

REVISTA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS JURÍDICOS

# CUEJ

M.R.

PARA ESPECIALISTAS, ENTRE ESPECIALISTAS

.....

## ¿QUÉ PODEMOS ESPERAR DEL PAQUETE ECONÓMICO 2018?

MTRO. FERNANDO CRUZ MORALES

.....

## JUSTICIA FISCAL Y ADUANERA VS. DERECHOS HUMANOS

DR. JUAN RABINDRANA CISNEROS GARCÍA

Twitter: @RevistaCUEJ Facebook: /CUEJREVISTA  
www.revistacuej.com.mx

\$ 140.00 SEPTIEMBRE-OCTUBRE 2017  
003



042016112313103600102

Empresa constituida para facilitar y cuidar los intereses de nuestros clientes, en estricto apego a las leyes relacionadas con el comercio exterior y en cumplimiento a las regulaciones y restricciones no arancelarias teniendo como fin satisfacer a nuestros clientes.

Nuestras oficinas en el Interior de la República y en Estados Unidos.



[www.dacis.com.mx](http://www.dacis.com.mx)

MATRIZ: Begonias #18, Col. Clavería, Del. Azcapotzalco  
 Ciudad de México C.P 02080  
 Tel. (55) 66506454 / (55) 53414041  
 FACEBOOK: DACIS agencia aduanal

## CONTENIDO

PÁG.

LOS PARAÍSO FISCALES Y LA AFECTACIÓN A LA ECONOMÍA DE MÉXICO	Dr. Hadar Moreno Valdez Mtra. Sylvana Pacheco Cortina	4
LA DEUDA INTERNA. UN PROBLEMA CRECIENTE Y PREOCUPANTE	Dr. Carlos Javier Verduzco Reina	11
SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES FEDERALES	Dr. Miguel García Vázquez	18
SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA S.A.S.	Dr. Isidro Cañedo Osnaya	23
BREVES CONSIDERACIONES SOBRE EL RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	Mtra. Edna Marta San Juan Valenzuela	28
ESTUDIO JURÍDICO DE LAS FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO: EL CASO DE LA SECRETARÍA DE FINANZAS Y ADMINISTRACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE PUEBLA	Dra. Ana Yely Pérez Dámazo Mtro. Armando Calzada Martínez	34
JUSTICIA FISCAL Y ADUANERA VS. DERECHOS HUMANOS	Dr. Juan Rabindrana Cisneros García	39
LA DESIGUALDAD COMO REFLEJO DISTORSIONADO DE LA HISTORIA	Mtra. Daniela Lucio Espino	45
CÁLCULO DEL IVA EN LAS IMPORTACIONES	Mtro. Dante Cisneros García	49
EL PROBLEMA DEL FEDERALISMO EN MATERIA FISCAL	Dra. Sara Esteban Cabrera	56
ANÁLISIS SUCINTO DE LA VISITA DOMICILIARIA	Lic. Gustavo Armando Jiménez Pereyra	61
EVOLUCIÓN DEL COMPROBANTE FISCAL	CPC. Marco Antonio Modesto Segundo	66
CONTROVERSIA FISCAL AL ENAJENAR LA NUDA PROPIEDAD DE ACCIONES	L.C. José Rico Munguía	71
¿QUÉ PODEMOS ESPERAR DEL PAQUETE ECONÓMICO 2018?	Mtro. Fernando Cruz Morales	76

## DIRECTORIO

### DIRECTOR GENERAL

DR. JUAN RABINDRANA CISNEROS GARCÍA

### COORDINADORA

MTRA. PATRICIA DANIELA LUCIO ESPINO

### DIRECTOR EDITORIAL

MTR. DANTE JEHOVÁ CISNEROS GARCÍA

### CONSEJO EDITORIAL

DR. MIGUEL COVIÁN ANDRADE  
 DR. JORGE ALBERTO WITKER VELÁSQUEZ  
 DR. HADAR MORENO VALDEZ  
 DR. MIGUEL ÁNGEL GRANADOS ATLACO  
 DR. MIGUEL ANTONIO GUTIÉRREZ GÜERECIA  
 DR. RAYMUNDO ALEJANDRO MARTÍNEZ VILLEGAS  
 DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA  
 DRA. SARA ESTEBAN CABRERA

### EDITORIA Y CORRECTORA DE ESTILO

MTRA. PATRICIA DANIELA LUCIO ESPINO

### COORDINADORA DE ARTE

DISEÑO EDITORIAL Y GRÁFICO

LIC. LILIANA ANDRADE GUTIÉRREZ



CUEJ, Año 1, No. 3, Septiembre-Octubre 2017, es una publicación bimestral editada por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos, Rumania 322 bis, Colonia Portales, C.P. 03300, Benito Juárez, Ciudad de México, Tel. 55 68234443, [www.revistacuej.com.mx](http://www.revistacuej.com.mx), Editora Responsable: Patricia Daniela Lucio Espino, Reservas de Derechos al Uso Exclusivo No. 04-2016-112313103600-102 otorgado por el Instituto Nacional del Derecho de Autor. Licitud de título y de contenido No. 16947 otorgado por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Impresa por Realización Gráfica, Torquemada No. 103B, Colonia Obrera, Tel. 55 55194493, este número se terminó de imprimir el 15 de Septiembre de 2017 con un tiraje de 1,000 ejemplares.

La responsabilidad de los trabajos firmados es exclusiva de los autores y no de la Revista, los cuales no reflejan necesariamente el punto de vista de ésta. Todos los derechos reservados, prohibida su reproducción total o parcial por medios ya sea impresos o digitales, sin el permiso de la Editora. REVISTA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS JURÍDICOS CUEJ ESPECIALISTAS, ENTRE ESPECIALISTAS es una marca registrada. Los anuncios y publicidad son propiedad y responsabilidad de los anunciantes.

**Especialistas en Propiedad Intelectual  
Propiedad Industrial & Derechos de Autor**

# DOXA

## CORPORATIVO JURÍDICO

**Marcas**

**Patentes**

**Modelos de Utilidad**

**Diseños Industriales**

**Nombres Comerciales**

**Derechos de Autor**

**Derechos Conexos**

**Transmisión de Derechos**

**Licencias de Uso**

**Franquicias**

**Reservas de Derechos**

**Procedimientos en materia  
de Derechos de Autor y  
Propiedad Industrial**

**Juicios de Nulidad**

**Delitos en Materia de Piratería**

**Medidas en frontera y transbordo**

**Amparos**

**[www.corporativojuridicodoxa.com](http://www.corporativojuridicodoxa.com)**

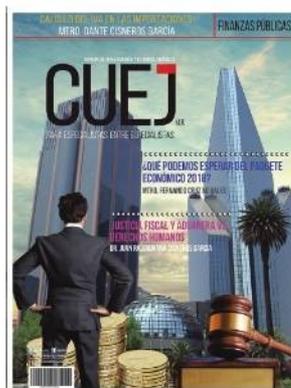
**Vermont # 34, desp.2, Col. Nápoles, C.P. 03810**

**Rumania # 322 bis, Col. Portales, C.P. 03300**

**Benito Juárez, Ciudad de México; Tel.: 68 23 44 43**

**ASESORÍA  
JURÍDICA, FINANCIERA Y COMERCIAL**

# EDITORIAL



**D**esde la creación del Estado como ente ficticio creado para y por el hombre, cuyo ser suprapersonal fue hecho para salvaguardar al ser humano en una organización incipiente, para después constituir una sociedad de derecho; el Ente Estatal ha creado regulaciones para proteger todos los ámbitos del ser humano, incluyendo los económicos; aunado a ello reguló la forma de allegarse de recursos para cumplir con los objetivos planeados dentro del ámbito gubernamental.

