del tratado México-Estados Unidos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal):

> 2. Sin embargo, dichos dividendos también pueden someterse a imposición en el Estado Contratante en que resida la sociedad que pague los dividendos, de conformidad con la legislación de este Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado Contratante, el impuesto así exigido no podrá exceder del:
>
> a) 5 por ciento del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad propietaria directamente de al menos el 10 por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, y
>
> b) 10 por ciento del importe bruto de los dividendos en los demás casos.

El límite incluido en el tratado se refiere a que en el caso de un residente de Estados Unidos, el impuesto “no podrá exceder” de determinada cantidad (menor a la prevista en la LISR).

En cuanto a los beneficios previstos en los tratados, es relevante referirse al art. 4° de la LISR, que a la letra señala:

> Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los

términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

El artículo citado presenta varios problemas. Señala que las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica. Ante esto, la primera pregunta es si la autoridad tiene facultades para requerir información del residente en el extranjero y si tiene algún medio para obligarlo a contestar. El impuesto a residentes en el extranjero se paga mediante retención, por lo que pareciera que, en todo caso y si esto fuera correcto, podría cuestionarse al retenedor residente en México. El segundo cuestionamiento es cuál sería el efecto de que no haya una doble tributación jurídica o de que el residente en el extranjero no conteste. Los tratados fiscales suscritos por México no se refieren al requisito de comprobación de dicha doble tributación, por lo que, pareciera, la respuesta negativa (o no respuesta) no podría tener ningún efecto legal.

El otro error que el artículo parece contener es que señala que los retenedores pueden aplicar la tasa reducida prevista en el tratado. La realidad es que los retenedores tienen la obligación de aplicar dicha tasa, pues el tratado es una norma especial y jerárquicamente superior a la LISR.

Generalidades del Título V

El art. 153, primer párrafo, de la LISR señala:

Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título, los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun cuando hayan sido determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, [...] provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles a éste. Se considera que forman parte de los ingresos mencionados en este párrafo, los pagos efectuados con motivo de los actos o actividades a que se refiere este Título, que beneficien al residente en el extranjero, inclusive cuando le eviten una erogación, pagos a los cuales les resultarán aplicables las mismas disposiciones que a los ingresos que los originaron.

Asimismo, señala que: “Cuando la persona que haga alguno de los pagos a que se refiere este Título

cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que a éste corresponda, el importe de dicho impuesto se considerará ingreso de los comprendidos en este Título y se aplicarán las disposiciones que correspondan con el tipo de ingreso por el cual se pagó el impuesto."

También prevé que:

> Cuando en los términos del presente Título esté previsto que el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o al momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero. Tratándose de contraprestaciones efectuadas en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a moneda nacional en el momento en que sea exigible la contraprestación o se pague. Para los efectos de este Título, tendrá el mismo efecto que el pago, cualquier otro acto jurídico por virtud del cual el deudor extingue la obligación de que se trate.

De la lectura del texto anterior se pueden realizar ciertos cuestionamientos:

a) ¿Cómo paga el impuesto el residente en el extranjero? *Mediante retención.*

b) ¿Cuándo lo paga? *Cuando le retienen.*

c) ¿Le afecta que el retenedor no entregue la cantidad retenida al fisco? *No, puesto que el residente en el extranjero pagó en el momento en que le retuvieron.*

d) ¿Qué pasa si el retenedor no retiene el impuesto? *De todas formas debe enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.*

En conclusión, las reglas generales del Título V son las siguientes:

- Es un impuesto que, en términos generales, se paga mediante retención.
- Cuando el impuesto se pague mediante retención, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en la fecha de la exigibilidad o en el momento en que efectúe el pago, lo que suceda primero.
- Cuando la persona que haga los pagos cubra por cuenta del contribuyente el impuesto que le corresponda, dicho importe se considerará ingreso para el residente en el extranjero y se aplicarán las disposiciones que correspondan con el tipo de ingreso por el cual se pagó el impuesto.
- El impuesto se considera definitivo y se entera mediante declaración.
- El impuesto se calcula por lo general sobre el ingreso percibido por el residente en el extranjero (sin deducciones).
- Excepción: hay algunos casos en que la ley permite que se realicen deducciones, siempre que el residente en el extranjero cuente con representante en el país.

Por regla general, quien efectúa el pago realiza la retención sobre ingreso bruto (sin deducciones), a no ser que la ley lo permita específicamente. Los casos en que se permite practicar una retención sobre la ganancia son la enajenación de inmuebles y la enajenación de acciones (siempre que se cumplan las condiciones señaladas por la ley, que se refieren a la obligación de tener un representante legal en México que lleve la contabilidad de la operación). Los retenedores son responsables solidarios del impuesto en términos del art. 26 del CFF.

Fuente de riqueza

Como ya señalamos, los residentes en el extranjero (sin establecimiento permanente en el país o por ingresos no atribuibles a dicho establecimiento, cuando lo tengan) están obligados a pagar ISR en México *por los ingresos de fuente de riqueza en el país*. Por tanto, un concepto esencial del Título V es la determinación de cuándo hay fuente de riqueza en México según el tipo de ingreso (véase el cuadro 9.17). Una vez que se constate que sí la hay, procede analizar a qué tasa debe pagarse el impuesto y quién realiza dicho pago. Si no la hay, el fisco mexicano no tiene facultades para cobrar impuestos al extranjero, pues no existen elementos vinculativos que enlacen al residente en el extranjero con el Estado nacional.

Cuadro 9.17. Tipos de ingreso y fuente de riqueza.

Sueldos (art. 154)	Cuando el servicio se preste en el país. Se exceptúan del pago del impuesto los ingresos pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales que no tengan establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el servicio no esté relacionado con dicho establecimiento, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses. Este artículo contiene una exención por los primeros 125 900 pesos y una tasa preferente de 15% cuando el monto percibido sea de hasta 1 millón de pesos. En los demás casos, la tasa será de 30%.
Honorarios (art. 156)	Cuando el servicio se preste en el país.[79] Se exceptúan del pago del impuesto los ingresos pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el servicio no esté relacionado con el mismo, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.
Consejeros y comisarios (art. 157)	Tratándose de las remuneraciones de cualquier clase que reciban los miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los mismos sean pagados en el país o en el extranjero, por empresas residentes en México.
Uso o goce temporal de inmuebles (art. 158)	Cuando en el país estén ubicados dichos bienes. También se considerarán ingresos por uso o goce temporal las contraprestaciones que obtiene un residente en el extranjero por conceder el derecho de uso o goce y demás derechos que se convengan sobre un bien inmueble ubicado en el país, aun cuando dichas contraprestaciones se deriven de la enajenación o cesión de los derechos mencionados.
Enajenación de inmuebles (art. 160)	Cuando en el país se encuentren dichos bienes. El adquirente realiza la retención si es residente en el país o residente en el extranjero con

	establecimiento permanente en el país.
Enajenación de acciones (art. 161)	Cuando sea residente en México la persona que las haya emitido o cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de 50% de bienes inmuebles ubicados en el país. El adquirente realiza la retención si es residente en México o tiene establecimiento permanente. Tratándose de la enajenación de acciones que se realice en bolsas de valores, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará el intermediario del mercado de valores, aplicando la tasa de 10% sobre la ganancia. Cuando se trata de reestructuras de grupos corporativos se puede solicitar –previo a la reestructura– autorización para diferir el pago del impuesto. Es importante señalar que hay tratados que permiten estas reestructuras sin pago alguno de impuestos (no solo diferimiento, como señala la ley).
Dividendos (art. 164) y remanente distribuible (art. 165)	Cuando la persona que los distribuya sea residente en México. A partir de 2014 se incluye una retención en pago de dividendos de 10% sobre el monto de las cantidades distribuidas.
Intereses (art. 166)	Cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses se paguen por un residente en el país o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Se exceptúan del pago del ISR los intereses que se mencionan a continuación: I. Los que deriven de créditos concedidos al gobierno federal o al Banco de México y los provenientes de bonos por ellos emitidos, adquiridos y pagados en el extranjero. II. Los que se deriven de créditos a plazo de tres o más años, concedidos o garantizados por entidades de financiamiento residentes en el extranjero dedicadas a promover la exportación mediante el otorgamiento de préstamos o garantías en condiciones preferenciales. III. Los que se deriven de créditos concedidos o garantizados en condiciones preferenciales por entidades de financiamiento residentes en el extranjero a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley, siempre que estas últimas los utilicen para el desarrollo de actividades de asistencia o beneficencia. IV. Los que deriven de créditos concedidos al gobierno federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de créditos emitidos por el gobierno federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.
Regalías y asistencia técnica (art. 167)	Cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Se entenderá que también se concede el uso o goce temporal cuando se enajenen los bienes o derechos a que se refiere el art. 15-B del CFF (artículo que contiene la definición de regalías), siempre que dicha enajenación se encuentre condicionada a la productividad, el uso o a la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos.
Artistas y deportistas (art. 170)	Cuando la actividad se lleve a cabo en el país.

Regla especial para regímenes fiscales preferentes

En términos del art. 171 de la LISR, cuando los ingresos gravados por el Título V sean percibidos por entidades consideradas fiscales preferentes, dichos pagos estarán sujetos a una retención de 40% sobre dichos ingresos sin deducción alguna. [80]

79 Se presume que el servicio se presta totalmente en México cuando se pruebe que parte del mismo se presta en territorio nacional salvo que el contribuyente demuestre la parte del servicio que prestó en el extranjero, en cuyo caso el impuesto se calculará sobre la parte de la contraprestación que corresponda a la proporción en que el servicio se prestó en México.
También se presume, salvo prueba en contrario, que el servicio se presta en territorio nacional cuando los pagos por dicho servicio se hagan por un residente en territorio nacional o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país a un residente en el extranjero que sea su parte relacionada en los términos del art. 179 de la ley.

80 Sin embargo, la Resolución Miscelánea, en su regla 3.18.21, señala que lo dispuesto en el art. 171: "únicamente será aplicable cuando se realicen operaciones con partes relacionadas a que se refiere el artículo 179, quinto párrafo de la citada Ley. En los casos en los que no se realicen operaciones con partes relacionadas se deberá efectuar la retención que proceda en los términos de los demás artículos del Título V de la Ley del ISR y deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales".

Autoevaluación

1. **¿Cuándo hay fuente de riqueza en México en la compraventa de inmuebles?**

   Cuando se encuentre en el país.

2. **¿Cuándo hay fuente de riqueza en México en la prestación de servicios?**

   Cuando el servicio se preste en México.

3. **¿Cuándo se exenta el ingreso de fuente de riqueza en México percibido por honorarios?**

   En términos del art. 156 de la LISR, cuando sea pagado por residentes en el extranjero –personas físicas o morales– que no tengan establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, el servicio no esté relacionado con el mismo, siempre que la estancia del prestador del servicio en territorio nacional sea menor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses.

4. **¿Qué pasa si el retenedor no retiene el impuesto?**

   Debe una cantidad equivalente a la que debió haber retenido en su calidad de responsable solidario.

5. **En la enajenación de acciones, ¿quién tiene la obligación de retener el impuesto?**

   El adquirente, si reside en México o tiene establecimiento permanente en el país. De lo contrario, el contribuyente (quien enajena las acciones) enterará el impuesto respectivo mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso. En ciertos supuestos, el intermediario del mercado de valores efectuará la retención conducente.

6. **Una empresa mexicana paga dividendos a un accionista residente en Estados Unidos. ¿Hay fuente en México?**

   Sí, porque de acuerdo con el art. 164 de la LISR, en el caso de los ingresos por dividendos o utilidades y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando la persona que la distribuya resida en el país.

7. **Un banco residente en Estados Unidos de América le cobra a una empresa mexicana 100 000 dólares como comisión por apertura de crédito y 200 000 dólares de intereses. ¿Hay fuente en México y sobre qué monto?**

   Sí hay fuente, pues tratándose de ingresos por intereses se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando en el país se coloque o se invierta el capital, o cuando los intereses sean pagados por un residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país. La retención es sobre 300 000 dólares, ya que el art. 166 de la LISR señala que se consideran intereses también las comisiones por apertura de crédito.

8. **Un residente en Estados Unidos vende una casa en Polanco. ¿Hay fuente de riqueza en México?**

   Sí, porque dicho inmueble se ubica en México.

9. **Un residente en Estados Unidos enajena acciones de las empresas siguientes:**

   a) ***De una empresa extranjera cuyo único activo es una casa en Polanco.***

      Sí, de acuerdo con el art. 161 de la LISR, cuando el valor contable de dichas acciones o títulos valor provenga directa o indirectamente en más de 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

   b) ***De una empresa mexicana de la que ostenta 10% y su único activo es una casa en Polanco.***

      Sí, porque de acuerdo con el art. 161 de la LISR, se considera que la fuente de riqueza se ubica en territorio

nacional cuando sea residente en México la persona que haya emitido las acciones.

Regímenes fiscales preferentes (Título VI)

Este título contiene las reglas relativas a la legislación antidiferimiento y a la obligación de operar a precios de mercado. Como los principios generales de dichas regulaciones se discutieron previamente, en esta sección solo se hará referencia a las reglas de derecho positivo mexicano.

Definición de regímenes fiscales preferentes (Refipres)

El art. 176 de la LISR señala que los residentes en México y los establecimientos permanentes en este país deberán pagar el impuesto conforme a ciertas reglas especiales en relación con

a) los ingresos sujetos a Refipres que obtengan mediante entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente; y

b) los ingresos que obtengan por medio de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

La propia ley define estos conceptos de la manera siguiente:

> Se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México [...].

Además de esta definición, la LISR incluye una lista de las jurisdicciones que se consideran regímenes fiscales preferentes:

> Se considera que las entidades o figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales, cuando no son consideradas como contribuyentes del impuesto sobre la renta en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Exclusiones

No se considerarán ingresos sujetos a Refipres, en términos del art. 176 de la LISR, entre otros:

a) Los obtenidos por actividades empresariales, salvo que los ingresos pasivos de la entidad en cuestión representen más de 20% de la totalidad de sus ingresos.

La ley incluye una definición especial de ingresos pasivos:

> Se consideran ingresos pasivos: los intereses; dividendos; regalías; las ganancias en la enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones, así como los ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción, así como los ingresos derivados de la enajenación de bienes inmuebles, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, así como los ingresos percibidos a título gratuito.

b) Los que se generen con motivo de una participación que no permita al contribuyente tener el control efectivo de las entidades sujetas a Refipres o el control de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de dichas entidades, ya sea directamente o por interpósita persona. [81]

c) También la Resolución Miscelánea incluye una regla por la que no se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los que sean inferiores a cierto monto. [82]

Cuadro 9.18. Consecuencias de percibir ingresos sujetos a Refipres.

Momento de acumulación (art. 177)	Serán gravables para el contribuyente en el ejercicio en que se generen. Se determinarán cada año calendario y no se acumularán a los demás ingresos del contribuyente.
Declaración informativa (arts. 177 y 178)	Se deberá presentar declaración y tener la contabilidad a disposición de las autoridades. Se deben presentar por aquellos contribuyentes que tengan ingresos de regímenes fiscales preferentes; así como por los contribuyentes que –aun no teniendo ingresos– realicen operaciones en los territorios señalados en disposiciones transitorias o a través de figuras transparentes. De acuerdo con la Resolución Miscelánea,[83] no estarán obligados a presentar la declaración informativa a que se refiere dicho artículo los contribuyentes que generen ingresos de cualquier clase provenientes de alguno de los territorios señalados en las disposiciones transitorias de dicha ley, por medio de entidades, así como los contribuyentes que realicen operaciones a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales, constituidas en países con los que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal.

Precios de Transferencia en Empresas Multinacionales (Capítulo II del Título VI)

¿Quiénes son partes relacionadas (art. 179, quinto párrafo)?

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.[84] Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

El art. 179 de la LISR señala la obligación siguiente:

> Los contribuyentes del Título II de esta Ley,[85] que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados, para efectos de esta Ley, a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esto se conoce como la obligación de operar a precios de mercado (como lo harían partes independientes). Si los contribuyentes no lo hacen, se considera que operan a "precios de transferencia".

Si los contribuyentes operan a precios de transferencia,

las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

En pocas palabras, la ley otorga a las autoridades fiscales la facultad, para el caso de que las personas morales residentes en México operen a precios distintos a los de mercado (precios de transferencia), de determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas tomando en cuenta el precio o la contraprestación que hubieran utilizado partes independientes.

Para determinar un precio de mercado en operaciones entre partes relacionadas, se deberá seguir la metodología que propone el art. 180. Los métodos reconocidos por la LISR, que son consistentes con los que siguen los países miembros de la OCDE, son los siguientes:

I. Método de precio comparable no controlado, que consiste en considerar el precio o el monto de las contraprestaciones que se hubieran pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

II. Método de precio de reventa, que consiste en determinar el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación entre partes relacionadas, multiplicando el precio de reventa, o de la prestación del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables [...].

III. Método de costo adicionado, que consiste en determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier otra operación, entre partes relacionadas, multiplicando el costo del bien, del servicio o de la operación de que se trate por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables [...].

IV. Método de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes [...].

V. Método residual de partición de utilidades, que consiste en asignar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido asignada con o entre partes independientes [...].

VI. Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que consiste en determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran obtenido empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de rentabilidad que toman en cuenta variables tales como activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Para aplicar los métodos señalados se deberán realizar los ajustes previstos en el art. 179, a efecto de asimilar la operación en cuestión con operaciones comparables. Entre las características que deberán tenerse en cuenta destacan las siguientes:

I. Las características de las operaciones, incluyendo:

   a) En el caso de operaciones de financiamiento, elementos tales como el monto del principal, plazo, garantías, solvencia del deudor y tasa de interés;

   b) En el caso de prestación de servicios, elementos tales como la naturaleza del servicio, y si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico;

c) En el caso de uso, goce o enajenación, de bienes tangibles, elementos tales como las características físicas, calidad y disponibilidad del bien;

d) En el caso de que se conceda la explotación o se transmita un bien intangible, elementos tales como si se trata de una patente, marca, nombre comercial o transferencia de tecnología, la duración y el grado de protección; y

e) En el caso de enajenación de acciones, se considerarán elementos tales como el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora.

II. Las funciones o actividades, incluyendo los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación;

III. Los términos contractuales;

IV. Las circunstancias económicas; y

V. Las estrategias de negocios, incluyendo las relacionadas con la penetración, permanencia y ampliación del mercado.

Para determinar la metodología y los ajustes en materia de precios de transferencia, es fundamental que se sigan los mismos criterios en los países donde residan las partes relacionadas a fin de evitar supuestos de doble tributación. Para tal efecto, como ya se señaló, los países miembros de la OCDE acordaron una metodología uniforme con el fin de aplicar las disposiciones del art. 9 de los tratados fiscales relativas a las empresas asociadas.

81 La Resolución Miscelánea para 2015 señala en su regla 3.19.1 que no se consideran ingresos sujetos a régimen fiscal preferente los que se generen a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en las que el contribuyente no tenga el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos.

82 En específico, se trata de la regla 3.19.6 de la Resolución Miscelánea para 2015, la cual señala un monto máximo de 160 000 pesos.

83 En específico, la Regla 3.19.13 de la Resolución para 2015.

84 En el primer caso se trata de la relación existente entre una sociedad o entidad que tiene el control accionario de otra (madrehija). En el segundo caso se trata de la relación entre dos entidades o sociedades controladas por la misma entidad (hermanas).

85 Recordemos que los contribuyentes de Título II son las personas morales residentes en México.

Autoevaluación

1. **Proporcione la definición de regímenes fiscales preferentes.**

   Son las jurisdicciones donde se paga ISR a una tasa 75% menor que la tasa pagada en México. Son también aquellas jurisdicciones específicamente listadas como regímenes fiscales preferentes en la LISR.

2. **¿Qué pasa si tengo una inversión en un régimen fiscal preferente?**

   Debo anticipar el ingreso como si efectivamente lo hubiera percibido (aun cuando no haya reparto de dividendos). Tengo la obligación de informar a las autoridades fiscales de la existencia de dicha inversión.

3. **¿Qué obligación tienen las partes relacionadas?**

   Operar a precios de mercado.

4. **¿Qué es un precio de mercado?**

   Es aquel que utilizan las partes independientes.

5. **¿Qué facultad tienen las autoridades fiscales si las partes relacionadas no operan a precios de mercado?**

   Ajustar los ingresos y deducciones de manera que reflejen el comportamiento que hubieran tenido las partes independientes.

Estímulos fiscales (Título VII)

En este Título VII (arts. 185 a 195) de la LISR se establecen diversos estímulos fiscales de carácter permanente, además de los que anualmente dispone la Ley de Ingresos de la Federación. Entre ellos encontramos los siguientes:

a) Deducción para personas físicas de los depósitos en cuentas especiales para el ahorro y de las primas de seguros de planes de pensiones (art. 185).

b) Deducción adicional para el patrón, equivalente a 100% del ISR retenido a sus trabajadores, cuando estos padezcan alguna discapacidad física (art. 186). Asimismo, se establece un estímulo fiscal a quien contrate adultos mayores, consistente en el equivalente a 25% del salario efectivamente pagado a las personas de 65 años y más.

c) Diferimiento en momentos de acumulación para sociedades y fideicomisos inmobiliarios (Fibras) (arts. 187 y 188).

d) Posibilidad para desarrolladores inmobiliarios de deducir la adquisición de terrenos en el momento de adquirirlos y no en el momento de su venta (art. 191).

e) Otorgamiento de un crédito fiscal equivalente al monto de su aportación a la producción cinematográfica nacional (art. 189), así como a la producción teatral (art. 190).

f) Estímulos para los contribuyentes que inviertan en fideicomisos que administren inversiones de capital de riesgo (arts. 192 a 193).

Es relevante señalar que la aplicación de un estímulo fiscal que no corresponde al contribuyente se considera un delito en términos del art. 109 del CFF, por lo que se debe analizar cuidadosamente si el estímulo en cuestión es aplicable al caso que nos ocupa.

Fibras

Por la importancia que este tipo de estímulos ha tenido a nivel internacional, en específico en Estados Unidos, nos referiremos a los fideicomisos que se dedican principalmente a la adquisición o construcción de bienes inmuebles destinados al arrendamiento, a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles o a otorgar financiamiento para la adquisición de bienes inmuebles (comúnmente denominados *Fibras*). El antecedente de las Fibras son los REITS (*real estate investment trusts*), que son vehículos de inversión que permiten a los inversionistas participar en el mercado inmobiliario mediante su participación en una corporación, asociación o fideicomiso que se dedicará al arrendamiento de bienes inmuebles o al otorgamiento de financiamiento para la adquisición o construcción de inmuebles.

Las Fibras se introdujeron en la LISR en 2004. Sin embargo, fue el 17 de marzo de 2011, después de varias reformas al esquema original, cuando se realizó la primera oferta pública de certificados de participación de un fideicomiso que cumplía con los requisitos establecidos en la LISR.

El art. 187 de la LISR señala que los requisitos para ser considerado una Fibra son:

I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.

II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.

III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. [...]

V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.

VI. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.

VII. Que cuando la fiduciaria estipule en los contratos o convenios de arrendamiento que para determinar el monto de las contraprestaciones se incluyan montos variables o referidos a porcentajes, excepto en los casos en que la contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario, estos conceptos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso.

Los principales beneficios de las Fibras son que las personas que aporten bienes inmuebles al fideicomiso (fideicomitentes) y reciban certificados de participación podrán diferir el pago del ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de esos bienes hasta el momento en que enajenen cada uno de dichos certificados. Por cuanto hace a las utilidades o ingresos de las Fibras, se consideran transparentes y el fiduciario no tiene obligación de presentar pagos provisionales, obligando únicamente a dicho fiduciario a calcular el resultado fiscal del ejercicio, determinar qué parte de dicho resultado fiscal le corresponde a cada certificado y, en general, retener el Impuesto sobre la Renta correspondiente a cada uno de los tenedores.

Uno de los problemas que, desde nuestro punto de vista, han tenido las Fibras es que pueden generar el pago de impuestos por adquisición de inmuebles o no, en forma diferenciada, dependiendo del municipio en el que se encuentre el inmueble en cuestión. Este hecho ha sido poco atendido en las colocaciones públicas de las Fibras, y los prospectos de colocación han evitado referirse a dicho

tema en forma clara y puntual.

Autoevaluación

1. **Mencione dos estímulos fiscales.**

   Las Fibras y el aplicable a las producciones de cine nacionales.

2. **¿Qué pasa si una persona aplica un estímulo que no le corresponde?**

   Comete el delito previsto en el art. 109 del CFF.

3. **¿Qué requisitos de nacionalidad y residencia se prevén para las Fibras?**

   Deben ser fideicomisos constituidos conforme a las leyes mexicanas y la fiduciaria debe ser residente en México.

4. **¿Pueden las Fibras construir inmuebles para su venta inmediata?**

   No, el objetivo es que se construyan para su arrendamiento.

Capítulo

10

Impuesto al Valor Agregado

Sumario

En este capítulo se estudiará el Impuesto al Valor Agregado (IVA), un impuesto al consumo que grava el valor que se agrega en cada etapa de comercialización de bienes y servicios –lo cual es posible debido al fenómeno del acreditamiento– y que se traslada por disposición de ley. Se señalará que la ley exige en ocasiones que el individuo que realiza los pagos también retenga el impuesto (como es el caso de las personas morales que pagan servicios a sujetos personas físicas).

Se analizará el fenómeno del acreditamiento, que consiste en restar al impuesto causado el impuesto que se trasladó al contribuyente en la etapa previa. Se enfatizará que un requisito esencial para poder acreditar es ser contribuyente de dicho gravamen; esto último constituye la diferencia principal entre los contribuyentes que pagan el IVA a la tasa de 0% y los sujetos exentos. También se indicará que la posibilidad de acreditamiento para quienes tributan a la tasa de 0% los pone en una mejor situación que a los exentos y se revisará la complejidad que resulta de la existencia de actividades gravadas, exentas y no afectas al impuesto.

Se examinarán los elementos esenciales del tributo, como sujetos y objeto (enajenación de bienes, prestación de servicios personales independientes, otorgamiento de uso o goce temporal, importación y exportación). Se estudiará la importancia del elemento vinculativo *territorio nacional* y la definición de cuándo se considera que las actividades se realizan en él. En cuanto a los ejercicios fiscales, se señalará que son mensuales y la época de pago es el día 17 del mes siguiente al ejercicio.

Por último, se hará referencia a los regímenes especiales en el IVA, los cuales surgen con el propósito de compensar a los sectores afectados por la regresividad del gravamen (que incide más en los sectores con menores ingresos, pues dedican al consumo un mayor porcentaje de su ingreso).

Introducción

Como se señaló en el capítulo 8, el Impuesto al Valor Agregado (IVA) grava el consumo de bienes y servicios en territorio nacional. Es un impuesto indirecto, en el que intervienen tanto el que enajena o presta los bienes y servicios (sujeto pasivo del IVA) como el que los consume (sujeto incidido). Según

la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (LIVA), se trata de un gravamen cuya carga económica se traslada al consumidor (traslación jurídica) pues, como su nombre lo indica, el IVA grava el valor que se agrega en cada etapa de la comercialización de dichos bienes y servicios; esto se logra mediante el fenómeno del acreditamiento, que consiste en restar, al impuesto a cargo del contribuyente, el impuesto que le fue trasladado en la etapa anterior (como consecuencia de la traslación obligatoria del tributo). Por tanto, el IVA se paga solo sobre el diferencial que resulte del acreditamiento entre una etapa y otra.

De esta manera, causan el IVA quienes enajenan bienes, prestan servicios y otorgan el uso o goce temporal de bienes, pero el gravamen incide económicamente en quienes los adquieren o reciben. Si las personas que adquieren los bienes y servicios los vuelven a
enajenar o arrendar y prestan, a su vez, otros servicios, entonces el impuesto se volverá a causar sobre el valor que se agregue en esta etapa de comercialización hasta llegar al último consumidor, quien absorbe la carga tributaria final. Cabe mencionar que la importación de bienes y servicios también es un objeto gravado con el IVA, pero en este caso el sujeto obligado y el sujeto incidido son el propio importador. Este impuesto grava la exportación a la tasa de 0%.

Desde el punto de vista de la técnica tributaria, el IVA pareciera preferible a los impuestos a las ventas, ya que estos se causan en cascada por no prever la posibilidad del acreditamiento. Lo anterior implica que el gravamen se suma en cada etapa hasta llegar al consumidor final. Tal era el caso del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al que el IVA sustituyó –entre otros tributos– en 1980,[1] cuando entró en vigor este último impuesto, que se había publicado en 1978.

La crítica que se le hace al IVA es que se trata de un impuesto regresivo (como todo impuesto al consumo), esto es, que los sectores con menos ingresos de la población consumen más, como proporción de su ingreso, que los sectores con mayores recursos. Dicho en palabras muy sencillas, los que tienen más dinero pueden ahorrar más; los sectores pobres gastan una proporción mayor de sus ingresos en el consumo de bienes y servicios.[2] Debido a la regresividad del impuesto, varios de los países que implantaron este gravamen (incluido el nuestro) han establecido regímenes de excepción a fin de no afectar a los sectores de menos ingresos.[3] Como veremos más adelante, la LIVA contiene una lista muy extensa de exenciones y de actos o actividades sujetas a la tasa de 0%.

Aunque a nivel internacional los gravámenes al consumo son una fuente de recaudación muy importante, un problema real con el IVA en nuestro país es la evasión.[4] Esta proviene no solo del consumo de lo que típicamente es la informalidad (por ejemplo, el ambulantaje), sino también –y sobre todo– de las personas físicas, quienes, debido a la estructura del impuesto, son los últimos consumidores, por lo que no tienen incentivo alguno para solicitar comprobantes fiscales.[5]

Con base en la LIVA, hay actividades gravadas, exentas y no afectas (que no son objeto de dicho gravamen). Las primeras pueden ser gravadas a tasas de 16% (general) y 0% (alimentos, medicinas y exportación de bienes y servicios, entre otros).[6]

Fenómeno de traslación jurídica

La LIVA prevé el traslado del impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o que reciban los servicios gravados por dicho ordenamiento. "Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga."[7] Por tanto, el causante del impuesto tiene la obligación de trasladarlo al consumidor de los bienes o servicios. Este traslado se da por disposición de ley.

Hasta 2014, el art. 32, fracc. III, de la LIVA establecía que cuando se tratara de actos o actividades con el público en general (consumidor final), "el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida". Esta disposición apareció casi desde el principio de la vigencia del IVA para atenuar el mecanismo de evasión señalado, consistente en *negociar* la "no expedición" del comprobante fiscal en la etapa del consumidor final a cambio de no trasladar el IVA a dicho consumidor. Uno de los objetivos adicionales de la inclusión del IVA en el precio era proteger a los consumidores, para que evaluaran su carga económica real al conocer el precio en que se oferta un bien o servicio determinado.[8] Hoy en día ya no es obligatorio incluir el IVA en el precio.

Ejemplo:

Un fabricante de televisores vende un aparato en $5 000 (más $800 por IVA) a un supermercado. El causante del impuesto (el sujeto obligado) es el fabricante, por enajenar un bien en territorio nacional. Sin embargo, el gravamen es soportado económicamente por el supermercado (sujeto incidido o repercutido), que así deberá entregar al fabricante $5 000 más $800 por IVA.

Posteriormente, una persona compra el televisor en $9 000 más $1 440 por concepto de IVA. El sujeto del impuesto es el supermercado (el que enajena); sin embargo, el impuesto lo soporta económicamente el consumidor, pues el IVA le es trasladado.

Retención del impuesto trasladado

Hay ocasiones en que por disposición legal aquellos a quienes se traslada el IVA tienen la obligación de retenerlo (a la tasa general aplicable de ese impuesto o a una tasa menor, si la ley así lo señala).[9] En estos casos, el retenedor se convierte en el obligado a enterar el tributo correspondiente. La retención se efectúa en el momento en que se paga el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado, y se entera junto con el pago del

gravamen respectivo al mes de que se realice la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que hubiese efectuado dicha retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

Estos supuestos están previstos en el art. 1-A de la LIVA y son los siguientes:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

   a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

   b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

   c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

   d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Los supuestos en los que el art. 3 del *Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado* (RLIVA) autoriza una retención menor a la tasa general aplicable son:

a) Por las dos terceras partes del impuesto, cuando sea trasladado por personas físicas que presten servicios personales independientes o de comisión y otorguen el uso o goce temporal de bienes.

b) De 4%, cuando se reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes.

Ejemplo:

Una persona moral paga servicios personales independientes a una persona física:

a) El sujeto del IVA es la persona física (la que presta el servicio).
   Cobra $100 más IVA por sus servicios.

b) La persona física le traslada dicho impuesto a la persona moral (sujeto incidido).
   Le manda una factura por $116 ($100 más el correspondiente IVA).

c) La persona moral retiene dos terceras partes del impuesto que se le trasladó y las entera al fisco.
   La persona moral retiene las dos terceras partes del IVA (2/3 de 16 pesos) y le paga la diferencia a la persona física.

Acreditamiento

A los contribuyentes del IVA se les permite recuperar el impuesto que se les hubiera trasladado en la etapa anterior (acreditamiento), en términos del art. 4° de la LIVA:

> El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.
>
> Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

De acuerdo con el art. 5° de la LIVA, los requisitos del acreditamiento son:

a) Que la persona que pretende realizar el acreditamiento sea contribuyente del impuesto (aunque sea a la tasa de 0%).

b) Que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables en términos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR) para la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto (incluida la tasa de 0%).

c) Que el impuesto se traslade expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes que reúnan requisitos fiscales.

d) Que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

e) Que tratándose del IVA trasladado que se hubiese retenido,[10] este haya sido enterado.

f) Que se distinga, siguiendo las reglas establecidas en la ley,[11] la proporción de actividades gravadas (incluso a la tasa de 0%) de las exentas. Esto es para que el contribuyente no acredite el IVA que le fuera trasladado en actividades que correspondan a conceptos no gravados con el IVA.

Ejemplo:

En un ejemplo anterior, al supermercado se le trasladaron en forma expresa $800 de impuesto por la compra del televisor al fabricante en $5 000. A su vez, el supermercado causó el impuesto en su operación con el comprador del televisor por $9 000 más $1 440 por IVA. Por tanto, el supermercado acredita (resta) al impuesto que causó por $1 440 pesos, los $800 de IVA que le fueron trasladados por el fabricante. El impuesto total a pagar por parte del supermercado (si esta fuera la única operación del mes) sería de $640.

Por último, en el caso de la importación de bienes y servicios, como el sujeto obligado al pago y el sujeto incidido son el mismo importador, el IVA que paguen con motivo de la importación es, a su vez, el IVA que podrán acreditar contra el que causen en la etapa siguiente, ya sea que enajenen el bien importado o presten servicios.

Sujetos, objeto y base del impuesto

De acuerdo con el art. 1° de la LIVA: "Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes" (véase el cuadro 10.1). El elemento vinculativo en este impuesto es el territorio nacional, por lo que resulta esencial incluir su definición.

Cuadro 10.1. Actividades previstas para el pago del IVA.

Actividad	Concepto	¿Cuándo se considera en territorio nacional?
I. Enajenen bienes (art. 8)	Se entiende por enajenación, además de lo señalado en el CFF, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.	Cuando el bien se encuentra en él al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, el enajenante realiza la entrega material del bien en el país. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos se considerará realizada en territorio nacional aun cuando, al efectuarse, se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o haya establecimiento en el país de residentes en el extranjero. Tratándose de intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.
II. Presten servicios independientes (art. 14)	I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. II. El transporte de personas o bienes. III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento. IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución. V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología. VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.	Se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. En el caso del transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si este es de ida y vuelta. En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito por medio de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes (art. 19)	Se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.	Cuando en este se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.
IV. Importen bienes o servicios (art. 24)	Para los efectos de esta ley, se considera importación de bienes o de servicios: I. La introducción al país de bienes. También se considera introducción al país de bienes cuando estos se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico. No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior a las mercancías nacionales o a las importadas en definitiva, siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes aduaneros mencionados.[12] II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él. III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país. IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el art. 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.	

Las reglas generales para el cálculo de la base del impuesto son las siguientes:

Enajenación (art. 12).	Precio o la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.
	El total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a

Prestación de servicios (art. 18).	quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.
Arrendamiento (art. 23).	La contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.
Importación (27)	Se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tenga que pagar con motivo de la importación.