La actividad financiera del Estado encaminada a través de la política pública económica, donde se encuentran las finanzas públicas, las cuales desarrollan por un lado, la obtención de los ingresos a través del Derecho Fiscal, el cual regula las tasas de impuestos, derechos, aprovechamientos, entre otros; y por el otro lado, los egresos regulados por el Derecho Presupuestario que no es más que la planeación en el Presupuesto de Egresos de la Federación que año con año se modifica, de acuerdo a los posibles ingresos, tratando de equilibrar las finanzas, para no caer en déficit.

Casi llegando al cierre del tercer trimestre del ejercicio fiscal y estando a unos cuantos meses de saber qué es lo que nos depara el 2018, **CUEJ** la revista para especialistas, entre especialistas, pone a disposición de nuestros lectores este tercer número que aborda desde un punto de vista económico y jurídico, la materia de finanzas públicas, cuya aplicación se ha gestado después de diversas reformas a varias legislaciones y planeaciones fiscales.

“ LAISSEZ FAIRE ET LAISSEZ PASSER,  
LE MONDE VA DE LUI MÊME ”

**MTRA. DANIELA LUCIO**  
*La editora*





**DR. HADAR MORENO VALDEZ**

Licenciado, Maestro y Doctor en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, todos ellos con Mención Honorífica; Certificación en Control de Exportaciones expedida por el Centro Internacional de Comercio Exterior de la Universidad de Georgia de los Estados Unidos de América; Certificación en Exportaciones otorgada por el Departamento de Comercio de los Estados Unidos de América; Certificación en Análisis de Riesgos por parte del Departamento de Energía de los Estados Unidos de América; actualmente es Director en Comercio Exterior y Fiscal en la firma Servicios Integrales de Comercio Exterior, Fiscal y Penal; fungió como Director de Amparos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; trabajó como Director de Normatividad en la Secretaría de Gobernación; fue Subdirector en la Secretaría de Economía; fungió como Subadministrador en la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria; es catedrático de la Facultad de Derecho de la UNAM en Ciudad Universitaria; catedrático en la Escuela Superior de Comercio Internacional; en la Universidad Latina, en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos.

Licenciada en Comercio Internacional por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey Campus Ciudad de México. Maestra por el Instituto Tecnológico de Sonora. Fungió como Verificadora Aduanal en la Aduana de Nuevo Laredo; laboró en la Administración General de Aduanas del Servicio de Administración Tributaria; laboró en la Confederación de Asociaciones de Agentes Aduanales de la República Mexicana. Ha sido catedrática en la Universidad La Salle Noroeste, Instituto Tecnológico Superior de Cajeme y en otras Universidades, y actualmente es empresaria.



**MTRA. SYLVANA PACHECO CORTINA**

## LOS PARAÍSO FISCALES Y LA AFECTACIÓN A LA ECONOMÍA DE MÉXICO

### 1. INTRODUCCIÓN

**E**n el presente artículo se examinará el tema de la afectación de la economía mexicana por parte de los llamados paraísos fiscales, cuestión que se estima ha sido poco estudiada y examinada, no obstante que se considera existen diversas personas físicas y morales en México, que tienen invertidas grandes sumas de dinero en esos lugares, lo anterior a fin de evadir en no pocos casos el pago de impuestos en México, afectando con ello a la economía nacional.

## 2. ASPECTOS GENERALES DE LOS PARAÍSO FISCALES

En un contexto amplio puede señalarse que un paraíso fiscal se refiere a un país que exime total o parcialmente del pago de impuestos a los inversionistas extranjeros que mantienen cuentas bancarias o constituyen sociedades en su territorio. Respecto de los paraísos fiscales debe comentarse que en los mismos coexisten dos tipos de regímenes fiscales. Esto es, por una parte subsiste un tipo de sistema fiscal que aplica para los habitantes de dichos lugares, en el cual las tasas impositivas son más altas; y por otro lado se crea un régimen fiscal destinado a los inversionistas extranjeros que es más laxo y relajado, en pocas palabras, se trata de atraer capital extranjero hacia aquellos lugares, pues del mismo depende en realidad el desarrollo económico, político y social de los países que incurren en estas prácticas. A nivel internacional, existe una lista de territorios o Estados que se consideran paraísos fiscales, denominada como la “lista negra”, la cual normalmente es cerrada lo que en técnica legislativa se suele intitular como “numerus clausus”. Las listas elaboradas de esta manera pueden tener limitaciones, ya que normalmente no están incluidos todos los que son, ni son todos los que hay. La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) ha desarrollado una clasificación de los paraísos fiscales, y en una de las ediciones más recientes de este organismo, solamente aparecieron dos jurisdicciones reconocidas como paraísos fiscales: Nauru (desde 2003) y Niue (desde 2002). No obstante ello, se hace notar que en el seno de la propia OCDE también se ha creado el llamado grupo de “otros centros financieros” que, aunque no fueron etiquetados como paraísos fiscales, sí mostraban insuficiencias en cuanto a la transparencia en temas fiscales.<sup>1</sup>

Es importante tener en cuenta que los paraísos fiscales pueden ser de dos tipos:

- a) Por un lado puede hablarse de una especie de paraíso fiscal, cuando existe un régimen fiscal que regula expresamente ya sean bajas o nulas tasas impositivas en un lugar.
- b) También para diversos especialistas en la materia, puede hablarse de paraísos fiscales, cuando existen bancos que prácticamente guardan recursos, a través, de un secreto bancario férreo que en realidad no permite conocer, quién o quiénes tienen recursos económicos invertidos en dichos lugares.

Entre las características generales de los paraísos fiscales se tienen las siguientes:

- a) Se implementa un sistema fiscal dual -como ya se había comentado-, es decir, un régimen fiscal diferente según se considere el origen de una persona de un país, o bien de una empresa proveniente de determinados Estados;
- b) Instauración de mecanismos para garantizar la confidencialidad y el anonimato de la titularidad y movimientos de las cuentas existentes en bancos, sustentándose ello en el secreto bancario o comercial;
- c) Ausencia de normatividad que limite o controle los movimientos de capitales que tienen su origen o destino en los paraísos fiscales, desde luego, dicha ausencia de normas permite el libre movimiento de capitales;
- d) La simplificación legal y administrativa para el ingreso de recursos económicos hacia los paraísos fiscales, y

<sup>1</sup> Los paraísos fiscales según la OCDE, Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, Documento consultado en el mes de junio de 2017, <http://www.paraisosfiscales.org/paraisos-fiscales/los-paraisos-fiscales-segun-la-ocde.html>



e) Se debe contar con redes de comunicación, que de manera ágil, electrónica, y simplificada, apoyen los movimientos de recursos económicos hacia aquellos lugares. El Diario “El Economista” sostiene que los depósitos totales en los paraísos fiscales suman entre 21 y 32 billones de dólares según la Red para la Justicia Fiscal (Tax Justice Network, una ONG con sede en Londres); y entre 5 y 7 billones, de acuerdo a la OCDE. La diferencia en las cifras demuestra la dificultad de medir una cifra tan oscura. Esos paraísos captan dinero del crimen organizado, de las grandes corporaciones, y ayudan a personas físicas a esconder su patrimonio, por razones de seguridad, estrategias de sucesión patrimonial y, por supuesto, para evadir o lavar dinero.<sup>2</sup> El caso de los Panamá Papers es interesante, ya que según la BBC, se filtraron a la luz pública once millones de documentos, relacionados con empresas y personas físicas involucradas en temas de paraísos fiscales como son: el expresidente de Egipto Hosni Mubarak, así como el actual presidente de Siria, Bashar al Asad.<sup>3</sup>