Residencia fiscal

Como se observa en el cuadro 10.1, además del elemento vinculativo que es el territorio nacional, la residencia fiscal resulta relevante en los casos de enajenación de bienes hecha por residentes en México, cuando se trate de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, y de prestación de servicios, en todos los casos. Cuando un residente en el extranjero enajena un bien intangible o presta un servicio a un residente fiscal en México, estas operaciones se consideran importación de bienes o servicios. En términos del art. 3º de la LIVA son residentes en territorio nacional los definidos como tales en el *Código Fiscal de la Federación* (CFF) y los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento en el país.

Ejercicios fiscales y época de pago

El impuesto se calculará por cada mes de calendario.[13] Es decir, el ejercicio fiscal del IVA es mensual y se paga mediante declaración a más tardar el 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

El pago mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago[14] y las cantidades por las que proceda el acreditamiento. En su caso, el contribuyente disminuirá las cantidades retenidas del gravamen que corresponda al total de sus actividades.

Regímenes especiales[15]

Como se señaló en la sección introductoria de este capítulo, la LIVA prevé ciertos regímenes especiales. Estos son la tasa de 0% y la exención. En el primer caso se causa el impuesto, pero a la tasa de 0%. En los actos o actividades exentas, el IVA no se causa; en los actos no afectos al gravamen (aquellos que no son objeto del impuesto), tampoco. La diferencia entre estos tres tratamientos radica en las reglas de acreditamiento.

De este modo, un contribuyente cuyos actos o actividades se graven a la tasa de 0% tendrá derecho al acreditamiento, lo que se traduce en la generación de un saldo a favor que podrá acreditar contra un IVA a cargo (si en el futuro realiza algún acto o actividad gravada a la tasa general), o bien solicitar su devolución (si siempre efectúa actividades al 0%). Es decir, se trata de un sujeto que traslada 0% a sus clientes, pero al que le trasladan el IVA por las compras que realiza o los servicios que recibe a la tasa general.

Ejemplo:

Un productor-exportador compra algunos insumos por $100 000 (más IVA por $16 000) y los transforma en un producto que exporta a otro país, en un mismo mes, en $150 000 pesos, trasladando 0% de IVA. De esta forma, el contribuyente tiene derecho de acreditar (restar) del IVA a cargo de cero pesos, el IVA que le trasladaron a él por $16 000 pesos, lo que le generará un saldo a favor por esta misma cantidad.

El sujeto exento, al no causar IVA por los actos o actividades que realiza, no tiene derecho al acreditamiento del impuesto que a él le trasladan; en este caso, el IVA trasladado se convierte en un gasto. Un ejemplo de lo anterior es el de un médico cuyos servicios están exentos (art. 15, fracc. XIV, LIVA), pues no cobra el IVA en sus consultas, pero sí le trasladan este gravamen en la compra de sus materiales de trabajo (estetoscopios, termómetros), por lo que se convierte en un gasto. En este caso, el médico podrá deducir el IVA como un gasto para efectos del ISR, tal como dispone el art. 28, fracc. XV, primer párrafo, de la LISR, el cual señala que el IVA no es deducible, salvo para aquellos que, como el médico del ejemplo, no lo puedan acreditar. Este párrafo señala textualmente lo siguiente:

> Para los efectos de este Título, no serán deducibles: [...]
>
> XV. Los pagos por concepto de impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de esta Ley.

Por último, los contribuyentes que realizan actos no afectos al IVA tendrán un tratamiento similar al de los exentos. En términos de la LIVA, serán actos no afectos todos los que se realicen fuera del territorio nacional, las enajenaciones por causa de muerte, las donaciones que no sean entre empresas y los servicios personales que tengan el tratamiento de salarios para efectos del ISR. En la mayoría de los casos, quienes realizan actos no afectos son el último consumidor.

Cuando un solo contribuyente realiza actos o actividades gravadas (tasa general o 0%), exentas y no afectas, sus reglas de acreditamiento resultan más complejas. En términos generales, este

contribuyente debe cuantificar el IVA acreditable que le trasladaron sus proveedores de bienes y servicios; identificar con qué actividades gravadas que él efectúa se relacionan y acreditarlo en su totalidad; identificar el impuesto que le trasladaron relacionado con sus operaciones exentas, el cual es no acreditable; y, por último, identificar el IVA que le trasladaron y que se relacione con sus actividades, tanto exentas como gravadas, y acreditarlo en la proporción que represente del total de sus operaciones gravadas. Es decir, en este sistema de "mezcla" se da un acreditamiento parcial; por ejemplo, los gastos de oficina (renta, teléfono, papelería) en que incurre el contribuyente. Los actos no afectos al IVA no se computan para efectos de la mezcla apuntada.

Como resulta claro de los ejemplos, los sujetos a la tasa de 0% obtienen un tratamiento más benéfico que los exentos, ya que el IVA que les trasladan a ambos es recuperable al 100% (por virtud del acreditamiento) para el sujeto al 0%, mientras que el sujeto exento tendrá una recuperación parcial del IVA que le trasladaron, al considerarlo un gasto deducible para efectos del ISR. Cabe insistir en que para el consumidor final el IVA que le trasladen es definitivo.

¿Qué bienes y servicios se gravan a la tasa de 0%?

a) Enajenación de bienes (artículo 2-A)

En términos generales, se grava a la tasa de 0% la enajenación de alimentos (no preparados para su consumo y que no se consideren suntuarios o de lujo) y medicinas, así como la exportación de bienes y servicios.

La tasa de 0% en alimentos y medicinas resulta un sistema muy complejo, como se verá a continuación. También ha dado lugar a numerosos litigios y reglas especiales para diferenciar a las personas que se ubican en el régimen preferencial de las que no lo hacen. Lo importante es reiterar que el art. 2-A de la LIVA señala: "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 esta razón, aquel que causa el impuesto a la tasa de 0% sí es contribuyente del impuesto, por lo que sí tiene derecho al acreditamiento (al contrario de los sujetos exentos).

El art. 2-A señala que se gravan al 0%, entre otras, las enajenaciones siguientes:

a) Animales y vegetales no industrializados, salvo el hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.

b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, excepto:

1. Bebidas distintas de la leche, incluso cuando tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos en este numeral los jugos, néctares y concentrados de frutas o verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias.[16]

2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
3. Caviar, salmón ahumado y angulas.
4. Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.
5. Chicles o gomas de mascar.
6. Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar.[17]

Cuando se enajenen alimentos preparados para su consumo, incluso si el lugar o establecimiento no cuenta con instalaciones para consumirlos ahí mismo, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio, no se aplicará la tasa de 0% sino la general.[18]

c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando el agua se presente en envases menores de 10 litros.

d) Ixtle, palma y lechuguilla.

e) Tractores, empacadoras, desgranadoras y abonadoras.[19]

f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que vayan a ser utilizados en la agricultura o ganadería.

g) Invernaderos hidropónicos y equipos de irrigación.[20]

h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea de 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

i) Libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes.

Por ejemplo, si una persona va al supermercado y compra los artículos siguientes, estas son las tasas a las que el contribuyente (supermercado) le trasladará el impuesto:

a) Huachinango: 0%

b) Salmón fresco: 0%

c) Salmón ahumado: 16%

d) Tortillas: 0%

e) Agua de 500 ml: 16%

f) Agua de 10 litros: 0%

g) Refresco: 16%

h) Angulas: 16%

i) Frijoles refritos en lata: 0%

j) Frijoles refritos al alto vacío: 0%

k) Frijoles refritos a granel empacados en bote de plástico: 16%

b) Prestación de servicios a tasa de 0% (artículo 2-A)

En general, están gravados a la tasa de 0% los servicios prestados a sectores primarios; los de reaseguro y los de suministro de agua para uso doméstico.[21]

c) Uso o goce de bienes

El uso o goce temporal de maquinaria y equipo, tales como tractores y aquellos relacionados con invernaderos hidropónicos.[22]

d) La exportación de bienes o servicios

La exportación se grava a la tasa de 0% como una medida para fomentar dicha actividad. Gravarlo a esta tasa permite que no se traslade el impuesto a la persona que consume productos exportados de México y que el exportador pueda recuperar el IVA que se le hubiera trasladado (por ser contribuyente del impuesto, sí tiene derecho al acreditamiento).[23]

¿Qué enajenaciones están exentas?

El art. 9º de la LIVA señala cuáles son los bienes cuya enajenación está exenta. Por regla general, la exención se otorga porque no se genera valor agregado o debido a alguna razón de políticas públicas por la que se considere conveniente fomentar cierta actividad. Recordemos que las enajenaciones exentas están en una situación menos favorable que las gravadas a la tasa de 0% porque en este último caso sí se está ante un contribuyente, por lo que se permite el acreditamiento (con la consecuente devolución del impuesto trasladado en la etapa anterior).

Los casos señalados en el art. 9° son, entre otros, los siguientes:

A. Los casos en que no se agrega valor (su valor no se incrementa como resultado de la enajenación, no hay valor agregado en su transmisión):

   1. El suelo.
   2. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

3. Moneda nacional y extranjera, así como las piezas de oro o plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas onza troy.
4. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.

   Este supuesto incluye las acciones. La mera transferencia de una persona a otra modifica el titular de las mismas, mas no genera valor.

B. Por políticas públicas:

1. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
2. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor.

   Recordemos que cuando las edita el propio contribuyente están a tasa de 0%. De esta manera, si una librería enajena un libro editado por ella, la tasa es de 0%; si enajena un libro editado por un tercero, la venta estaría exenta.
3. 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.

¿Qué servicios están exentos? (Artículo 15, LIVA)

Entre los servicios exentos se encuentran:

1. Las comisiones relacionadas con el otorgamiento de créditos hipotecarios para adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
2. Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro.
3. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

Ejemplo:

Si un abogado presta servicios gratuitos como parte de su contribución a la sociedad, la prestación de servicios está exenta. Sin embargo, si un despacho de abogados le presta servicios a uno de los socios de dicho despacho en forma gratuita, esa prestación sí causa el impuesto.

4. Los de enseñanza que preste el Estado o los particulares con autorización o reconocimiento de validez oficial.
5. El transporte público terrestre de personas, que se preste exclusivamente en áreas urbanas,

suburbanas o en zonas metropolitanas.

6. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas por partidos políticos, sindicatos, cámaras de comercio o industria, asociaciones patronales, colegios de profesionales y 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".

Ejemplo:

Las cuotas que cobra un club de golf a sus miembros no están exentas si el valor de sus instalaciones deportivas representa más de 25% de sus instalaciones generales.

7. Los de espectáculos públicos[24] por el boleto de entrada, excepto el cine. En el caso de teatro y circo, solo estarán exentos si las entidades no tienen un impuesto mayor a 8%.[25] La idea de este supuesto es proteger al consumidor de manera que el gravamen en las entidades federativas no supere 8%. Esto es así puesto que a mayor impuesto local, mayor IVA.

Ejemplo:

La venta de un boleto para el cine causa el IVA al 16%; para ver a un artista en el Auditorio Nacional, está exenta; para ver al mismo artista en un bar, causa el IVA al 16%; para el circo en una entidad federativa con un impuesto local de 9%, causa el IVA al 16%; para el circo en una entidad federativa con un impuesto local al 4%, está exenta.

8. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico.

Ejemplo:

Los honorarios del pediatra están exentos, no así los de la enfermera.

9. Los que obtengan los autores *a)* por autorizar a terceros la publicación de obras escritas de su creación en periódicos y revistas, siempre que la persona que efectúa los pagos destine esas publicaciones para su enajenación al público, y *b)* por transmitir temporalmente los derechos patrimoniales u otorgar temporalmente licencias de uso a terceros, correspondientes a obras de su autoría.[26]

Asimismo, en la fracc. X se incluyen servicios por los que derivan cierto tipo de intereses que no se analizarán en detalle. Es importante señalar que no se consideran exentos los intereses de créditos

otorgados por medio de tarjetas de crédito, pero sí los generados por créditos hipotecarios para adquisición o remodelación de casa habitación, los de fondos de ahorro y los de valores a cargo del gobierno federal.

¿Qué otorgamientos de uso y goce temporal están exentos? (Artículo 20, LIVA)

No se paga el impuesto por el uso o goce temporal de los bienes siguientes, entre otros:

a) Inmuebles destinados a casa habitación.

b) Fincas dedicadas a fines agrícolas o ganaderos.

c) Libros, periódicos y revistas.

¿Qué importaciones están exentas?

El art. 25 de la LIVA señala que están exentas las importaciones siguientes:

a) Las que no se consumen, sean temporales o tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente, así como las que sean objeto de tránsito en términos de la legislación aduanera.

   No será aplicable esta exención tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico.[27]

Esta limitante se introduce a partir de 2014; el art. 28-A de la LIVA (adicionado en el propio 2014) pretende matizar el efecto económico de la eliminación del régimen preferencial para los programas de importación temporal, como el de la maquiladora, en los términos siguientes:

Las personas que introduzcan bienes a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, *podrán aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente a 100% del* IVA *que deba pagarse por la importación, el cual será acreditable contra el* IVA *que deba pagarse por las citadas actividades, siempre que obtengan una certificación por parte del* SAT. Para obtener dicha

certificación, las empresas deberán acreditar que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones realizadas al amparo de los regímenes mencionados, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La certificación a que se refiere el párrafo anterior tendrá una vigencia de un año y podrá ser renovada por las empresas dentro de los 30 días anteriores a la fecha en que venza el plazo de vigencia, siempre que acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos para su certificación.

El impuesto cubierto con el crédito fiscal previsto en este artículo no será acreditable en forma alguna.

El crédito fiscal a que se refiere este artículo no se considerará ingreso acumulable para los efectos del ISR.

Las personas a que se refiere este artículo que no ejerzan la opción de certificarse, podrán no pagar el IVA por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

En resumen, se mantiene la posibilidad de importar en condiciones benéficas a fin de procesar bienes en territorio nacional, pero se sujeta a mayores requisitos, ya sea el obtener una certificación renovable anualmente u otorgar fianza para garantizar el interés fiscal derivado de los impuestos que se pudieran causar por dicha importación.

b) Las de equipajes y menajes de casa en términos de la legislación aduanera.

c) Las de bienes y servicios que no den lugar al pago del IVA o que estén a la tasa de 0% cuando se enajenen o presten en el país.[28]

d) Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o cualquier persona autorizada por las autoridades fiscales.

e) Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural reconocido se destinen a la exhibición pública en forma permanente.

f) Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

1 El IVA sustituyó a una multiplicidad de impuestos, al considerarse que los diferentes objetos quedaban englobados en un gravamen mucho más general; el propósito era generar mayor claridad y simplificación. El listado de impuestos a los que sustituyó se encuentra en el artículo Segundo Transitorio de dicho ordenamiento y son: 1. Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, 2. Ley de Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes, 3. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombra Tapetes y Tapices, 4. Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama, 5. Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camione Ensamblados, 6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el Benzol, Toluol, Xilol y Naftas de Alquitrán de Hulla destinados al consumo interior del país, 7. Ley del Impuesto a la Producción del Cemento, 8. Ley del Impuesto sobre Cerillos Fósforos, 9. Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras Pulidoras, 10. Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule, 11. Ley del Impuesto a las Empresas que explotan Estaciones d Radio o Televisión, 12. Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para uso de Gas Licuado de Petróleo, 13. Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal, 14. Ley Federal d Impuesto sobre Portes y Pasajes, 15. Decreto relativo al impuesto del 10% sobre las entradas brutas de los Ferrocarriles, 16 Decreto que establece un impuesto sobre Uso de Aguas de Propiedad Nacional en la Producción de Fuerza Motriz, 17. Ley de Impuesto sobre la Explotación Forestal y 18. Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.

2 Consideramos que el sistema fiscal debe analizarse como tal y no con base en un tributo de manera aislada. De esta forma, creemos que es posible contar con un Impuesto al Valor Agregado que, de la mano principalmente del Impuesto sobre la Renta, resulte en un nivel de gravamen que, además de eficiente, resulte equitativo o, incluso, redistributivo.

3 El problema es que los regímenes especiales aumentan la complejidad del impuesto y benefician a todos los sectores (no solo a los que se busca proteger).

4 Según un estudio del CIDE, la evasión fiscal del IVA en 1996 fue de aproximadamente 60%, lo que equivale a cerca de dos puntos porcentuales del PIB, o 60 000 millones de 1997. Véase Fausto Hernández Trillo, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán "Los impuestos en México: ¿Quién los paga y cómo?",CIDE, disponible en: http://www.oocities.org/mx/gunnm_dream/impuestos.pdf; http://www.presupuestoygastopublico.org/documentos/incidencia_ingreso/Folleto_Impuestos_Mexico.pdf

5 Desgraciadamente, es una práctica común en México contratar servicios sin factura, lo que resulta en la evasión del ISR (por parte del prestador del servicio o el que enajena el bien) y el IVA (por parte del consumidor). Una posible solución a este problema consiste en buscar esquemas en los que las personas físicas perciban un beneficio económico que los lleve a solicitar comprobantes fiscales. Véase Alil Álvarez Alcalá, "Tax Compliance: A Proposal for Mexico", 2002, inédito.

6 Hasta 2014, había una tasa general de 16% y una tasa en la región fronteriza de 11%.

7 *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, art. 1º.

8 Se ha comprobado, mediante estudios de economía del comportamiento (*Behavioral Economics*) relacionados con la prominencia, que incluir el impuesto en el precio genera mayor respuesta del consumidor en relación con la que se genera si no se incluye. Por tanto, la demanda se reduce más cuando el impuesto se incluye en el precio. Véase Alil Álvarez Alcalá, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Tirant lo Blanch, México, 2014, p. 54.

9 De acuerdo con el art. 1-A de la LIVA, se podrá autorizar en el Reglamento de la LIVA una retención menor.

10 En términos del art. 1-A de la LIVA, hay ocasiones en que la persona a la que se le traslada el impuesto tiene la obligación de retenerlo y enterarlo al fisco. Por ejemplo, si una persona física le presta servicios a una persona moral, dicha persona física le traslada el IVA a la persona moral. Esta tiene la obligación de retener parte de ese impuesto y enterarlo.

11 *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, art. 5°, fracc. V.

12 Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores entrará en vigor un año después de que se hayan publicado en el *Diario Oficial de la Federación* las reglas sobre certificación a que se refiere el art. 28-A, de acuerdo con el artículo segundo de las Disposiciones Transitorias para 2014 de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

13 *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, art. 5-D. Por regla general, con excepción de los casos señalados en los arts. 5-E, 5-F y 3 del mismo ordenamiento.

14 A excepción de la importación de bienes tangibles.

15 Esta sección tiene como base una entrevista realizada a Eduardo Revilla el 26 de noviembre de 2009.

16 Se exceptúa expresamente a los jugos, pues con anterioridad a esa disposición se consideraba que sí debían gravarse a la tasa de 0% por ser alimentos.

17 Regla I.4.2.5. Para los efectos del art. 2o.-A, fracc.I, incisos a) y b), numeral 6 de la LIVA, se consideran pequeñas especies los animales pequeños, como aves, peces, reptiles, hurones, conejos, ratones, ratas, jerbos, hámsteres, cobayos y chinchillas, entre otros. No quedan comprendidos en esta categoría las aves de corral ni los animales grandes, como el ganado vacuno, ovino, porcino, caprino y equino, entre otros, que se utilizan comúnmente en actividades de producción o de trabajo. Regla I.4.2.5. Para los efectos del art. 2o.-A, fracc. I, incisos a) y b), numeral 6 de la LIVA, se consideran pequeñas especies los animales pequeños, como aves, peces, reptiles, hurones, conejos, ratones, ratas, jerbos, hámsteres, cobayos y chinchillas, entre otros. No quedan comprendidos en esta categoría las aves de corral ni los animales grandes, como el ganado vacuno, ovino, porcino, caprino y equino, entre otros, que se utilizan comúnmente en actividades de producción o de trabajo.

18 El art. 10-A del Reglamento de la LIVA señala:
Para efectos del artículo 2o.-A, fracción I, último párrafo de la Ley, se considera que no son alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, los siguientes:
I. Alimentos envasados al vacío o congelados;
II. Alimentos que requieran ser sometidos a un proceso de cocción o fritura para su consumo, por parte del adquirente, con posterioridad a su adquisición;
III. Preparaciones compuestas de carne o despojos, incluidos tripas y estómagos, cortados en trocitos o picados, o de sangre introducidos en tripas, estómagos, vejigas, piel o envolturas similares, naturales o artificiales, así como productos cárnicos crudos sujetos a procesos de curación y maduración;
IV. Tortillas de maíz o de trigo, y
V. Productos de panificación elaborados en panaderías resultado de un proceso de horneado, cocción o fritura, inclusive pasteles y galletas, aun cuando estos últimos productos no sean elaborados en una panadería.

19 Extracto del inc. *e)* de la fracc. I del art. 2-A.

20 Extracto del inc. *g)* de la fracc. I del art. 2-A.

21 En este sentido, la fracc. II del art. 2-A de la LIVA señala:
II. La prestación de servicios independientes:
a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
b) Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.
c) Los de pasteurización de leche.
d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
e) Los de despepite de algodón en rama.
f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
g) Los de reaseguro.
h) Los de suministro de agua para uso doméstico.

22 Son los referidos en los incisos *e)* y *g)* de la fracc. I del art. 2-A.

23 Esta tasa de 0% es permitida por el art. XVI del GATT.

24 No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos, de acuerdo con el art. 15 de la LIVA.

25 Máximo permitido por el art. 41, fracc. VI, de la LIVA, que se refiere a la coordinación fiscal.

26 Esta exención no es aplicable de acuerdo con el propio art. 15: "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."

27 Esta limitante entrará en vigor un año después de que se hayan publicado en el *Diario Oficial de la Federación* las reglas sobre certificación a que se refiere el citado art. 28-A de la LIVA, de acuerdo con el artículo segundo de las Disposiciones Transitorias para 2014 de la LIVA.

28 Esta disposición es importante para no contradecir lo acordado por México como miembro de la Organización Mundial de Comercio

en lo referente al principio de trato nacional. Este principio significa que no debe darse mejor trato a los nacionales que a los extranjeros en circunstancias similares.

Autoevaluación

1. **¿Qué tasas hay en el IVA?**

   Hay tasas de 16% y de 0%.

2. **¿Cuál es la diferencia entre la tasa de 0% y los bienes exentos?**

   En la tasa de 0% el impuesto sí se causa, pero a la tasa de 0%. El hecho de que se cause hace posible el acreditamiento.

3. **Mencione tres requisitos del acreditamiento.**

   a) Que el contribuyente sea el causante del impuesto; *b)* que el gasto sea deducible para efectos del ISR, y *c)* que el IVA se traslade en forma expresa y por separado.

4. **Mencione cuándo se considera que una venta se da en territorio nacional.**

   a) Cuando el bien está en territorio nacional al efectuarse el envío al adquirente; *b)* si no hay envío, cuando la entrega material del bien se hace en el país, y *c)* si son bienes sujetos a matrícula, siempre que el enajenante resida en México.

5. **Dé un ejemplo de bienes que se gravan a tasa de 0%.**

   Los frijoles en lata.

6. **El consumo en un restaurante, ¿es compra de comida gravada a la tasa de 0% o la prestación de un servicio gravado al 16%?**

   Es un servicio gravado al 16%.

7. **Proporcione un ejemplo de servicios exentos.**

   Los servicios médicos.

8. **¿Los salarios son objeto del IVA?**

   No, con fundamento en lo previsto por los arts. 1° y 14 de la LIVA.

9. **¿Los servicios personales independientes son objeto del IVA?**

   Sí, según el art. 1° de la LIVA, que señala en la fracc. II que están obligados al pago del impuesto las personas que presten servicios personales independientes.

10. **Dé un ejemplo de una importación exenta.**

    La de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.

Capítulo

11

Comercio exterior

Sumario

En este capítulo se estudiará el comercio exterior, que se refiere básicamente al régimen relativo a la entrada y salida de mercancías del territorio nacional. Se enfatizará que esta actividad, en nuestro país, puede resultar en la generación de impuestos y cuotas compensatorias, conceptos que constituyen créditos fiscales, aunque solo los impuestos son contribuciones (las cuotas compensatorias son aprovechamientos).

Se estudiará cómo esa materia está reservada al ámbito federal, por disposición expresa del art. 131 de la Constitución federal y tomando en cuenta la limitante a las entidades federativas incluida en el art. 117 del mismo ordenamiento. Asimismo, se verificará que la actividad es regulada por la propia Constitución, la *Ley de Comercio Exterior*, la *Ley Aduanera* y la *Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación*.

Se estudiarán las funciones básicas que la *Ley Aduanera* prevé para la Secretaría de Economía y que se relacionan con la clasificación arancelaria, las restricciones no arancelarias (barreras a la entrada y salida de productos distintas a los aranceles), la regulación del origen de las mercancías (para determinar si les corresponde o no un trato preferencial), así como lo relativo a la imposición de cuotas compensatorias (generadas para contrarrestar prácticas desleales de comercio, como la subvención y discriminación de precios).

Al analizar la *Ley Aduanera* se abordarán los distintos regímenes aduaneros y la definición de despacho aduanero, que son los procedimientos y formalidades que se siguen ante la aduana para permitir la entrada y salida de bienes del territorio nacional. Por último, se examinará el valor en aduanas como un monto que debe acercarse lo más posible al valor de mercado de los bienes que ingresan o salen del territorio.

Introducción

El estudio del comercio internacional o comercio exterior se refiere al régimen tributario y regulatorio relativo a la entrada y salida de mercancías del territorio nacional (básicamente,

importación y exportación) y a las actividades relacionadas con esas operaciones.

El gravamen que se aplica a la entrada de mercancías a territorio nacional constituye uno de los supuestos de tributación más antiguos no solo en México, sino prácticamente en todo el mundo. Desde que surge el intercambio comercial de las naciones ha existido este tipo de cargas que, para algunos países, son simplemente aranceles (*tariff duties*) y, para otros, impuestos. En México, el paso de mercancías a través de nuestras fronteras se considera un supuesto de causación de impuestos y también puede resultar en el pago de cuotas compensatorias (ambos conceptos son créditos fiscales, pero los segundos tienen el carácter de aprovechamientos). Siguiendo la práctica internacional, en nuestro país los impuestos generales de importación o exportación también se conocen como *aranceles*.[1]

La historia del comercio exterior se basa en la dicotomía que generan los Estados al propiciar la entrada solo de aquellos bienes que no se producen en su territorio (protegiendo así a los productores nacionales) e impulsar la exportación de la mayor cantidad de mercancías para inyectar divisas a su economía. Por ello, la existencia tradicional de aranceles elevados en una ley interna, más que tener fines recaudatorios, busca levantar verdaderas barreras arancelarias que impidan la importación de bienes.

Además, los Estados han construido barreras no arancelarias con la misma finalidad, como los permisos de importación o autorizaciones previas, los cupos, la creación artificiosa de bases gravables elevadas que inciden en la valoración aduanera (como los precios oficiales) y los requisitos de desempeño o tratos discriminatorios (como la prohibición de deducir fiscalmente mercancías o activos extranjeros), entre otros.

De ahí que la apertura comercial por medio de mecanismos de organización multilaterales (Organización Mundial de Comercio [OMC], Mercosur, Unión Europea, TLCAN) o de acuerdos bilaterales de libre comercio busque no solo disminuir la tasa de los aranceles de los productos producidos y exportados hacia el territorio de la contraparte, sino reducir las barreras no arancelarias e implementar principios de protección y tratamientos preferenciales, como el "trato nacional" (no discriminación) y la cláusula de "nación más favorecida".

A mediados de la década de 1980, México decidió cambiar su política de sustitución de importaciones, que había iniciado tras la Segunda Guerra Mundial, por una apertura gradual de la economía, ingresando entonces en el Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio (GATT, hoy OMC). En la década de 1990 México firmaría el Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN) con Estados Unidos y Canadá, y poco después acuerdos similares con la Unión Europea, Centro y Sudamérica y Asia. El resultado, a 20 años de liberalización o globalización, es que hoy contamos con una de las economías más abiertas.

Con la integración de los tratados de libre comercio a nuestro sistema jurídico, además de los

principios de no discriminación mencionados, se han incorporado disciplinas sobre certificación y reglas de origen, valoración aduanera, armonización de clasificaciones arancelarias, así como esquemas sancionatorios contra las prácticas desleales de comercio.[2]

El objetivo fundamental de un acuerdo de libre comercio es reducir recíprocamente las tasas arancelarias de los bienes producidos o transformados en el territorio de las partes (es decir, que cumplan con las reglas de origen), para lo cual los países deben utilizar el mismo sistema de clasificación arancelaria y valoración aduanera. Los bienes susceptibles de obtener la preferencia arancelaria otorgada por el tratado deben importarse de manera conjunta con un certificado de origen expedido por el fabricante o exportador del bien.

En el ámbito interno, el comercio exterior se regula por medio de distintos ordenamientos jurídicos como la Constitución federal, la *Ley Aduanera*,[3] la *Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación*[4] y la *Ley de Comercio Exterior*. Se trata, como sucede en el ámbito internacional, de una materia federal o reservada al gobierno central; la Constitución, en su art. 117, prohíbe a las entidades federativas gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, mientras que en el art. 131 se señala que es facultad exclusiva de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten. La idea es que se regule la entrada y salida de bienes del país pero que no haya restricciones, como en el pasado, al libre tránsito de mercancías entre los estados.

A continuación se citan los artículos constitucionales referidos:

> **Artículo 117**. Los Estados no pueden, en ningún caso: [...]
>
> IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.
>
> V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.
>
> VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.
>
> VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.
>
> **Artículo 131**. Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.
>
> El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en

beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.[5]

Ley de Comercio Exterior

De conformidad con la apertura comercial señalada, la *Ley de Comercio Exterior* (LCE), reglamentaria del art. 131 constitucional, establece[6] que su objeto es "regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales del comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población". La autoridad encargada de aplicarla e interpretarla es la Secretaría de Economía. La LCE regula las facultades del Ejecutivo Federal y de dicha secretaría en la materia y se refiere, en particular, a los conceptos siguientes:

a) Clasificaciones arancelarias

b) Prácticas desleales de comercio

c) Regulaciones no arancelarias

d) Reglas de origen

a) Clasificaciones arancelarias

La clasificación arancelaria consiste en determinar cuál es la fracción arancelaria aplicable a cada bien existente en el mercado y que es susceptible de ser importado o exportado,[7] para lo cual se otorga un código numérico de ocho dígitos a cada bien, correspondiendo los dos primeros números al "capítulo", los dos siguientes a la "partida", los dos siguientes a la "subpartida" y el último par a la "fracción arancelaria". Definir la clasificación arancelaria de una mercancía es un asunto complejo, ya que constantemente se producen nuevos bienes que no encuadran en una clasificación previa; asimismo, existen artículos que pueden ubicarse en más de una fracción arancelaria por compartir características de varias clasificaciones (como sucedió, por ejemplo, cuando se produjo un aparato con funciones de telefonía, reproductor MP3 y agenda electrónica), por lo que los países suelen pactar las fracciones arancelarias en tratados e instituciones internacionales (como la OMC) a fin de que coincidan a nivel mundial.

Ejemplo:

Una persona va a importar pantalones de lana. Para determinar cuál es su clasificación, tendrá que buscar en la nomenclatura de la tarifa del impuesto general de importación, en

primer término, el Capítulo de Prendas y Complementos de Vestir (capítulo 61). Posteriormente, debe buscar en él la partida donde se ubiquen los pantalones, que es la 6104 (Trajes sastre, conjuntos, chaquetas [sacos], vestidos, faldas, faldas pantalón, pantalones largos, con peto, de tirantes o cortos [excepto los de baño], de punto, para mujeres y niñas). Una vez ubicados el capítulo y la partida, deberá ubicar –entre los bienes mencionados– el más específico, para encontrar que los pantalones de lana están en la subpartida 6104.61 y que, por tratarse del único bien clasificado bajo esa subpartida, le corresponde la fracción 01. Así, la importación de esos bienes tendrá como clasificación arancelaria la 6104.61.01.

Los problemas de clasificación arancelaria se suscitan cuando un mismo bien puede ubicarse en dos o más clasificaciones, como sucede con ciertos productos químicos o con máquinas multifuncionales. Por ejemplo, un reloj despertador eléctrico tiene la clasificación 9103.10.01, mientras que un radio con reloj podría clasificarse con el número 8527.19.99. La dificultad surgiría al tratar de definir la función principal de un aparato que puede ser un radio e incluir la función de despertador, o la de un despertador que puede operar con señales de radio.

La *Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación* (LIGIE) contiene un catálogo de fracciones arancelarias por cada tipo de bien susceptible de importarse y la tasa impositiva (o arancel) aplicable a cada una de ellas. Por otra parte, hay que señalar que el objetivo de los tratados de libre comercio es, primordialmente, reducir las tasas aplicables al comercio entre los países firmantes, las cuales están contenidas, en nuestro caso, en la ley citada.

Obviamente, los importadores tienen incentivos para modificar (en forma indebida) la fracción arancelaria que corresponda a un bien determinado, a fin de pagar menos aranceles o evitar la aplicación de una restricción no arancelaria. Para evitar esto, las autoridades poseen facultades relativas a la supervisión de la fracción arancelaria seleccionada y la modificación de la misma, si así correspondiera.

b) Prácticas desleales de comercio

El art. 3°, fracc. III, de la LCE define a las cuotas compensatorias como "aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la presente Ley".

De acuerdo con el art. 28 de la misma ley, la discriminación de precios y la subvención en el país de origen son prácticas desleales de comercio que podrían ser castigadas con la imposición de una cuota compensatoria, en caso de haber causado daños a una rama de la producción nacional de mercancías idénticas o similares.

Según el art. 30 de la LCE: "La importación en condiciones de discriminación de precios consiste en

la introducción de mercancías al territorio nacional a un precio inferior a su valor normal." Por otra parte, la subvención en el país de origen, en términos del art. 37 de la misma ley, es:

> I. La contribución financiera que otorgue un gobierno extranjero, sus organismos públicos o mixtos, sus entidades, o cualquier organismo regional, público o mixto constituido por varios países, directa o indirectamente, a una empresa o rama de producción o a un grupo de empresas o ramas de producción y que con ello se otorgue un beneficio;
>
> II. Alguna forma de sostenimiento de los ingresos o de los precios y que con ello se otorgue un beneficio.

Debe tomarse en cuenta que los conceptos descritos son producto de acuerdos alcanzados a nivel internacional, sobre todo por medio de la OMC. En el vocabulario de esta organización, las subvenciones generan la imposición de *countervailing duties* y la discriminación en precios ocasiona la aplicación de *antidumping duties*.[8] Los primeros pretenden contrarrestar medidas tomadas por los gobiernos; los segundos, la discriminación de precios generada por los particulares.

En México, los dos conceptos se engloban y combaten por medio de cuotas compensatorias, las cuales son permitidas por la OMC siempre que se cumpla con las condiciones señaladas: *a)* que el producto sea subvencionado por el gobierno o que se discrimine en precios, y *b)* que se ocasione un daño a la producción nacional.[9]

Debe recordarse, además, que las cuotas compensatorias son un aprovechamiento y no gozan de las garantías constitucionales previstas por el art. 31, fracc. IV (por no ser contribuciones). En este sentido, es interesante la lectura de la jurisprudencia siguiente:

> CUOTAS COMPENSATORIAS. NO SON CONTRIBUCIONES EN VIRTUD DE QUE RESULTAN DE UN PROCEDIMIENTO EN QUE SE OYE A LOS INTERESADOS Y NO SON UNA EXPRESIÓN DE LA POTESTAD TRIBUTARIA. De lo dispuesto en el contexto normativo que rige el establecimiento de las cuotas compensatorias para contrarrestar las importaciones realizadas en condiciones de "dumping", se advierte que la atribución que al respecto se confiere a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial [actualmente Secretaría de Economía], no es una expresión de la potestad tributaria conferida al Congreso de la Unión, a las Legislaturas Locales, ni al presidente de la República al tenor del artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que se haya condicionada al desarrollo de un procedimiento en el que se escuche a las partes que puedan verse afectadas con su determinación así como al acreditamiento de que las importaciones incurrieron en práctica desleal y causaron o amenazaron causar daño a la producción nacional; además existe la posibilidad de que aun cuando se reúnan estos elementos, la autoridad se abstenga de instituir dichas cuotas, si los exportadores extranjeros asumen el compromiso de revisar sus precios o el nivel de sus exportaciones a México. Por tanto, es patente que las cuotas no tienen la naturaleza jurídica propia de una contribución, dado que ésta constituye una manifestación de la potestad tributaria del Estado.
>
> Novena época, Segunda Sala, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XVI, Noviembre de 2002, Tesis de jurisprudencia 2a./J 120/2002, p. 208.

c) Regulaciones no arancelarias

Son requisitos –más allá del pago de la tasa o el monto de la misma– que deben cumplirse a fin de introducir bienes a un país determinado (por ejemplo, en materia de salubridad, los permisos sanitarios o fitosanitarios), o bien, reglas de mercado (para identificar un producto o sus

ingredientes) o permisos de otras autoridades (la importación de armas), etcétera.

d) Reglas de origen

Los tratados de libre comercio han generado otra forma de abuso por parte de algunos contribuyentes: la modificación del lugar de origen de la mercancía, a fin de obtener indebidamente beneficios de esos acuerdos. Para tales efectos, los tratados tienen reglas muy claras acerca de cuándo una mercancía se considera originaria de cierta región e incluyen la exigencia de contar con "certificados de origen", a fin de proporcionarle la preferencia arancelaria.

El importador debe demostrar con un certificado el origen de una mercancía para obtener un trato preferencial, por ser esta originaria de un país con el que se tenga firmado un acuerdo de libre comercio o para no aplicar cuotas compensatorias en mercancías de algunas regiones.

Ley Aduanera

La *Ley Aduanera* regula "la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías" (art. 1º). Las funciones relativas a la entrada y salida de bienes del país corresponden a las aduanas, de acuerdo con el art. 3° de dicha ley, y se realizan por medio de lo que se conoce como *despacho aduanero.*

La *Ley Aduanera* incluye tres de los elementos esenciales de los impuestos al comercio exterior: los sujetos, el objeto y la base gravable. También incluye la época de pago (considerado elemento esencial por jurisprudencia de la SCJN). El otro elemento, la tasa o arancel, está contenido –como vimos– en la LIGIE, dependiendo de la clasificación arancelaria del bien.

Los sujetos serán los importadores o los exportadores, en tanto que el objeto será la introducción o extracción de bienes del territorio nacional; cabe aclarar que actualmente no existen aranceles a la exportación (que sí genera el IVA a la tasa de 0%, lo cual es una forma de incentivar dicha actividad).

La base gravable de la importación es lo que se conoce como *valoración aduanera*. Con su incorporación al GATT (hoy, OMC), México introdujo en los arts. 64 a 78-C de la *Ley Aduanera* los principios y reglas del Código de Valoración Aduanera del GATT, que sustituyó al llamado *Código de Bruselas*. A diferencia de este último, el Código de Valoración Aduanera elimina la posibilidad de que los países establezcan valores o precios oficiales a fin de incrementar artificiosamente la base gravable, para establecer como regla principal de valoración el "precio pagado o por pagar" de los bienes importados. Esto se conoce como *valor en aduana de las mercancías*.

Evidentemente, los importadores tienen incentivos para subvalorar los bienes (señalar un valor

menor en aduanas a efecto de pagar menos aranceles), por lo que la determinación del valor en la aduana se sujetará a ciertos ajustes para evitar que aquellos reduzcan o erosionen la base gravable. Así, por ejemplo, al precio pagado o por pagar que aparece en la factura deberá sumarse el monto debido a las comisiones de venta que el importador pagó al exportador, los costos de empaque o embalaje, los gastos de transporte hasta el punto de entrada a territorio nacional y otros que hubieren sido cubiertos por el importador (art. 65, *Ley Aduanera*); pero no incluye gastos como los de instalación, armado o montaje o la asistencia técnica pagada por el importador que se realicen después de la importación (art. 66).

La idea fundamental del concepto *valor en aduana* es gravar los bienes a precios de libre mercado, por lo que si existen causas para dudar del valor declarado por el importador, como sería una vinculación entre él y el exportador que pudiera generar una subvaloración, la *Ley Aduanera*, en concordancia con los principios de la OMC, faculta a las autoridades aduaneras a determinar este valor siguiendo, en orden sucesivo, estos métodos (art. 71):

> Cuando la base gravable del impuesto general de importación no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mercancías importadas en los términos del artículo 64 de esta Ley, o no derive de una compraventa para la exportación con destino a territorio nacional, se determinará conforme a los siguientes métodos, los cuales se aplicarán en orden sucesivo y por exclusión:
>
> I. Valor de transacción de mercancías idénticas, determinado en los términos señalados en el artículo 72 de esta Ley.
>
> II. Valor de transacción de mercancías similares, determinado conforme a lo establecido en el artículo 73 de esta Ley.
>
> III. Valor de precio unitario de venta determinado conforme a lo establecido en el artículo 74 de esta Ley.
>
> IV. Valor reconstruido de las mercancías importadas, determinado conforme a lo establecido en el artículo 77 de esta Ley.
>
> V. Valor determinado conforme a lo establecido en el artículo 78 de esta Ley.
>
> Como excepción a lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo el orden de aplicación de los métodos para la determinación del valor en aduana de las mercancías, previstos en las fracciones III y IV de este artículo, se podrá invertir a elección del importador.

En esta materia se siguen principios similares a los de los precios de transferencia en el ISR, el cual establece que las partes relacionadas deben operar a precios de mercado para no distorsionar artificiosamente el monto de los ingresos o deducciones.

Existen ciertos conceptos básicos que deben definirse para entender la legislación aduanera:

Regímenes aduaneros: hay regímenes aduaneros definitivos y temporales de importación y exportación. El régimen definitivo de importación tiene lugar cuando se introduce una mercancía para que permanezca en este país; en el temporal, la mercancía estará por un tiempo limitado. Por tanto, en este último no se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias en términos del art. 104 de la *Ley Aduanera*. También existe el régimen de depósito fiscal,[10] tránsito de mercancías, elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado,[11] así como el de recinto

fiscalizado estratégico.[12]

El art. 90 de la *Ley Aduanera* prevé los regímenes siguientes:

A. Definitivos.
   I. De importación.
   II. De exportación.
B. Temporales.
   I. De importación.
      a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.
      b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
   II. De exportación.
      a) Para retornar al país en el mismo estado.
      b) Para elaboración, transformación o reparación.
C. Depósito Fiscal.
D. Tránsito de mercancías.
   I. Interno.
   II. Internacional.
E. Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.
F. Recinto fiscalizado estratégico.

Agentes aduanales y representantes legales

Los trámites relacionados con la importación y exportación de mercancías pueden ser promovidos directamente por los importadores y exportadores, o bien, utilizando los servicios de agentes aduanales (art. 40, *Ley Aduanera*).

De acuerdo con el art. 159 de la *Ley Aduanera*, el agente aduanal es "la persona física autorizada por el Servicio de Administración Tributaria, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en esta Ley". Dicho agente es responsable de la veracidad y exactitud de los datos y la información suministrados, así como de la determinación del régimen aduanero de las mercancías y de su correcta clasificación arancelaria; además, debe asegurarse de que el importador o exportador cuente con los documentos que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que en materia de regulaciones y

restricciones no arancelarias rijan para dichas mercancías.

Las personas morales que promuevan el despacho de mercancías sin intervención de un agente aduanal tienen la obligación de hacerlo por medio de su representante legal, quien es responsable solidario por las contribuciones o aprovechamientos que cause la introducción o extracción de bienes al país. Este representante legal debe reunir los requisitos siguientes (de acuerdo con el art. 40 de la *Ley Aduanera*):

a) Ser persona física y estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

b) Ser de nacionalidad mexicana.

c) Acreditar la existencia de una relación laboral con el importador o exportador.

d) Acreditar experiencia o conocimientos en materia de comercio exterior.

Despacho aduanero

La *Ley Aduanera*, en su art. 35, define el despacho aduanero como

> el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar ante la aduana las autoridades aduaneras y quienes introducen o extraen mercancías del territorio nacional, ya sea los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes aduanales, empleando el sistema electrónico aduanero.

Dicho en forma muy sencilla, el despacho aduanero "es el procedimiento administrativo que debe seguirse para importar o exportar, en todas sus formas".[13]

Dicho procedimiento se inicia con la presentación de una declaración en el sistema electrónico aduanero al que se anexan documentos, incluyendo los que comprueban, si es el caso, el cumplimiento de obligaciones extrafiscales a las que eventualmente esté sujeta la entrada o salida de mercancías. Sigue con la aceptación de la declaración (validación) por parte de la aduana; continúa con el pago de gravámenes, si es el caso, y termina con el retiro de las mercancías. La declaración que se presenta ante la aduana recibe el nombre de *pedimento*. El art. 36 de la *Ley Aduanera* señala que los importadores y exportadores están obligados a presentar un pedimento mediante el sistema electrónico aduanero, en los términos y condiciones que establezca el SAT mediante reglas, empleando la firma electrónica avanzada o el sello digital, y deberán proporcionar una impresión del pedimento con la información correspondiente, el cual llevará impreso el código de barras.

Una vez elaborado el pedimento y efectuado el pago de contribuciones y cuotas compensatorias (en su caso), determinadas por el interesado, se presentan las mercancías junto con el pedimento ante la autoridad aduanera y se activa el mecanismo de selección automatizado, mediante el cual se define si

debe realizarse el reconocimiento aduanero de dichas mercancías.

> En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal.
>
> Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, o el resultado del mecanismo de selección automatizado determina que no debe practicarse el reconocimiento aduanero, se entregarán éstas de inmediato.[14]

En síntesis, el despacho aduanero en México se realiza por medio de sistemas automatizados y las mercancías se sujetan a un reconocimiento aduanero.

1 En términos del art. 12 de la *Ley de Comercio Exterior*, se entiende por aranceles las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación, los cuales pueden ser *Ad valorem* (cuando se expresen en términos porcentuales del valor en aduana de la mercancía), Específicos (cuando se expresen en términos monetarios por unidad de medida) y Mixtos.

2 Todos estos conceptos se explicarán más adelante.

3 Se refiere al sujeto, objeto, base y época de pago.

4 Contiene las tasas. Esa tasa se conoce como la Tarifa del Impuesto General de Importación (TIGI).

5 Esta aprobación se da, año con año, mediante la aprobación de la Ley de Ingresos.

6 *Ley de Comercio Exterior*, art. 1º.

7 La fracc. XX del art. 103 del CFF señala que se presume cometido el delito de contrabando cuando se: "Declare inexactamente la descripción o clasificación arancelaria de las mercancías, cuando con ello se omita el pago de contribuciones y cuotas compensatorias, salvo cuando el agente o apoderado aduanal hubiesen cumplido estrictamente con todas las obligaciones que les imponen las normas en materia aduanera y de comercio exterior."

8 Paul Stephan *et al*., *International Business and Economics: Law and Policy*, 3a. ed., LexisNexis, Danvers, 2004, p. 856.

9 México introdujo a partir de 1993 cuotas compensatorias aplicables a mercancías que provenían de China. Fue una medida unilatera por parte de México, pues China no era parte del GATT. Sin embargo, a partir de diciembre de 2001 el país asiático se incorporó a la OMC, lo que llevó a México a realizar reservas al Protocolo de Adhesión de China a dicho organismo para poder continuar con la aplicación de las cuotas compensatorias. Posteriormente, en 2008 ambas naciones celebraron el Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República Popular de China en Materia de Medidas de Remedio Comercial, en el qu acordaron que se reducirían paulatinamente las cuotas compensatorias que México aplicaba a las mercancías procedentes de China hasta su eliminación en 2011. El 12 de diciembre de 2011 se eliminaron dichas cuotas, dejando únicamente la aplicación de aranceles que se imponen a las mercancías que proceden de países con los que México no ha negociado la desgravación en un tratado de libre comercio. Lo anterior no exime a México de imponer cuotas compensatorias a países, incluso a China, que pretendan introduci mercancías a territorio nacional mediante prácticas desleales de comercio.

10 En términos del art. 110 de la *Ley Aduanera*, el régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la *Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito* y que además sean autorizados para ello por las autoridades aduaneras.

11 En términos del art. 135 de la *Ley Aduanera*, el régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, con el fin de ser retornadas al extranjero o exportadas, respectivamente. El art. 14 señala que los recintos fiscales son los lugares donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas. El SAT podrá otorgar concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías, en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales, en cuyo caso se denominarán *recintos fiscalizados concesionados*.

12 De acuerdo con el art. 135-D, el régimen de recinto fiscalizado estratégico consiste en la introducción, por tiempo limitado, de mercancías extranjeras, nacionales o nacionalizadas, a los recintos fiscalizados estratégicos, para ser objeto de manejo, almacenaje, custodia, exhibición, venta, distribución, elaboración, transformación o reparación. Según el art 14-D de la misma ley, las personas que tengan el uso o goce de un inmueble, dentro de la circunscripción de cualquier aduana, podrán solicitar al SAT la habilitación de dicho inmueble para la introducción de mercancías bajo el régimen de recinto fiscalizado estratégico y la autorización para su administración. El inmueble habilitado se denominará *recinto fiscalizado estratégico*.

13 Enrique González Enríquez y Jorge Enrigue Loera, "El despacho aduanero", en Jorge Alberto Moreno y Carlos Manuel Pér Munguía (coords.), *Comercio exterior en México. Aspectos prácticos, realidad y retos actuales*, NYCE, México, 2009, p. 115.

14 *Ley Aduanera*, art. 43.

Autoevaluación

1. **¿En qué ordenamientos se regula la materia aduanera?**

   En la Constitución federal, la *Ley de Comercio Exterior*, la *Ley Aduanera* (que regula el sujeto, el objeto y la base) y la *Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación*.

2. **¿Qué es el despacho aduanero?**

   Es el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo.

3. **¿Qué es un agente aduanal?**

   El agente aduanal es, de acuerdo con el art. 159 de la *Ley Aduanera*, "la persona física autorizada por el Servicio de Administración Tributaria, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros".

4. **¿Qué es la subvaloración aduanera?**

   Los contribuyentes tienen incentivos para subvalorar las mercancías a fin de reducir la base gravable. En consecuencia, hay una serie de reglas para controlar la subvaloración. Por ejemplo, establecer que algunos de los costos relacionados con la importación del bien son parte del precio y, por tanto, constituyen el valor de la mercancía.

5. **¿Cuándo procede la aplicación de cuotas compensatorias?**

   a) Cuando el producto sea subvencionado por el gobierno o se discrimine en precios y b) cuando se ocasione un daño a la producción nacional.

6. **¿Existen aranceles a la exportación?**

   No, el objetivo es incentivarla.

7. **Señale el procedimiento a seguir para importar o exportar sin la utilización del servicio de un agente aduanal.**

   Deben hacerlo mediante un representante legal que se registre ante el SAT como tal y cumpla con los requisitos específicos que indica la ley; un ejemplo de requisito es que exista una relación laboral entre el representante y el importador o exportador.

8. **¿Qué es un certificado de origen?**

   Como su nombre lo indica, es un documento que hace constar el origen de una mercancía. Es necesario presentarlo ante la aduana a fin de obtener una preferencia arancelaria.

9. **¿Qué es la clasificación arancelaria?**

   La clasificación arancelaria determina cuál es la fracción arancelaria aplicable a cada bien existente en el mercado que es susceptible de ser importado o exportado.

Capítulo

12

Contribuciones locales

Sumario

En este capítulo se hará una breve referencia a las contribuciones locales. Se recordará que según el art. 31, fracc. IV, constitucional, las contribuciones deben beneficiar a los tres niveles de gobierno: la Federación, los estados y los municipios; sin embargo, solo los dos primeros pueden establecerlas, aunque algunas de ellas deben beneficiar exclusivamente a los municipios. Se explicará que las potestades tributarias de la Federación y las entidades federativas coinciden, excepto en lo que concierne a las facultades exclusivas de aquella o las prohibiciones expresas a estas; esa coincidencia tiene su fundamento legal en el art. 73, fracc. VII, de la Constitución, en el caso de la Federación, y en el art. 124 cuando se trata de las entidades federativas.

Se comentará que el diseño constitucional podría dar lugar a escenarios de doble tributación y de competencia fiscal entre las distintas entidades federativas; sin embargo, se indicará también que esta situación no ocurre en México debido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, en el que los estados, por regla general, ceden sus facultades tributarias a la Federación a cambio de participaciones. Se hará referencia al art. 41 de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* (LIVA), el cual señala qué supuestos no pueden gravar las entidades si desean celebrar acuerdos de coordinación. Una vez establecido lo anterior, se estudiarán cinco contribuciones locales. Las primeras dos, el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI) y el Predial, son, en todos los estados, contribuciones que se destinan a las haciendas municipales por disposición constitucional, de acuerdo con el art. 115 de la Constitución federal; las otras tres: Impuesto sobre Nóminas, sobre Espectáculos Públicos y sobre Hospedaje, se prevén para cada entidad federativa.

Se señalará que el ISAI se causa por la adquisición de inmuebles y que este concepto es muy amplio; su base es el valor que resulte mayor entre el de adquisición, el catastral o el comercial (el de avalúo). En relación con el Impuesto Predial, se indicará que aunque las autoridades envían al contribuyente una boleta que incluye una propuesta de pago, el causante la puede autodeterminar. Respecto del Impuesto sobre Nóminas, que causan los empleadores por pago de salarios, entre otros temas se comentará la tasa, que es de 3% en el Distrito Federal. En cuanto al Impuesto sobre Espectáculos, se observará que el art. 41 de la LIVA establece una tasa máxima de 8% y se impone sobre los conceptos permitidos en términos del Sistema de Coordinación Fiscal. Por último, del

Impuesto sobre Hospedaje, se analizará cómo se basa en la autorización otorgada por el mismo artículo; al igual que el IVA, es un gravamen que causa quien presta el servicio, pero que se traslada por disposición legal. La tasa también es de 3% en el Distrito Federal.

Introducción

En el sistema fiscal mexicano hay tres niveles de gobierno que cuentan con potestades tributarias: la Federación, los estados (incluido el Distrito Federal) y los municipios, estos últimos con las limitaciones que se señalan enseguida, pues solo la Federación y las entidades federativas tienen la posibilidad de establecer contribuciones; en el Distrito Federal esto le corresponde a la Asamblea Legislativa. En términos del art. 122, inc. C, Base Primera, fracc.V, de la Constitución federal, la Asamblea tiene facultades para: "b) Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto".

Debido a que los municipios no tienen poder legislativo, las entidades federativas son las que fijan las contribuciones municipales a su favor. El art. 115 de la Constitución federal, en su fracc. IV, señala que los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará, entre otros conceptos, de las contribuciones que las legislaturas establezcan a su favor. El mismo ordenamiento contiene reglas para proteger a los municipios.

Por ejemplo, señala que las leyes federales no pueden limitar la facultad de los estados para establecer las contribuciones que correspondan a los municipios ni concederán exenciones en relación con las mismas, en tanto que las entidades federativas no pueden establecer exenciones o subsidios respecto de las contribuciones que por disposición constitucional correspondan a la hacienda municipal, como son las que se causan sobre la propiedad inmobiliaria y su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

En cuanto a la Federación y las entidades federativas, ambas tienen facultades que coinciden. Esto resulta de la fracc. VII del art. 73 de la Constitución federal –que da al Congreso de la Unión una facultad amplia de establecer las contribuciones que se requieran para cubrir el presupuesto–, así como del art. 124 constitucional, que establece lo que se conoce como *facultad residual* de las entidades federativas: "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados." Por tanto, con base en estos dos artículos, la Federación y las entidades tienen facultades que coinciden en todas las materias, excepto en aquellas que se reserven de manera expresa a algún nivel de gobierno y estén limitadas solo por las prohibiciones expresas que establece la propia Constitución.

Entonces, ¿cuáles son las materias reservadas expresamente a algún nivel de gobierno? De acuerdo

con el art. 131 de la Constitución, la Federación tiene facultades exclusivas sobre el comercio exterior y, en términos de la fracc. XXIX del art. 73 constitucional, sobre los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto (plataforma continental, zócalos submarinos) y quinto (aguas) del art. 27; también tiene exclusividad en materia de instituciones de crédito y sociedades de seguros; de servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, así como en la de establecer contribuciones especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; producción y consumo de cerveza. Estas últimas son participables a las entidades federativas por disposición constitucional.

En cuanto a restricciones, la principal es la limitante a las entidades federativas para gravar el tránsito de personas o mercancías en su territorio, de acuerdo con el art. 117 de la Constitución. Respecto del Distrito Federal, el art. 122, apartado H, señala: "Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para los Estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal" La idea es que no existan restricciones al libre tránsito dentro del territorio nacional. Las reglas principales referidas en cuanto a la distribución de facultades se resumen en el cuadro 12.1.[1]

Cuadro 12.1. Facultades de la Federación y de las entidades federativas.

Ámbito de gobierno	Facultades generales	Facultades exclusivas (art. 73, fracc. XXIX)	Limitaciones
Federación	Imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto (art. 73, fracc. VII).	Comercio exterior. Los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del art. 27. Las instituciones de crédito y sociedades de seguros. Los servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.	Las leyes federales no pueden limitar la facultad de los estados para imponer contribuciones sobre "la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles" (art. 115, fracc. IV).
		Especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal; producción y consumo de cerveza.	Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine.
	Las facultades que no están expresamente concedidas por		*a)* Tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio. *b)* La entrada a su territorio de mercancías. *c)* La circulación o consumo de efectos nacionales o extranjeros que dependa de

Estados	esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados (art. 124).		aduanas locales, registro o documentación. *d)* Las leyes que impliquen diferencias de impuestos por la procedencia de la mercancía. *e)* El tabaco en rama en forma distinta o mayor a la autorizada por el Congreso (art. 117).
			Solo con autorización del Congreso: a) Derechos de tonelaje o de puertos. b) Imponer contribuciones sobre importaciones o exportaciones sin consentimiento del Congreso de la Unión (art. 118).

En términos generales (salvo las restricciones antes descritas), tanto la Federación como las entidades federativas tienen facultades tributarias para establecer impuestos –en forma coincidente– sobre lo que deseen (dentro de los límites marcados por la propia Constitución). De esta manera, el diseño constitucional de reparto de facultades podría dar lugar a escenarios de doble tributación y de competencia fiscal al interior del país (entre las distintas entidades federativas). Estos fenómenos no se dan actualmente en México porque desde hace varios años se implantó el Sistema de Coordinación fiscal –que analizamos en el capítulo 2–, el cual resulta en la distribución de facultades entre ambos niveles de gobierno con el fin de evitar la doble tributación. Para lograr este objetivo, las entidades federativas celebran convenios de coordinación fiscal con la Federación a cambio de participaciones. En términos generales, el resultado de la coordinación es que, salvo algunas excepciones, los estados solo pueden gravar aquello que no sea gravado por la Federación.

El art. 41 de la LIVA señala qué conceptos no pueden gravar los estados. El estudio de ese artículo, que se transcribe a continuación, es muy importante en este capítulo, pues las entidades toman en cuenta dichas restricciones para decidir qué supuestos gravar a nivel local.

> La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:
>
> I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.
>
> Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los

mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten o sean de los señalados en el artículo 2o.-A de esta Ley.

III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquíes acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.

IV. Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.

V. El uso o goce temporal de casa habitación.

VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

VII. Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

VIII. La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

En conclusión, el art. 41 señala que los estados que se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no pueden mantener impuestos sobre ciertos supuestos, por ejemplo los conceptos gravados con el IVA o aquellos que estén a tasa de 0% en dicho impuesto, con excepción de la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y planes de tiempo compartido. Con base en esta autorización, las entidades federativas establecen un impuesto sobre hospedaje. Tampoco pueden imponer gravámenes sobre los bienes que integren el activo (el cual estaba gravado con el Impuesto al Activo) ni sobre la utilidad (que grava el ISR) o el capital de las empresas, excepto por la tenencia de ciertos vehículos. Las entidades federativas pueden gravar obras de teatro y funciones de cine con un impuesto que no sea mayor de 8%.

Con fundamento en lo antes dicho, se analizan cinco de las contribuciones locales previstas en el *Código Fiscal del Distrito Federal* (CFDF): el ISAI, el Predial, el Impuesto sobre Nóminas, el Impuesto sobre Espectáculos Públicos y el de Hospedaje. En términos de la *Ley de Ingresos del Distrito Federal para el ejercicio fiscal 2014*, se preveía que el impuesto de mayor recaudación sea el de nóminas (aproximadamente 15 000 millones de pesos), seguido del predial (10 000 millones), el ISAI (alrededor de 4 000 millones de pesos), la tenencia (2 000 millones de pesos), los espectáculos (258

millones de pesos) y el hospedaje (253 millones de pesos). Las contribuciones que analizaremos se encuentran, comúnmente, en las legislaciones de las entidades federativas.

a) Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles

Este impuesto, de acuerdo con el art. 112 del CFDF, está a cargo de las personas físicas y morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos. El concepto de adquisición es muy amplio y se incluye en el art. 115 del mismo ordenamiento; se define en forma similar a la enajenación en términos del art. 14 del CFF, aunque prevé supuestos más amplios. La primera fracción del art. 115 del CFDF señala qué se considera adquisición:

> I. Todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la donación, la que ocurra por causa de muerte y la aportación a toda clase de asociaciones o sociedades, a excepción de las que se realicen al constituir o liquidar la sociedad conyugal siempre que sean inmuebles propiedad de los cónyuges;

Además de este concepto general, se incluyen otros supuestos muy específicos de adquisición.

El ISAI se calcula mediante la aplicación de una tarifa.[2] La tasa máxima puede ser de hasta 4.9%, aproximadamente, del valor de la propiedad. El art. 113 señala que el factor a aplicar sobre el excedente del límite inferior en el rango más alto de la tarifa es de 0.04997.

La base, en términos del art. 116, es el valor que resulte mayor entre el de adquisición, el catastral o el comercial derivado del avalúo practicado por la autoridad fiscal o por personas registradas o autorizadas por la misma.

Ejemplo:

Un padre le regala a su hijo una casa. La adquisición de dicho inmueble por el hijo es objeto del ISAI. El sujeto es el hijo (ya que es quien adquiere). La base será el valor que resulte mayor entre el catastral o el comercial (este último es el valor de avalúo) porque el valor de adquisición es 0, pues se trata de una donación.

b) Impuesto Predial

Son sujetos del Predial, de acuerdo con el art. 126 del CFDF, las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán

obligados a pagar el Impuesto Predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

La base de pago de este impuesto es el valor catastral que se calcula de acuerdo con el avalúo o los valores unitarios previstos en la ley, según el art. 127 del CFDF. Para el pago de este impuesto, la ley señala que con el objeto de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, la autoridad podrá proporcionar en el formato oficial una propuesta de determinación del valor catastral y pago del impuesto correspondiente; sin embargo, este impuesto se rige por el principio de autodeterminación. En otras palabras, las autoridades envían la boleta predial a los contribuyentes con una cantidad a pagar, pero ese pago es una propuesta para facilitar el cumplimiento de la obligación. Si el contribuyente así lo desea, puede autodeterminar el impuesto.

c) Espectáculos públicos

En el CFDF (art. 134) se señala que son sujetos del mismo las personas físicas o morales que obtengan ingresos por los espectáculos públicos que organicen, exploten o patrocinen en el Distrito Federal, por los que no estén obligadas al pago del IVA. La tasa es de 8% de acuerdo con el art. 139.

En términos de la LIVA, en específico la fracc. XIII del art. 15, que prevé los servicios exentos, no se pagará el impuesto por "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". La fracc. VI del art. 41 señala que los impuestos locales sobre teatro y circo no pueden ser mayores a 8%.

En conclusión, el Distrito Federal grava los espectáculos públicos (excepto el cine), así como el teatro y el circo, a una tasa de 8% en cumplimiento de las reglas del Sistema de Coordinación Fiscal.

d) Nóminas

Los sujetos del Impuesto sobre Nóminas, en términos del art. 156 del CFDF, son las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado, independientemente de la designación que se les otorgue. La tasa es de 3%, de acuerdo con el art. 158.

La ley define, en su art. 156, como erogación por concepto de remuneración al trabajo subordinado los conceptos siguientes:

I. Sueldos y salarios;

II. Tiempo extraordinario de trabajo;

III. Premios, primas, bonos, estímulos e incentivos;

IV. Compensaciones;

V. Gratificaciones y aguinaldos;

VI. Participación patronal al fondo de ahorros;

VII. Primas de antigüedad;

VIII. Comisiones, y

IX. Pagos realizados a administradores, comisarios o miembros de los consejos directivos de vigilancia o administración de sociedades y asociaciones.

Del análisis anterior queda claro que el Impuesto sobre Nóminas –desde un punto de vista económico– grava el mismo concepto que el ISR; la diferencia es que en el primero se grava a quien eroga las cantidades (el patrón) y en el ISR al que las percibe (el empleado). En este sentido, la tesis siguiente señala que no se está ante un escenario de doble tributación porque el objeto gravado es distinto en cada uno de dichos impuestos:

> DOBLE TRIBUTACIÓN. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE LOS IMPUESTOS SOBRE NÓMINAS Y SOBRE LA RENTA RESPECTO DE PERSONAS FÍSICAS ASALARIADAS, EN TANTO TIENEN DIVERSOS HECHOS IMPONIBLES. El hecho imponible es la hipótesis jurídica o de facto que el legislador elige como generadora del tributo, es decir, el conjunto de presupuestos abstractos contenidos en una ley, de cuya concreta existencia derivan determinadas consecuencias jurídicas, principalmente, la obligación tributaria. En otras palabras, el hecho imponible se constituye por el conjunto de situaciones jurídicas o de hecho previstas por el legislador en la ley para que se causen las contribuciones. Por tales razones, el titular de la potestad tributaria normativa puede tipificar en la ley, como hecho imponible, cualquier manifestación de riqueza, es decir, todo acto, situación, calidad o hecho lícitos, siempre y cuando respete, entre otras exigencias, la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, que implica la necesidad de que aquéllos han de revestir, explícita o implícitamente, naturaleza económica. Sobre tales premisas, es fácil advertir que el hecho imponible de una contribución es el contenido en la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria, de ahí que se actualiza el hecho generador del tributo cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con esto se provoca el surgimiento de la obligación fiscal.
> De acuerdo con tales precisiones, es fácil advertir que los hechos imponibles de los impuestos sobre nóminas y sobre la renta son distintos, ya que el primero radica en la producción de un pago por remuneración con motivo de un trabajo personal subordinado, es decir, la situación que motiva el nacimiento de la obligación tributaria es la actividad de erogar pagos por dicho concepto. En cambio, en el impuesto sobre la renta de que se trata, el hecho imponible radica en la obtención de un ingreso por una persona física con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, esto es, la hipótesis de la que nace la obligación contributiva es la recepción de un pago como remuneración. En conclusión, en el impuesto sobre nóminas el gravamen público recae sobre la actividad de erogar pagos por remuneración con motivo de un trabajo personal subordinado y no sobre los ingresos de los trabajadores. Por tanto, tratándose de ambas contribuciones, no se actualiza la doble tributación.
>
> Novena Época, Registro: 168 146, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Tesis Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo: XXIX, Enero de 2009, Materia(s): Administrativa, Tesis: I.15o.A.114 A, Página: 2688.

A continuación se incluyen dos jurisprudencias que es importante tomar en cuenta en relación con el Impuesto sobre Nóminas. La primera señala la constitucionalidad de gravar un egreso (esto es, los montos que eroga el patrón) en lugar de un ingreso; la segunda aclara que no es desproporcionado gravar un egreso, pues realizar erogaciones es una señal de capacidad contributiva.

> CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS PREVISTO POR LOS ARTÍCULOS 178 A 180,

NO ES VIOLATORIO DEL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL, POR EL HECHO DE GRAVAR EROGACIONES DE LOS PATRONES. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, preceptos iguales a los artículos 178 a 180, del Código Financiero de esa entidad, que el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, goza de amplias facultades para elegir el objeto del impuesto. De igual forma, debe advertirse que el Estado a través de su política fiscal ha orientado el régimen tributario nacional, bajo un criterio informador de la capacidad contributiva de los particulares. Sin embargo, esta situación no significa que sólo pueda gravar los ingresos, utilidades o rendimientos del gobernado, pues el poder público cuenta con libertad para elegir el hecho imponible, además de que la capacidad contributiva también puede apreciarse en forma indirecta, a través de los gastos, consumos o bienes de capital que posea una persona, para lo cual es necesario aislar la fuente de riqueza indicativa de la capacidad tributaria y prescindir de los aspectos personales o subjetivos de cada contribuyente, ya que éstos se refieren al universo patrimonial del gobernado y pugnan con la naturaleza objetiva de este tipo de contribuciones.

Registro: 200 226, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 41/95, Página: 55.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL. EL OBJETO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS PREVISTO POR LOS ARTÍCULOS 178, 179 Y 180, SÍ ATIENDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DEL OBLIGADO. El Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo, al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 45-G a 45-I de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que el impuesto sobre nóminas no es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, puesto que su objeto es indicativo de la capacidad contributiva del sujeto obligado; criterio que hoy se reitera con respecto a los artículos 178 a 180 del Código Financiero del Distrito Federal. En efecto, las erogaciones por concepto de remuneraciones a los trabajadores, suponen la existencia de una fuente tributable, pues es lógico que si no existiera una fuente de riqueza no podrían realizarse dichas erogaciones. De aquí que tales gastos sí son indicativos de la capacidad tributaria.

Registro: 200 227, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, II, Diciembre de 1995, Tesis: P./J. 42/95, Página: 75.

e) Hospedaje

Como se desprende del art. 41 de la LIVA antes citado, la coordinación fiscal permite que las entidades federativas graven los servicios de hospedaje. De esta manera, el art. 162 del CFDF indica que son sujetos del impuesto las personas físicas y las morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal. La propia ley señala que se considera hospedaje la prestación de alojamiento o albergue temporal de personas a cambio de una contraprestación; en esa definición quedan comprendidos los servicios prestados por hoteles, hostales, moteles, campamentos, paraderos de casas rodantes, tiempo compartido y departamentos amueblados. Este impuesto funciona en forma similar al IVA, ya que los contribuyentes (quienes prestan el servicio) tienen la obligación legal de trasladar el gravamen a las personas a quienes se da el servicio. La tasa del impuesto es de 3%, de acuerdo con el art. 164.

1 Para mayor abundamiento sobre este tema, revísese el capítulo 2.

2 La tarifa se compone por una estructura de rangos; a cada rango le corresponde una cuota fija y un factor a aplicar sobre el excedente del límite inferior del rango de la tarifa que corresponda.

Autoevaluación

1. **¿Con fundamento en qué artículos constitucionales tienen la Federación y las entidades federativas facultades coincidentes?**

   Con base en la fracc. VII del art. 73, en cuanto a la Federación, y en el art. 124, en torno a las entidades federativas.

2. **¿Qué artículo constitucional contiene normas de protección a los municipios?**

   El art. 115 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

3. **¿En qué ordenamiento legal (no constitucional) se incluyen las reglas acerca de la coordinación fiscal?**

   En el art. 41 de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*.

4. **¿Quiénes son los sujetos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles?**

   Las personas físicas y las morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones o en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos.

5. **¿Quiénes son los sujetos del Predial previsto en el CFDF?**

   Las personas físicas y las morales que sean propietarias del suelo o del suelo y las construcciones adheridas a él, independientemente de los derechos que sobre las construcciones tenga un tercero. Los poseedores también estarán obligados al pago del Impuesto Predial por los inmuebles que posean, cuando no se conozca al propietario o el derecho de propiedad sea controvertible.

6. **¿Quiénes son los sujetos del Impuesto sobre Nóminas previsto en el CFDF?**

   Las personas físicas y morales que, en el Distrito Federal, realicen erogaciones en dinero o en especie por concepto de remuneración al trabajo personal subordinado.

7. **¿Quiénes son los sujetos del Impuesto sobre Hospedaje previsto en el CFDF?**

   Las personas físicas y las morales que presten servicios de hospedaje en el Distrito Federal.

8. **¿En qué impuesto local se prevé una traslación jurídica del mismo?**

   En el Impuesto sobre Hospedaje.