## 3. REGULACIÓN EN MÉXICO

En el propio periódico “El Economista” se indica que los depósitos de los mexicanos en los paraísos fiscales ascienden aproximadamente a la cantidad de 417,000 millones de dólares, lo cual equivale a 2.2, veces el monto de las reservas del Banco de México, lo anterior de acuerdo con la Red para la Justicia Fiscal.<sup>4</sup> En nuestro país, cuando se habla de los paraísos fiscales, en realidad se está aludiendo a los llamados regímenes fiscales preferentes, en este sentido se comenta que en el artículo 176 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se establece lo siguiente:

2 GONZÁLEZ, Luis Miguel. México y los paraísos fiscales, Periódico El Economista, 5 de abril de 2016. Consultado en el mes de junio de 2017. <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2016/04/05/mexico-paraisos-fiscales>

3 ¿Qué son los Panamá Papers? BBC Mundo, 4 de abril de 2016. Consultado en el mes de junio de 2017. [http://www.bbc.com/mundo/video\\_fotos/2016/04/160404\\_video\\_panama\\_papers\\_investigacion\\_cof](http://www.bbc.com/mundo/video_fotos/2016/04/160404_video_panama_papers_investigacion_cof)

4 GONZÁLEZ, Luis Miguel. México y los paraísos fiscales. Op. Cit.

“ LOS RESIDENTES EN MÉXICO Y LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN EL PAÍS, ESTÁN OBLIGADOS A PAGAR EL IMPUESTO CONFORME A LO DISPUESTO EN ESTE CAPÍTULO, POR LOS INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES QUE OBTENGAN A TRAVÉS DE ENTIDADES O FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS EN LAS QUE PARTICIPEN, DIRECTA O INDIRECTAMENTE, EN LA PROPORCIÓN QUE LES CORRESPONDA POR SU PARTICIPACIÓN EN ELLAS, ASÍ COMO POR LOS INGRESOS QUE OBTENGAN A TRAVÉS DE ENTIDADES O FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS QUE SEAN TRANSPARENTES FISCALES EN EL EXTRANJERO. LOS INGRESOS A QUE SE REFIERE ESTE CAPÍTULO SON LOS GENERADOS EN EFECTIVO, EN BIENES, EN SERVICIOS O EN CRÉDITO POR LAS ENTIDADES O FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS Y LOS QUE HAYAN SIDO PRESUNTAMENTE POR LAS AUTORIDADES FISCALES, AUN EN EL CASO DE QUE DICHS INGRESOS NO HAYAN SIDO DISTRIBUIDOS POR ELLAS A LOS CONTRIBUYENTES DE ESTE CAPÍTULO, PARA LOS EFECTOS DE ESTA LEY, SE CONSIDERARÁN INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES 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 Ó 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 RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES. SE CONSIDERARÁ QUE LOS INGRESOS ESTÁN SUJETOS A UN RÉGIMEN FISCAL PREFERENTE CUANDO EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EFECTIVAMENTE CAUSADO Y PAGADO EN EL PAÍS O JURISDICCIÓN DE QUE SE TRATE SEA

INFERIOR AL IMPUESTO CAUSADO EN MÉXICO EN LOS TÉRMINOS DE ESTE ARTÍCULO POR LA APLACIÓN DE UNA DISPOSICIÓN LEGAL, REGLAMENTARIA, ADMINISTRATIVA, DE UNA RESOLUCIÓN, AUTORIZACIÓN, DEVOLUCIÓN, ACREDITAMIENTO O CUALQUIER OTRO PROCEDIMIENTO ... ”

Como se puede observar de lo antes dispuesto, en la Ley del Impuesto sobre la Renta (Título VI, Capítulo Primero), se prevé que los residentes en México o bien los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, deberán pagar el Impuesto sobre la Renta, cuando obtengan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que se obtengan: a) A través de su participación directa o indirecta en entidades o figuras jurídicas extranjeras, atendiendo al grado de su participación en dichas figuras; b) Considerando los ingresos que obtengan, por medio de entidades o figuras jurídicas extranjeras que se consideren como transparentes fiscales, es decir, que no tributen fiscalmente en su país; c) Se considerarán como ingresos sujetos al ISR en México, cuando los recursos que se obtengan no estén gravados en el extranjero, o bien lo estén con un Impuesto sobre la Renta inferior al 75% del impuesto que debería de pagarse en México, y d) En términos generales la legislación mexicana prevé que se deberá pagar el impuesto sobre estos ingresos de manera anual; atendiendo a los ingresos que se obtengan por cada entidad o figura en la cual se participe, además que son recursos que no podrán acumularse con los demás ingresos que se obtengan.

El grave problema de este tipo de ingresos para su correspondiente fiscalización en México y en general en el mundo, se da en función de lo siguiente:

a) Se emplean mecanismos financieros complejos para colocar recursos económicos en los

paraísos fiscales, es decir, se utilizan esquemas financieros que colocan deuda o inversiones riesgosas, en este tipo de lugares, circunstancias que dificultan el seguimiento de las operaciones comerciales y por ende del propio capital;

**b)** Desde luego que, cuando se trata del llamado blanqueo de dinero, se dificulta el seguimiento y fiscalización de este tipo de actividades, habida cuenta que dichos recursos económicos normalmente tratan de ocultarse;

**c)** No se omite señalar que en México se ha estado trabajando sobre el tema en ordenamientos tales como la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita; la Ley del Mercado de Valores; la Ley de Instituciones de Crédito, y la Ley Aduanera, etc.;

**d)** Resulta importante hacer mención que posiblemente diversas corporaciones empresariales pudieran estar haciendo uso de estos esquemas, a fin de evitar cargas tributarias a las que se encuentran sujetas;

**e)** La posible participación de funcionarios de diversos niveles de gobierno, así como de empresarios, artistas y deportistas famosos, que hacen uso de estos regímenes, se avalan en frecuentes casos atendiendo a la impunidad y corrupción existente en los propios países;

**f)** Triangulación de operaciones comerciales entre empresas, a fin de evadir el pago de impuestos en los Estados. El SAT ha indicado que con fecha 29 de octubre de 2014, México y 50 países más firmaron en la ciudad de Berlín, Alemania, el Acuerdo Multilateral de Autoridad Competente, en el marco de la 7a Reunión Plenaria del Foro Global de Transparencia e

Intercambio de Información en Materia Fiscal organizado por la OCDE. Se dice que dicho acuerdo permitirá el intercambio automático de información, mediante reportes estandarizados de las inversiones, transferencias y cuentas financieras que tengan los mexicanos y sus empresas en más de 80 países, entre ellos, los que hoy se citan como paraísos fiscales.<sup>5</sup> En este contexto nuestro país ha señalado dentro de la lista de paraísos fiscales, a países como: Anguila; Antigua y Barbuda; Antillas Neerlandesas; Belice; Bermudas; Gibraltar; Granada; Groenlandia; Guam; Hong Kong; Islas Caimán; Islas Azores; Islas Canarias; Macao; Madeira; Malta; Polinesia Francesa; Principado de Mónaco; Reino de Swazilandia, etc.