Anexo

Temas Especiales

1. La legalidad en materia tributaria[1]

El término *ley* es un concepto equívoco, pues se le ha utilizado para referirse a una pluralidad de normas con características distintas. La Constitución federal engloba bajo el mismo término normas de fuentes diversas. En este sentido, basta citar el art. 133, que señala: "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión."

Sin embargo, en la materia que nos ocupa y en virtud de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), cuando el art. 31, fracc. IV, determina que las contribuciones deben establecerse en una ley, este término debe entenderse de la manera tradicional, esto es, como la norma que emana del Congreso y que se produce siguiendo el proceso legislativo previsto en la Constitución.

Históricamente ha habido distintas formas de entender el papel de la ley (según la definición tradicional) respecto de la regulación de determinadas materias. Estas formas pueden agruparse en dos modelos básicos: *a)* los sistemas dualistas, que construyen el Estado sobre el monarca y el Parlamento, y *b)* los sistemas monistas, que se basan en las ideas de la Revolución Francesa para construir su forma de gobierno a partir de la actuación del Parlamento.

El sistema dualista "concibe el Estado constitucional como aquél en el que el poder del Monarca no es sustituido por el de la representación nacional, sino simplemente limitado por ella. Se trata de la llamada Monarquía limitada, constitucional o moderada, una fórmula transitoria, pero duradera, de compromiso entre las aspiraciones revolucionarias y el mantenimiento del antiguo orden".[2]

En términos del sistema dualista, el monarca ostenta un poder originario, independientemente del derecho positivo. La Constitución no le otorga poder, sino que, por lo contrario, es una concesión del soberano. De esta manera, por tener un poder originario, la Constitución solo puede acotárselo. "La constitución es para el Rey tan sólo límite, no fundamento."[3] Por lo antes dicho, hay una "presunción

de competencia" a favor del monarca, esto es, puede realizar todo aquello que no le haya sido acotado.

En el sistema dualista, la producción de normas del monarca se traduce en la potestad reglamentaria. El límite a dicha potestad es no contradecir las leyes, pues son superiores jerárquicamente. Es importante hacer énfasis en este punto, el de la superioridad de la ley, dado que es el criterio ordenador de un sistema de dualidad de fuentes. Jurídicamente, dotar al cuerpo legislativo de mayor legitimidad que al monarca se traduce en un criterio formal de jerarquía normativa. De esta manera, el reglamento no puede derogar a la ley.

Sin embargo, en un sistema dualista, la jerarquía superior de las leyes no se considera suficiente para proteger a los gobernados, por lo que se recurre a una distribución de facultades de otra índole. Surge así el concepto de *reserva de ley*, mediante el cual se considera que ciertas materias son ajenas al ámbito del monarca y solo pueden ser reguladas mediante una ley. Aclaremos, la reserva de ley no es un criterio de jerarquía normativa.

Las materias que típicamente han sido objeto de reserva de ley son aquellas que llevan a asegurar la libertad y la propiedad de los ciudadanos. De esta manera, se busca que los actos que afecten dicho ámbito requieran el consentimiento de los propios afectados, emitido por medio de sus representantes.

La pretensión de reservar esas materias se sustenta en ideas como las de John Locke, quien consideraba que asegurar la propiedad y la libertad son los fines centrales del Estado, por lo que "cualquier limitación de las mismas, siempre excepcional y circunscrita, no puede venir más que por la norma soberana y en modo alguno por disposiciones abiertas e ilimitadas del Rey; las Cámaras están sustancialmente para proteger frente al Rey esos fines supremos y, por tanto, sólo a ellas toca intervenirlos o afectarlos".[4]

Entonces, se considera que hay reserva de ley cuando "un precepto constitucional exige que sea la ley la que regule determinada materia". El efecto correspondiente es que "la potestad legislativa resulta irrenunciable en la materia reservada".[5] Hay quienes consideran que sí existe la posibilidad de que la ley renuncie a su facultad originaria de regular ciertas materias. De estas ideas surge la distinción entre reserva de ley absoluta y relativa,[6] siendo esta última la que implica una reserva delegable.[7]

Por otro lado, en el sistema monista la ley tiene un papel especial, que es el de ser "constitución para las demás normas".[8] Por tanto, en un sistema monista no cabe la utilización del término *reserva de ley* porque: "Donde el legislador es soberano no hay reserva posible."[9] Esto es:

> cuando la representación popular no es simple instrumento de limitación del poder soberano originario, sino titular único de la soberanía, por "delegación del pueblo" (para utilizar la vieja noción de la doctrina francesa) no hay, se dice, otra fuente originaria del Derecho que la ley, y carece de sentido hablar de un ámbito propio de la ley o hacer distinciones de normas

legales en atención a su contenido. La ley es simplemente la norma que emana del legislador, y sólo en virtud de la habilitación del legislador puede el Gobierno hacer uso de la potestad reglamentaria.[10]

En cuanto al ámbito mexicano, y con base en la descripción antes realizada, podría señalarse que nuestro sistema legal se enmarca en un orden monista, por lo que no resulta preciso referirse a "reservas legales",[11] pues, en términos generales, nuestro sistema se rige por el principio de legalidad. Si se toma en cuenta lo antes dicho y se considera que hay ciertos elementos que, en virtud del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal, deben estar incluidos en una ley en sentido formal y material, parece que lo correcto sería afirmar que en México se debe respetar el derecho humano de legalidad previsto por el artículo y la fracción citados, para la materia fiscal. Esto es diferente a afirmar que la materia fiscal está reservada a la ley. Debe recordarse que la legalidad solo debe respetarse en relación con los elementos esenciales de los impuestos (y no para toda la materia fiscal).

Ahora bien, el que ciertas materias solo puedan ser reguladas mediante una ley en los sentidos formal y material también elimina la posibilidad de que los tratados internacionales efectúen esa regulación. Esto es, como dichos tratados "son creados por un procedimiento diverso y por órganos distintos a los de la ley (el Ejecutivo los celebra con la ratificación del Senado), debe concluirse que son 'materiales jurídicos' perfectamente diferenciables de las leyes en sentido estricto".[12]

Por lo anterior, la legalidad es un espacio de actuación oponible a los tratados internacionales. Estos solo establecen límites a las facultades tributarias y a lo previsto por la ley, pero no pueden suplir la legislación interna ni actuar independientemente de ella.

Lo anterior obedece a que solo por medio de una ley –en sentido formal y material– se puede afectar válidamente la esfera patrimonial de los gobernados por lo que se refiere a los elementos esenciales de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago). Esto significa que dichos elementos únicamente pueden establecerse en una ley expedida por el Congreso, lo que no representa una prohibición general de legislar en materia fiscal, sino que solo dispone una limitante constitucional en relación con la posibilidad de establecer cargas a los particulares.

Por lo anterior, siempre que los elementos esenciales de un tributo se establezcan en una ley en sentido formal y material, los contribuyentes podrán ser válidamente sujetos de pago. Los tratados fiscales internacionales no violan estos requisitos porque solo imponen límites a las facultades de los Estados. De esta forma, únicamente serán aplicables cuando exista una ley que contenga los elementos esenciales de un impuesto en particular.

2. Los fines extrafiscales

Conviene abundar sobre los fines extrafiscales, tomando en cuenta que se ha utilizado este concepto con el fin de explicar la creación de categorías o distinciones entre contribuyentes que parecieran

estar en la misma situación; en otras palabras, para justificar que la ley no cumpla con la equidad prevista en el art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal.

Por lo anterior, a continuación se presenta un resumen de cómo considera la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) que debe entenderse dicho concepto:

1. Las contribuciones "pueden servir como instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar (fines extrafiscales)", adicionalmente a su "propósito fundamental [...], el recaudatorio para sufragar el gasto público".[13]
2. El fin extrafiscal, entonces, es válido "mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos".[14]
3. En todo caso, el legislador deberá reflejar la voluntad de que cierta contribución cumpla con un fin extrafiscal en el proceso de creación de la norma, excepto en "casos excepcionales en que el órgano de control advierta que la contribución está encaminada a proteger o ayudar a clases marginales, en cuyo caso el fin extrafiscal es evidente".[15]
4. En materia de equidad, un fin extrafiscal puede justificar un tratamiento diferenciado entre distintas categorías de contribuyentes. Esto es lo opuesto a la creación de categorías "caprichosas". Por tanto, una contribución puede considerarse equitativa si sus diferenciaciones se basan en fines extrafiscales.[16]
5. Adicionalmente (2a./J.31/2007),[17] se ha señalado que la finalidad que genere la diferencia en el trato de individuos o grupos en situaciones comparables "debe ser legítima (objetiva y constitucionalmente válida)" y la distinción debe ser un medio apto y adecuado para lograr el fin u objetivo que el legislador quiera alcanzar. De cumplirse estos requisitos, "se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos".

En resumen, los fines extrafiscales pueden justificar el trato diferenciado de individuos o grupos en situaciones comparables siempre que se cumpla con ciertas condiciones, entre ellas que el trato generado por la legislación fiscal sea un medio apto para conducir al objetivo de políticas públicas deseado por el Estado. En relación con el resto de los derechos humanos en materia tributaria, no puede utilizarse como una justificación para dejar de cumplirlos.

3. Centro de intereses vitales

El concepto *centro de intereses vitales* (*centre of vital interest*) se utiliza tanto en los tratados internacionales como en las legislaciones de varios Estados nacionales. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) define así este concepto: "es un criterio utilizado para resolver el problema de doble residencia fiscal de las personas físicas. Se refiere al lugar

donde las relaciones personales y económicas de los contribuyentes son más cercanas."[18]

El Modelo de Convenio de la OCDE (el tratado celebrado entre México y Estados Unidos sigue la misma redacción) utiliza el concepto *centro de intereses vitales* en el texto que se presenta a continuación, a fin de determinar la residencia para efectos fiscales de una persona cuando resulte contribuyente de dos jurisdicciones de acuerdo con la legislación interna de cada uno de los países. En otras palabras, si al aplicar la legislación de cada uno de los dos Estados contratantes un contribuyente resulta residente de ambos, se aplica el concepto de centro de intereses vitales para fijar la residencia a favor de uno de ellos. Este artículo es el 4 del convenio y se conoce como *tie breaker*, pues su objetivo es romper un "empate" en los casos de doble residencia fiscal.

> Cuando en virtud de las disposiciones del párrafo 1 una persona física sea residente de ambos Estados Contratantes, su residencia se resolverá de la siguiente manera:
>
> a) esta persona será considerada residente del Estado donde tenga una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas (centro de intereses vitales);
>
> b) si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el centro de sus intereses vitales, o si no tuviera una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerará residente del Estado Contratante donde viva habitualmente;
>
> c) si viviera habitualmente en ambos Estados o no lo hiciera en ninguno de ellos, se considerará residente del Estado del que sea nacional;
>
> d) en cualquier otro caso, las autoridades competentes de los Estados Contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

De la lectura del artículo citado se desprende que en la regla para fijar residencia incluida en los tratados se menciona el concepto de centro de intereses vitales, señalando que es el lugar con el que la persona mantiene relaciones personales y económicas más estrechas. Klaus Vogel comenta que las relaciones personales implican la totalidad de la forma de vida de la persona, incluidas las relaciones familiares, sociales, políticas
y culturales.[19]

4. La nacionalidad y sus implicaciones fiscales

La nacionalidad no es, en general, un criterio de vinculación utilizado por los Estados. Esta afirmación admite una importante excepción: el caso de Estados Unidos de América, donde, en 1924, la Corte Suprema determinó (*Cook v. Tait*) que la nacionalidad sí puede ser un criterio vinculativo independientemente de la residencia.[20] Por tanto, los nacionales de la Unión Americana están sujetos

a tributación por el fisco estadounidense por todos sus ingresos aunque no residan en dicho país.

Por lo que se refiere a los acuerdos internacionales, Estados Unidos se reserva el derecho de gravar a sus ciudadanos sin atender los tratados existentes. Para estos efectos incluye una cláusula de salida (*savings clause*) en todos los acuerdos que negocia.[21] Esta cláusula aparece en el primer artículo de los mismos. A continuación se cita el art. 1° del Tratado México-Estados Unidos de América para ejemplificar el uso de dicha cláusula:

> 4. No obstante las disposiciones del Convenio, excepto las contenidas en el párrafo 5, un Estado Contratante puede someter a imposición a sus residentes (tal como se definen en el Artículo 4 (Residencia)) y, por razón de ciudadanía, puede someter a imposición a sus ciudadanos, como si el Convenio no hubiese entrado en vigor. [...]
> 6. a) Una persona física que haya dejado de ser ciudadano o residente de largo plazo, cuya pérdida de dichas calidades hubiera tenido como uno de los principales motivos la evasión de impuestos (de conformidad con la legislación del Estado Contratante del que la persona era ciudadano o residente de largo plazo) deberá considerarse ciudadano de ese Estado Contratante para efectos del párrafo 4, pero únicamente por un periodo de 10 años siguientes a la pérdida de dichas calidades. Este párrafo sólo se aplicará respecto del ingreso de fuente ubicada en ese Estado Contratante (incluyendo el ingreso que de conformidad con la legislación interna de ese Estado se considere derivado de dicha fuente).

En conclusión, Estados Unidos grava a sus nacionales como residentes e incluye en sus tratados el lenguaje que le permita seguir haciéndolo independientemente de la celebración de esos instrumentos internacionales. Para evitar que sus nacionales renuncien a esa nacionalidad con el propósito de dejar de ser residentes fiscales (y por ende no pagar impuestos en dicho país), han contado con la regla antiabuso a la que se refiere el numeral 6 del art. 1° de dicho tratado.

De esta manera, aunque Estados Unidos, al igual que la mayoría de los países, aplica el Impuesto sobre la Renta conforme al criterio de renta mundial (a sus residentes por todos sus ingresos, independientemente de la fuente de donde provengan, y a los residentes en el extranjero por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en dicho país), su legislación contiene una regla especial que señala que sus nacionales son sujetos de pago de impuestos por todos sus ingresos aunque residan en el extranjero.

Cuadro 13.1. Sistemas de tributación.

Sistema de renta mundial	Elemento vinculativo: • residencia • fuente de riqueza En el caso de Estados Unidos, la nacionalidad es un elemento vinculativo para tributar como residente.
Sistema territorial	Elemento vinculativo: • fuente de riqueza

Aunque en México la nacionalidad no implica la residencia, el art. 9° del *Código Fiscal de la Federación* (CFF) incluye ciertas reglas especiales para nacionales. Estas reglas son las siguientes: *a)*

la presunción de que los nacionales son residentes en México, *b)* la determinación de que los nacionales que presten servicios al Estado mexicano no dejarán de ser residentes en el país, y *c)* la regla *antiabuso*, la cual señala que un nacional mexicano que deje de ser residente por mudar su residencia a un paraíso fiscal se seguirá considerando residente en México por cierto tiempo.

En primer lugar, existe la presunción –salvo prueba en contrario– de que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional. Esta presunción no modifica en nada lo señalado en el sentido de que en México se grava conforme a la residencia (y las formas en que esta se fija), pues se considera que la nacionalidad es tan solo una presunción *juris tantum*.

También existe una disposición que señala que los nacionales mexicanos que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aunque su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero, se considerarán residentes para efectos fiscales en México. Por ejemplo, el embajador mexicano en Francia sigue siendo residente en México para efectos fiscales, independientemente de que su casa habitación esté en ese país europeo.

El art. 9° del CFF también incluye una regla antiabuso para los nacionales mexicanos que pierdan su residencia fiscal en México. Esta regla es la siguiente:

> No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.
>
> No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal, tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

Esta regla pareciera tener su origen en la sección 877 del *Código de Rentas Internas* (*Internal Revenue Code*), pues señala que un no residente que pierda su nacionalidad estadounidense (o su condición de residente permanente) estará sujeto a impuestos por sus ingresos de fuente de riqueza estadounidense durante 10 años (después de la pérdida de la ciudadanía), a menos que una de las principales razones para la pérdida de dicha ciudadanía no haya sido la elusión de impuestos.[22] La carga de la prueba para demostrar esto último descansa en el contribuyente. En otras palabras, a menos que este demuestre que la causa de pérdida de ciudadanía no fue la elusión de impuestos, seguirá pagando impuestos a Estados Unidos por los ingresos de fuente de riqueza en dicho país durante 10 años. Hoy en día se aplica la regla 877-A, si es que la renuncia a la nacionalidad fue posterior a junio de 2008. Esta regla señala que si un ciudadano estadounidense renuncia a su ciudadanía, se considera que ese contribuyente enajenó todos sus activos a valor de mercado un día antes de la expatriación. Por tanto, se aplica un impuesto de salida.[23] Esta regla admite ciertas excepciones (por ejemplo, no es aplicable si dicho expatriado tiene doble nacionalidad).

Como puede observarse, el razonamiento detrás del párrafo citado de la ley mexicana es muy parecido. La idea es que un nacional mexicano no deje de ser residente en México por convertirse en

residente de un país sujeto a una base de tributación muy baja (un paraíso fiscal). Pareciera considerarse que el cambio de residencia a un sistema de baja tributación tiene el fin de reducir la carga tributaria, igual que en Estados Unidos. Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la aplicación de la regla mexicana presenta complicaciones.

En primer lugar, México no fija la residencia fiscal conforme a la nacionalidad. La regla estadounidense se creó con el fin de evitar que las personas renunciaran a su ciudadanía para dejar de pagar impuestos en Estados Unidos. Por tanto, no parece tener sentido hacer referencia a la nacionalidad para establecer dicha regla (en todo caso, pudo haberse generado una regla general para los residentes en México independientemente de su nacionalidad).

Asimismo, se establece que el causante seguirá tributando "como si fuera residente", es decir, en relación con todos sus ingresos independientemente de la fuente. La pregunta es: si los ingresos no son de fuente en México y el "residente", con base en la regla señalada, de hecho ya no reside en este país, ¿cómo se controlará o auditará el pago de los impuestos? La regla estadounidense solo opera en relación con los ingresos de fuente de riqueza en dicho país.

Por último, aun si dicha regla funcionara en la práctica, ¿qué pasaría si el nacional y residente en México mudara su residencia a una jurisdicción que no fuese régimen fiscal preferente, como un puente para mudar su residencia a un paraíso fiscal sin aplicar dicha regla?

Ejemplo:

Un nacional mexicano se muda a Isla del Hombre para trabajar en un hotel, donde percibe un salario. Mediante la aplicación de la regla, durante tres ejercicios seguirá siendo residente en México. ¿Cómo lo auditará el fisco mexicano? No tiene domicilio fiscal aquí, pues vive y trabaja en Isla del Hombre. Aunque visite nuestro país con un pasaporte mexicano, la utilización de dicho documento (a diferencia de Estados Unidos) no implica un análisis de la base de datos de contribuyentes para revisar su situación fiscal, pues en la República Mexicana la nacionalidad no genera necesariamente residencia fiscal.

Ejemplo:

Un nacional mexicano muda su residencia fiscal a Argentina (que no es paraíso fiscal) y se da de baja del Registro Federal de Contribuyentes; inmediatamente después muda su residencia fiscal de Argentina a Islas Caimán (que sí es paraíso fiscal). Aquí se evita la regla antiabuso sin que el fisco mexicano pueda impedirlo.

5. La competencia fiscal desleal[24]

Los *paraísos fiscales* se engloban en lo que a nivel internacional se conoce como *competencia fiscal desleal*. La competencia fiscal –que surge en el momento en que la estructura fiscal de dos países difiere– no es negativa *per se* y puede ser benéfica en la medida en que conduzca a las naciones a simplificar o mejorar sus sistemas fiscales.[25] En este sentido, dicha competencia llevaría a los sistemas tributarios de cada país a buscar maximizar la eficiencia de los mismos, es decir, a eliminar obstáculos.

En cambio, la competencia negativa o desleal no elimina obstáculos, sino que los introduce en el sistema fiscal del otro país por medio del otorgamiento de beneficios excesivos en el propio. Al hacerlo, provoca una degradación en la base fiscal de la jurisdicción que no está dispuesta a otorgar ese tipo de beneficios. En consecuencia, reduce los niveles de recaudación y eficiencia del otro sistema tributario.

Algunas voces afirman que ningún tipo de competencia debe verse como negativa, pues esta redunda necesariamente en un beneficio para los consumidores. En este sentido, los gobiernos ofrecen distintas combinaciones de impuestos y servicios. Si un contribuyente está dispuesto a pagar impuestos altos a cambio de recibir buenos servicios, tiene la libertad de hacerlo. Esto obligaría a las autoridades a proporcionar sus servicios de la manera más eficiente posible.

Sin embargo, esta teoría parte de supuestos que no necesariamente son correctos;[26] esto es, asume que todo contribuyente puede elegir en qué jurisdicción ubicarse. En la realidad, los contribuyentes ricos tienen más movilidad que los pobres, por lo que la redistribución de ingresos de los ricos a los pobres puede volverse cada vez más compleja.[27] Además, la decisión de pago de una carga tributaria baja no en todos los casos implica dejar de percibir los servicios que corresponden a una carga fiscal que no es la que se está pagando. En este sentido, los capitales movibles pueden convertirse en *free riders* (“gorrones”) de los servicios proporcionados en jurisdicciones con tasas de impuestos altas, mientras pagan gravámenes en jurisdicciones de baja imposición.[28]

Como se deduce de lo anterior, el problema de la competencia desleal es uno de los mayores y más complejos a los que se enfrentan hoy las autoridades fiscales, por facilitar enormemente los esquemas de evasión o elusión y por la dificultad de establecer una frontera entre la competencia deseable y la perjudicial.

De acuerdo con estudios de la OCDE, los factores clave para identificar y evaluar los regímenes fiscales nocivos son:[29]

a) Tasas fiscales efectivas nulas o mínimas.

b) Regímenes “cercados” (*ring-fencing*). El régimen preferencial solo se otorga a los no

residentes en dicha jurisdicción o a los contribuyentes que no operen en el mercado que otorga dichos beneficios.

c) Falta de transparencia. El diseño de los regímenes preferenciales dificulta la tarea de crear medidas defensivas en el resto de los países. Esto sucede, por ejemplo, cuando el régimen preferencial no está en la ley pero se obtiene fácilmente por medio de una resolución de carácter administrativo.

d) Falta de intercambio efectivo de información. El que una jurisdicción no otorgue información a otra dificulta la labor de fiscalización de esta última. Este tema preocupa de manera particular cuando la información que no se comparte es la bancaria.

La OCDE[30] recomienda identificar este tipo de sistemas (reconociendo la dificultad de definirlos), eliminarlos y, por último, combatir los que no puedan eliminarse.[31] Dicho reporte sugiere combatir la competencia fiscal desleal con medios legislativos internos y coordinación internacional.

Los primeros son, básicamente, las legislaciones antidiferimiento,[32] a las que se hará referencia después. Entre las herramientas legislativas también se encuentran la obligación de reportar las inversiones que se tengan en el extranjero y la legislación en materia de precios de transferencia,[33] así como la de capitalización delgada.

En cuanto a la relación con otras naciones, es recomendable la negociación de tratados internacionales para evitar la doble tributación y acordar el intercambio de información en materia fiscal. Esto último porque la información es el único medio para combatir la elusión, al permitir que los países con jurisdicción sobre los contribuyentes que pretenden disminuir su carga fiscal conozcan las operaciones que estos realizan, aun en distintos Estados.

La posibilidad de intercambio de información fiscal se da por medio de acuerdos en la materia o incorporando disposiciones de esta índole a los tratados para evitar la doble tributación. La mayoría de esas disposiciones siguen el art. 26 del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio (Convenio Modelo de la OCDE). Dicho artículo señala que las autoridades competentes de cada uno de los Estados deberán intercambiar información necesaria para aplicar el tratado o que se relacione con la aplicación de normas internas en torno a los impuestos a los que se refiera el tratado en cuestión.

México realizó una reserva al Convenio Modelo con el fin de poder extender el intercambio de información a otros impuestos, además de los incluidos en el tratado. Los comentarios de la OCDE a dicho artículo señalan que, por ser deseable el intercambio de información entre autoridades fiscales, debe buscarse que la aplicación del art. 26 sea lo más amplia posible. De esta manera, el art. 1° del Convenio Modelo de la OCDE, que se refiere a las personas a las que se aplica el mismo, no constituye una limitación al tipo de información que puede entregarse, por lo que podrían incluirse datos acerca de no residentes.

El segundo párrafo del art. 26 del Convenio Modelo señala las limitaciones a la aplicación del mismo, las cuales buscan prohibir que se entregue información que no pueda obtenerse de acuerdo con las leyes de cierto Estado o que se consiga según procedimientos no autorizados por la legislación del mismo. En la práctica, el intercambio de información se ve limitado por la existencia de disposiciones legales en determinados países en cuanto a confidencialidad, por la ineficiencia de las autoridades fiscales y por la calidad de las relaciones bilaterales entre los Estados interesados.[34]

Ahora bien, de acuerdo con la OCDE hay ciertas jurisdicciones que representan una competencia fiscal desleal al ofrecer una amplia red de tratados fiscales.[35] Por esta razón, debe buscarse la limitación de los beneficios que otorgan los tratados en los países que pretendan crear distorsiones fiscales o abusar de los mismos. Lo anterior puede lograrse mediante la inserción –en los tratados existentes– de disposiciones que permitan limitar los beneficios otorgados por los mismos. También deben tomarse medidas como la no celebración de tratados fiscales o la terminación de los que estén en vigor con naciones que sean paraísos fiscales.

Contra la competencia fiscal desleal, los países con sistemas de renta mundial han respondido, entre otras medidas,[36] *a)* con la legislación antidiferimiento para compañías extranjeras controladas, conocida como *Controlled Foreign Company Legislation* (CFC); *b)* con la legislación en contra de precios de transferencia (*transfer pricing legislation*) y *c)* con las reglas de capitalización delgada (*thin capitalisation rules*).

Este tipo de legislación tiene como fundamento esencial un principio que rige actualmente a nivel mundial: el de precios de mercado (conocido como *arm's length)*. La idea es imponer a los contribuyentes la obligación de operar entre empresas relacionadas, como se operaría entre empresas independientes en condiciones de mercado, pues las empresas relacionadas no están sujetas a las mismas fuerzas del mercado que las independientes.

La idea básica es evitar distorsiones comerciales e impedir que se ajusten las ganancias corporativas, ya que algunos Estados se ven afectados por el cambio de los ingresos a las jurisdicciones más benéficas desde un punto de vista fiscal. Dicha práctica es posible sobre todo entre las empresas multinacionales, que pueden intentar mover las ganancias de los miembros del grupo corporativo a las jurisdicciones donde sean gravadas a una tasa menor.

a) Legislación en materia de precios de transferencia

En México, la legislación en materia de precios de transferencia tiene como objetivo que los contribuyentes operen en condiciones de mercado. Esta legislación, como ya se dijo, se rige por el principio de *arm's length*, de acuerdo con el cual se busca ajustar las ganancias de las operaciones entre partes relacionadas a las que hubieran resultado de operaciones comparables entre partes independientes.

De no cumplirse con la legislación en materia de precios de transferencia, las autoridades fiscales podrían determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, considerando los precios y montos que utilizarían partes independientes en operaciones comparables.[37]

En el derecho positivo mexicano, para que apliquen las normas en materia de precios de transferencia, se debe tratar de *a)* una persona moral residente en México y *b)* que realice operaciones con partes relacionadas.

De acuerdo con el párrafo quinto del art. 179 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR): "Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas."

También existe la presunción de que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes se realizan entre partes relacionadas, en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

b) Legislación antidiferimiento

El diferimiento puede definirse como la acción de posponer el pago del gravamen.[38] En materia internacional, este fenómeno puede darse porque –en condiciones normales– los ingresos de una compañía extranjera no están sujetos a impuesto en el país de residencia de los accionistas hasta que tales recursos sean remitidos a esa jurisdicción. Esto haría posible que el pago del impuesto doméstico se difiriera hasta el momento del reparto efectivo de utilidades o cuando se enajenasen las acciones de dicha sociedad.

Desde el punto de vista económico, el diferimiento distorsiona los incentivos. Rompe, por ende, con el objetivo de que exista neutralidad en la exportación de capitales.[39] De acuerdo con dicho principio, el ingreso debe ser gravado a la misma tasa efectiva, independientemente del país donde se origine. Si el contribuyente puede diferir el impuesto en una jurisdicción extranjera y no en la propia, entonces no será neutral –desde un punto de vista fiscal– la decisión de invertir en una jurisdicción o en otra.

El diferimiento puede beneficiar de manera importante al accionista, y por ello perjudicar en la misma medida al Estado de residencia fiscal del mismo si se reúnen tres circunstancias:

1. Que la jurisdicción de residencia del accionista no exente los ingresos obtenidos de fuente de riqueza en el extranjero, esto es, que sean contribuyentes del impuesto en un sistema de renta mundial (como es el caso de México).
2. Que el impuesto pagado en el extranjero sea menor que el impuesto doméstico. Esto es, que la

jurisdicción donde se encuentre la entidad de la que es socio el accionista sea un sistema fiscal preferente.

3. Que la compañía extranjera sea controlada por dicho accionista de manera que pueda decidir postergar la distribución de los dividendos, es decir, que no los distribuya en el mismo ejercicio en que el accionista debe pagar el impuesto en su país de residencia.[40]

De acuerdo con lo antes apuntado, queda claro por qué este tipo de legislación se aplica solo a cierta clase de entidades extranjeras y siempre que los contribuyentes residentes en el país tengan una influencia importante sobre las mismas. Las entidades a las que se aplica son aquellas que pueden considerarse, según la legislación de cada país, entidades fiscalmente independientes, pues únicamente a ellas puede exigírseles que operen conforme a dicha característica.

La influencia que los contribuyentes deben tener ha de permitirles diferir o evitar el impuesto doméstico. Si no tuvieren injerencia o control sobre la forma o el momento de repartición de los dividendos, sería irrelevante aplicarles este tipo de legislación, dado que, aunque se les incentivase a no diferir la repartición, si no la controlaran ese incentivo no tendría ningún objeto. Esta legislación se aplica a los accionistas por la dificultad que representaría extender la jurisdicción sobre el contribuyente a entidades legales residentes en el extranjero.[41]

La clave es el control. Aunque la definición o los parámetros para definir si este existe varían según la jurisdicción,[42] el criterio esencial es que los contribuyentes tengan una influencia sustantiva sobre la compañía extranjera. Al analizar quién sustenta el control, hay diferencias de opinión en los países respecto de si debe ser un solo residente en sus jurisdicciones o un grupo de ellos. Los que aceptan que puede ser un grupo parten del supuesto, no siempre acertado, de que dichos residentes actúan de manera concertada.[43]

La exigencia de que exista un control real sobre estos ingresos constituye, según la OCDE, el criterio de equidad que justifica la aplicación de este tipo de legislación a algunos contribuyentes respecto de cierto tipo de ingresos. La base de lo anterior es que sería poco equitativo gravar a los contribuyentes domésticos por los ingresos no distribuidos de una compañía extranjera, si no tienen el poder de obligar a dicha corporación a distribuir el ingreso.

El resultado esencial de ubicarse en el supuesto de aplicación de este régimen es que los accionistas son gravados por las ganancias aún no distribuidas de las empresas extranjeras controladas. El objetivo principal de este régimen es hacer que se grave una porción de las ganancias aún no distribuidas de las empresas extranjeras controladas.

Ejemplo:

Un residente en México es socio de una empresa en Isla del Hombre, la cual controla. (En ese

país la tasa corporativa es nula o casi nula.) En ausencia de legislación antidiferimiento, la firma recibe ingresos, calcula su utilidad y paga el impuesto corporativo en dicha jurisdicción. Esto es así porque se reconoce que la existencia de una sociedad genera un velo corporativo y una persona distinta de sus accionistas. De esta manera, el residente en México no pagaría impuestos en este país hasta que efectivamente decretara un dividendo o liquidara la empresa y percibiera ingresos como persona física. Si se considera el diferencial en tasas, el incentivo del contribuyente mexicano sería la posibilidad de tardarse el mayor tiempo posible en decretar el dividendo[44] (o, incluso, de realizar gastos directamente desde su empresa en Isla del Hombre).[45]

Ahora bien, en presencia de la legislación antidiferimiento, si se considera que Isla del Hombre es un régimen preferencial y que el residente en México controla el momento de reparto del dividendo, el contribuyente tendría la obligación de pagar impuestos sobre los dividendos que aún no se hayan repartido.

A nivel mundial, la legislación antidiferimiento se dirige contra las jurisdicciones preferentes que se definen por medio de los métodos siguientes: *a)* el transaccional; *b)* el jurisdiccional o *c)* ambos.

a) El primer método se conoce como *transaccional* porque se aplica con base en la naturaleza del ingreso y en la forma en que se grava en la entidad que lo recibe, sin importar la residencia de la misma.

b) El método *jurisdiccional* se basa en el lugar de residencia de la compañía en cuestión y ha dado lugar a lo que se conoce como *listas negras* (*black lists*), listados que realiza cada uno de los países que aplican estas disposiciones –conforme al método jurisdiccional– de las jurisdicciones que consideran paraísos fiscales (este sistema fue el utilizado por México cuando introdujo dicha legislación a la ley mexicana en la década de 1990).

c) La tercera opción es el método combinado, como el vigente en la actualidad en México, en el que se cuenta con una lista negra pero también se obliga al contribuyente a hacer un análisis de tipo transaccional.

El método jurisdiccional es sumamente sencillo para los contribuyentes y los dota de seguridad jurídica, pues la propia ley incluye una lista de cuándo se considera que se opera con un paraíso fiscal. El problema que genera la aplicación de este método es que algunas jurisdicciones ofrecen ventajas fiscales solo en relación con ciertos tipos de ingresos o con los no residentes mediante resoluciones administrativas. Por tanto, el sistema de listas resultaría insuficiente para controlar los daños que dichos sistemas podrían generar a la base tributaria de los países.

En ese sentido, el régimen transaccional parece ser el idóneo para evitar el uso de paraísos fiscales; sin embargo, puede complicar de modo considerable las operaciones de los contribuyentes en el

extranjero; genera menor seguridad jurídica (ya que el causante debe conocer el régimen fiscal aplicable a cada tipo de ingreso en la jurisdicción en donde invierte, por lo que no todos los elementos del impuesto están definidos en la ley de su país de residencia) y puede resultar "incompatible con el régimen de los convenios de doble imposición que no contemplan su inclusión expresamente".[46]

En México, en un principio, este tipo de legislación se dirigió –siguiendo el método jurisdiccional– a las legislaciones consideradas de baja imposición fiscal para efectos de la LISR, comúnmente conocidas como *paraísos fiscales*. Lo novedoso de la introducción en 1996 de dicho tipo de legislación en nuestro país, además de la obligación de reportar dichas inversiones:

> Fue el de la adición de un nuevo tipo de ingreso para los contribuyentes residentes en el país, consistente en considerar como acumulable el monto de las utilidades generadas por sociedades ubicadas o residentes en paraísos fiscales en el ejercicio fiscal en la proporción que les corresponda de conformidad con su participación accionaria en dichas sociedades, cuando las utilidades no se distribuyan en dicho ejercicio, sino en uno posterior.[47]

Como ya señalamos, la regulación no solo está dirigida actualmente a los paraísos fiscales previstos en la lista negra, sino también a los que resulten en virtud de un análisis transaccional.

A continuación se cita una tesis que se refiere a la legislación en contra de paraísos fiscales en México:

> RENTA. LOS ARTÍCULOS 212 Y 213 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN MECANISMO PARTICULAR DE TRIBUTACIÓN QUE GRAVA LOS INGRESOS SUJETOS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES, AUN CUANDO NO SE HUBIEREN DISTRIBUIDO LOS INGRESOS, DIVIDENDOS O UTILIDADES, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2005). Conforme a los indicados preceptos, los residentes en México y los no residentes con establecimientos permanentes deben cubrir el impuesto sobre la renta por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que dicho ingreso no esté gravado en el extranjero o bien que lo esté con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del que se causaría y pagaría en México; y para tal efecto, la Ley del impuesto relativo precisa que dichos ingresos serán gravados, aun cuando no se hayan distribuido los ingresos, dividendos o utilidades, en la proporción de la participación directa o indirecta promedio por día, a los cuales se les aplicará la tasa prevista en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. De lo anterior, se advierte que los artículos 212 y 213 del referido ordenamiento únicamente obligan a reconocer anticipadamente una utilidad susceptible de repartirse, con el consiguiente pago de un tributo, con base en el derecho que tiene el contribuyente a participar de las ganancias de la entidad de que se trate y que, si no llegan a decretarse o determinarse, es precisamente porque el inversionista ejerce un control que le permite diferir dicha decisión y, por ende, la materialización de la deuda tributaria –todo ello, en conjunción con la circunstancia de que la inversión ha sido ubicada en un régimen fiscal preferente–. De ahí que, constitucionalmente, existe un signo de capacidad contributiva susceptible de gravarse –el derecho a percibir una ganancia que, si no se ha materializado en una utilidad líquida, es porque el control que ejerce el causante le permite diferir el reconocimiento del ingreso–, lo cual legitima el establecimiento del gravamen. Así, si bien es cierto que el concepto referido tradicionalmente no sería reconocido como ingreso en términos de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (dado que dichos numerales requieren la existencia de un derecho en crédito para considerar que el impacto patrimonial positivo ya ha tenido lugar), también lo es que la exigibilidad de la prestación se retrasa e, inclusive, puede llegar a no darse, con base en el hecho consistente en que se ejerce un control sobre la entidad receptora de la inversión. De esta forma, se aprecia que la decisión de gravar un ingreso anticipado, esto es, sin que necesariamente existiera una modificación positiva en el patrimonio del contribuyente –al menos en los términos a los que se refiere el Título II de la Ley–, constituye una excepción a la regla general de tributación, justificada por las condiciones en las que se puede generar el ingreso –máxime si ello se da coincidentemente con la inversión en regímenes fiscales preferentes–, así como en la trascendencia que tiene la tributación, como un deber de solidaridad, por lo que no se estima reprochable que se acuda a mecanismos que busquen evitar el diferimiento en el reconocimiento del ingreso, así como

tampoco se considera cuestionable que se intente disuadir a los sujetos pasivos del impuesto sobre la renta, de configurar sus operaciones en una forma tal que coincida con la disminución de la carga tributaria propia, y en un escenario en el que no se contaría con elementos para fiscalizar la operación de que se trate, dada la falta de transparencia en cuanto a la existencia y manejo de recursos en los territorios sujetos a regímenes fiscales preferentes, todo lo cual revela que los artículos 212 y 213 de la Ley del Impuesto sobre la Renta no violan la garantía de proporcionalidad tributaria, contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Inclusive, debe tomarse en cuenta que de permitirse que se utilizara la tributación a través de territorios vinculados a regímenes fiscales preferentes, como medio para disminuir la carga tributaria propia, aun cuando ello se dé en circunstancias que favorecen que el ingreso no se reconozca o, cuando menos, se difiera el reconocimiento, no sólo se afectarían las finalidades más altas que se persiguen con los recursos estatales, sino que el costo correspondiente a los gastos públicos que la Constitución encomienda a la organización estatal tendría que repartirse entre el resto de los contribuyentes, lo cual no apunta hacia la más justa distribución del ingreso y la riqueza, ordenada por el propio texto constitucional.

Novena Época, Registro: 166 818, Instancia: Pleno, Tipo de Tesis: Aislada, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Tomo XXX, Julio de 2009, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Tesis: P. XXXVIII/2009, Página: 89.

c) La capitalización delgada

El razonamiento detrás de esta legislación es que un inversionista puede tomar la decisión de aportar capital o prestar dinero a una empresa mexicana. En cuanto al "retorno de su inversión", si aporta capital, recibe dividendos; si otorga un préstamo, recibe intereses. En los dos casos recibe un retorno a su inversión. Sin embargo, para la empresa mexicana los intereses son deducibles y los dividendos no. Por tanto, podría generarse el incentivo de sobreendeudar a la empresa mexicana para generarle la deducción. En este escenario, la deuda sería mucho mayor que el capital. Por esto, para aplicar las reglas de capitalización delgada, se mide la relación deuda-capital.

Esta práctica –fondear negocios básicamente por medio de deuda sin respetar las proporciones de capital– puede resultar especialmente nociva cuando:

a) Se realiza entre partes relacionadas (que tienen el incentivo de constituir la relación deuda-capital de manera que el grupo corporativo se beneficie).

b) La parte que realiza la inversión es un residente en el extranjero (el residente en México deduce los intereses, en tanto que el fisco mexicano no se ve beneficiado por la acumulación de intereses que correspondería al acreedor, pues este último no es residente en México).

México regula dicha práctica solo si se reúnen las dos condiciones señaladas. Las reglas de capitalización delgada se introdujeron en México para el ejercicio fiscal de 2005. Actualmente se regulan a partir de la fracc. XXVII del art. 28 de la LISR (este artículo se encarga de listar los conceptos no deducibles para las personas morales residentes en México), el cual señala que no serán deducibles los intereses pagados en relación con deudas que excedan la proporción permitida en la ley. Esta proporción es hasta el triple del capital contable.

6. Política fiscal y las reformas fiscales

Las decisiones de política fiscal resultan en costos para el Estado y los contribuyentes. El Estado tendrá que generar un aparato que recaude contribuciones, supervise el cumplimiento de los contribuyentes y, en general, realice cualquier actividad relacionada con la administración y el cobro de impuestos (incluidos litigios). Al causante le genera un costo total compuesto por los *costos directos* (las cantidades que paga al Estado y los costos en los que incurre para calcularlas) y los *costos indirectos*, relacionados con la realización de actividades ineficientes como respuesta a los impuestos.[48] Estos últimos costos tienen que ver con el hecho de que el sistema fiscal cambia las decisiones económicas de los contribuyentes.

Los estudios acerca del costo del sistema fiscal para el Estado son muy recientes (lo que le cuesta a la economía administrar un sistema). Resultan más comunes los estudios sobre las cargas fiscales, ¿quién paga qué? Para algunos autores, "Esto explica, en parte, la obsesión con los temas de equidad y por qué cada propuesta de cambio se estudia en términos de quién gana y quién pierde".[49]

Aunque hay muchos criterios para analizar un sistema fiscal, generalmente se utilizan los de eficiencia, equidad, simplicidad y posibilidades de administración (este último, desgraciadamente, en menor medida en países como México). En todo caso, debe tenerse en mente que: "El diseño del sistema fiscal implica una decisión entre los distintos objetivos."[50] Lo anterior obedece a que resulta imposible diseñar un sistema fiscal que privilegie todos ellos.

Ahora bien, por desgracia es común presenciar la creación de leyes en las que pareciera no tomarse en cuenta los costos ni los incentivos que se generan. Más aún, por medio de ellos se crean incentivos que serían opuestos a las decisiones de políticas públicas que supuestamente se buscan.[51]

En todo caso, es importante tener en mente que hay una multiplicidad de opciones en la decisión de cómo recaudar impuestos. Cada una de ellas privilegia algún objetivo y representa ventajas e inconvenientes. A continuación se hace referencia a varias de esas opciones.

Impuesto sobre la Renta. La mayoría de los países basan su recaudación en el Impuesto sobre la Renta (ISR); sin embargo, este impuesto tiene muchos críticos porque con él no se premia al que aporta más a la sociedad ni el ahorro. Esto se debe a que el ISR –por regla general– grava más a quien más riqueza produce.

A decir de Hobbes,

> ¿Qué razón hay para que el que trabajó mucho y guardó los frutos de su trabajo, consumiendo poco, deba enfrentar una mayor carga que aquél que vive en el ocio, obtiene poco y gasta todo lo que tiene, dándose cuenta de que uno no tiene mayor protección del Commonwealth que el otro?[52]

Los autores que favorecen los impuestos al consumo señalan que los ingresos anuales son muy variables; sin embargo, la gente suele pedir préstamos para reducir los efectos de la variación. Por tanto, el consumo es una mejor medida de la habilidad de una familia para pagar impuestos.[53]

Flat tax. Existe una serie de propuestas específicas en relación con la mejor forma de recaudar impuestos, cuyos creadores (o quienes las apoyan) argumentan que son impuestos al consumo. Una de ellas es la conocida como *flat tax* (puede traducirse como *impuesto a tasa fija, única* o *plana*). Su estudio resulta relevante porque fue la base teórica para la construcción del IETU.[54] Esta propuesta se estudia como una alternativa al Impuesto sobre la Renta estadounidense y se analiza en *The Flat Tax.*[55] Este libro se inicia señalando que ha llegado el momento de una nueva declaración de independencia, en esta ocasión del injusto, costoso y complicado Impuesto sobre la Renta federal. La alternativa es un bajo y simple *flat tax*.[56]

Los autores señalan que el sistema del *flat tax* descansa en un principio administrativo básico: el ingreso debe gravarse de la forma más cercana posible a su fuente. Dicen que el sistema actual (el *income tax* estadounidense) viola dicho principio y que limitar la carga fiscal de los pobres es un principio central de la reforma; por tanto, están en contra de impuestos sobre ventas o impuestos al valor agregado. La razón es que en esos casos todos los ciudadanos, ricos y pobres, pagan en esencia la misma fracción de gasto en impuestos. También señalan que el sistema sobre la renta actual trata de no gravar a los pobres. Su opinión es que eso debe seguir de la misma manera.

Para los autores, eximir a los pobres de impuestos no requiere una tasa progresiva. Una tasa fija, aplicada sobre un nivel general mínimo de ingresos, provee progresividad sin crear diferencias importantes en las tasas impositivas.[57] En otras palabras, se aplica una tasa fija sobre los ingresos que superen cierto nivel, por lo que las personas que perciban ingresos menores a dicho monto no pagarán *flat tax*.

La propuesta del *flat tax* se basa en los principios del impuesto al consumo; en este sentido, los ahorros no son gravados. La lógica de su sistema, en pocas palabras, es la siguiente:

> Queremos gravar el consumo. Las personas hacen una de dos cosas con sus ingresos: los gastan o los invierten. Se puede medir el consumo como ingreso menos inversión. Un impuesto muy simple gravaría a cada firma por la totalidad de sus ingresos restando la inversión en planta y equipo. El impuesto al valor agregado funciona así pero es injusto porque no es progresivo. Por esta razón, el impuesto se divide en dos. La firma paga por todos los ingresos generados excepto el ingreso pagado a sus trabajadores. Los trabajadores pagan impuesto sobre lo que ganan. Por lo tanto, el impuesto es progresivo.[58]

De acuerdo con el libro, la base para el impuesto a los negocios sería el siguiente:

- Ingresos totales por ventas de bienes y servicios

  Menos

- Compras de insumos de otras firmas

  Menos

- Salarios y pensiones pagadas a trabajadores

Menos

- Compras de planta y equipo[59]

Por tanto, la firma deduce los costos de todos los bienes, materiales y servicios que adquiere para realizar los productos que vende. Además, deduce sus salarios y pensiones, pues dicho impuesto lo pagan los trabajadores que lo reciben. Finalmente, los negocios deducen sus gastos por planta, equipo y tierra.[60]

La otra parte del sistema, señalan sus creadores, es el impuesto sobre salarios. Cada familia paga 19% sobre su salario e ingresos sobre pensiones por encima de un mínimo por familia (este mínimo es lo que lo hace progresivo).[61] Como el impuesto ya fue pagado, este sistema no se preocupa por intereses, ganancia de capitales y dividendos una vez que dejan la empresa. Esto simplifica de modo considerable el sistema.

Señalan los autores que el consumo es lo que las personas sacan de la economía; el ingreso, lo que contribuyen. Un impuesto al consumo es la personificación de la idea de que las personas deben ser gravadas por lo que extraen de la economía y no por lo que aportan. El *flat tax*, al no gravar la inversión, es un impuesto al consumo.[62]

Consumed income tax. Otra propuesta en relación con un impuesto al consumo es el *consumed income tax*,[63] que grava el consumo porque exenta los ahorros del impuesto, permitiendo una deducción por el repago de deuda y gravando los préstamos o retiros de ahorros. Todos los costos de las inversiones se deducen de inmediato (se tratan como gastos). El costo de los inventarios se trata como gasto (en lugar de reconocerlo cuando se venden los productos) y las ganancias de capital no se gravan como tal. Un impuesto de este tipo no penaliza el ahorro.[64] Esta propuesta presenta problemas de transición (se grava el consumo por ingresos que ya pagaron impuestos) y de equidad (se grava más a personas jóvenes y retiradas),[65] considerando que son quienes consumen más de lo que producen.

Cash flow tax. Una propuesta más de impuesto al consumo es el *cash flow tax* (puede traducirse como *impuesto al flujo de efectivo*).[66] En este gravamen se considera que el consumo de un individuo es la diferencia entre las cantidades que ganó o pidió prestadas y las que ahorró o repagó de deudas. Por tanto, se mide el verdadero consumo del individuo.

Así como algunos señalan que se debe gravar el consumo, otros insisten en que se deben generar gravámenes que cumplan con el objetivo de neutralidad. Esta solo se logra si los impuestos intervienen lo menos posible en decisiones privadas. Por tanto, el sistema fiscal modificaría lo menos posible las decisiones de cómo se gana y en qué se gasta el dinero. Esto es deseable porque en un mercado libre los recursos tienden a asignarse a sus usos más productivos. En este sentido, se

ha señalado que la regla principal para lograr la neutralidad es que el ingreso de todas las fuentes se grave de igual manera.[67]

También hay quienes critican las tasas progresivas porque reducen los esfuerzos laborales y aumentan la complejidad de la ley. Esto se debe a que "manteniendo las demás circunstancias iguales, un individuo tendrá menor disponibilidad de dejar su tiempo libre (o de reducirlo) porque las cantidades adicionales obtenidas serán reducidas".[68] Estas respuestas dependen de la elasticidad de la oferta de trabajo:[69] si es baja, los costos de la progresividad serán bajos también.[70]

Otras personas señalan que se debe estructurar el sistema fiscal considerando las actitudes de los tomadores de decisiones. Estudios recientes de toma de riesgos señalan que la gente tiene mayor propensión a arriesgarse para mantener su riqueza que para ganarla. Por tanto, quienes deben dinero al fisco tendrán mayor tendencia al engaño que quienes esperan una devolución del fisco. En consecuencia, "un incremento en las retenciones, lo cual transforma las decisiones de reporte de una de mantener riqueza a una de obtener una devolución, puede incrementar la aversión al riesgo de los contribuyentes y aumentar el cumplimiento".[71]

En cuanto a la equidad, algunos autores señalan que el análisis de la misma en un sistema fiscal deberá hacerse tomando en cuenta todos los impuestos y no solo uno de ellos.[72] Si se aplicara este principio al caso mexicano, por ejemplo, no se podría criticar el IVA por inequitativo (considerando los temas de regresividad[73]) sin considerar que el ISR –generalmente– no es pagado por las personas que perciben pocos ingresos. Como sistema, pareciera ser más equitativo que si únicamente se analizara un impuesto en específico.

Por último, para cualquier modificación o reforma fiscal deben tomarse en cuenta los problemas de transición. A estos, por lo general, no se les dedica mucha atención. Los costos de transición pueden durar muchos años, ser muy complicados y provocar efectos adversos en los ingresos y el crecimiento. Más aún, a decir de algunos autores, deben tomarse en cuenta los efectos de los cambios y compensar a los afectados por el principio de *reliance* (confianza), es decir, a los contribuyentes que realizaron elecciones partiendo de la base de que las normas fiscales iban a seguir aplicándose.[74]

Todo lo señalado nos lleva a concluir que al modificar, crear o derogar una ley fiscal se deben realizar ciertas preguntas:

a) ¿Qué incentivos genera la ley o el sistema actual?

b) ¿Cómo cambiará dichos incentivos la nueva ley o la derogación de la ley anterior?

c) ¿Qué consecuencias tendrán los nuevos incentivos en el comportamiento de los contribuyentes?[75]

d) ¿Son esas consecuencias deseables o son las buscadas con dicha modificación?

e) Los costos indirectos de la reforma, en específico las ineficiencias que genera, ¿son inevitables?, ¿son considerables o incluso mayores que la recaudación generada por dicha reforma?

En relación con las reformas fiscales, a continuación se presenta una lista de principios económicos aceptados internacionalmente para plantear y analizar reformas fiscales:[76]

1. En términos generales, las personas no contribuyen voluntariamente con un monto de impuestos suficiente para cubrir las necesidades de una comunidad, por lo que deben ser incentivadas mediante la coacción.
2. Los contribuyentes comparan el costo de cumplir con las normas fiscales con el costo de incumplir. El costo de cumplir es el impuesto mismo, así como el de calcularlo (gastos administrativos, conocimiento de la norma); el de incumplir, la sanción multiplicada por la probabilidad de que esta sea aplicada. No es deseable, entonces, aumentar la complejidad de las normas sin un aumento correlativo en la coacción. Tampoco es deseable aumentar sanciones sin una amenaza creíble de castigo.
3. El impuesto ideal es aquel que corrige fallas del mercado, situaciones en la que la cantidad consumida es mayor que la socialmente deseable (por ejemplo, el consumo de gasolina o de alcohol). De no ser posible, lo preferible es gravar mercados inelásticos (la cantidad consumida responde poco a aumentos en precio) para modificar lo menos posible la forma en que actúan los individuos. La idea es que los impuestos distorsionen al mínimo las decisiones, que sean lo más neutrales posible.
4. Los contribuyentes tienden a comparar los distintos sistemas fiscales, lo que genera competencia fiscal entre países (y puede implicar la decisión de reubicarse). Los fiscos, entonces, deben estar atentos a lo que pasa en otras jurisdicciones. Asimismo, existe competencia entre las empresas de distintos países. Los fiscos deben estar atentos, también, a no dañar la posibilidad de competencia de sus residentes.
5. Los impuestos al consumo (llámense IVA o IEPS) generalmente son regresivos. Como proporción del ingreso, los sectores más pobres de la población gastan más en consumo (ahorran menos). Hay muchas vías para compensar esta regresividad; la tasa cero del IVA en alimentos y medicinas es solo una de ellas.
6. Las personas toman decisiones acerca de cuánto tiempo dedican al ocio o al trabajo. Estas decisiones se pueden ver modificadas, típicamente a favor de actividades informales o del ocio, en la medida en que la carga fiscal sobre la renta se vea incrementada.
7. Cualquier impuesto genera incentivos hacia la búsqueda de rentas (*rent seeking*), es decir, a incurrir en actividades costosas tendentes a reducir el pago de contribuciones (por ejemplo, actividades de cabildeo legislativo o planeación fiscal agresiva). Para minimizar dichas

actividades, los impuestos deben ser lo más claros y generales que sea posible.

8. Para verificar el cumplimiento de la ley fiscal, el gobierno requiere información sobre los contribuyentes. El acercamiento de estos a las autoridades fiscales o jurisdiccionales (por ejemplo, mediante consultas fiscales) genera dicha transferencia sin una labor ardua de supervisión del Estado.

La economía contemporánea nos muestra dos principios adicionales:

9. De acuerdo con la economía social, al tomar decisiones sobre el pago de impuestos las personas no lo hacen aisladas, sino que observan y responden a lo que hacen los demás. Este factor social resulta en que las políticas públicas que generan cumplimiento tienen efectos multiplicados a lo largo del tiempo (es decir, pueden generar círculos virtuosos o viciosos en los que el cumplimiento o el incumplimiento cada vez sea más generalizado). Por tanto, es deseable generar una norma social de pago.
10. De acuerdo con la teoría de juegos, las personas tienen preferencia por los acuerdos justos. Es más, están dispuestas a incurrir en costos a fin de no estar en una situación que perciben como injusta. Así, la permisión de amplios sectores de informalidad, los programas de perdón (en los que gana el incumplido frente al que aplicó las normas fiscales), así como la labor jurisdiccional parcial y poco transparente, generan una tendencia al no pago.

7. Derecho y economía

El análisis económico del derecho, o derecho y economía (*Law and Economics*), se puede conceptualizar como la aplicación de la teoría económica para examinar la formación, estructura, procesos e impacto económico de la ley y las instituciones legales.[77] Tiene dos vertientes: la primera utiliza herramientas de la economía para analizar el comportamiento en actividades de mercado (desde Adam Smith);[78] esta es la vertiente tradicional. La segunda, que es la más novedosa, resulta de aplicar la economía al análisis de actividades fuera del mercado.[79]

El movimiento de derecho y economía tiene varias escuelas. Todas ellas comparten el objetivo de estudiar el derecho por medio de los conceptos y las teorías de la economía.[80] El análisis económico se ha utilizado para explicar el sistema jurídico (descriptivo) y para sugerir cambios a fin de mejorarlo (normativo).[81] Hay ciertos conceptos básicos de la economía que se utilizan para el análisis del derecho. El primero es la simplificación de la realidad mediante el uso de suposiciones o supuestos.[82] Otros son los conceptos de eficiencia ("el tamaño del pastel") y equidad ("¿cómo se reparte el pastel?").[83]

Un concepto esencial en el análisis económico del derecho es el teorema de Coase, el cual señala que si los derechos se otorgan de manera clara y los costos de transacción son cero, las partes negociarán el resultado más eficiente independientemente de la asignación inicial de los derechos.

"Por lo tanto, en una situación de cero costos de transacción, el derecho terminará en su uso más valioso porque todos los acuerdos mutuamente benéficos se podrían realizar sin costos por individuos racionales y maximizadores."[84]

Otro concepto importante en esta materia lo dio Gary Becker, quien señaló que los costos de aplicar la ley (*enforcement*) pueden reducirse sin sacrificar la disuasión de la misma (*deterrence*), al disminuir la probabilidad de que se aplique la sanción, pero aumentando el monto de dicha sanción.[85] El análisis económico señala también que es preferible sancionar con multas que con prisión. Las multas representan una transferencia de dinero del agresor al Estado, en tanto que la prisión implica gastos del Estado en el agresor, además de perderse la productividad de este último. Por tanto, la prisión no se debe utilizar por sí misma, sino de la mano de la máxima exacción de ingresos posible. En este sentido, la prisión se emplea para "incapacitar" a los potenciales criminales cuando la amenaza de la sanción es insuficiente para hacer que no realicen determinada conducta.[86]

Como ya se señaló, en el análisis económico del derecho hay distintas escuelas; todas utilizan las herramientas de la economía para el estudio del derecho. "La economía cuenta con teorías matemáticamente precisas (la teoría de precios y la teoría de juegos) [...] para analizar los efectos de los precios sobre el comportamiento."[87] A continuación examinaremos ambas teorías.

a) Teoría de precios

> La economía ofrece una teoría del comportamiento para pronosticar cómo responderán los individuos ante los cambios de las leyes. [...] La economía ofreció una teoría científica para pronosticar los efectos de las sanciones legales sobre el comportamiento. Para los economistas, las sanciones son como los precios y, supuestamente, los individuos responden a estas sanciones de una manera muy similar a como responden a los precios. Los individuos responden a una elevación de los precios consumiendo menos del bien más caro, de modo que, supuestamente, los individuos responden ante las sanciones legales más severas realizando menos la actividad sancionada.[88]

Para analizar los efectos de las leyes en los individuos, después de 1960 comenzó a aplicarse la teoría de precios.[89] Según Cooter, "La teoría de precios se aplica a la ley a través de reinterpretar las sanciones legales como precios."[90] Así comenzó en gran medida el análisis económico del derecho.

Cooter y Ulen, entre otros, explicaron las sanciones como precios:[91] si la gente responde a mayores sanciones consumiendo menos de la actividad sancionada, esto se debe a que la reacción racional típica de consumir menos de un bien de mayor precio puede aplicarse al campo del derecho.

b) Teoría de juegos

Ahora bien, la teoría de precios puede aplicarse en situaciones en las que hay demasiadas transacciones para que alguien afecte el precio (mercados perfectamente competitivos). "En este

sentido, la teoría de precios asume que los jugadores no actúan estratégicamente. En contraste, la teoría de juegos analiza el comportamiento estratégico, que típicamente incluye un número menor de competidores."[92]

La teoría de juegos es una herramienta útil para analizar estructuras de mercado oligopólicas (hay un número menor de competidores). En esta situación hay pocos tomadores de decisiones y "la acción óptima de una persona depende de lo que escoja otro actor. Estas situaciones se parecen a los juegos en que los individuos deben decidir acerca de una estrategia. Una estrategia es un plan de acción que responde a las reacciones de otros".[93]

La teoría de juegos aporta elementos interesantes al estudio del derecho, como el beneficio de establecer las condiciones para que se den negociaciones exitosas o la conveniencia de generar esquemas de jugadores repetidos. Las negociaciones crean una plusvalía por medio del acuerdo en su distribución, pues provocan el movimiento de un recurso: de quien lo valora menos a quien lo valora más. Por otro lado, la confianza se genera por la ventaja futura de una relación continuada. Los jugadores repetidos pueden alcanzar mejores acuerdos.[94] Esto se debe a que los juegos repetidos hacen rentable establecer una reputación, en este caso, de confiabilidad.[95]

Una vez analizadas las herramientas metodológicas utilizadas para analizar el derecho, la teoría de precios y la teoría de juegos, procederemos al análisis de las principales escuelas del Análisis Económico del Derecho.

c) Escuelas de derecho y economía

A continuación se mencionan algunas de las principales escuelas de derecho y economía. Todas ellas son escuelas de economía que, en su intersección con el derecho, generan escuelas dentro de ese movimiento:

1. Escuela de Chicago

El análisis económico del derecho clásico está representado por la Escuela de Chicago. Su característica es la aplicación de la teoría de precios al análisis de la ley. Para hacerlo, parte de los supuestos siguientes: los individuos son maximizadores racionales de beneficios (tanto en sus actividades de mercado como fuera de este); los individuos responden a los incentivos en precio tanto en sus actividades de mercado como fuera de este.[96] De acuerdo con Posner, la función básica de la ley es alterar los incentivos.[97]

2. Neoinstitucionalismo

Se concentra en las instituciones que gobiernan el intercambio social. Los autores más citados en esta

disciplina son Ronald Coase y Douglass C. North. Coase realiza estudios tanto de la firma como de efecto de los agentes y la forma en que se puede conocer su esfuerzo. North, en cambio, cuestiona la idea de que el ser humano es un agente racional maximizador de beneficios. Este cuestionamiento tiene como base las motivaciones de los seres humanos y la forma en que descifran su ambiente.[98]

En cuanto a la realidad, el agente que toma decisiones no la percibe exactamente como es (pues tiene una capacidad limitada); por tanto, hay una separación entre el mundo real y el mundo percibido (de acuerdo con ideas presentadas por Herbert Simon).[99] En conclusión, la percepción de la realidad es subjetiva e incompleta. Esto hace que la ideología (basada en percepciones subjetivas de la realidad) tenga un papel muy importante.[100] La complejidad de la realidad hace que generemos patrones de conducta regulares (llamados *instituciones*), que pueden ser muy poco óptimos. North, en su libro *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*,[101] señala que la historia importa porque sigue viva en la sociedad a través de sus instituciones.[102] El pasado influye en el presente (*path dependence*).[103]

Las instituciones son las reglas del juego en las sociedades, las limitantes diseñadas por los seres humanos para regular su interacción. Por tanto, incluyen incentivos en los intercambios entre seres humanos (ya sea políticos, sociales o económicos). Dotan de estabilidad la estructura de las interacciones humanas.[104] De acuerdo con North, las instituciones reducen la incertidumbre porque proveen estructura en la vida diaria. Son una guía de interacción humana. De esta manera, es fácil saber o aprender cómo realizar ciertas actividades (comprar naranjas, enterrar a nuestros muertos...).[105] En síntesis, las instituciones definen y limitan las posibilidades o el rango de opciones para los individuos.

Hay instituciones formales e informales; creadas y resultantes de una simple evolución. Las informales son parte de la cultura.[106] Las restricciones formales son de distinta jerarquía, desde constituciones hasta contratos, y también incluyen reglas económicas (distribución de la riqueza). El castigo por las violaciones a las restricciones formales lo realiza típicamente un tercero ajeno a la relación (un sistema judicial autónomo).[107] Esto genera un Estado con capacidad coactiva.

Las instituciones son distintas a las organizaciones. Estas últimas se crean a fin de aprovechar el arreglo institucional. Por tanto, se pueden volver eficientes, ya sea para hacer productiva a una sociedad o para volverla improductiva.[108]

En la sociedad se toman decisiones con importantes costos de transacción,[109] con base en información incompleta.[110]

3. Economía social[111]

Gary Becker incorpora el contexto social, pero sin modificar el supuesto básico de análisis

económico del derecho en cuanto a la racionalidad de los individuos. Estos no solo toman en cuenta lo que les gusta, el precio de lo que les gusta y su restricción presupuestaria: también toman en cuenta lo que hacen los demás, la norma social (*S*).[112] Esta, entonces, forma parte de la función de utilidad de los individuos. La norma social puede medirse empíricamente, por lo que es posible generar modelos económicos que se refieran a la toma de decisiones individual dado cierto entorno social.

La tendencia a compararse con los demás (a seguir la norma social *S*) tiene un efecto multiplicador, ya que cada una de las personas que conforman un grupo se da cuenta de lo que hacen los demás y reacciona. "El multiplicador social genera un efecto en cascada pues los miembros de un grupo social influencian y refuerzan el comportamiento entre ellos."[113]

En conclusión, para analizar el cumplimiento de las normas legales no basta constreñirse a los elementos señalados por el análisis económico del derecho tradicional que, básicamente, toma en cuenta los costos asociados con cumplir y los costos de incumplir (típicamente, la probabilidad de ser atrapado, la sanción y la aversión al riesgo). Se debe incluir en el análisis el hecho de que lo que hacen los demás, que es lo que Gary S. Becker denomina la *norma social*, condiciona las decisiones. Al hacerlo, torna dicha norma social en un elemento poderoso de políticas públicas que debe tomarse en cuenta al hacer estudios sobre cumplimiento normativo. Esto es aplicable tanto a las actividades públicas como a las que se realizan en forma privada.

4. Economía del comportamiento (*Behavioral Economics*)

La economía del comportamiento es un movimiento que introduce ciertas adecuaciones a los modelos tradicionales, pues la gente real se comporta en forma distinta al *homo economicus*.[114] Este comportamiento real tiene que ver con que las personas presentan una racionalidad limitada, una fuerza de voluntad limitada y un egoísmo limitado;[115] por tanto, busca explicar el comportamiento humano como resultado de fallas en la racionalidad individual. Las adecuaciones que realiza, sin embargo, no significan que el comportamiento sea impredecible o que no pueda modelarse. Al contrario, la economía del comportamiento utiliza herramientas clásicas de la economía para hacer predicciones certeras del comportamiento de los individuos.

Hay dos puntos que deben considerarse cuando la gente toma decisiones: *a)* que lo hace con base en mecanismos inventivos (*heuristic devices*) o en reglas generales (*rules of thumb*), y *b)* que la gente sufre varias aversiones o predisposiciones que generan percepciones incorrectas.[116]

A continuación se describen algunas de las predisposiciones (*biases*) que son relevantes para la ley:[117]

a) Aversión a los extremos (*Extreme aversion*). La gente tiende a evitar los extremos. Por tanto, cuando se agrega una opción adicional extrema, las personas tienden a variar su selección.

Esto demuestra que es erróneo el axioma convencional de la teoría económica acerca de la irrelevancia de la inclusión de alternativas no seleccionadas.

Por ejemplo: la decisión entre comprar el estéreo A (chico) o el B (grande) sería A. Si agrego un C (muy grande), la tendencia es comprar el B.

b) Predisposición retrospectiva (*hindsight bias*). Hay evidencia de que la gente cree que la mayoría de las cosas que suceden son inevitables (o casi inevitables).
Por ejemplo: los accidentes. Esto puede dificultar la resolución legal de que una persona fue negligente.

c) Predisposición optimista (*optimistic bias*). La gente tiende a creer que es menos probable que los riesgos se materialicen en ella que en otros. Hay un optimismo irreal cuando se trata de la propia persona. Se han realizado estudios en este sentido acerca del riesgo de contagio de sida. La existencia de esta predisposición genera cuestionamientos fuertes a quienes critican la legislación paternalista.

d) Predisposición al *statu quo* (*status quo bias*). A la gente le gusta el *statu quo* y le cuesta trabajo alejarse de él; necesita justificaciones importantes para separarse del mismo. Además, evalúa las ganancias o pérdidas en relación con cierto punto de referencia.

e) Maldición del conocimiento (*curse of knowledge*). A la gente que sabe mucho le cuesta imaginar lo poco que saben los demás.[118]

Como señalamos antes, la gente toma decisiones con base en *heuristics* (herramientas para simplificar sus tareas):

a) Disponibilidad (*availability*). La gente tiende a pensar que un riesgo es mayor cuando un incidente sucede fácilmente o está más "disponible". Por ejemplo, cree que un accidente automovilístico es más probable si acaba de presenciar uno o si se enteró de alguno.

b) Anclas (*anchoring*). La gente generalmente hace juicios de probabilidad con base en un valor inicial o "ancla" sobre el cual no se realizan suficientes ajustes. El valor inicial puede surgir de una fuente arbitraria o poco racional.

c) Decisiones con base en casos pasados (*case-based decisions*). La gente generalmente simplifica las cargas de valuar costos y beneficios refiriéndose a casos del pasado.

Otro elemento importante que se debe analizar para saber cómo deciden las personas es la valuación. La pregunta a responder es: ¿cómo reacciona la gente a las pérdidas y ganancias? La gente es adversa a las pérdidas. Es más su aversión a la pérdida que la felicidad que le provocan las ganancias equivalentes. En otras palabras, la gente no trata de forma idéntica los costos y los costos de oportunidad.

Esto cuestiona de forma importante el teorema de Coase en el sentido de que la dotación inicial de recursos es irrelevante. Además, la gente posee varios códigos para decidir si algo es una pérdida o una ganancia; estos códigos tienen que ver con el *statu quo* y en cómo se plantea el evento.[119]

8. El impuesto sobre herencias estadounidense[120]

El *estate tax* (impuesto sobre herencias) estadounidense se causa por el fallecimiento y su base es el valor razonable de mercado del patrimonio del fallecido o de los bienes que se consideren situados en Estados Unidos. El impuesto se causa sin importar la relación entre el *de cujus* y los que adquieren derechos sobre la propiedad en virtud de la muerte. Funciona de la mano del *gift tax* (impuesto sobre donaciones) que se aplica a la transmisión *inter vivos*. Este segundo impuesto evita que se reduzca el pago del *estate tax* por medio de transmisiones previas a la muerte.

El *estate tax* es un impuesto federal, aunque también existe en el nivel local (se permite el acreditamiento de los impuestos locales contra el federal), que grava la transferencia de propiedad por causa de muerte. Grava la transferencia de la propiedad global de un determinado *de cujus* y no la de cada uno de los beneficiarios del mismo. De esta manera, grava la propiedad transferida por testamento, sin testamento y mediante sustitutos de testamento (*will substitutes*). Este impuesto no afecta a quien recibe los bienes. La base para calcular el impuesto es *a)* cualquier bien, personal o real, tangible o intangible, del que el *de cujus*, si es residente para efectos del *estate tax* en Estados Unidos, sea propietario o se considere propietario al momento de su muerte, cualquiera que sea el lugar donde dicha propiedad esté situada, o *b)* cualquier bien que se considere situado en ese país del que el *de cujus*, si no es residente para efectos del *estate tax* y no es ciudadano estadounidense, sea propietario al momento de su muerte, por ejemplo, un departamento en Nueva York o las acciones de una empresa estadounidense.

El impuesto se paga sobre el *gross estate*. Para los ciudadanos y los residentes en Estados Unidos –para efectos fiscales–, el *gross estate* se define en términos de la sección 2031 del Código de Rentas como toda propiedad, cualquiera que sea su ubicación. Las personas que no son residentes para efectos del *estate tax* generan el pago del impuesto, de acuerdo con la sección 2101 de dicho código, pero solo en relación con la propiedad que se considera situada en territorio estadounidense, según se define en la sección 2103 del mismo ordenamiento.