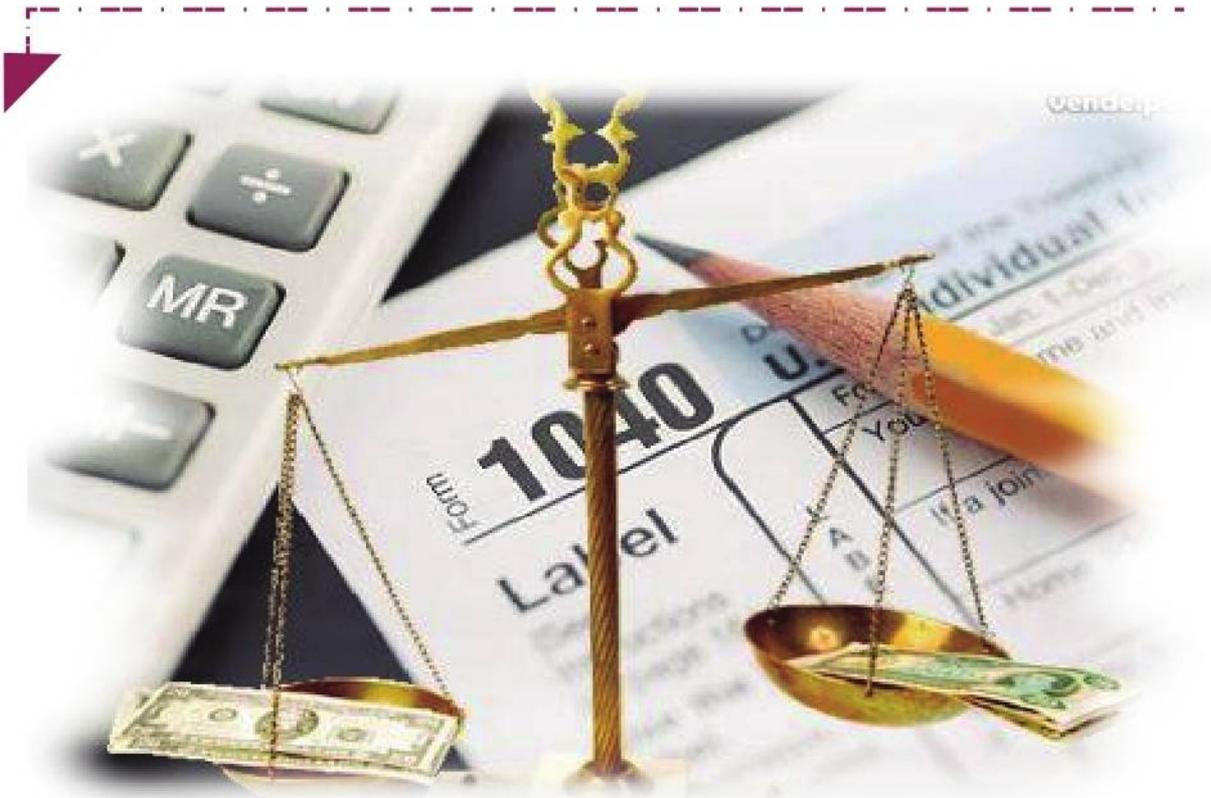
## 4. CONCLUSIÓN

En la actualidad es difícil dar seguimiento a operaciones de este tipo, ya sea por la dificultad de revisar los movimientos de capital en un mundo globalizado; por la implementación de esquemas financieros complejos; por temas de blanqueo de dinero, o por el uso de normas que permiten la evasión fiscal, sin embargo, se estima que la mejor forma de trabajar sobre esta materia, se basa en realizar un análisis de inteligencia económica que lleven a cabo los propios gobiernos, teniendo en cuenta elementos de riesgo que puedan incidir en las operaciones, tales como: montos de operaciones; tipos de empresas; antecedentes; perfiles de accionistas o asociados; operaciones comerciales entre empresas de distintos países, entre otros factores y ello es importante en función de que la economía de México, como se ha podido observar ha dejado de recaudar fiscalmente mucho dinero, atendiendo a la fuga e inversión de capitales sustentados en estos esquemas.

<sup>5</sup> Procederá el SAT conforme a derecho respecto a contribuyentes señalados de contratar empresas offshore, Servicio de Administración Tributaria, Consultado en el mes de junio de 2017, [http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/comunicados\\_nacionales/Paginas/com2016\\_040.aspx](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2016_040.aspx)

## 5. FUENTES CONSULTADAS

- GONZÁLEZ, Luis Miguel. México y los paraísos fiscales. Periódico El Economista. 5 de abril de 2016. Consultado en el mes de junio de 2017. <http://eleconomista.com.mx/sistema-financiero/2016/04/05/mexico-paraisos-fiscales>
- Los paraísos fiscales según la OCDE. Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico. Documento consultado en el mes de junio de 2017. <http://www.paraisos-fiscales.org/paraisos-fiscales/los-paraisos-fiscales-segun-la-ocde.html>
- Procederá el SAT conforme a derecho respecto a contribuyentes señalados de contratar empresas offshore. Servicio de Administración Tributaria. Consultado en el mes de junio de 2017. [http://www.sat.gob.mx/sala\\_prensa/comunicados\\_nacionales/Paginas/com2016\\_040.aspx](http://www.sat.gob.mx/sala_prensa/comunicados_nacionales/Paginas/com2016_040.aspx)
- ¿Qué son los Panamá Papers? BBC Mundo. 4 de abril de 2016. Consultado en el mes de junio de 2017. [http://www.bbc.com/mundo/video\\_fotos/2016/04/160404\\_video\\_panamá\\_papers\\_investigacion\\_cof](http://www.bbc.com/mundo/video_fotos/2016/04/160404_video_panamá_papers_investigacion_cof)



# ANÚNCIATE CON NOSOTROS Y DESTACA ENTRE LOS **ESPECIALISTAS**



[contacto@revistacuej.com.mx](mailto:contacto@revistacuej.com.mx)

**01 (55) 6823 4443**

[www.revistacuej.com.mx](http://www.revistacuej.com.mx)



Vicerrector del Centro Universitario de Estudios Jurídicos. Doctor en Derecho. Profesor por oposición a la cátedra de Derecho Fiscal en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Profesor de Derecho Fiscal en la Universidad Pontificia de México. Miembro del claustro de Profesores del Centro de Estudios en Materia de Derecho Fiscal y Administrativo del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Miembro Numerario de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal. Miembro del Claustro de Doctores de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Miembro de la Asociación Nacional de Doctores en Derecho.

**DR. CARLOS JAVIER VERDUZCO REINA**

## LA DEUDA INTERNA. UN PROBLEMA CRECIENTE Y PREOCUPANTE

A partir del año 2009 y debido a la baja generalizada en los precios internacionales del petróleo, México comenzó a resentir un sensible déficit en el financiamiento del gasto público que era altamente dependiente de los recursos petroleros. Ante este panorama, los Estados, e incluso los municipios comenzaron a realizar una práctica frecuente, aunque no siempre saludable, que ha sido la contratación

indiscriminada de deuda, la que en la mayoría de los casos ha dejado de financiar inversión productiva y se dedica prioritariamente a atender la demanda del gasto corriente.<sup>1</sup> El tema del presente artículo es analizar brevemente el impacto de la deuda interna del país.

La historia de la deuda es consustancial al desarrollo económico del México Inde-

pendiente. Desde que nuestro país se constituyó como una nación soberana en 1821, hemos sido deudores de diversas fuentes externas. Sin embargo, el problema en fechas recientes se ha convertido en un asunto de atención nacional el cual tiene su punto de partida en la década de los 80's, cuando una de las tantas caídas de los precios internacionales del petróleo provocó una severa reducción en los ingresos del Estado, mismo que aunado al vencimiento de obligaciones con acreedores externos, trajo a

<sup>1</sup> Por gasto corriente, podemos citar a las erogaciones que realiza un ente público y que no tienen como contrapartida la creación de un activo; esto es, los gastos que se destinan a la contratación de los recursos humanos y a la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo propio de las funciones de gobierno. Fuente: Clasificación Económica de los Ingresos, de los Gastos y del Financiamiento de los Entes Públicos y el Consejo Nacional de Armonización Contable.

nuestro país la llamada “crisis de la deuda”, y con ello el fenómeno del déficit en las finanzas públicas.