Es importante señalar que la definición de residencia fiscal estadounidense, para efectos del *estate tax*, es distinta de la que se utiliza para el Impuesto sobre la Renta. De acuerdo con la Regulación 20.0-1(b), el *de cujus* residente es aquel que al momento de su muerte tenía su domicilio en Estados Unidos (por cualquier periodo), si su intención era mantener su residencia en dicho país de forma permanente. En este sentido, el rasgo definitorio de la residencia es la intención.[121]

La definición del lugar donde se ubican los bienes es, como ya mencionamos, esencial para

establecer si una persona que no es residente para efectos del *estate tax* en Estados Unidos genera la obligación de pago del impuesto. La definición de si un bien en particular se considera ubicado en territorio estadounidense para efectos del impuesto varía según el tipo de bienes de que se trate. Los bienes inmuebles y los bienes muebles tangibles se consideran ubicados en territorio estadounidense, obviamente, si están en dicho territorio. En el caso de los bienes intangibles, las reglas varían. Sin embargo, puede señalarse que las acciones emitidas por una sociedad estadounidense se consideran situadas en Estados Unidos (aun si se encuentran físicamente fuera de ese país o son propiedad de una persona física residente en el extranjero para efectos del *estate tax*). Asimismo, la deuda emitida por una sociedad estadounidense se considera ubicada en ese país. Los depósitos en cuentas corrientes y de ahorro no están gravados con el *estate tax* en términos de la Sección 2501(b) del *Código de Rentas Internas*. Las cuentas de mercado monetario sí están gravadas.

Una vez establecida la base sobre la cual se pagará el impuesto, se permite aplicar un crédito (*unified credit*). Por tanto, no hay obligación de presentar declaración –si se es residente en Estados Unidos o ciudadano de dicho país– en caso de que el *gross estate* ubicado en territorio estadounidense sea de una cantidad menor a la que resulte de la aplicación del crédito. Este crédito se ajusta por inflación cada año, para el caso de ciudadanos y residentes para efectos del *estate tax*. Sin embargo, no se ajusta para los extranjeros.[122] Por lo que respecta a los no residentes y no ciudadanos, sin embargo, el límite es distinto y menor.

Algunos de los puntos señalados, en el caso de los no residentes y no ciudadanos, pueden modificarse con base en tratados fiscales sobre la materia suscritos por Estados Unidos. Estos convenios son conocidos como *Estate Tax Treaties*. Sin embargo, México no tiene suscrito un tratado de esta índole con la Unión Americana. El tratado para evitar la doble tributación entre ambos países no cubre el *estate tax*.

9. Esquemas de contratación

Hay distintas formas o esquemas bajo los cuales se puede contratar personal, y las implicaciones fiscales de cada una de ellas son diferentes. A continuación se analizan algunas opciones de contratación.

a) Salarios

En términos del art. 94 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR), se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

Los asalariados realizan pagos provisionales de ISR (que les son retenidos por el empleador) y pagan

dicho impuesto en forma anual. Ambos pagos se hacen en términos de la tarifa de la LISR a una tasa diferenciada y progresiva que puede ser hasta de 35%. El régimen de salarios da lugar al pago de obligaciones de seguridad social (IMSS, Infonavit, SAR). Este monto, que se reparte entre trabajadores y empleados, resulta una carga adicional importante en este régimen.

Los asalariados solo cuentan con las deducciones anuales que se conocen como *personales* incluidas en el art. 151 de la LISR. Estas deducciones son, entre otras, honorarios médicos y dentales; gastos funerarios; donativos autorizados por la ley; intereses reales efectivamente pagados por créditos hipotecarios destinados a casa habitación; primas por seguros de gastos médicos, y transporte escolar. Todos estos gastos deben satisfacer los requisitos establecidos en la ley a fin de ser deducibles.

Los asalariados cuentan con el beneficio de que algunos de los ingresos que perciben se consideran exentos. Estos ingresos, previstos en el art. 93 de la LISR, son –a grandes rasgos– los siguientes:

a) Prestaciones distintas del salario para trabajadores de salario mínimo. En cuanto a los demás trabajadores, 50% de las remuneraciones por concepto de tiempo extraordinario o de la prestación de servicios que se realicen en los días de descanso sin disfrutar de otros en sustitución, que no excedan el límite previsto en la legislación laboral y sin que esta exención exceda del equivalente de cinco veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada semana de servicios.

b) Los percibidos con motivo del reembolso de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo.

c) Los percibidos con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social, de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

   La suma de los ingresos por salarios y previsión social no puede exceder de siete veces el salario mínimo general elevado al año.[123] Si se excede dicha cantidad, la exención por previsión social es de solo un salario mínimo elevado al año.

d) Las gratificaciones que reciban los trabajadores de sus patrones, durante un año de calendario, hasta por el equivalente del salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado a 30 días, cuando dichas gratificaciones se otorguen en forma general; así como las primas vacacionales que otorguen los patrones durante el año de calendario a sus trabajadores en forma general y la participación de estos en las utilidades de las empresas hasta por el equivalente a 15 días de salario mínimo general del área geográfica del trabajador, por cada uno de los conceptos señalados. Tratándose de primas dominicales, hasta por el equivalente de un salario mínimo general del área geográfica del trabajador por cada domingo que se

labore.

Además, los empleadores pueden deducir para efectos del ISR los conceptos señalados. Por tanto, el patrón le da efectos fiscales a dichos gastos pero el trabajador no tiene la obligación de acumularlos (pagar impuesto sobre dichos conceptos).

Vale la pena analizar más a fondo el inciso *c)* citado, que se refiere a la previsión social. Esta es un ingreso exento de los trabajadores. El patrón solo puede deducirla, en términos del art. 27, fracc. XI, de la LISR, en la medida en que las prestaciones se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores y siempre que las mismas no excedan de 10 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año. Esta deducción también se ve limitada por el art. 28 de la LISR, que señala en su fracc. XXX que los pagos que, a su vez, sean ingresos exentos para el trabajador, únicamente podrán reducirse hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor de .53 al monto de dichos pagos.

b) Honorarios asimilables a salarios

En términos del art. 94 de la LISR, se consideran honorarios asimilables a salarios los ingresos siguientes:

a) Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que se lleven a cabo en las instalaciones de este último. Se entiende que una persona presta servicios preponderantemente a un prestatario cuando los ingresos que hubiera percibido de este en el año de calendario inmediato anterior representen más de 50% del total de los ingresos obtenidos por concepto de la prestación de servicios personales independientes.

b) Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales a las que presten servicios personales independientes, cuando les comuniquen por escrito que optan por pagar el impuesto como honorarios asimilables a salarios.

En conclusión, son personas que prestan servicios personales independientes (en términos de la legislación laboral, no son trabajadores) a las que la ley fiscal les otorga un régimen muy parecido al de salarios.

Como en el régimen de salarios, las personas bajo este régimen tampoco tienen deducciones, salvo las personales (que son aplicables a todas las personas físicas). Por tanto, en este régimen no se pueden deducir los gastos en que se incurre para obtener el ingreso gravado (por ejemplo, gasolina, computadoras y libros).

En este régimen no se otorga el beneficio de los ingresos exentos que se mencionaron para el caso de los salarios. Sin embargo, como las personas que pagan bajo este régimen no son trabajadores (desde

un punto de vista laboral), no se generan los pagos por concepto de seguridad social (IMSS, Infonavit, SAR).

c) Honorarios (servicios personales independientes)

En términos del art. 100 de la LISR, se consideran ingresos por la prestación de servicios profesionales las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no se consideren salarios (o asimilables a salarios).

De acuerdo con el art. 103 de la LISR, las personas que presten servicios profesionales pueden efectuar las deducciones siguientes, además de las personales (que ya discutimos previamente): las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan; las adquisiciones de mercancías, materias primas y productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios; los gastos relacionados con la actividad profesional; las inversiones; los intereses pagados por créditos relacionados con el servicio profesional, sin ajuste alguno, así como los que se generen por capitales tomados en préstamo, siempre que dichos capitales hayan sido invertidos en los fines de las actividades.

Por tanto, los prestadores de servicios profesionales tienen una cantidad considerable de deducciones adicionales a las previstas para los trabajadores y los que perciben honorarios asimilables a salarios (estos dos últimos solo cuentan con deducciones personales).

Aunque esto es un beneficio, debemos apuntar que los prestadores de servicios profesionales no cuentan con ingresos exentos (como previsión social). Además, la prestación de servicios profesionales está gravada con el Impuesto al Valor Agregado.

d) Esquemas no recomendables

En los últimos años ha aumentado el uso de ciertas estructuras cuyo objetivo es reducir la carga fiscal del empleo fraudulentamente al generar *a)* ingresos que se consideran exentos (por medio de argumentaciones legales endebles) y *b)* esquemas que resulten en la eliminación de los derechos de seguridad social de los trabajadores (y, por ende, gastos relacionados con los mismos).

Los esquemas señalados se basan en la utilización de sindicatos, cooperativas, sociedades en nombre colectivo o en comandita simple, así como en el reparto de utilidades a sus socios (para enmascarar un pago de remuneraciones que típicamente serían salarios), vía fondos de previsión social o alimentos.

Estos esquemas, además de ser ilegales, generan consecuencias fiscales que no se prevén en el análisis de quienes ofrecen dichas estructuras (y, por tanto, generan contingencias no previstas para los que participan en ellas).

Además de que dichas estructuras podrían catalogarse como esquemas de simulación (y, por ende, como un delito) cuyo propósito es causar un perjuicio al fisco federal, la postura de las autoridades fiscales frente a algunos de dichos esquemas ya ha sido externada. En este sentido, el criterio 16/ISR "Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social", del SAT, incluido en el anexo 3 de la Resolución Miscelánea para 2015, señala lo siguiente:

> 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.

Por tanto, aunque los esquemas señalados ofrecen importantes atractivos económicos (percepción de ingresos exentos y no pago de seguridad social), no los consideramos una opción viable para el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con salarios o prestación de servicios. El Estado mexicano debería estar preocupado respecto del tema y generar una estrategia más agresiva de fiscalización y combate a este tipo de estructuras,[124] considerando que no solo generan un daño en materia de recaudación fiscal, sino que eliminan el pago de obligaciones de seguridad social a favor de los trabajadores.

10. El mínimo vital

El concepto del mínimo vital se incorpora a la labor jurisprudencial mediante la resolución de un amparo[125] en el que se discutió la constitucionalidad de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR) –en sus artículos conducentes– acerca del gravamen a la indemnización por despido injustificado.

Para referirse al concepto del mínimo vital se parte de la base de que hay ciertos principios fundamentales que rigen la Constitución federal: *a)* el Estado mexicano es un Estado social de derecho y *b)* la capacidad contributiva deberá medirse tomando en cuenta el contexto real de los contribuyentes.[126] Además, señala la sentencia, la Constitución federal prevé un Estado democrático de derecho. Para realizarlo, se requiere que los individuos puedan "desarrollar un plan de vida autónomo" y participar "activamente en la vida democrática".[127]

Por tanto, aunque el deber de contribuir al gasto público es general, la sentencia señala que el

"derecho al mínimo vital exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir digna y autónomamente puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que ineludible y manifiestamente agraven su situación de penuria, cuando ello pueda coexistir con la insuficiencia de una red de protección social efectiva y accesible a los más necesitados". [128]

En cuanto a la materia tributaria, el mínimo vital es una "dimensión negativa"[129] que establece una limitante, la cual consiste en que el Estado no puede disponer de los recursos de los contribuyentes que sean indispensables para una vida digna. Señala la sentencia que una persona puede tener capacidad económica, pero que esto es distinto a poseer capacidad contributiva; así sucede, en cuanto al mínimo vital, si la renta del contribuyente es necesaria para su subsistencia.[130] De ser así, dicha renta no debería estar disponible para el pago de impuestos.

Ahora bien, el que se establezca la obligación de respetar el mínimo vital no implica, según la sentencia, una limitante a la potestad amplia que tiene el legislador para generar el sistema tributario.[131] Tampoco se requiere analizar las "condiciones fácticas de cada causante".[132]

La sentencia enfatiza que el límite que representa el mínimo vital no implica una intromisión en el Poder Legislativo, pues según ese documento, *a)* la facultad de dicho poder para configurar el sistema tributario no es ilimitada y *b)* no se pretende que se defina cuál es el mínimo de subsistencia. La idea, entonces, es que se reconozca que hay cierto nivel de riqueza que deberá ser protegido "a efectos de atender las exigencias humanas más elementales".[133]

Se puede concluir entonces que, de acuerdo con la sentencia, el derecho al mínimo vital es parte de la garantía de proporcionalidad en materia tributaria. Esto es así porque dicha garantía debe tomar en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente y respetar la limitante representada por el mínimo vital.

Ahora bien, el respeto al mínimo vital es una condición necesaria, mas no suficiente, para cumplir con la garantía de proporcionalidad. Esto es, aun si el legislador respeta la limitante representada por el mínimo vital, también debe tomar en cuenta la capacidad contributiva de los contribuyentes, según lo han entendido tradicionalmente los tribunales.

La aclaración anterior es esencial porque, de lo contrario (si es condición suficiente), cualquier impuesto que bajo los criterios actuales de la Suprema Corte de Justicia se considere desproporcionado (por no atender la capacidad contributiva del causante), podría tornarse constitucional si se señala que el contribuyente tendrá derecho a percibir una porción del ingreso exenta, en forma tal que se respete el límite que representa el mínimo vital.

11. La simulación para efectos fiscales

El art. 109 del *Código Fiscal de la Federación* (CFF) señala –desde hace ya varios años– que se sancionará con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal a quien: "IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal."

En 2008 entró en vigor lo dispuesto en el art. 213 (ahora 177) de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (LISR). Por convenir a nuestro análisis, se cita íntegramente a continuación el párrafo 19 de dicho artículo:

> Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación que les conceden las leyes, determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas en términos del artículo 179 de esta Ley.
>
> En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.
>
> La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá incluir lo siguiente:
>
> a) Identificar el acto simulado y el realmente celebrado;
>
> b) Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación, y
>
> c) Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.
>
> Para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse entre otros, en elementos presuncionales.

De esta manera, se prevén dos tipos de consecuencias en relación con la simulación de actos:

a) Se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal al que simule actos o contratos, obteniendo un beneficio indebido.

b) Si se trata de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales determinarán la simulación a efecto de gravar el hecho imponible efectivamente realizado por las partes.

Ambos supuestos tienen en común que, para que la simulación genere consecuencias en materia fiscal, debe resultar en un pago de impuestos menor al que debió haber correspondido de no existir tal simulación. Este menor pago de impuestos se caracteriza como un "beneficio indebido en perjuicio del fisco federal" (en el caso del delito) o un "beneficio fiscal" (en el caso de simulación, de acuerdo con el art. 177). No basta, entonces, con estar ante un acto simulado para ubicarse en alguno de los supuestos previstos: se requiere también que, en virtud de la simulación, se pague una cantidad de contribuciones menor que la que debió haberse cubierto.

En cuanto a las diferencias entre ambos supuestos, estas se generan en varios aspectos:

a) Autoridades que determinan la simulación. En el art. 109 del CFF no se faculta a las autoridades fiscales para determinar dicha simulación; en cambio, en el art. 177 de la LISR sí se incluye dicha facultad. Por tanto, la simulación a la que se refiere el CFF tendrá que ser declarada por un juez competente, mientras que la prevista en el art. 177 está a cargo de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

b) Efectos de la determinación. En el primer caso (art. 109), se pretende configurar el delito de defraudación fiscal; en el caso del art. 177 de la LISR el efecto sería la liquidación de un crédito fiscal a cargo del contribuyente relacionado con el acto efectivamente realizado (el disimulado) en lugar del simulado.[134]

c) Casos en los que puede aplicarse el precepto. En el caso del art. 109, este es aplicable a cualquier contribuyente (en relación con cualquier contribución) cuando simule actos jurídicos y cause un perjuicio indebido al fisco. El supuesto de aplicación del art. 177 de la LISR es mucho más restringido: *a)* es exclusivamente para el Impuesto sobre la Renta, *b)* solo para efectos del Título VI[135] y *c)* tratándose de operaciones entre partes relacionadas.

Ahora bien, en caso de que se aplique cualquiera de los dos preceptos objeto de nuestro análisis, es necesario dotar de significado al término *simulación*, más aún considerando que no es un concepto definido en la legislación tributaria mexicana, sino en la legislación civil (de aplicación supletoria en materia fiscal).

El art. 2180 del *Código Civil Federal* (CCF) señala: "Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas." También dispone el CCF, en los artículos subsecuentes, que la simulación es absoluta "cuando el acto simulado nada tiene de real; es relativa cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter" (art. 2181). Los facultados para pedir la nulidad de los actos simulados son los terceros perjudicados con la simulación, así como el Ministerio Público, si la simulación implica una transgresión a la ley o es en perjuicio de la hacienda pública (art. 2183).

En el caso de la facultad prevista por el art. 177 en comento, son las propias autoridades fiscales las que determinan la existencia de la simulación. La pregunta obligada sería entonces: ¿cuáles son los efectos o el alcance de la determinación que realicen las autoridades fiscales con fundamento en el art. 177? Este artículo señala que la facultad otorgada a las autoridades es para "determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales"; por tanto, se puede concluir que dicha facultad sirve solo para determinar ingresos omitidos (es decir, "sólo para efectos fiscales").

Fortalece esta postura el art. 7º del *Código Penal Federal* (CPF), que señala: "Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales." Por tanto, la norma que prevé la conducta equiparable a la defraudación fiscal –aunque se encuentre en el CFF– es sustantivamente penal, pues prevé un delito.

Así, la determinación que realicen las autoridades fiscales no puede tener efectos en la determinación del delito porque es una facultad otorgada "exclusivamente para efectos fiscales".

Con base en lo anterior, para ubicarse en el supuesto delictivo del art. 109 del CFF se debe determinar la simulación de acuerdo con las reglas incluidas en el art. 2180 del CCF y subsecuentes. Esto es así porque dicho artículo define qué debe entenderse por simulación y resulta una remisión necesaria en la aplicación del art. 109 del CFF. Esto parece acorde con la redacción del art. 177, el cual señala que las autoridades podrán "determinar la simulación de los actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales". Es decir, su determinación no tiene efectos de carácter civil ni mucho menos puede servir como base para la constitución del delito equiparable al de defraudación.

Debe aclararse que los tribunales no se han pronunciado sobre este artículo, por lo que nuestra opinión se basa solamente en un análisis de las disposiciones legales aplicables.

La simulación y el fraude a la ley

La esencia del concepto de simulación es que la forma que se le da a una relación legal es distinta a la realidad pretendida por las partes.[136]

> Constituye una discordancia deliberada y bilateral entre la voluntad manifestada y la efectivamente sentida, en términos tales que la primera –esto es, la que se manifiesta haciéndose pública– simplemente encubre la verdadera voluntad negocial, siendo esta última la que se mantiene oculta y sólo al alcance de los que participan en el acto simulado.[137]

De acuerdo con Francesco Ferrara,[138] en su obra *La simulación de los negocios jurídicos*, "simulación es la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo".[139] Por tanto, señala Ferrara, la simulación tiene tres características: *a)* "una divergencia querida y deliberadamente producida entre la voluntad y su manifestación";[140] *b)* el acuerdo simulatorio y *c)* el fin de engañar a terceros, extraños al acto. La finalidad del engaño es un elemento esencial de la figura de la simulación.[141] De esta manera, un acto es simulado si la declaración de voluntad realizada por las partes difiere de lo que en realidad acordaron.

Las tesis siguientes guardan concordancia con lo antes señalado:

> SIMULACIÓN, ELEMENTOS QUE LA CONSTITUYEN. Una correcta interpretación de los preceptos legales que regulan la figura jurídica de simulación, lleva a concluir que ésta se compone de los siguientes elementos: a) La existencia de la disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente; b) La intencionalidad consciente entre las partes para ello; c) La creación de un acto aparente como consecuencia de lo anterior y d) Que la creación de ese acto aparente sea con la finalidad de engañar a terceros. [...]
>
> Registro: 215 698, Tesis aislada, Materia(s): Civil, Octava Época, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, XII, Agosto de 1993, Tesis: XVI.2o.25 C, Página: 572.

SIMULACIÓN, CONCEPTO DE LA. Debe entenderse por simulación la existencia de un contrato aparente, regido por otro celebrado a la vez y mantenido en secreto por las partes; es decir, la declaración de un contenido de voluntad no real, emitida conscientemente y de acuerdo entre las partes, para producir, con fines de engaño, la apariencia de un negocio jurídico que no existe o es distinto de aquél que realmente se ha llevado a cabo.

Registro: 240 657, Tesis aislada, Materia(s): Civil, Séptima Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación*, 151-156, Cuarta Parte, Tesis: Página: 286. Genealogía: Informe 1981, Segunda Parte, Tercera Sala, Tesis 93, Página 88.

Llevando lo antes dicho a la materia fiscal, con la simulación los contribuyentes pretenden engañar a las autoridades fiscales ubicándose de manera artificial en un supuesto distinto al efectivamente pactado por ellos. En la simulación, el causante evade y no elude la ley. Como sabemos, la evasión es la no aplicación de las normas fiscales cuando correspondería aplicarlas. La elusión es una forma de disminuir las obligaciones fiscales a partir de la aplicación estricta de la ley.[142] Obviamente, ambas conductas afectan o preocupan al fisco porque traen como resultado el pago menor (o nulo) de impuestos; sin embargo, los medios por los cuales se alcanza dicho pago menor de impuestos son diametralmente distintos. "La simulación es sinónimo de ocultamiento pero también de engaño."[143] Se engaña a las autoridades fiscales para no ubicarse en el hecho generador de determinada contribución.

Ahora bien, las autoridades fiscales pueden estar facultadas para castigar o recaracterizar la conducta de los contribuyentes: *a)* cuando se disminuye el pago por medio de un engaño (como es el caso de la simulación) o *b)* si la estructura implica que se burle una norma o se vaya en contra del objetivo o espíritu de la misma.

Este segundo caso se conoce en algunas jurisdicciones como "fraude a la ley" y es distinto de la simulación. En esta última, "el negocio simulado resulta sólo querido aparentemente pues lo que se pretendía en realidad era celebrar un negocio encubierto, mientras el acto en fraude de ley es en sí querido y lo único que pretenden los interesados es evitar la aplicación de una norma dictada para otro negocio, respetando su letra pero contraviniendo su espíritu".[144] En conclusión, la simulación consiste en la creación de un engaño; en el fraude a la ley, se realizan actos reales y queridos con el propósito de burlar una norma.[145]

El que se pague una cantidad menor de impuestos en virtud de un engaño, como es el caso de la simulación, se considera en la mayoría de los Estados una conducta indebida, porque implica un fraude y la evasión de la aplicación de las normas legales; sin embargo, el supuesto de burlar una norma –que es más un acto de elusión– no se encuentra regulado en México.

La falta de regulación del segundo supuesto en países como México se debe a los principios que rigen el sistema legal mexicano y la materia fiscal en particular. Por tanto, en el derecho mexicano lo único sancionable (ya sea mediante la determinación de un crédito fiscal o de la constitución de un delito) consiste en simular actos para evadir la aplicación de las normas fiscales, pues implica un engaño que redunda en la no aplicación de la ley.

En contraste con lo antes señalado, el sistema jurídico de Estados Unidos y de otros países sí permite la aplicación de doctrinas bajo las cuales hay ciertos mecanismos de disminución de contribuciones que, aunque no sean simulados, son contrarios al objetivo de la legislación fiscal. Estas doctrinas se rigen por el principio de que la sustancia prevalece sobre la forma. Por tanto, buscan "desentrañar la esencia de una transacción si es que ésta es distinta a la forma dada a la misma".[146] Estas doctrinas se distinguen claramente de la simulación porque en los casos en que se aplica el principio de sustancia sobre forma las transacciones efectivamente tuvieron lugar, por lo que no existió un engaño.[147]

Es evidente que en países con disposiciones por las cuales prevalece la sustancia, la importancia del concepto de simulación se ve reducida. Esto es así porque se cuenta con reglas antiabuso que logran que prevalezca el objetivo real de las partes más allá de la forma dada. "En la simulación existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada; en el fraude a la ley la realidad es abiertamente creada y el negocio jurídico efectivamente querido por las partes."[148]

Aunque pareciera que las autoridades mexicanas quisieran generarse atribuciones que redundasen en la posibilidad de analizar más la sustancia que la forma, esta posibilidad se ve limitada por las reglas que rigen el sistema legal mexicano. Con base en tales reglas, las autoridades solo pueden recaracterizar operaciones si hay defraudación o si existe un supuesto legal específico que señale que ciertas operaciones recibirán un tratamiento distinto del querido por los contribuyentes. Un ejemplo de esto último es la regulación de dividendos fictos o de créditos respaldados.

Cabe señalar que los contribuyentes también pueden verse afectados por el formalismo de nuestro sistema legal, pues en muchas ocasiones las auditorías revisan cuestiones de forma y aumentan la carga fiscal de los causantes con base en las mismas. Un ejemplo de esto son los requisitos de los comprobantes fiscales, pues un contribuyente no podrá deducir un gasto en el que efectivamente incurrió si el comprobante que lo ampara ha caducado (por haber sido expedido hace más de dos años).

Con base en lo antes dicho, si se pretende modificar la interpretación de normas fiscales con el propósito de que se privilegie más la sustancia que la forma, dicho cambio debería ser a todo el sistema y para todos los efectos. Esta modificación implicaría una separación radical de los principios que actualmente rigen en materia tributaria.

12. *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS)

La globalización ha generado oportunidades a las empresas multinacionales para disminuir considerablemente su carga fiscal.[149] Esto tiene como resultado la erosión de la base (*Base Erosion*) de impuestos nacionales y se logra por medio del movimiento de utilidades (*Profit Shifting*) a jurisdicciones de baja imposición fiscal efectiva.

Según Patrick Love, muchas compañías "usan una serie de esquemas para mover utilidades a través de las fronteras para tomar ventaja de tasas fiscales menores a las del país donde generaron las utilidades".[150] Estos esquemas son legales y explotan las diferencias entre las distintas jurisdicciones. Los esquemas más comunes consisten en *a)* aprovechar estructuras híbridas (arreglos caracterizados en forma distinta en dos o más jurisdicciones) y entidades jurídicas con doble residencia fiscal, *b)* utilizar vehículos especiales con poca sustancia en jurisdicciones de baja imposición efectiva y *c)* realizar operaciones utilizando precios distintos a los que acordarían partes independientes (precios de transferencia).[151] Esto último resulta importante, en opinión del autor, si consideramos que 60% del comercio internacional se realiza al interior de empresas multinacionales.

Además, preocupa que los tratados internacionales hayan sido efectivos para prevenir la doble tributación, pero que no contengan mecanismos para evitar la doble no tributación de la que pueden beneficiarse los grupos empresariales.

Lo antes señalado genera preocupaciones importantes a los Estados. Una de ellas es que si la mayoría de los contribuyentes percibe que las multinacionales pagan pocos impuestos, se puede generar una sensación de injusticia que reduzca el cumplimiento voluntario.

Tomando en cuenta que este problema requiere una solución global, los secretarios de finanzas del grupo internacional denominado G20 solicitaron a la OCDE un plan de acción para reforzar el sistema tributario internacional.[152] Este plan de acción establece objetivos claros, así como el tiempo en que estos deben alcanzarse.[153]

Las acciones a tomar son las siguientes:

A. Enfrentar los retos de la economía digital.

B. Neutralizar los efectos de arreglos híbridos.

C. Reforzar las reglas de compañías extranjeras controladas.

D. Limitar la erosión de la base vía pagos de intereses o arreglos financieros.

E. Atacar prácticas nocivas a partir de promover la transparencia entre los fiscos y el requerimiento de presencia sustancial en las jurisdicciones de baja imposición fiscal.

F. Evitar el abuso de tratados fiscales.

G. Prevenir que se evite artificialmente el constituir un establecimiento permanente.

H. Asegurarse de que los resultados de estudios de precios de transferencia estén relacionados con la creación real de valor.

I. Generar metodología para conocer los efectos de la erosión de la base y movimiento de

utilidades (BEPS) y la forma de contrarrestarlos.

J. Requerir a los contribuyentes para que informen acerca de sus planeaciones fiscales agresivas.

K. Hacer más eficientes los mecanismos de resolución de controversias entre países firmantes de tratados fiscales.

L. Generar un instrumento multilateral que permita a los Estados implementar las decisiones sobre BEPS y modificar sus tratados fiscales bilaterales.

México justificó algunas de las reformas realizadas a la *Ley del Impuesto sobre la Renta* para 2014 en el plan antes señalado. Lo anterior, sin tomar en cuenta que una parte esencial del plan diseñado por la OCDE es que los esfuerzos sean consensuados y acordados a nivel internacional.[154] Por tanto, más que la aplicación de los lineamientos de BEPS, pareciera que fue simplemente un pretexto para limitar ciertas deducciones y el acceso a los beneficios incluidos en los tratados fiscales suscritos por nuestro país. Esto último no puede hacerse válidamente en forma unilateral bajo las normas del derecho internacional actual.

Será importante que se dé seguimiento a la evolución de este tema en las legislaciones internacionales y en cómo repercutirá ello en la legislación fiscal mexicana.

13. Lavado de dinero[155]

El lavado de dinero puede definirse como la "conversión de los recursos obtenidos de una actividad criminal a fondos con un origen aparentemente legal".[156] Para las autoridades de la mayoría de los países resulta de vital importancia su combate, pues se considera que esta es una forma de afectar la actividad ilícita de la que surgen los fondos. En otras palabras, si se limita la disponibilidad de los recursos obtenidos de actividades ilegales, dichas actividades se volverán menos rentables.

La necesidad de lavar dinero obedece a que las ganancias del crimen organizado van en aumento, por lo que cada vez es más difícil esconderlas. De esta manera, se ha considerado que hay un claro vínculo entre el crimen organizado y el lavado de dinero y, por tanto, se piensa que combatir el lavado de dinero es una estrategia para combatir el crimen organizado.[157] En un principio, el lavado de dinero se utilizó principalmente en el narcotráfico; sin embargo, ese delito se ha ido expandiendo a otras actividades criminales.[158]

Además, se considera que el lavado de dinero es dañino para la sociedad, pues involucra a ciertos sectores sociales que no participan en la actividad ilícita que dio origen a la obtención de recursos, pero que se vuelven parte de la actividad delictiva al cooperar para esconder el origen ilícito de dichos recursos. Por tanto, la intención es "evitar la cooperación de terceras personas para esconder los beneficios del crimen y dar a dichos beneficios apariencia de legalidad".[159]

Los dos mecanismos legales que se han reconocido para combatir el lavado de dinero son la confiscación de las cantidades procedentes de actividades criminales y el considerar que el lavado de dinero es en sí (independientemente de la actividad criminal de la que se originan las cantidades a lavar) un delito.[160]

Regulación internacional

Por sus características, el lavado de dinero es una conducta que se ha buscado combatir mediante instrumentos internacionales. El primer documento que se encargó de este tema en específico fue "Los principios de Basilea",[161] del 12 de diciembre de 1988.[162] Este documento contiene principios dirigidos a la banca. Su característica principal es que son meras recomendaciones sin poder vinculante. Otras recomendaciones no vinculantes fueron las emitidas por la *Financial Action Task Force* (FATF) en 1990, también conocida como GAFI (por sus siglas en español: Grupo de Acción Financiera Internacional).

La GAFI es un grupo de trabajo intergubernamental auspiciado por la OCDE que genera estándares para combatir el lavado de dinero y el financiamiento del terrorismo.[163] Sus recomendaciones han sido reconocidas por el Fondo Monetario Internacional y el Banco Mundial como estándares internacionales para el combate al lavado de dinero y al financiamiento del terrorismo. Además, dichos organismos monitorean y evalúan los sistemas nacionales en relación con el cumplimiento de los estándares internacionales tomando en cuenta, entre otras cosas, las recomendaciones de la GAFI.

Recomendaciones de la GAFI

México es miembro de la GAFI, por lo cual resulta importante analizar las recomendaciones más relevantes de dicho grupo. La primera recomendación pide a los países que identifiquen el riesgo del lavado de dinero y financiamiento al terrorismo y que designen las autoridades competentes para atacar dichos riesgos. Las recomendaciones establecen la obligación de los países de considerar que el lavado de dinero es un delito con fundamento en la Convención de Naciones Unidas contra el Tráfico Ilícito de Estupefacientes y Sustancias Psicotrópicas (Convención de Viena) y la Convención de las Naciones Unidas contra la Delincuencia Organizada Transnacional (Convención de Palermo). Ambas convenciones señalan que el lavado de dinero se constituye por medio de conductas intencionales y está relacionado con delitos serios de toda índole (no solo el de narcotráfico).

La cuarta recomendación gira en torno a la posibilidad de confiscación de la propiedad o recursos que se pretende lavar. Las recomendaciones novena, décima y décima primera se refieren a algunas de las obligaciones de las instituciones financieras y establecen –claramente– que el secreto bancario no debe afectar el cumplimiento de las recomendaciones. También indican que las instituciones financieras tienen la obligación de verificar la identidad y datos de sus clientes, así como de mantener información relacionada con las cuentas bancarias. De acuerdo con la vigésima

recomendación, las instituciones financieras deberán reportar las operaciones sobre las que tengan sospechas fundadas de que estén relacionadas con lavado de dinero o financiamiento al terrorismo.

Ahora bien, la recomendación 22, de la mano de sus notas interpretativas, extiende las obligaciones de mantener información y *due dilligence* (diligencia de cuidado) de los intermediarios financieros a otros negocios y personas en los casos siguientes:

a) Los casinos por operaciones superiores a 3 000 euros, de acuerdo con las notas interpretativas de las recomendaciones.

b) Los agentes inmobiliarios cuando compren y vendan bienes inmuebles en nombre de su cliente por un valor superior a 30 000 euros, de acuerdo con las notas interpretativas.

c) Los vendedores de metales y piedras preciosas por operaciones en efectivo por encima de 15 000 euros, de acuerdo con las notas interpretativas.

d) Los abogados, notarios y otros profesionistas legales independientes, así como los contadores, cuando preparen o realicen transacciones para su cliente en relación con las siguientes actividades: compra o venta de propiedad inmobiliaria, manejo de dinero o activos del cliente, manejo de cuentas de banco o de ahorros, organización de contribuciones para la creación u operación de empresas y creación, operación o manejo de entidades o entes jurídicos, así como la compra y venta de entidades de negocios.

e) Los proveedores de servicios en materia de empresas y fideicomisos cuando realicen las siguientes actividades: sean el agente creador de una entidad jurídica; actúen como directores, secretarios, socios o una posición similar de entidades jurídicas; provean una oficina registrada, dirección y dirección de correspondencia para cualquier entidad o ente jurídico, y actúen (o hagan arreglos para que otra persona actúe) como fiduciario de un fideicomiso o como accionista fiduciario.[164]

Las personas referidas en los incisos *c)*, *d)* y *e)* solo están obligadas a reportar las operaciones sospechosas. Los abogados, notarios y profesionistas legales únicamente deben reportar las operaciones sospechosas cuando operen en nombre del cliente en operaciones financieras en términos de la sección *a)* de la recomendación 23.

De acuerdo con las notas interpretativas a la recomendación 23, los abogados y contadores no tendrán la obligación de realizar el reporte si la información fue obtenida en circunstancias en las que los abogados están obligados a guardar el secreto profesional. Esta nota señala que cada jurisdicción deberá determinar lo que se considera reservado por secreto profesional legal o secreto profesional en general. La información que se considera protegida por el secreto profesional generalmente cubre información que reciban de sus clientes: *a)* en el curso de definir la situación legal del cliente o *b)* en el desarrollo de defensa o representación del cliente en procedimientos

judiciales, administrativos, de arbitraje y mediación.

Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

Esta ley, cuyo objeto es proteger el sistema financiero y la economía nacional estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita, es aplicada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Asimismo, la Procuraduría General de la República (PGR) cuenta con la Coordinación General de Información y Análisis Financiero.[165] El titular de esta coordinación tiene carácter de Ministerio Público. Esta coordinación cuenta con personal especializado en las materias incluidas en la ley.

En términos del art. 14 de esta ley, las actividades realizadas por las entidades financieras "se consideran actividades vulnerables". Asimismo, según el art. 17 de dicha ley, se consideran vulnerables las actividades que aparecen en el cuadro 13.2.

Cuadro 13.2. Actividades vulnerables.

Actividad vulnerable	Valor del monto de actos u operaciones	
	Identificación	Aviso
Juegos con apuesta, concursos o sorteos.	Igual o superior al equivalente a 325 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[166]	Igual o superior al equivalente a 645 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. [167]
Actividad vulnerable	**Valor del monto de actos u operaciones**	
	Identificación	**Aviso**
Emisión de tarjetas de servicios, de crédito, de tarjetas prepagadas y de todas aquellas que constituyan instrumentos de almacenamiento de valor monetario, que no sean emitidas o comercializadas por entidades financieras.	Tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a 805 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[168] Tarjetas prepagadas, cuando su comercialización se realice por una cantidad igual o superior al equivalente a 645 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[169]	Tarjetas de servicios o de crédito, cuando el gasto mensual acumulado en la cuenta de la tarjeta sea igual o superior al equivalente a 1 285 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[170] Tarjetas prepagadas, cuando se comercialicen por una cantidad igual o superior al equivalente a 645 el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[171]
Emisión de cheques de viajero distinta a la realizada por entidades financieras.		Igual o superior al equivalente a 645 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[172]
El ofrecimiento habitual de operaciones de mutuo o garantía, así como de		Igual o superior al equivalente a 1 605 veces el salario mínimo vigente en el

otorgamiento de créditos, siempre y cuando no sean entidades financieras.		Distrito Federal.[173]
La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de bienes inmuebles o servicios de intermediación en la transmisión de propiedad o constitución de derechos sobre bienes en los que se involucren operaciones de compra o venta de bienes por cuenta o a favor de clientes.		Igual o superior al equivalente a 8 025 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[174]
La comercialización o intermediación habitual o profesional de metales preciosos, piedras preciosas, joyas o relojes.	Igual o superior al equivalente a 805 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[175]	En efectivo con un cliente por un monto igual o superior equivalente a 1 605 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[176]

Actividad vulnerable	**Valor del monto de actos u operaciones**	
	Identificación	**Aviso**
La subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte.	Igual o superior al equivalente a 2 410 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. [177]	Igual o superior al equivalente a 4 815 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[178]
La comercialización o distribución habitual o profesional de vehículos nuevos y usados.	Igual o superior al equivalente a 3 210 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[179]	Igual o superior al equivalente a 6 420 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[180]
La prestación habitual o profesional de blindaje de vehículos terrestres.	Igual o superior a 2 410 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[181]	Igual o superior al equivalente a 4 815 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[182]
La prestación habitual o profesional de traslado o custodia de dinero o de valores.		Igual o superior al equivalente a 3 210 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[183]
La prestación de servicios de comercio exterior por agentes o apoderados aduanales de las siguientes mercancías: a) Vehículos terrestres, aéreos y marítimos, nuevos y usados, cualquiera que sea el valor de los bienes; b) Máquinas para juegos de apuesta y sorteos, nuevas y usadas, cualquiera que sea el valor de los bienes; c) Equipos y materiales para la elaboración de tarjetas de pago, cualquiera que sea el valor de los bienes; d) Joyas, relojes, piedras preciosas y metales preciosos, cuyo valor individual		Siempre son objeto de aviso.

sea igual o superior al equivalente a 485 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;[184] e) Obras de arte, cuyo valor individual sea igual o superior al equivalente a 4 815 el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;[185] f) Materiales de resistencia balística para la prestación de servicios de blindaje de vehículos, cualquiera que sea el valor de los bienes.		
Actividad vulnerable	**Valor del monto de actos u operaciones**	
	Identificación	**Aviso**
La prestación de servicios de fe pública, en los términos siguientes: *Notarios públicos* a) La transmisión o constitución de derechos reales sobre inmuebles; b) El otorgamiento de poderes para actos de administración o dominio otorgados con carácter irrevocable; c) La constitución de personas morales, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así como la compraventa de acciones y partes sociales de tales personas; d) La constitución o modificación de fideicomisos traslativos de dominio o de garantía sobre inmuebles, salvo los que se constituyan para garantizar algún crédito a favor de instituciones del sistema financiero u organismos públicos de vivienda; e) El otorgamiento de contratos de mutuo o crédito, con o sin garantía, en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero o no sea un organismo público de vivienda. *Corredores públicos* a) La realización de avalúos sobre bienes con valor igual o superior al equivalente a 8 025 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal; b) La constitución de personas morales mercantiles, su modificación patrimonial derivada de aumento o disminución de capital social, fusión o escisión, así		Para notarios públicos: a) Derechos reales si son superiores a 16 000 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. [186] b) Siempre son objeto de aviso. c) Igual o superior al equivalente a 8 025 el salario mínimo vigente en el Distrito Federal;[187] d) Igual o mayor a 8 025 veces el salario mínimo vigente en el DF.[188] e) Siempre son objeto de aviso. Para corredores públicos: a) Igual o superior al equivalente a 8 025 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. b) siempre son objeto de aviso.

como la compraventa de acciones y partes sociales de personas morales mercantiles; c) La constitución, modificación o cesión de derechos de fideicomiso, en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar; d) El otorgamiento de contratos de mutuo mercantil o créditos mercantiles en los que de acuerdo con la legislación aplicable puedan actuar y en los que el acreedor no forme parte del sistema financiero.		c) siempre son objeto de aviso. d) siempre son objeto de aviso.
Actividad vulnerable	**Valor del monto de actos u operaciones**	
	Identificación	**Aviso**
La recepción de donativos por parte de asociaciones y sociedades sin fines de lucro.	Igual o superior al equivalente a 1 605 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. [189]	Igual o superior al equivalente a 3 210 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[190]
La constitución de derechos personales de uso o goce de bienes inmuebles.	Por un valor mensual superior al equivalente a 1 605 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal. [191]	Cuando el monto del acto u operación mensual sea igual o superior al equivalente a 3 210 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal.[192]

Las personas que realicen actividades vulnerables tendrán las siguientes obligaciones, de acuerdo con el art. 18 de la ley:

a) Identificar a los clientes, verificar su identidad y recabar copia de documentación.

b) Solicitar al cliente información sobre su actividad u ocupación.

c) Solicitar al cliente información sobre el dueño beneficiario.

d) Custodiar, proteger y evitar la destrucción de la información y documentación soporte de la actividad (deberá conservarse cinco años).

e) Brindar facilidades para las visitas de verificación que realizará la SHCP, para las cuales deberá mediar orden escrita de autoridad competente y deberá levantarse acta circunstanciada en presencia de dos testigos.[193]

f) Cuando corresponda, presentar los avisos a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a través de los medios electrónicos y en el formato oficial que establezca la SHCP.

Asimismo, en términos del propuesto art. 32, la ley prohíbe dar cumplimiento a obligaciones o liquidar actos u operaciones mediante el uso de monedas y billetes, en moneda nacional o en divisas,

y metales preciosos, en los pagos totales o parciales, en los supuestos siguientes:

a) Cuando el valor sea igual o superior al equivalente a 8 025 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal,[194] al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación:

I. Constitución o transmisión de derechos reales sobre bienes inmuebles [...].

II. Transmisiones de propiedad o constitución de derechos reales sobre vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres [...].

b) Cuando el valor sea igual o superior al equivalente a 3 210 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal,[195] al día en que se realice el pago o se cumpla la obligación:

III. Transmisiones de propiedad de relojes, joyería, Metales Preciosos y Piedras Preciosas, ya sea por pieza o por lote, y de obras de arte [...].

IV. Adquisición de boletos que permita participar en juegos con apuesta, concursos o sorteos, así como la entrega o pago de premios por haber participado en dichos juegos con apuesta, concursos o sorteos [...].

V. Prestación de servicios de blindaje para cualquier vehículo de los referidos en la fracción II de este artículo o bien, para bienes inmuebles [...].

VI. Transmisión de dominio o constitución de derechos de cualquier naturaleza sobre los títulos representativos de partes sociales o acciones de personas morales [...].

VII. Constitución de derechos personales de uso o goce de cualquiera de los bienes a que se refieren las fracciones I, II y V de este artículo [...].

Análisis de la legislación en materia de lavado de dinero en México

La legislación mexicana, que supuestamente sigue los lineamientos de la GAFI, incluye obligaciones más amplias y medidas considerablemente más restrictivas para los particulares. Basta señalar, por ejemplo, que en el caso de compra de joyería o piedras preciosas, las operaciones que dan lugar a identificación por la GAFI son en efectivo y superiores a 15 000 euros (que son aproximadamente 265 500 pesos; en México la obligación surge en las operaciones superiores a 54 000 pesos, sean o no en efectivo).

Los abogados y profesionales independientes solo deben dar aviso de operaciones sospechosas. La ley mexicana no distingue entre operaciones sospechosas y las que no lo son para efectos de obligaciones de estos profesionales; además, prohíbe expresamente el uso de efectivo en ciertos casos. La GAFI no limita el uso de una moneda de curso legal.

Debemos tener en mente que el delito de lavado de dinero está tipificado desde 1990 en la legislación federal. La pregunta es: ¿por qué suponer que la ley objeto de nuestro estudio sí va a desalentar a los delincuentes, a diferencia de las normas anteriores?

Si no se logra combatir en forma más efectiva el lavado de dinero como resultado de la multiplicidad de obligaciones impuestas a los particulares, la ley analizada solo elevará los costos de operar en el

mercado mexicano; llevará a reducir las garantías de los ciudadanos, aumentar las obligaciones de los sujetos obligados, poner en riesgo su integridad y convertir a los ciudadanos en agentes de monitoreo de la ley. En conclusión, pareciera que se aumentan las obligaciones de los ciudadanos que actualmente cumplen con la ley, sin que esto vaya a redundar en una mayor eficiencia en el combate de la conducta delictiva que se busca eliminar.

1 Para la realización de esta sección y la comprensión del tema fueron muy útiles y agradezco los comentarios y las recomendaciones bibliográficas de Raúl Mejía.

2 Ignacio de Otto, *Derecho constitucional. Sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1991, p. 132.

3 *Ibid.*, p. 134.

4 Eduardo García de Enterría y Tomás Ramón Fernández,*Curso de derecho administrativo*, tomo I, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000, p. 259.

5 Ignacio de Otto, *op. cit.*, p. 152.

6 Esta distinción ha sido utilizada en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

7 La posibilidad de deslegalizar una materia reservada parece poco sólida, dado que la reserva legal no debería implicar un límite solo a otros poderes, sino también al propio legislador, el cual debe normar por sí mismo dicha materia. Sobre la validez de esa limitante al legislador, no es difícil entender que la Constitución, que le otorga sus facultades, sea la que le prohíba remitir a un reglamento una materia que debe ser regulada por él mismo.

8 Ignacio de Otto, *op. cit.*, p. 136.

9 *Ibid.*, p. 137.

10 Francisco Rubio Llorente, "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (Sobre el problema del concepto de Ley en la Constitución)", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993, p. 328.

11 Cabe señalar, sin embargo, que la jurisprudencia utiliza el término *reserva legal*.

12 José Roldán Xopa,*Derecho público y modernidad: Estudios jurídicos*, Colección Lex Suprema, Editorial Laguna, México, 1999, p. 86.

13 Registro: 205 798, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación*, VII, Junio de 1991, Tesis: P./J. 18/91, Página: 52, Genealogía: Informe 1988, Primera Parte, Pleno, Tesis 35, Página 834, Gaceta número 42, Junio de 1991, Página 9, Apéndice 1917-1995, Primera Parte, Tomo I, Pleno, Tesis 96, Página 107.

14 Registro: 205 791, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación*, VII, Junio de 1991, Tesis: P./J. 20/91, Página: 18, Genealogía: Gaceta número 42, Junio de 1991, Página 13. Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, Tesis 52, Página 63.

15 Registro: 178 454, Jurisprudencia, Materia(s): Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente:*Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXI, Mayo de 2005, Tesis: 1a./J. 46/2005, Página: 157.

16 Registro: 178 109, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, XXI, Junio de 2005, Tesis: 1a./J. 57/2005, Página: 151.

17 Registro: 173 029, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa, Novena Época, Instancia: Segunda Sala, Fuente:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Marzo de 2007, Tesis: 2a./J. 31/2007, Página: 334.

18 "**Centre of vital interest:** This is one of the criteria used to resolve the problem of dual residence of individuals. It refers to the place where the taxpayer's personal and economic relationships are closer", en *Glossary of Tax Terms*, disponible en http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm (consulta: 20 de octubre de 2014). Traducción de la autora.

19 Klaus Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3a. ed., Kluwer Law International, Londres, 1997, p. 249.

20 Charles Gustafson *et al.*, *Taxation of International Transactions,* 9a. ed., West Group, St. Paul, 2012, p. 20. Véase también Guillermo O. Teijeiro, *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2002, p. 28.

21 Klaus Vogel, *op. cit.*, p. 233.

22 Esta regla se aplica para pérdidas de nacionalidad anteriores a junio de 2008.

23 Charles Gustafson *et al.*, *op cit.*, p. 26.

24 Sección realizada con base en criterios de la OCDE incluidos en las publicaciones: OCDE, *Controlled Foreign Company Legislation*, Head of Publications Service,OCDE, París, 1996; y OCDE, *La competencia fiscal nociva, un tema global*, OCDE, Madrid, 2000.

25 Delegado de los Estados Unidos de América, "Globalization and Regionalization: The Challenge Posed for Tax Authorities' conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar*, México, 1997, p. 5.

26 Esto es lo que argumenta Reuven Avi-Yonah en *Globalisation, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law School Working Paper, julio de 1999.

27 Matthew Bishop, "The mystery of the vanishing taxpayer",*The Economist*, *A Survey of Globalisation and Tax,* 29 de enero de 1999, p. 6. El artículo al que se hace referencia se denomina *"A Pure Theory of Local Expenditures*" y fue escrito en 1956.

28 *Ibid.*, p. 5.

29 OCDE, *La competencia fiscal nociva, un tema global*, *op. cit.*, cuadro II, p. 27.

30 Este proyecto comenzó a realizarlo el Comité de Asuntos Fiscales de dicha organización en 1996 y fue terminado en 1999.

31 Alex Easson, "The Tax Competition Controversy", *Tax Notes International*, 25 de enero de 1999, p. 383.

32 Entre las que se encuentran la de empresas extranjeras controladas y la de *foreign investment fund regimes.*

33 Alex Easson, *op. cit.*, p. 377.

34 Delegado de Alemania, "The Role of International Co-operation in Countering Tax Evasion and Avoidance", conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar*, México, 1997, p. 2.

35 OCDE, *La competencia fiscal nociva, un tema global*, *op. cit.*, cuadro II, p. 27.

36 Entre estas se encuentran los tratados de intercambio de información fiscal y la retención de impuestos en el país que paga intereses a personas que no son residentes.

37 La obligación de operar a precios de mercado, así como la facultad para las autoridades fiscales de recaracterizar operaciones, está contenida en el art. 179 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

38 OCDE, *Controlled Foreign Company Legislation*, *op. cit.*, p. 16.

39 Gustafson *et al.*, *op. cit.*, p. 400.

40 OCDE, *Controlled Foreign Company Legislation*, *op. cit.*, p. 16.

41 Secretariado de la OCDE, "Approaches Adopted under Controlled Foreign Corporation", conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar*, México, 1997, p. 3.

42 Cabe mencionar que el control incluye el indirecto, y que en este aspecto pueden surgir problemas de doble tributación que aún no han sido solucionados por los tratados internacionales.

43 OCDE, *Controlled Foreign Company Legislation*, *op. cit.*, p. 38.

44 Se logra así el diferimiento.

45 En este último caso no solo logra diferir el pago del impuesto, sino evitarlo.

46 Guillermo O. Teijeiro, *op. cit.*, p. 109.

47 Eduardo Revilla, "Análisis del régimen tributario para paraísos fiscales", *Lex. Difusión y Análisis*, núm. 26, agosto de 1997, p. 31.

48 James R. Hines,*Excess Burden of Taxation*, University of Michigan and NBER, mayo de 2007, p. 4. En algunas ocasiones lo costos indirectos pueden ser mayores que el monto recaudado.

49 Robert E. Hall y Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, 2a. ed., Hoover Institution Press, Stanford, 2007.

50 El texto original dice así: "The design of a tax system involves tradeoffs between these different goals" (traducción de la autora). Daily Tax Congressional Documents, *JCT Examines Impact of Replacing Federal Income Tax*, p. 708.

51 Un ejemplo de esto fue el Impuesto Empresarial a Tasa Única, que estuvo vigente en México de 2008 a 2013, el cual –entre otras cosas– elevaba los costos del financiamiento (por medio de la no deducibilidad de intereses) y del empleo (mediante la no deducibilidad de salarios y el otorgamiento de un crédito al salario insuficiente).

52 El texto original dice así: "What reason is there, that he which labureth much, and sparing the fruits of his labour, consumeth little, should be more charged than he that living idlely, getteth little, and spendeth all he gets; seeing the one hath no more protection from the Common-wealth, than the other?" (traducción de la autora). William D. Andrews, "A Consumption-Type or Cash Flow. Personal Income Tax", *Harvard Law Review*, Vol. 87, abril de 1974, núm. 6, p. 1166.

53 William G. Gale, "Building a Better Tax System: Can a Consumption Tax Deliver the Goods?",*The Brookings Review*, Vol. 13, septiembre de 1995, p. 18.

54 El IETU se alejó totalmente de la propuesta del *flat tax*. Sin embargo, las autoridades fiscales esgrimieron argumentos para justificar su existencia con base en lo señalado en el libro que propone dicho impuesto. El IETU no fue un impuesto más sencillo que el ISR, pues para calcular el IETU a pagar se debía calcular, previamente, el ISR.

55 Robert E. Hall y Alvin Rabushka, *op. cit.*

56 *Ibid.*, p. 3.

57 *Ibid.*, p. 54.

58 *Ibid.*, p. 55.

59 *Ibid.*, p. 56.

60 *Ibid.*, p. 62.

61 *Ibid.*, p. 56.

62 *Ibid.*, p. 71.

63 Office of the Secretary, Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth: The Treasury Department Report to the President*, Vol. 1, "Overview", Washington, D.C., noviembre de 1984.

64 Robert E. Hall y Alvin Rabushka, *op. cit.*, p. 31.

65 *Ibid.*, p. 33.

66 "Social Welfare and the Rate Structure: A New Look at Progressive Taxation",*California Law Review*, Vol. 75, No. 6, diciembre de 1987.

67 Office of the Secretary, Department of the Treasury, *op. cit.*, p. 13.

68 "Social Welfare and the Rate Structure: a New Look at Progressive Taxation", *op. cit.*, p. 1920.

69 *Ibid.*, p. 1921.

70 *Ibid.*, p. 1922.

71 *Idem.*

72 Michael P. Devereux (ed.), *The Economics of Tax Policy*, Oxford University Press, Nueva York, 1996, p. 3.

73 Las personas con menos ingresos consumen un mayor porcentaje de los mismos. Dicho de otra manera, los deciles más bajos de la población tienen menor capacidad de ahorro porque destinan la mayor parte de sus ingresos al consumo.

74 Henry J. Aaron y William G. Gale (eds.),*Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Brookings Institution Press, Washington D.C., 1996, p. 21.

75 Alan J. Auerbach, "Tax Reform, Capital Allocation, Efficiency, and Growth", p. 29, en Henry J. Aaron y William G. Gale, *op. cit.*

76 Publicados en "La reforma fiscal que viene", *Reforma,* sección Negocios, 26 de agosto de 2013.

77 Nicholas Mercuro & Steven Medena,*Economics and the Law, From Posner to Postmodernism*, "Preface", Princeton University Press, Princeton, 1997.

78 Richard A. Posner, *The Economics of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1981, p. 4.

79 Sus precursores son Ronald Coase (*The Problem of Social Cost*) y Guido Calabresi. Uno de los autores que provocaron que se volviera a concentrar la atención en actividades de no mercado es Gary Becker, de la Universidad de Chicago.

80 Ejan Mackaay, "Schools: General", en*Encyclopedia of Law and Economics*, University of Ghent & Edward Elgar Publishing Limited, 1999, p. 408.

81 A. Mitchell Polinsky, *An Introduction to Law and Economics*, 3a. ed., Little Brown & Co., Boston, 2003; prefacio.

82 *Ibid.*, p. 4.

83 *Ibid.*, p. 7.

84 Nicholas Mercuro y Steven Medema,*Economics and the Law: From Posner to Postmodernism*, Princeton University Press Princeton, 1997, p. 68.

85 A. Mitchell Polinsky, *op. cit.*, p. 90.

86 *Ibid.*, p. 100.

87 Robert Cooter y Thomas Ulen, *Law and Economics*, 2a. ed., Addison-Wesley Longman, Reading, MA, 1997, p. 14.

88 *Idem.*

89 Las tendencias de derecho y economía han evolucionado, por lo que hay nuevas tendencias dentro del análisis económico del derecho. Entre estas se encuentran: *Public choice* (no de mercado), institucionalismo (quién juega, dónde comienza en el juego, estrategias), neoinstitucionalismo (racional dentro de límites de elección); *critical legal studies* (no es neutral a los fines, es parte de un macrodiscurso), etcétera.

90 Robert D. Cooter, *The Strategic Constitution*, Princeton University Press, Princeton, 2002, p. 8.

91 Robert Cooter & Thomas Ulen, *op. cit.*, p. 393.

92 Robert D. Cooter, *The Strategic Constitution*, *op. cit.*, p. 9.

93 Robert Cooter y Thomas Ulen, *op. cit.*, p. 54.

94 Robert D. Cooter, *The Strategic Constitution*, *op. cit.*, p. 63.

95 Robert Cooter y Thomas Ulen, *op. cit.*, p. 58.

96 Nicholas Mercuro y Steven G. Medema, *op. cit.*, p. 57.

97 *Ibid.*, p. 58.

98 Douglass C. North, *Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, 199 (reimpr. 2002, p. 20).

99 *Ibid.*, p. 22.

100 *Ibid.*, p. 23.

101 *Idem.*

102 *Ibid.*, p. VII.

103 *Ibid.*, p. 3.

104 *Ibid.*, p. 6.

105 Cass R. Sunstein (ed.), *Behavioral Law & Economics*, Cambridge University Press, 2000 (reimpr. 2003, pp. 3-5).

106 *Ibid.*, p. 36.

107 *Ibid.*, p. 59.

108 Douglass C. North, *op. cit.*, p. 4.

109 *Ibid.*, p. 8.

110 *Ibid.*, p. 17.

111 Texto incluido en Alil Álvarez Alcalá, *Cumplimiento de las normas fiscales. El caso de México*, Tirant lo Blanch, México, 2014, pp. 59-63.

112 (*S*) es el promedio de la cantidad elegida por un determinado grupo social, es la cantidad seleccionada en equilibrio.

113 Alil Álvarez Alcalá, *op. cit.*, p. 15.

114 *Ibid.*, p. 35.

115 *Idem.*

116 Cass R. Sunstein, *op. cit.*, p. 3.

117 *Ibid.*, pp. 3, 4, 5.

118 Colin Camerer, George Loewenstein y Matthew Rabin (eds.),*Advances in Behavioral Economics*, Princeton University Press Princeton, 2003, p. 10.

119 Cass R. Sunstein, *op. cit.*, p. 6.

120 Sección realizada con base en las siguientes fuentes:
Richard Doernberg,*International Taxation in a Nutshell*, 5a. ed., West Group, St. Paul, Minn., 2001, pp. 459-477;*Internal Revenue Code*, capítulo 11, disponible en http://www4.law.cornell.edu/uscode/26; *Instructions for Form 706*, *Instructions for Form 706-NA*, *Publication 950* y *General Instructions Form 706-NA*, disponibles en http://www.irs.gov.
"Convenio entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta", publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 5 de agosto de 1993.
Asimismo, agradezco los valiosos comentarios de David Sahargun, abogado experto en materia fiscal en Estados Unidos.

121 Véase Estate of Khan, TC Memo 1998-22 (1998): el domicilio, una vez adquirido en Estados Unidos, se presume continuado hasta que se muestre un cambio de domicilio; la expiración de un permiso de entrada al país no es suficiente. Véase Estate of Neinhys, 17 TC 1149 (1952): determina que el estatus como residente legal permanente por medio de la posesión de una *green card* no es determinativo de domicilio para el *estate tax*. Véase también Estate of Jack, 54 Fed. Cl. 590 (2002): la intención de domicilio se puede establecer en Estados Unidos incluso si la persona está en el país temporalmente con visa de turista. Véase generalmente Rev. Rul. 80-209: incluso un inmigrante ilegal puede establecer domicilio para propósitos del *estate tax* en Estados Unidos.

122 En 2014 este crédito es de $5 340 000 dólares para residentes y nacionales estadounidenses. En el caso de extranjeros, se mantiene en $60 000.

123 Aproximadamente $169 000 pesos en la ciudad de México.

124 Hasta el momento, la estrategia normativa del Estado mexicano parece ser bastante débil y poco efectiva. Por un lado, ha señalado que está en contra de dichas prácticas vía "criterios del SAT", cuya fuerza vinculativa es prácticamente nula.
Por otro lado, en junio de 2009 se modificó la LISR para aclarar cuándo son deducibles los gastos que las cooperativas realicen en fondos de previsión social y que los alimentos exentos son aquellos percibidos "por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable". Esta reforma, además de innecesaria, no hace más que dar un argumento antes inexistente a las personas que han operado bajo estos esquemas. Este argumento es que la ley debió modificarse porque en el pasado sí se permitía deducir las aportaciones a fondos de previsión social, así como que los alimentos pagados a socios de cooperativas o sociedades en comandita sí eran ingresos exentos antes de la reforma legal.
Además, algunos esquemas de esta índole se construyen mediante el pago de alimentos en términos de la legislación civil de algunas entidades federativas, por lo que el nuevo texto legal parece no resolver el problema. La legislación civil de Yucatán fue modificada en 2014, por lo que no se podrán pagar alimentos exentos con base en dicha regulación, pues expresamente señala que los alimentos a que se refiere dicha legislación no son los considerados como exentos por la legislación fiscal federal.

125 El asunto se identifica como el amparo en revisión 1780/2006 y el quejoso es Lempira Omar Sánchez Vizuet. El ponente es el ministro José Ramón Cossío Díaz y el secretario, Juan Carlos Roa Jacobo.

126 Sentencia de Amparo en Revisión 1780/2006, p. 44.

127 *Ibid.*, p. 45.

128 *Ibid.*, p. 46.

129 *Ibid.*, p. 47.

130 *Cfr.* Sentencia de Amparo en Revisión 1780/2006, p. 49.

131 *Ibid.*, p. 50.

132 *Ibid.*, p. 51.

133 *Ibid.*, p. 52.

134 La redacción del art. 177 en cuestión es muy pobre. Pareciera que al señalarse que la determinación es exclusivamente para efectos fiscales y que su resultado es la cuantificación de un crédito, resultaría en que la determinación que realicen las autoridades fiscales no puede servir como fundamento para iniciar un procedimiento por el delito de defraudación.
Una vez más, la mala redacción del artículo genera confusiones. Hay quienes comentan que al señalar el art. 177: "Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país", la facultad de determinar actos simulados se refiere a los ingresos de Título VI, así como a cualquier otro ingreso de fuente de riqueza en el país.

135 Véase la nota anterior.

136 El texto original dice así: "The core of the concept is that the form which a legal relation is given does not cover the reality intended by the parties" (traducción de la autora). *Cfr. Cahiers de Droit Fiscal International*, Volume LXXXVIIa, "Form and substance in tax law", Kluwer, 2002, p. 29.

137 Carlos Peña González, "Notas sobre la simulación", disponible en http://www.udp.cl/DERECHO/estudiantes/apuntes/simulacion.PDF, p. 1.

138 Es importante señalar que según tesis de los tribunales colegiados y la Suprema Corte de Justicia, la simulación en derecho mexicano debe entenderse con base en los autores italianos. *Cfr.* SIMULACIÓN EN EL DERECHO MEXICANO. Registro: 356 626, Tesis aislada, Materia(s): Civil, Quinta Época, Instancia: Tercera Sala, Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*, LVII, Tesis: Página: 2800.

139 Tulio Rosembuj, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en derecho tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid 1999, p. 48.

140 *Idem.*

141 *Cfr.* María Carcaba, "La simulación en los negocios jurídicos", p. 34, en Tulio Rosembuj, *op. cit.*, p. 49.

142 La evasión y la elusión son conceptos relacionados, pero se refieren a prácticas diferentes. La evasión implica la omisión de impuestos mediante artificios o engaños. Desde un punto de vista técnico, la ley la califica como defraudación fiscal. La elusión, en cambio, aunque genera el mismo efecto de evitar o disminuir la carga fiscal, se lleva a cabo mediante mecanismos de planeación que no se encuentran restringidos por la ley.

143 Tulio Rosembuj, *op. cit.*, p. 231.

144 *Ibid.*, p. 53.

145 *Idem.*

146 *Cfr.* "Form and substance in tax law", *op. cit.*, p. 608.

147 *Ibid.*, p. 610.

148 Tulio Rosembuj, *op. cit.*, p. 293.

149 *Action plan on base erosion and profit shifting*, OECD Publishing, 2013, p. 8.

150 Patrick Love, BEPS*: why you're taxed more than a multinational*, February 13, 2013, disponible en www.oecdinsights.org. (Consulta: 31 de julio de 2014).

151 *Idem.* Patrick Love se refiere a todas estas prácticas.

152 Este plan no resultará en una modificación directa a la forma en que se dividen las facultades tributarias entre países de fuente de riqueza y residencia

153 *Action plan on base erosion and profit shifting*, OECD Publishing, 2013, p. 11.

154 "The New Mexican BEPS Legislation", *Tax Notes International*, Vol. 73, Number 1, January 6, 2014, p. 79.

155 Realizado con base en el artículo "Lavado de dinero, propuestas para su combate", de Alil Álvarez Alcalá, International Fiscal Association.

156 FINCEN Reference Series, *An Assessment of Narcotics Related Money Laundering*, julio de 1992, p. 3.

157 Guy Stessens, *Money Laundering, A New International Law Enforcement Model*, CSICL, Cambridge University Press, 2008, p. 9.

158 *Ibid.*, p. 11.

159 *Ibid.*, p. 6.

160 *Ibid.*, p. 3.

161 El nombre completo en inglés es *Statement on the Prevention of Criminal Use of the Banking System for the Purpose o Money Laundering*.

162 Guy Stessens, *op. cit.*, p. 8.

163 *Ibid.*, p. 18.

164 El término en inglés es *nominee shareholder.*

165 Angélica Ortiz Dorantes (coord.),*Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos d Procedencia Ilícita Comentada,* Themis, México, 2013, p. 30.

166 $20 000 pesos. Todas las cantidades que se señalarán a continuación son aproximadas, en pesos, según el salario mínimo vigente en julio de 2014, que era de 67.29 pesos.

167 $40 000.

168 $54 000.

169 $43 000.

170 $86 000.

171 $43 000.

172 $43 000.

173 $108 000.

174 $540 000.

175 $54 000.

176 $108 000.

177 $162 000.

178 $324 000.

179 $216 000.

180 $432 000.

181 $162 000.

182 $324 000.

183 $216 000.

184 $32 000.

185 $324 000.

186 $1 076 000.

187 $540 000.

188 $540 000.

189 $108 000.

190 $216 000.

191 $108 000.

192 $216 000.

193 Angélica Ortiz Dorantes, *op. cit.*, p. 148.

194 $540 000.

195 $216 000.

Bibliografía

Aaron, Henry J. y William G. Gale (eds.), *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Brookings Institution Press, Washington, D.C., 1996.

Álvarez Alcalá, Alil, *Cumplimiento de las normas fiscales, el caso de México*, Tirant lo Blanch, México, 2014.

_____, "El juego fiscal en México", en *Teoría de juegos y derecho contemporáneo*, Temas Selectos, Porrúa-ITAM, México, 2009.

_____, "Lavado de dinero, propuestas para su combate", International Fiscal Association, s/d.

_____, "Los tratados fiscales en el sistema jurídico mexicano", inédito.

_____, "Tax Compliance: A Proposal for Mexico", 2002, inédito.

_____ y Eduardo Revilla, "Do Mexican Maquiladoras Really Constitute Permanent Establishments?", *Tax Notes International*, vol. 21, núm. 24, 11 de diciembre de 2000.

Andrews, William D., "A Consumption-Type or Cash Flow Personal Income Tax", *Harvard Law Review*, vol. 87, núm. 6, abril de 1974.

Arrioja Vizcaíno, Adolfo, *Derecho fiscal*, 20ª ed., Themis, México, 2006.

Auerbach, Alan J., "Tax Reform, Capital Allocation, Efficiency, and Growth", en Henry J. Aaron y William G. Gale (eds.), *Economic Effects of Fundamental Tax Reform*, Brookings Institution Press, Washington, D.C., 1996.

Avi-Yonah, Reuven, *Globalisation, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Harvard Law School Working Paper, julio de 1999.

Bankman, Joseph y Thomas Griffith, "Social Welfare and the Rate Structure: a New Look at Progressive Taxation", *California Law Review*, vol. 75, núm. 6, diciembre de 1987.

Bazdresch, Luis, *El juicio de amparo. Curso general*, 5ª ed., Trillas, México, 1997.

Bernal, Diana, Juan Carlos Izaza y Juan Carlos Roa, "Reforma en materia de interpretación de normas fiscales", *Puntos Finos*, marzo de 2009. Disponible en http://www.dofiscal.net/pdf/doctrina/D_DPF_RV_2009_164-A2.pdf

Bernheim, B. Douglas y Michael D. Whinston, *Microeconomics*, McGraw-Hill/Irwin, Boston, 2008.

Bishop, Matthew, "The mystery of the vanishing taxpayer", en *The Economist*, *A Survey of Globalisation and Tax,* 29 de enero de 1999.

Borja Soriano, Manuel, *Teoría general de las obligaciones*, Porrúa, México, 1982.

Cahiers de Droit Fiscal International, Volume LXXXVIIa, "Form and substance in tax law", Kluwer, 2002.

Camerer, Colin, George Loewenstein y Matthew Rabin (eds.), *Advances in Behavioral Economics*, Princeton University Press, Princeton, 2003.

Carcaba, María, "La simulación en los negocios jurídicos", en Tulio Rosembuj, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en derecho tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.

Carpizo, Jorge, "Los tratados internacionales tienen jerarquía superior a las leyes federales. Comentario a la tesis 192,867 de la Suprema Corte de Justicia de la Nación", http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst/cont/3/cj/cj7.htm

_____, *Tratados internacionales. Se ubican jerárquicamente por encima de las leyes y en un segundo plano respecto*

de la Constitución federal (amparo en revisión 1475/98), núm. 3, 2000 (comentario jurisprudencial). Disponible en www.juridicas.unam.mx/publica/rev/cconst.

Cooter, Robert D., *The Strategic Constitution*, Princeton University Press, Princeton, 2002.

____ y Thomas Ulen, *Derecho y economía*, 2ª ed., Fondo de Cultura Económica, México, 2008.

____ y Thomas Ulen, *Law and Economics*, 2a ed., Addison-Wesley Longman, Reading, Massachusetts, 1997.

Cossío, José Ramón, "La nueva jerarquía de los tratados internacionales", *Este país*, núm. 107, febrero de 2000.

____, Raúl M. Mejía y Laura Patricia Rojas, *El caso Radilla. Estudio y documentos*, Porrúa, México, 2012.

De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, 13ª ed., Porrúa, México, 1985.

De Otto, Ignacio, *Derecho constitucional, sistema de fuentes*, Ariel, Barcelona, 1991.

Delegado de Alemania, "The Role of International Co-operation in Countering Tax Evasion and Avoidance", conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar*, México, 1997.

Delegado de Estados Unidos de América, "Globalization and Regionalization: The Challenge Posed for Tax Authorities", conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar*, México, 1997.

Devereux, Michael P. (ed.), *The Economics of Tax Policy*, Oxford University Press, Nueva York, 1996.

Diccionario jurídico mexicano, 5ª ed., ts. I, III y IV, UNAM-Porrúa, México, 1992.

Doernberg, Richard, *International Taxation in a Nutshell*, 5a. ed., West Group, St. Paul, Minnesota, 2001.

____, "Treaty Override by Administrative Regulation; The Multiparty Financing Regulations*", Florida Tax Review*, 1995.

Easson, Alex, "The Tax Competition Controversy*", Tax Notes International 371,* 25 de enero de 1999.

Elizondo, Carlos, *La industria del amparo fiscal*, CIDE, núm. 210, enero de 2009. Disponible en www.cide.edu.

FINCEN Reference Series, *An Assessment of Narcotics Related Money Laundering*, julio de 1992, p. 3.

Frahm, Michael, "Introducción", en International Ombudsman Institute (ed.),*Australasia and Pacific Ombudsman Institutions. Mandates, Competences and Good Practices*, Springer, Nueva York, 2013.

Gale, William G., "Building a Better Tax System: Can a Consumption Tax Deliver the Goods?",*The Brookings Review*, vol. 13, septiembre de 1995.