A inicios de los 90’s la mayoría de los gobiernos estatales habían incrementado sus niveles de déficit presupuestario. En 1994 éstos alcanzaban 0.2 mil millones de pesos, cifra equivalente al 0.6 del PIB Nacional.<sup>2</sup> A su vez, el incremento en el déficit derivó de un aumento a la expansión en el gasto corriente y gasto de capital.<sup>3</sup> Gracias a los resultados en las negociaciones de la deuda externa y a que el gobierno entonces pudo, a través de la venta de activos públicos, cubrir una parte sustancial de la deuda interna, ambas disminuyeron significativamente su importancia con respecto al PIB entre 1987 y 1994. A partir de 1995 y hasta 2008 se observó una disminución constante de la proporción de la deuda externa y un incremento de la interna; de representar en la década de los noventa en promedio 23.5% y 12.8% en relación al PIB respectivamente, pasaron a 9% y 15.4% en promedio durante los últimos ocho años.<sup>4</sup>

Sin embargo, a partir del año 2009 el crecimiento de la

deuda interna se incrementó sensiblemente alcanzando en el año 2016 el 51.9% del PIB, es decir, 8 puntos más respecto al año 2012 en que la deuda registró el 43.3%.<sup>5</sup> Esta variable macroeconómica ha crecido desde 2003 en términos de deuda global. De hecho, si se ordenan a los países del mundo por el nivel de deuda pública como proporción del PIB, se observa que la posición de México ha cambiado sustancialmente, hoy ocupa la posición 104 versus el puesto 96 que ocupó en 2012.

Para atender la urgencia que representa el problema, el 27 de abril de 2016, el Presidente de la República, en ceremonia convocada en Palacio Nacional y con la presencia de la mayoría de los gobernadores de los Estados promulgó la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, (en adelante LDFEM). De acuerdo con diversas notas periodísticas que dan cuenta del evento, el presidente manifestó que con este cuerpo normativo se daba un paso importante en favor de las finanzas públicas sanas y de la solidez en la economía. El presidente Peña Nieto recordó que la iniciativa formaba parte de las 13 propuestas que

anunció en su primer día de gobierno y que posteriormente se convirtió en el compromiso número 68 del Pacto por México.

Por su parte, el entonces Secretario de Hacienda y Crédito Público Luis Videgaray aseguró que a pesar de que el endeudamiento interno de México es bajo (3.1 por ciento del PIB) respecto a otros países de Latinoamérica como Brasil o Argentina (12.4 y 7 por ciento, respectivamente), la medida se tomó al ver la tendencia creciente de la deuda de las entidades desde 2008. De manera particular, el secretario destacó que la LDFEM agrega a nuestro sistema de coordinación fiscal y a la arquitectura financiera una pieza fundamental que hacía falta para dotar de certidumbre, transparencia y responsabilidad a nuestro sistema hacendario.

A la entrada en vigor de la LDFEM, se modificaron entre otras legislaciones los artículos 9 y 10-A de la Ley de Coordinación Fiscal. En primer lugar, se modifica el contenido del artículo 9 con la finalidad de regular y controlar el endeudamiento de los Estados y Municipios. Se adecua con el propósito de dar congruencia a lo dispuesto en la Reforma

2 AMIEVA HUERTA, Juan, *Temas Selectos de Finanzas Públicas*, Ed. Porrúa, México 2002, P. 285.

3 Cfr. Gasto de capital es identificado como el total de las asignaciones destinadas a la creación de bienes de capital y la conservación de los existentes, así como el que se emplea en la adquisición de bienes inmuebles y valores por parte del Gobierno, sumando a ello los recursos transferidos a otros sectores para los mismos fines que contribuyen a acrecentar y preservar los activos físicos patrimoniales o financieros de una nación. *Ibidem*, P. 217.

4 Cfr. CHÁVEZ PRESA, Jorge A. y BUDEBO, Mario Gabriel, *Logros y Retos de las Finanzas Públicas en México*, en: Proyecto CEPAL – Gobierno de Holanda, División de Desarrollo Económico, Serie, Política Fiscal, Santiago de Chile 2000, Naciones Unidas, Pp. 12-14, versión electrónica disponible en: [http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7569/S00050484\\_es.pdf?jsessionid=2DBE481C82FE5A89DB99BC599FE9AF58?sequence=1](http://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/7569/S00050484_es.pdf?jsessionid=2DBE481C82FE5A89DB99BC599FE9AF58?sequence=1)

5 Cfr. <http://datos.bancomundial.org/indicador/DT.DOD.DECT.CD>. Cifras generadas por el Banco Mundial.

Constitucional del 26 de mayo de 2015 en materia de disciplina financiera<sup>6</sup> y la LDFEM. Se hace referencia expresa a que la inscripción en el Registro Único de todas las obligaciones garantizadas o con fuente de pago con cargo a participaciones federales se deberá ahora realizar de conformidad con el Capítulo Sexto del Título Tercero de la LDFEM. Es decir, se busca generar transparencia y rendición de cuentas con un mayor control en cuanto a los financiamientos y obligaciones de los Estados para que éstos no se dupliquen. Una vez registrado el financiamiento o la obligación en el Registro Público Único de Deuda bastará para que se entienda inscrito el

mecanismo de la fuente de pago o garantía correspondiente.

Además se tendrá información completa sobre los compromisos financieros que contraigan los entes públicos, incluyendo: cortos plazos, arrendamientos financieros, factorajes, garantías y créditos de largo plazo, entre otros. Se elimina la limitante de afectación de participaciones para las entidades federativas y los municipios en caso de que las obligaciones respaldadas con participaciones excedan el 100 % de los ingresos de libre disposición.

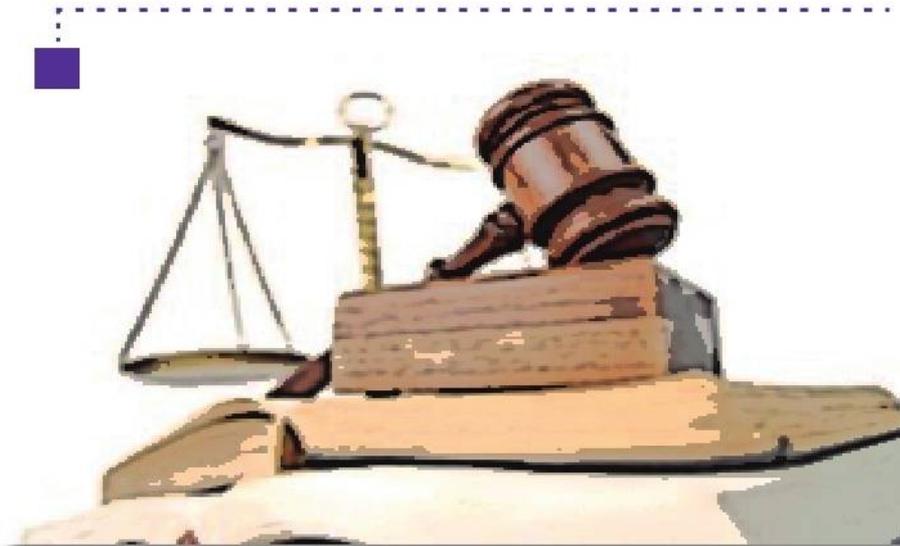
En el caso de los Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores (ADEFAS), el Artículo 12 de la

LDFEFM establece que su monto no podrá exceder del 2% del ingreso total. Su implementación, como disponen los artículos transitorios, se llevará a cabo de manera escalonada en virtud de que existen compromisos de deuda ya pactada antes de la entrada en vigor de la nueva legislación.