García de Enterría, Eduardo y Tomás Ramón Fernández,*Curso de derecho administrativo*, tomo I, 10ª ed., Civitas, Madrid, 2000.

Gnazzo Lima, Edison, "Negociación de tratados tributarios", Departamento de Gráficas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1981.

González Enríquez, Enrique y Jorge Enrique Loera, "El despacho aduanero", en Jorge Alberto Moreno y Carlos Manuel Pérez Munguía (coords.), *Comercio exterior en México. Aspectos prácticos, realidad y retos actuales*, NYCE, México, 2009.

Gustafson, Charles *et al.*, *Taxation of International Transaction*s, *Materials, Text and Problems*, 3ª ed., Thomson/West, St. Paul, Minnesota, 2006.

Hall, Robert E. y Alvin Rabushka, *The Flat Tax*, 2a. ed., Hoover Institution Press, Stanford, 2007.

Hallivis Pelayo, Manuel,*Interpretación en materia tributaria*, Instituto de Investigaciones Jurídicas,UNAM, s/f. Disponible en *biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2724/6.pdf*

Hernández Trillo, Fausto, Andrés Zamudio y Juan Pablo Guerrero Amparán, "Los impuestos en México: ¿quién los paga y cómo?", CIDE, s/f. Disponible en http://www.oocities.org/mx/gunnm_dream/impuestos.pdf

Hines, James R.,*Excess Burden of Taxation*, University of Michigan and National Bureau of Economic Research, mayo de

2007.

International Ombudsman Institute (ed.),*Australasia and Pacific Ombudsman Institutions. Mandates, Competences and Good Practices*, Springer, Nueva York, 2013.

Iturbe Rivas, Arturo, *Elementos de derecho procesal administrativo*, Porrúa, México, 2006.

Jarach, Dino, *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 2004.

_____, *Finanzas públicas y derecho tributario*, 3ª ed., Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1999.

Kaplow, Louis, *Taxation*, Harvard Law and Economics Discussion Paper núm. 542, Cambridge, 2006.

Kass, Benny L.,"We can, indeed, fight city hall: the office and concept of ombudsman", *Administrative Law Review,* Vol. 19, N*úm.* 1 (November, 1966), pp. 75-92.

Kelsen, Hans, *Teoría pura del derecho*, traducción de Roberto J. Vernengo, Instituto de Investigaciones Jurídicas,UNAM, México, 1979.

Klein, William *et al.*, *Federal Income Taxation*, 12a. ed., Aspen Law and Business, Nueva York, 2000.

Kofler, Georg, Miguel Poiares Maduro y Pasquale Pistone (eds.),*Human Rights and Taxation in Europe and the World*, IBFD, Amsterdam, 2011.

Kristofferson, Eleonor, Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer y Alfred Storck (eds.),*Tax Secrecy and Tax Transparency, The Relevance of Confidentiality in Tax Law*, Part 1, General Report, Peter Lang, Pieterlen, s/f.

López Guerra, Luis,*et al.*, *Derecho constitucional*, volumen I, "Los poderes del Estado. La organización territorial del Estado"; Tirant lo Blanch, Valencia, 1991.

Love, Patrick, "BEPS: why you're taxed more than a multinational", 13 de febrero de 2013. Disponible en www.oecdinsights.org

Mackaay, Ejan, "Schools: General", en*Encyclopedia of Law and Economics*, University of Ghent & Edward Elgar Publishing Limited, 1999.

Mancera, Luis Felipe y Óscar Molina Chie, "No abusemos del amparo fiscal",*El mundo del abogado*, año 11, núm. 106, febrero de 2008.

Mercuro, Nicholas y Steven Medema,*Economics and the Law: From Posner to Postmodernism*, Princeton University Press, Princeton, 1997.

Michel, Ambrosio, *Defraudación fiscal*, Instituto Nacional de Ciencias Penales, México, 2008.

Navarro Rodríguez, Alberto, *La consolidación fiscal*, Themis, México, 1986.

North, Douglass C.,*Institutions, Institutional Change and Economic Performance*, Cambridge University Press, Cambridge, 1991.

OCDE, "Approaches Adopted under Controlled Foreign Corporation", conferencia dictada en el seminario organizado por la SHCP y la OCDE denominado *Improving Cooperation between Tax Authorities, An Informal Seminar,* México, 1997.

_____, *Controlled Foreign Company Legislation*, Head of Publications Service, OECD, París, 1996.

_____, *Glossary of Tax Terms,* OECD. Disponible en http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm

_____, *La competencia fiscal nociva, un tema global*, OCDE, Madrid, 2000.

_____, *Action plan on base erosion and profit shifting*, OECD Publishing, 2013.

Office of the Secretary, Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth: The Treasury Department Report to the President*, vol. 1, "Overview", Washington, D.C., noviembre de 1984.

Ortiz Dorantes, Angélica (coord.),*Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de*

Procedencia Ilícita comentada, Themis, México, 2013.

Peña González, Carlos, "Notas sobre la simulación". Disponible en http://www.udp.cl/DERECHO/estudiantes/apuntes/simulacion.PDF

Pérez de Acha, Luis Manuel, y Eduardo Revilla, *Estudios tributarios*, H. Congreso del Estado de Guerrero, 2001.

Polinsky, A. Mitchell, *An Introduction to Law and Economics*, 3a. ed., Little Brown & Co., Boston, 2003.

____ y Steven Shavell (eds.),*Handbook of Law and Economics,* vol. 1, "Handbooks in Economics", Elsevier, Oxford, 2007.

Posner, Richard A., *The Economics of Justice*, Harvard University Press, Cambridge, 1981.

Prodecon, "El primer ombudsman fiscal en México: Prodecon", abril de 2012. Disponible en http://prodecon.gob.mx/Documentos/Banner%20Principal/2012/Presentaci%C3%B3n%20naturaleza%20juridica%20Quejas.pdf

Revilla, Eduardo, "Análisis del régimen tributario para paraísos fiscales",*Revista Lex. Difusión y análisis*, núm. 26, agosto de 1997.

____, "El ombudsman tributario", en *El Economista*, 7 de abril de 2011.

____, "El procedimiento amistoso en el tratado fiscal entre México y Estados Unidos", en*Estudios tributarios*, H. Congreso del Estado de Guerrero, 2001.

____, "La lista negra del SAT", en *El Economista*, 16 de enero de 2014.

____, "Notas preparadas para la mesa redonda 'La reforma al amparo en materia fiscal ¿solución o retroceso?'", CIDE, 21 de abril de 2009.

____, *Notas sobre la Reforma Fiscal para 2010*, octubre de 2009. Disponible en www.comunicacion.senado.gob.mx.

____, "¿Reemplazará el IETU al ISR?", en *El semanario*, año 4, núm. 217, México, enero de 2009.

____, "Violación de leyes a los tratados. Supraposición", en *Estudios tributarios*, H. Congreso del Estado de Guerrero, 2001.

Roa Jacobo, Juan Carlos, *El debate sobre el amparo fiscal*, Themis, México, 2009.

Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 3ª ed., Oxford University Press, México, 2014.

Rodríguez Michel, Moisés, *Recurso de revocación fiscal*, Porrúa, México, 2005.

Roldán Xopa, José, *Derecho público y modernidad: Estudios jurídicos*, Colección Lex Suprema, Editorial Laguna, México, 1999.

Rosembuj, Tulio, *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en derecho tributario*, 2ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1999.

Rubio Llorente, Francisco, "Rango de ley, fuerza de ley, valor de ley (Sobre el problema del concepto de ley en la Constitución)", en *La forma del poder (Estudios sobre la Constitución)*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1993.

Sachs, David, "Is the 19th. Century Doctrine of Treaty Override Good Law for Modern Day Tax Treaties?"*Tax Lawyer 867,* verano de 1994.

Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2000.

____, *Derecho fiscal mexicano*, Porrúa, México, 2005.

Smith, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las naciones.* Fondo de Cultura Económica, México, 1994.

Soler, Osvaldo H., *Derecho tributario*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2001.

Stephan, Paul *et al.*, *International Business and Economics: Law and Policy*, 3a. ed., LexisNexis, Danvers, 2004.

Stessens, Guy, *Money Laundering, A New International Law Enforcement Model*, CSICL, Cambridge University Press,

2008.

Streng, William y Lowell Yoder, "Form and substance in tax law", en *Cahier de Droit Fiscal International*, vol. LXXXVIIa, Kluwer Law International, Rotterdam, 2002.

Sunstein, Cass R. (ed.), *Behavioral Law & Economics*, Cambridge University Press, Cambridge, 2000.

Tena Ramírez, Felipe, *Derecho constitucional mexicano*, 30ª ed., Porrúa, México, 1996.

Teijeiro, Guillermo O., *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*, La Ley, Buenos Aires, 2002.

Terán Contreras, Juan Manuel, "Negociación de tratados tributarios", Departamento de Gráficas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1981.

"The New Mexican BEPS Legislation", *Tax Notes International*, Vol. 73, Núm. 1, January 6, 2014, p. 79.

Tron, Manuel, "El IETU, la Constitución y la Corte", *El Semanario*, año 6, número 272, 18 de febrero de 2010.

Videgaray, Luis, secretario de Hacienda y Crédito Público, discurso pronunciado el 7 de febrero de 2013. Disponible en www.prodecon.gob.mx/Documentos/pergamino.pdf

Villegas, Héctor Belisario, *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, 9ª ed., Astrea, Buenos Aires, 2005.

Vogel, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, 3ª ed., Kluwer Law International, Londres, 1997.

Zaldívar, Arturo, *Hacia una nueva Ley de Amparo*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 2002.

____, "La reforma al amparo fiscal", *El Universal*, domingo 5 de abril de 2009. Disponible en www.eluniversal.com.mx.

Leyes y códigos

Código Civil Federal.

Código Federal de Procedimientos Penales.

Código Fiscal de la Federación.

Código Fiscal del Distrito Federal.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ley de Coordinación Fiscal.

Ley del Impuesto al Activo.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Ley del Impuesto sobre la Renta.

Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014.

Ley del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

Ley del Mercado de Valores.

Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Índice analítico

A

Accesorios, 1, 205
  de las contribuciones, 69, 77, 90
  naturaleza jurídica de los, 91
Acciones, enajenación de, 270
Acreditamiento, 290, 295, 329-334
  de impuestos pagados en el extranjero, 295
  directo, 259
  en dividendos, 265
  impuesto, personas morales, 259
  indirecto, 259
  reglas de, 41,
  requisitos del, 334
Acta(s)
  circunstanciadas, 132-133
  de inicio, 132
  final, 132
  última parcial, 132
Actividades empresariales, 69, 237
  agrícolas, 89, 238, 274, 299-300
  comerciales, 89, 237, 299
  de pesca, 89, 238, 274, 299-300
  ganaderas, 89, 238, 274, 299-300
  industriales, 89, 237, 299
  silvícolas, 89, 238, 274, 299-300
  y prestación de servicios profesionales, 299-300
  y profesionales, 231
Acto(s)
  exentos, 339
    enajenaciones, 339
    importaciones, 345
    servicios, 338
    uso y goce temporal, 345
  reclamado, 167-169
Acuerdo General sobre Aranceles y Comercio, 350
Acumulación, 242-243
  de ingresos, 242-243
  reglas especiales de, 232
Administración
  General de Auditoría Fiscal Federal, 46
  General de Recaudación, 47
  principal del negocio, 236
Adquisición
  de bienes, 231, 307

deducciones, 304
pago provisional, 304
por prescripción, 307
Amparo, 167
directo, 170
efectos relativos del, 167
fiscal, 170-175
indirecto, 170
juicio de, 167-168
Ley de, 168
procedencia del, 170
tipos de, 170
Análisis económico del derecho, 396
de los recargos, 92
Aportación(es)
de capital, 266, 267
de deuda, 266
de seguridad social, 1
Aprovechamientos, 15, 17, 18, 90, 349
Aranceles, 350
Arrendamiento, 231, 302
concepto, 302
deducciones autorizadas, 302
financiero, 87, 244
pagos provisionales, 303
retención, 303
Aseguramiento precautorio, 195-196
de depósitos bancarios, 195
Auditoría(s)
a una dependencia gubernamental, 212
Superior de la Federación, 25
Autodeterminación
de las contribuciones, 74
principio de, 74
Autoridad(es)
fiscales, 128
facultades de comprobación, 128
límites a facultades, 130
plazos para concluir visitas domiciliarias, 135
responsable, 169
Autorización, 121
consultas y solicitudes de, 121, 122-126
Avalúo, 201, 307, 361

B

Base, 1, 8, 11
Erosion and Profit Shifting (BEPS), 416
fija, 237
gravable, 53
Bienes
intangibles, 248

públicos, 2,
tangibles, 248
uso o goce de, 243, 342

C

Caducidad, 70, 99, 100
Capacidad
contributiva, 48
de goce, 10
Capitalización delgada, 382, 389
reglas de, 254, 383, 389
Cash flow tax, 393
Centro de intereses vitales, 81-82, 376
Certificado(s)
de depósito, 88
de participación, 88
Cobranza, 88
delegada, 88
mandato de, 88
Código
de Bruselas, 356
de Valoración Aduanera, 356
Federal de Procedimientos Penales, 218
Financiero del Distrito Federal, 18, 369-370
Fiscal de la Federación, 69-104,108, 151, 164, 189, 204, 411
procedimientos de resolución de controversias, 164
recurso de revocación, 151, 165
Reglamento del, 112, 235
supletoriedad del, 70,
Colaboración administrativa, 46, 47
entre Federación y entidades federativas, 46
Comercio exterior, 349-358
Ley de, 352
Compensación, 69, 117, 120-121
Competencia fiscal desleal, 381-383
Concurso(s), 309
mercantil, 79
Condonación, 102
Consolidación fiscal, 271-272
Consulta(s), 108, 109, 121, 124
fiscal, 121-125
Contrabando, 205, 217-218
Contribución(es), 1, 2, 8, 15, 20, 27, 35, 90, 91, 361
accesorios de las, 69, 90
gastos de ejecución, 69, 91
indemnización por cheque devuelto, 19, 69
multas, 69, 90
recargos, 69, 90
actualización de las, 69, 90
aportaciones de seguridad social, 1, 16
de mejoras, 1, 16

derechos, 1, 16-20
determinación, 69, 75
elementos esenciales de las, 8
época de pago, 69, 77
especiales, 36
facultad del Congreso para imponer, 35
fines extrafiscales, 63-64
impuestos, 1-2, 20
locales, 361-370
no, 20
principios teóricos de las, 64
Contribuyente(s), 109, 113, 246
defensa de los, 149
derechos del, 109
autorización, 109
compensación, 109
consultas, 109
derechos, 117
devolución, 109
negativa ficta, 109
obligaciones, 109
reconsideración, 109
menores, 301
obligaciones, 109
pequeños, 301
y régimen intermedio, 301
Convenio
de colaboración administrativa, 47
de coordinación fiscal, 47
modelo, 55-56
Coordinación fiscal, 44, 361
convenios, 44
Ley de, 44
Sistema de, 362, 364
Crédito(s)
comercial, 252
fiscal(es), 1, 15-20, 69, 76, 97, 189
extinción de, 69
no, 19
pago en parcialidades, 77
porcentajes de multa sobre el, 208
respaldado, 267
Cuenta
de capital de aportación (Cuca), 268
de utilidad fiscal neta (Cufin), 262-264, 267-268
Pública, 30-32
revisión de la, 25, 30-31
Cuota(s)
compensatorias, 17, 349, 353-354
de seguridad social, 288
fija, 12

Declaración(es)
anual, 291
complementarias, 99
de pagos provisionales, 291
quiénes deben presentar, 292
Declaratoria de inconstitucionalidad, 173
Deducción(es), 215-216, 223, 246-249
autorizadas, 245, 307
ciega, 303
personales, 292, 408
requisitos de las, 249
Defensa de los contribuyentes, 149-186
introducción, 150
opciones de recurso y juicio, 155
Déficit presupuestario, 33
Defraudación, 204
equiparada, 204
fiscal, 80, 204, 214
Delito(s), 113, 204, 212-214
de contrabando, 217
de defraudación fiscal, análisis del, 214-216
requisitos para proceder, 212
Derecho(s), 1, 16, 117
de trámite aduanero, 31
fiscal, 1, 15
en el sistema jurídico mexicano, 15
humanos, aplicación a la materia fiscal, 175
parcelarios, enajenación de, 290
tributario, 3
conceptos fundamentales del, 3
y economía, 396-401
teoría de juegos, 398
teoría de precios, 397
Despacho aduanero, 349, 355, 359
Deuda(s)
canceladas, 244
líquida, 75
Devolución, 117, 118
plazos para solicitar y obtener la, 119
reglas para el trámite de, 118
contribuciones retenidas, 118
impuestos indirectos, 118
Dictamen
beneficios del, 117
pago espontáneo, 117
revisión secuencial, 117
de estados financieros, 115
obligación y opción de presentar, 115
Diferimiento, 384-385
esquemas de, 82
Diligencias, días y horas hábiles para la práctica de, 85
Dividendos, 42, 231, 261, 264, 309, 317
acreditamiento en, 259
pagados por persona moral mexicana, 264
pagados por sociedad mexicana, 264

recaracterización de ciertos intereses como, 266
reparto de, pagados por persona moral residente en México, 264
Doble tributación, 41, 44, 361, 368, 382
a nivel internacional, 42
ámbito interno, 44
no es inconstitucional, 43
Doctrina Otero, 172
Domicilio, 5
fiscal, 69, 83-84, 99, 110
de las personas físicas, 83
de las personas morales, 84
Donataria autorizada, requisitos para ser, 249, 281
Donativos, 279, 281
deducibilidad de, 231, 283
diferencias, 284
semejanzas, 284

E

Elasticidad de la demanda, 9
Elementos esenciales de los impuestos, 8, 14, 52
Embargo, 189, 196
bienes exceptuados de, 190, 200
definitivo, 199
en la vía administrativa, 166
precautorio, 196
provisional, 199
Enajenación(es), 69, 80, 86, 225, 303
a plazo, 88, 244
de acciones, 245, 270
de bienes, 86, 231, 303
concepto, 303
deducciones, 304
impuesto anual, 305
inmuebles, 304
muebles, 289
pago provisional, 304
están exentas, 343
fuera de remate, 189-190
y prestación de servicios, 243
Entidades federativas
limitantes a las, 39
prohibiciones a las, 38
Época de pago, 1, 8, 14, 77
ejercicios fiscales y, 337
Equidad, 48, 51
tributaria, garantía de, 51
Equilibrio presupuestario, 33
Escuela(s)
Behavioral, 401
de Chicago, 399
de derecho y economía, 399
economía social, 400

neoinstitucional, 399
Esquemas de contratación, 405
no recomendados, 408
Establecimiento, 69, 89
permanente, 235-237
según la legislación mexicana, 237-239
Estado(s), 25
competencia coincidente con la Federación, 38
financieros, dictamen de, 114
prohibiciones a los, 38
y la facultad económico-coactiva, 3
Estímulos fiscales, 104, 223, 326
Evasión fiscal, 6
Exención(es), 69, 102, 289-291
diferencia entre tasa de 0% y, 225
objetivas, 103
obligación que no surge, 102
subjetivas, 103
Extinción
de la obligación tributaria, 98, 101, 102
de los créditos fiscales, 97

F

Facultad(es)
de comprobación, 69, 75, 90, 109, 128
revisión de gabinete, 109
visitas domiciliarias, 109
de la Federación, 363-364
de las autoridades fiscales, 275
de las entidades federativas, 363-364
del Congreso para imponer contribuciones, 35
económico-coactiva, 1-4, 76, 189
en materia tributaria, 38
exclusivas de la Federación, 25
general de la Federación, 25
implícita general de las entidades, 25
prohibiciones en distintos niveles de gobierno, 34
residual, 362
Federación, 25
facultades exclusivas de la, 36
en materia tributaria, 40
materias exclusivas de la, 39-40
Fianza, 166
Fideicomiso(s), 88
de infraestructura y bienes raíces (Fibras), 88, 326
Fideicomitente, 87
Fiduciario, 87
Financiamiento del gasto público, 2
Fines extrafiscales, 375-376
Flat tax, 391-392
Fuente de riqueza, 81, 82, 235, 291

en el país, 5, 41

G

Ganancia(s)
acumulable, 305
de capital, 269
no acumulable, 305
Garantía(s)
constitucionales, 1
de legalidad, 16, 25, 54
en materia tributaria, 410
del interés fiscal, 78, 166
Gasto(s)
de ejecución, 19, 69, 90-91
diferidos, 247
público, 62
financiamiento, 2
garantía de, 64
naturaleza constitucional del, 63
Gravamen de actividades transnacionales, 66

H

Hecho(s)
generador, 1, 2, 20, 74
imponibles, 6, 7, 97
instantáneos, 7
periódicos, 7
Honorarios, 240, 297, 316, 407
asimilables a salarios, 407
servicios personales independientes, 407
Hospedaje, servicios de, 38, 366, 370

I

Impuesto(s), 1, 2, 3, 11, 19-21, 35
a los depósitos en efectivo, 286
a los rendimientos petroleros, 221, 228
al Activo, 366
Ley del, 13, 95
al comercio exterior, 229
al flujo de efectivo, 393
al pecado, 225
alcabalatorios, 38
anual, 294, 297, 305
cálculo de la tasa de, 306
capitulares, 233
con fines extrafiscales, 63, 375

confiscatorio, 183
deducción de, 257
de radio y televisión, 221-227
Empresarial a Tasa Única, 254, 255, 391, 408
Ley del, 254, 255
en México, 20
equidad y proporcionalidad de los, 171
Especial sobre Producción y Servicios, 221-222, 225
federales, breve repaso de los, 221-229
General de Importación, 7
indirectos, 50, 224
obligatoriedad de los, 2
pago de, 2, 3
por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos, 228
Predial, 302, 361, 366-367
principio de legalidad de los, 52
proporcionalidad de los, 48
ruinoso, 171
sobre Adquisición de Inmuebles, 7, 86, 327, 361, 365
sobre Automóviles Nuevos, 221-222, 227
sobre donaciones, 403
sobre espectáculos públicos, 344, 361-367
sobre herencias estadounidense, 403
sobre hospedaje, 361
sobre ingresos mercantiles, 330
sobre Nóminas, 43, 361, 368-369
sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, 221-222, 227
sobre tenencia o uso de vehículos, 366
Ley del, 366
Impuesto al Valor Agregado, 5, 14, 43, 80-81, 224, 232, 257, 329-347, 408
actividades previstas para el pago del, 335-337
ejercicios fiscales y época de pago, 337
Ley del, 9, 43, 70, 224, 329, 361
operaciones en territorio nacional para efectos del, 80-81
regímenes especiales, 329
retención del impuesto trasladado, 332-333
sujetos y objeto del, 335
traslación jurídica, 331
Impuesto sobre la Renta, 4, 14, 43, 81, 221-222, 231-327, 378
Ley del, 10, 109, 223, 384
qué ingresos pagan, 279
sujetos del, 234
Indemnización(es), 90-92, 117, 253-254
por cheque devuelto, 19, 69
por riesgos de trabajo, 288
Índice Nacional de Precios al Consumidor, 90
Ingreso(s)
acumulables, 215-216, 242
demás, 310
exentos, 232
generados en el país, 42
momento de percepción del, 243
no, 231, 242
no acumulables, 242

nominales, 259
por espectáculos públicos, 367
por la publicación de obras escritas, 291, 300
por la reproducción de grabaciones de obras musicales, 291, 300
por premios, 309
sujetos a Refipres, consecuencias de percibir, 321-322
tipo de, 243-244
análisis por, 297
y fuente de riqueza, tipos de, 316-318
Interés fiscal, 166
formas de garantizar el, 149, 166
depósito de dinero, 166
embargo en la vía administrativa, 166
fianza, 166
obligación solidaria, 166
prenda o hipoteca, 166
títulos valor, 166
Intereses, 231, 266, 308, 317
pago provisional, 308
Interpretación
en materia fiscal, 70
estricta, 87
métodos de, 71
sistemática, 35
Inversiones, 247
deducción de, 248-249
depreciación de, 247
tipos de, 248

J

Jerarquía normativa de los tratados fiscales, 56
Juicio
contencioso administrativo, 150-151, 156-157, 163
de amparo, 144, 150
de lesividad, 125
de nulidad, 150-151, 156-157, 165
fiscal, 155, 156
en la vía sumaria, 162
en línea, 163
Justicia tributaria, 64

L

Lavado de dinero, 418
análisis de la legislación en materia de, 426
Legalidad, 48, 52
en materia tributaria, 372
garantía de, 51
principio de, 51
Legislación(es)

antidiferimiento, 384, 387
en materia de precios de transferencia, 384
Ley, 372
Aduanera, 355, 357, 358-359
características de la, 54
abstracción, 54
generalidad, 54
de Comercio Exterior, 17, 349, 351, 352
clasificaciones arancelarias, 352
prácticas desleales de comercio, 353
reglas de origen, 355
regulaciones no arancelarias, 355
de Ingresos, 27-29, 79, 222
de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, 351, 353
de Sociedades de Inversión, 278
del Impuesto al Valor Agregado, 43
del Impuesto sobre la Renta, 42, 56, 62, 89
Federal de Derechos, 16
Federal de los Derechos del Contribuyente, 186, 204
Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, 29
Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 150, 156
Federal del Mar, 80
Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, 421
General de Educación, 283
posterior, 57
sobre Celebración de Tratados, 55
superior, criterio de, 57
Lex
posterior derogat legi priori, 57
specialis derogat legi generali, 57
superior derogat legi inferiori, 57
Libertad bajo caución, 218
posibilidad, 218
Liquidación, 75, 85, 109
sociedad en, 93

M

Marco constitucional, 25-66
Medidas cautelares, 194
Método
de costo adicionado, 323
de márgenes transaccionales de utilidad de operación, 328
de partición de utilidades, 324
de precio
comparable no controlado, 323
de reventa, 323
jurisdiccional, 387
residual de partición de utilidades, 324
transaccional, 387

Mínimo vital, 409
simulación para efectos fiscales, 411
simulación y fraude a la ley, 413
Multa(s), 19, 69, 90-91, 194
condonación de, 204, 210
cuando hay omisión de contribuciones, 204, 208
excesivas, 204, 209
menor, aplicación de la, 204
mínima, 210
porcentaje de, 208

N

Nacionalidad, 5, 377
y sus implicaciones fiscales, 377-378
Negativa ficta, 108-109, 127
No retroactividad
de las normas fiscales, 72
garantía de, 73
Norma
abstracta, 54
general, 54

O

Objeto, 1, 10, 52-53, 227
Obligación(es)
de las personas morales, 275
de tributar, 6, 10
fiscal, 75
solidaria, 166
tributaria, 97-98
formas de extinción de la, 100
Operaciones *back to back*, 267
Organización
de las Naciones Unidas, 241
convenio modelo de la, 239
Mundial de Comercio, 350
para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), 41, 55, 81, 376, 383
convenio modelo de la, 56, 145, 376, 382-383

P

Pago(s), 76, 97, 101
compensación, 101
condonación, 102
dación en, 102
de anticipos, 101
de contribuciones, 77, 115, 205

fecha o plazo para el, 77
prórrogas para el, 77
de lo indebido, 98, 101
del impuesto, 258
del IVA, actividades previstas para el, 335-337
después de iniciadas las facultades, pero antes de la notificación del acta final, 208
diferido, 77
en parcialidades, 77
autorización para el, 79
espontáneo, 108, 117, 206, 213
mediante declaración, 115
novación, 102
provisionales, declaraciones de, 291, 301, 304, 308
Paraísos fiscales, 82, 223, 232, 253, 381
Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU), 257-258
Patrón(es), obligaciones de los, 299-300
Pérdidas fiscales, reglas de las, 260
Persona(s)
físicas, 81
residentes en México, 286
tipos de ingreso de, 286
moral(es), 14, 83, 242, 300
con fines no lucrativos, 278
no contribuyentes, 279
residentes en México, 242
Pequeños contribuyentes, 301
Política fiscal y las reformas fiscales, 390-394
Potestad tributaria, 1, 3-4, 41
Prácticas desleales de comercio, 353
Precios
de mercado, 323
de transferencia, 321, 323, 357
en empresas multinacionales, 323
legislación en materia de, 357
Prestaciones
de previsión social, 288
de seguridad social, 288
distintas del salario, 288
Préstamos utilizados para la compra de bienes inmuebles, 303
Presupuesto de Egresos, 29-30
posibilidad de modificaciones o inclusiones, 33
Principio(s)
constitucionales en materia fiscal, 47
destino a gasto público, 25, 48
equidad, 25, 48
legalidad, 25, 48
proporcionalidad, 25, 48
de autodeterminación, 74-76, 367
de certeza, 64
de comodidad, 65
de congelación de rango, 57-60
de *contrarius actus*, 57
de economicidad o economía de la recaudación, 65
de equidad tributaria, 51

de interpretación estricta, 69, 87
de las facultades o igualdad, 64
de legalidad, 52
de neutralidad, 65
de proporcionalidad tributaria, 12
de relatividad de las sentencias, 172
de territorialidad formal, 4
general de legalidad, 52
otros, 65
teóricos de las contribuciones, 64
Procedimiento
administrativo de ejecución, 3, 76, 79, 90, 136, 189-202
embargo, 198
etapas del, 198
incumplimiento en el pago en parcialidades, 191
intentos de impedir el, 198
remate, 201
requerimiento de pago, 198
amistoso, 164
de reconsideración, 108, 126
de resolución de controversias, 149, 153
Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, 183
Proporcionalidad, 48, 49
garantía de, 48
tributaria, 50

Q

Quejoso, 167
Quiebra, 79

R

Recargos, 19, 91
Recaudación
por apremio, 190
sistemas de, 65
Recomendación de la GAFI, 419
Recuperación de las cantidades pagadas en exceso, 117
Recurso
administrativo de revocación, 151
de revocación, 149, 150-151, 152-158
Redistribución de la riqueza, 233
Reducciones de capital, 267
Régimen
financiero del Estado mexicano, 25
Ley de Ingresos, 26
Presupuesto de Egresos, 26
intermedio, 301
optativo, 302
simplificado, 274

Regímenes
especiales, 339
fiscales preferentes, 82, 321
definición de, 321
exclusiones, 321
regla especial para, 318
fiscales nocivos, factores para identificar, 382
Registro
Federal de Contribuyentes, 84, 93, 96, 99, 108, 109-110
delitos relacionados con el, 108, 113
inscripciones y avisos al, 109
obligados a inscribirse en el, 111
Público de la Propiedad, 199
Regla(s)
antiabuso, 415-416
de origen, 355
Regulación(es), 54
internacional, 419
no arancelarias, 355
Relación
de coordinación, 3,
de suprasubordinación, 3, 6
jurídica tributaria, 6
jurídico-tributaria, sujetos, 108-147
Remate, 201
Remuneración(es), 297
al trabajo personal subordinado, 368
por servicios personales subordinados, 288
Renta, 12, 207
mundial
criterio de, 42, 221, 378
principio de, 222, 231
sistema de, 41, 233
Requerimiento de pago, 189, 198
Reserva
de ley, 373
legal, 52, 374
absoluta, 373
relativa, 373
sobre datos de los contribuyentes, 145
Residencia, 5, 69, 222
fiscal, 337
en México, 5, 379
Residente(s)
en el extranjero, 42, 111, 235, 240-241
con ingresos de fuente en México, 313
fuente de riqueza, 316
respecto de los ingresos procedentes de, 241
en Estados Unidos, casos en que México puede gravar a un, 211
en México, 83, 111, 237, 253
en territorio nacional, 81
Resolución Miscelánea Fiscal, 56, 76
Responsabilidad
penal, 205
solidaria, 92, 96

Retención(es), 115, 292, 301
del impuesto trasladado, 332
reglas esenciales de las, 69, 79
Retenedor, 115, 298
Retorno de capital, 267
Retroactividad
de las leyes, 73
de las normas procesales, 73
Revocación, recurso de, 149
comparativo con juicio de nulidad, 150
requisitos del escrito de interposición del, 154

S

Salario(s), 44, 231, 297, 405
concepto, 297
impuesto anual, 298
obligaciones de los contribuyentes, 298
obligaciones de los patrones, 299
pagos provisionales, 298
Sanción(es), 19, 91, 204-219
Sede de dirección efectiva, 83, 236
Seguros
contratos de, 289
instituciones de, 289
primas de, 303
Servicio(s), 81, 342
de Administración Tributaria (SAT), 4, 205
Reglamento Interior del, 46
exentos, 343
prestación de, 252, 337
profesionales, 345
Simulación, 216-217, 408-413
para efectos fiscales, 411
y el fraude a la ley, 413
Sistema(s)
de renta mundial, 41
dualistas, 372
jurídico mexicano, 1
derecho fiscal en el, 15
monistas, 374
Nacional de Coordinación Fiscal, 361, 365
territoriales, 41
Sociedades
de inversión, 278
mercantiles, 10, 11
Subasta pública, 189
Subvención, 349
Sujeto(s), 1, 8, 54
activo, 8, 21
de la relación jurídico-tributaria, 108-147
pasivo, 8, 9, 21
pasivos de impuestos directos, 42

Supraposición
de tratados, 58
directa, 60
interpretativa, 60

T

Tarifa, 11, 52
Tasa, 1, 11, 52
enajenación de bienes, 339
exportación de bienes o servicios, 342
fija o proporcional, 12-13
prestación de servicios, 342
progresiva, 12, 13
uso o goce de bienes, 342
Temas especiales, 372-426
del título, 261
de los coordinados y del régimen, 274
ganancias de capital, 269
obligaciones de las personas morales, 275
régimen opcional para, 271
Teorema de Coase, 397, 403
Teoría
de juegos, 396
de precios, 397
Territorio, 69
nacional para efectos fiscales, 80
Títulos valor, 166
Traslación
económica, 9
fenómeno de, jurídica, 331
jurídica de los impuestos, 1, 8, 9, 330
Tratado(s), 6
convenio modelo para la celebración de, 55
de Libre Comercio de América del Norte, 350
fiscal(es), 62
ámbito de validez de los, 56
entre México y Estados Unidos, 164
jerarquía normativa de los, 56
internacionales en materia fiscal, 54
preeminencia de los, según la SCJN, 61
supraposición de, 58
y leyes, igualdad entre, 58
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 125, 150, 155
juicio ante el, 155
Ley Orgánica del, 156
Tributación doble, 41
Tributo, 52-53
elementos esenciales del, 329

U

Unidades de inversión, 289
Uso o goce temporal de bienes, 243, 330
  inmuebles, 302
Utilidad(es)
  distribuida, 267
  fiscal, 231
  participación de los trabajadores en las, 50

V

Valor(es)
  catastral, 367
  en aduana, 349
    de las mercancías, 356
  unitarios, 367
Valoración aduanera, 350
Vigencia anual, 32
  de la Ley de Ingresos, 32
  del Presupuesto de Egresos, 32
Vinculación, criterios de, 41
Visita domiciliaria, 132, 135
  comparativo con revisión de gabinete, 136
  plazos en la, 136
  comprobación con revisión de gabinete, 185

Z

Zona económica exclusiva, 80

OXFORD
UNIVERSITY PRESS

Este libro explica los conceptos básicos que rigen la tributación, expone las reglas positivas del derecho mexicano y proporciona un panorama general de los impuestos en México. Su objetivo es generar los elementos esenciales para realizar un análisis crítico del sistema impositivo vigente.

- **Prosa clara y sintética.** Permite entender cómo la creación de una norma fiscal, la forma de aplicarla o la manera de interpretarla implican mayores o menores ingresos tributarios, modifican las decisiones de inversión de los agentes económicos y redundan en el crecimiento o decrecimiento de la actividad económica en México.
- **Exposición detallada.** El libro va más allá del ámbito estrictamente jurídico: reflexiona sobre la política fiscal y pondera las opciones que los formadores de política pública tienen para hacer eficiente el aparato recaudatorio.
- **Anexo.** Presenta las diferentes escuelas que han hecho dialogar a la ley con la economía, lo que brinda al estudiante invaluables instrumentos para comprender el fenómeno jurídico.
- **Bondades didácticas.** Precisión conceptual, orden expositivo, profusas referencias a la normativa vigente, múltiples ejemplos, cuadros y ejercicios.
- **Producto del estudio y la experiencia profesional.** Esta obra representa una reflexión sistemática de la normativa fiscal y una aportación de peso a la didáctica del derecho fiscal en México.

9 786074 265200