Sin embargo, aún con estas adiciones, no se llega al fondo del problema. Veamos. De acuerdo a las disposiciones contenidas en la Ley de Coordinación Fiscal, la Federación está obligada a transferir recursos a los Estados por concepto de aportaciones y participaciones. Las primeras atienden necesidades básicas; las segundas,



<sup>6</sup> "Artículo Único.- Se reforman los artículos 73, fracción VII; 79, fracción I, párrafos primero y segundo; 108, párrafo cuarto; 116, fracción II, párrafo sexto; 117, fracción VIII, párrafo segundo; y se adicionan los artículos 25, con un segundo párrafo, recorriéndose en su orden los subsecuentes; 73, con una fracción XXIX-W; y 117, fracción VIII, con los párrafos tercero y cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos..."



transferencias no etiquetadas se pueden ejercer con flexibilidad y destinarse a la afectación en garantía o fuente de pago de las obligaciones contraídas por las entidades federativas. Ambas constituyen en promedio, el 80% de los ingresos totales de los Estados. Mientras las aportaciones representan 42.8%, las participaciones constituyen el 35.3%. Dada la estrecha dependencia de los ingresos locales con las participaciones federales, el aumento o la disminución de las mismas influye, significativamente, en el grado de endeudamiento de los Estados.

Como ejemplo, podemos citar los casos de Chihuahua y Veracruz ampliamente comentados en los medios de comunicación nacional en años recientes. Conforme a datos estadísticos publicados por la SHCP para el año 2015, estas entidades

fueron, respectivamente, el tercer y cuarto Estado que reportaron mayor nivel de endeudamiento interno hasta 2014. Sin embargo, en 2015, las participaciones federales distribuidas a Veracruz disminuyeron en \$31 millones de pesos, al pasar de \$34,439 millones a \$34,408 millones, lo cual supone una reducción del 4% en el total de los ingresos del Estado. Ante la falta de recursos para hacer frente al gasto público, la deuda interna incrementó en \$4,525 millones, respecto a 2014, situando a Veracruz en la tercera posición. En contraste, hasta 2014, Chihuahua era el tercer Estado más endeudado; no obstante, en 2015, pasó a ser el cuarto, en atención a un aumento en la asignación de sus participaciones en \$1,357 millones, lo cual, si bien llevó a la entidad a contraer deuda pública, únicamente lo hizo por \$867 millones, monto 80% menor al de la deuda contraída por Veracruz durante el mismo año.<sup>7</sup>

Lo anterior refleja que continúa existiendo una estrecha relación entre las participaciones y la deuda pública, pues la disminución de aquéllas incentiva la contratación de ésta. Esto robustece la idea que hemos sostenido en diversos foros y trabajos escritos en el sentido de que el actual Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y particularmente los criterios de distribución de las participaciones federales, son causa directa, entre otras cosas, del creciente endeudamiento de las entidades federativas ya que como se vio en el ejemplo anterior, la reducción en la asignación de participaciones federales a éstas conlleva a un mayor endeudamiento que ahora al no haberse regulado en la LDFEM caminará prácticamente sin control bajo el esquema de bursatilización de obligaciones futuras.

7 Cfr. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Estadísticas Oportunas de Finanzas Públicas. Actualizada al 16 de febrero de 2016. Puede consultarse en la siguiente dirección electrónica: <http://www.gob.mx/shcp/reformas/estadisticas-oportunas-de-finanzas-publicas?idiom=es>

Sin embargo, el Sistema de Alertas de las Entidades Federativas que prevé la LDFEM, está dando sus primeros resultados. Recientemente<sup>8</sup>, la SHCP publicó la situación financiera de las entidades con diferentes compromisos de deuda interna frente a su capacidad de endeudamiento futuro, mediante la figura denominada “Semáforo de Alertas” que funciona como un indicador del nivel de endeudamiento de los Estados, correspondiendo el color verde a “Sostenible”, el amarillo a “En observación” y el rojo a “Elevado”. De esta información, destaca la situación del Estado de Coahuila, única entidad que aparece en el semáforo de alertas en color rojo. Esto implica que Coahuila no podrá contratar financiamientos durante el año 2018. Lo anterior en razón de que el propio Estado reportó ingresos de libre disposición por \$18,014 millones de pesos, de acuerdo con la cuenta pública estatal aprobada para 2016. Sin embargo, su deuda acumulada es de \$37,047 millones de pesos, es decir 205.7% superior a sus ingresos. De ese tamaño es el problema en Coahuila.<sup>9</sup>

En tanto Baja California, Chihuahua, Michoacán, Morelos, Nuevo León, Oaxaca, Quintana Roo, Sonora, Veracruz y Zacatecas aparecen reportados en amarillo, lo que limita la contratación de deuda para 2018 en un porcentaje que no podrá exceder el 5% de los ingresos de libre disposición que obtengan en el ejercicio. Es decir, hablamos de 11 entidades federativas de indudable importancia en el desarrollo nacional que verán seriamente comprometido en el futuro inmediato el desarrollo social interno por falta de recursos financieros pues es evidente que al tener restricciones tan importantes hacia fuentes de financiamiento el destino de los ingresos excedentes deberá ser cuidadosamente vigilado.

Los indicadores reflejan el nivel de deuda pública y establecen el techo financiero neto al que puede acceder cada entidad en el siguiente ejercicio fiscal previa aprobación de la Legislatura Local.

El texto constitucional no prevé principios o valores considerables para la distribución de las participaciones federales; por el contrario, las particulari-

dades del sistema fiscal federal dejan a discrecionalidad del legislador determinar cuál es la mejor forma para distribuir los recursos a las entidades federativas.

Por ello vale la pena analizar la importancia de la Ley de Disciplina Financiera para Entidades Federativas y Municipios pues plantea aspectos trascendentales en materia de gasto y deuda pública que buscan un resultado positivo en los pasivos del Gobierno Federal, al reducir la deuda pública de Estados como Coahuila, Nuevo León, Chihuahua y Veracruz, entre otros. Sin embargo, se requiere que la Constitución fije los principios y valores de un verdadero federalismo fiscal y defina los principios de igualdad, equidad y proporcionalidad en la distribución de la recaudación federal a las entidades federativas.



8 Comunicado número 118 del 30 de junio de 2017. Puede ser visto íntegramente en: <https://www.gob.mx/shcp/prensa/comunicado-no-118-la-secretaria-de-hacienda-y-credito-publico-da-a-conocer-el-sistema-de-alertas-de-las-entidades-federativas>.

9 Para información más detallada sobre el indicador Deuda Pública y Obligaciones sobre Ingresos de Libre Disposición puede consultarse la siguiente dirección electrónica: <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/infografias/2017/dpie/infdpie0062017.pdf>

# DOCTORADO EN DERECHO



Campus Central | CDMX

**5575.9840 - 5672.2020**

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)

**LICENCIATURA  
EN DERECHO**   
RVOE 20121990

Campus Central | CDMX

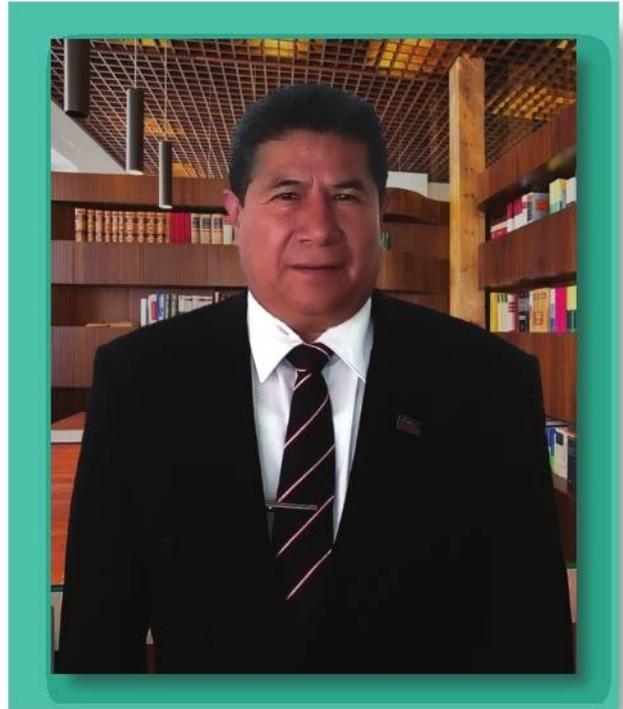
**5575.9840 - 5672.2020**

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)

Av. Municipio Libre #103 Col. Portales, Del. Benito Juárez. C.P. 03300, México, CDMX.

Licenciado en Derecho por la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, Maestro en Derecho Fiscal y Administrativo y Doctor en Derecho por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos. Diplomado en "Impuestos Sistematizados" por el Instituto Tecnológico Autónomo de México. Cursos y talleres de actualización de ISR, IVA, IEPS y CFF impartidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria. Catedrático del Centro Universitario de Estudios Jurídicos a nivel licenciatura y maestría. Actualmente labora en la Administración Central de Devoluciones y Compensaciones del Servicio de Administración Tributaria.

**DR. MIGUEL GARCÍA VÁZQUEZ**



## SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA DE DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES FEDERALES

Con la publicación del Código Fiscal de la Federación (CFF), el 31 de diciembre de 1981, y en particular sobre el tema de devolución de contribuciones federales, en el artículo 22 se plasmó la obligación de las autoridades fiscales de devolver a los contribuyentes, las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad

con las leyes fiscales; dicha devolución, de acuerdo a este precepto legal, podría realizarse de oficio o a petición del interesado.

Sin embargo, el citado precepto legal al momento de su publicación se encontraba limitado, ocasionando una incertidumbre y casi nula seguridad jurídica para los gobernados

contribuyentes que pretendían obtener una devolución por parte del fisco federal.

Aunado a lo anterior, existía la imperiosa necesidad de reformarse dicho dispositivo legal, dado el abuso de autoridad y la incertidumbre jurídica al no saber los contribuyentes, tanto el medio de pago, como el plazo para efectuar la devolu-



ción, así como el sentido de la resolución de sus solicitudes de devoluciones.

La tan esperada reforma al referido artículo 22 se dio hasta diciembre de 1997, más de 10 años después de la promulgación del CFF, dándose con la misma un paso importante en materia de seguridad jurídica en beneficio de los contribuyentes, en virtud de que en dicha reforma se plasma lo relativo a que la devolución se realizará mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de éste último.

Asimismo, se dispuso que las autoridades fiscales efectuarán la devolución mediante depósito en cuenta bancaria del contribuyente, cuando dicha cuenta sea manifestada por éste, al presentar su solicitud de devolución o en la declaración correspondiente

(devoluciones automáticas), debiéndose efectuar la devolución dentro del plazo de cuarenta días.

Por último, se dispuso lo relativo al requerimiento de información adicional al señalar que las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrían requerir al contribuyente, en un plazo no mayor a veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales, otorgándole al contribuyente el mismo plazo para que cumpliera con lo requerido, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendría por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

La posterior reforma al citado precepto 22, se realizó en enero de 2004, adicionándose en dicha publicación los numerales 22-A y 22-B.

En materia de seguridad jurídica lo más relevante de esta reforma y adición, resulta del hecho de que además del primer requerimiento, las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un segundo, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primero, cuando se refiera a datos, informes o documentos que no hayan sido aportados por el contribuyente para satisfacer el primer requerimiento, otorgándole al contribuyente el mismo plazo para que éste cumpla con lo requerido, apercibido que, de no hacerlo, dentro de dicho plazo, se tendría por desistido de su trámite de devolución.

En esta reforma se dispone qué, si la autoridad emite resolución a la solicitud de devolución en el sentido de negar total o parcialmente la petición de devolución, ésta deberá fundar y motivar las

causas que sustentan la negativa; situación que considero resultó un gran avance en materia de seguridad jurídica, ya que con la misma no sólo bastaba que la autoridad fiscal resolviera dicha solicitud, sino que, además, debería fundar y motivar su negativa.

La adición del artículo 22-A, se realiza en el sentido, por decirlo así, como una especie de sanción en contra de la autoridad, ya que ésta deberá pagar intereses cuando las devoluciones se efectúen fuera de los plazos señalados en el artículo 22; esto es 25 ó 40 días, en el primer caso, tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros y en el segundo para los demás contribuyentes; intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dichos plazos conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, en los términos del dispositivo 21 del CFF que se aplicará sobre la devolución actualizada.

Asimismo, cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento de una resolución emitida en un recurso administrativo o de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el

recurso administrativo o, en su caso, la demanda ya sea de nulidad o de una negativa ficta.

La adición del precepto 22-B, únicamente separa del numeral 22, lo relativo a que las devoluciones se efectuarán mediante depósito en la cuenta del contribuyente, manifestada por éste al presentar la solicitud de devolución.

En octubre de 2007, se realizó otra modificación al mencionado artículo 22, en la que se reforma el actual párrafo décimo segundo y, se adicionan los párrafos noveno, décimo, décimo primero y décimo octavo, pasando los párrafos actuales noveno a décimo cuarto a ser décimo segundo a décimo séptimo, respectivamente y un artículo 22-C, siendo lo más relevante, en materia de seguridad jurídica, lo siguiente:

“Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie facultades de comprobación con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párrafo sexto del presente artículo se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. **El citado ejercicio de las facultades de comprobación concluirá dentro de un plazo máximo de noventa días contados a partir**

**de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en el que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B del artículo 46-A de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.** Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el artículo 46-A de este Código.

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. **La autoridad fiscal podrá ejercer las facultades de comprobación con el objeto de verificar la procedencia de cada solicitud de devolución presentada por el contribuyente, aun cuando se encuentre referida a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.**

**Si concluida la revisión efectuada en el ejercicio de facul-**



**tades de comprobación para verificar la procedencia de la devolución, se autoriza ésta, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los 10 días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva.** Cuando la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A de este Código...”<sup>1</sup>

Con la adición del artículo 22-C, nace la obligación de los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a \$14,140.00<sup>2</sup>, debiendo presentar su solicitud de devolución en formato electrónico (FED) con firma electrónica avanzada (FEA).

El 18 de noviembre de 2015, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la última modificación, hasta la fecha, al artículo 22, adicionándose además el numeral 22-D, modificación y

adición que a mi consideración resultó un gran avance en materia de seguridad jurídica, ya que en la misma se señaló lo siguiente:

Quando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad fiscal inicie facultades de comprobación con el objeto de corroborar la procedencia de la misma, los plazos señalados en el párrafo sexto del artículo 22, se suspenderán hasta que se dicte resolución en el sentido de autorizar ya sea en forma total o parcialmente la devolución o negando ésta. El citado ejercicio de las facultades de comprobación se sujetará al procedimiento establecido en el artículo 22-D del CFF.

Por su parte, el citado artículo 22-D dispone que las facultades de comprobación, para verificar la procedencia de la devolución, se realizarán mediante el ejercicio de las facultades establecidas en las fracciones II o III del diverso 42 del CFF.

Dichas facultades deberán concluir en un plazo máximo de noventa días contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el supuesto de que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el apartado B, del artículo 46-A, de este Código, el plazo para concluir el ejercicio de facultades de comprobación será de ciento ochenta días contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades.

La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes.

<sup>1</sup> Secretaría de Gobernación, Diario Oficial de la Federación del 01 de octubre de 2007, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx)

<sup>2</sup> Secretaría de Gobernación, Diario Oficial de la Federación del 16 de mayo de 2017, Anexo 5, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx)

En el caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de éste último.

Si las autoridades fiscales no concluyen el ejercicio de las facultades de comprobación en los plazos antes indicados, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

Al término del plazo para el ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarla al contribuyente dentro de un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes. En caso de ser favorable, la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquel en el que se notifique la resolución respectiva. En el caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el artículo 22-A del CFF.

En conclusión, derivado de las reformas y adiciones al artículo 22 del CFF, antes plasmadas, considero se ha dado mayor seguridad jurídica a los

contribuyentes que realizan solicitudes de devolución de contribuciones federales, aunque creo firmemente que resulta necesario dotar de mayor seguridad jurídica en esta materia a los contribuyentes en comento, en atención a los avances tecnológicos y herramientas con que cuenta la autoridad fiscal para verificar, en todo caso, la procedencia de las solicitudes de devolución.

Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación del 01 de diciembre de 2009, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx).

Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación del 09 de diciembre de 2013, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx).

Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación del 18 de noviembre de 2015, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx).

Cámara de Diputados, H. Congreso de la Unión. Código Fiscal de la Federación.

## FUENTES CONSULTADAS

GARCÍA VÁZQUEZ, Miguel. La Seguridad Jurídica en materia de Devolución con relación a las contribuciones federales. Tesis para obtener el grado de Doctor en Derecho. Febrero 2017.

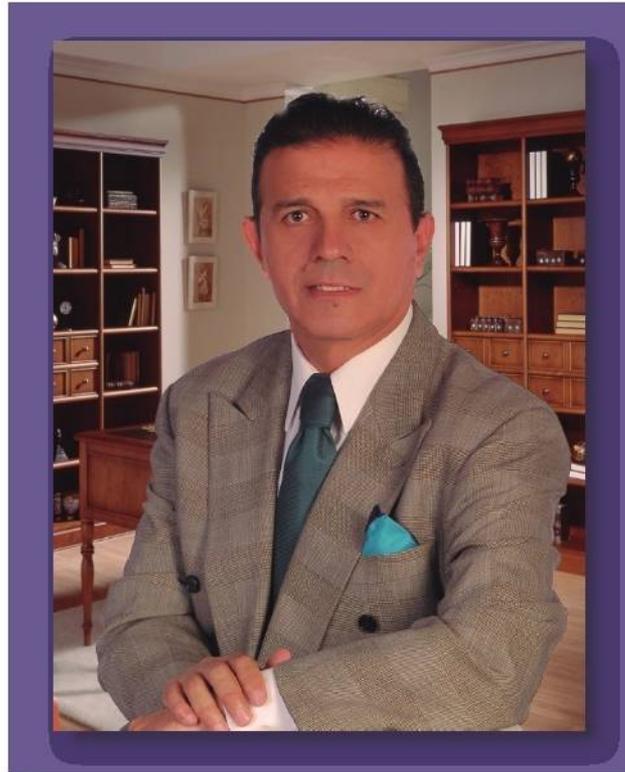
Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx).

Secretaría de Gobernación. Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, página internet [www.dof.gob.mx](http://www.dof.gob.mx).



Contador Público Certificado por el Instituto Politécnico Nacional, estudiante de la Licenciatura en Derecho, Especialista en Contribuciones Fiscales por la Universidad Nacional Autónoma de México (U.N.A.M.), Maestro en Derecho Fiscal y Administrativo por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos, Doctor Honoris Causa por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos; Director de la Maestría en Derecho Fiscal y Administrativo; Catedrático por más de 20 años en la Facultad de Contaduría y Administración (U.N.A.M.) en la Coordinación Fiscal de Contribuciones, Catedrático del Centro de Estudios Jurídicos en la Maestría de Derecho Fiscal y Administrativo; Capacitador Independiente autorizado por la Secretaría de Trabajo y Previsión Social. Actualmente se desempeña como Profesional Independiente, es Socio de Alta Consultoría Profesional Especializada, Sociedad Civil.

**DR. ISIDRO CAÑEDO OSNAYA**



## SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA S.A.S.

Con la publicación en el Diario Oficial del decreto de fecha 14 de Marzo de 2016 se reformó la Ley General de Sociedades Mercantiles, para darle vida a una nueva Sociedad mercantil, denominada "**Sociedad por Acciones Simplificada**".

De igual forma con fecha 30 de Noviembre de 2016 se publica el decreto que adiciona en el **Título VII De los Estímulos Fiscales un capítulo VIII denominado "De la Opción de Acumulación de Ingresos por Personas Morales"**,

en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, donde se plasma el tratamiento fiscal para este tipo de nuevas Sociedades Mercantiles, para cumplir con sus obligaciones fiscales en materia de Impuesto Sobre la Renta con vigencia a partir del primero de Enero de 2017.

De acuerdo con la información del Censo Económico 2014 que publica el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), **el 97.4 por ciento de las empresas en el país son microempresas que generan el 50 por**

**ciento del empleo nacional, constituyendo un segmento estratégico para el desarrollo económico nacional.**

Un importante número de estos micro negocios realizan sus actividades productivas organizadas bajo algún tipo de estructura corporativa o societaria, debiendo cumplir con sus obligaciones, sujetas a las mismas obligaciones que debe cumplir cualquier otra empresa de mayor escala, lo que puede llegar a implicar costos administrativos significativos.



Se pretende con esta reforma que estas sociedades micro y pequeñas tengan un proceso de institucionalización gradual, que les permita ser sostenibles en el tiempo y que su regulación promueva la creación de este tipo de empresas y el desarrollo de emprendedores en el país.

Algunos de los problemas que con los que comúnmente se enfrentan este tipo de empresas son: insuficiente acceso al financiamiento, bajos niveles de capacitación, compleja regulación, escasos incentivos a la innovación y obstáculos para el uso de las tecnologías de la comunicación e información, incapacidad para retener capital humano de calidad, competencia limitada en algunos niveles de la cadena productiva, entre otros.

La reforma está dirigida a la constitución y formalización de la operación de las "sociedades anónimas simplificadas", a través de una regulación mercantil que

incentive y facilite la formalización de nuevas empresas, para simplificar su conformación y lograr una operación eficaz, que genere certidumbre jurídica y que contribuya a resolver las dificultades que actualmente enfrentan este tipo de empresas. Además, con todo ello se espera detonar e incentivar la inversión, el empleo y el desarrollo económico del país.

## REQUISITOS PARA CONSTITUIR UNA SOCIEDAD POR ACCIONES SIMPLIFICADA

**1.** La sociedad por acciones simplificada es aquella que se constituye con una o más personas físicas que solamente están obligadas al pago de sus aportaciones representadas en acciones.

**2.** Deberán calificar como micro y pequeña empresa, por lo que sus ingresos anuales no deberán exceder de (\$5,000,000 de pesos, este monto deberá actualizarse en el mes de Enero de cada año).

**3.** No existe la obligación de aportación de un capital mínimo.

**4.** Su constitución es concluida, en 24 horas después de ser autorizada su denominación o razón social, utilizando la aplicación electrónica de la Secretaría de Economía, sin ningún costo. No están sujetas al requisito de escritura pública o cualquier otra formalidad.

**5.** El accionista o accionistas personas físicas deberán contar con firma electrónica.

**6.** Cumplir con el llenado de requisitos de estatutos proporcionado en la página electrónica de la Secretaría de Economía.

7. Se utiliza la misma plataforma electrónica de la Secretaría de Economía, para efectuar la inscripción al RFC y al IMSS, respectivamente.

## TRATAMIENTO FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Se establece en la Ley un esquema alternativo para personas morales de reducida capacidad administrativa, que facilite el cumplimiento de sus obligaciones, sin que implique una disminución en el pago de sus impuestos ni se debilite el control y vigilancia por parte de las autoridades fiscales.

2. Este esquema fiscal lo pueden aplicar Sociedades por acciones Simplificadas, integradas únicamente por personas físicas y que sus ingresos anuales no excedan de \$ 5,000,000.00.

3. Estas personas morales estarán obligadas a acumular sus ingresos para la determinación del ISR, únicamente los efectivamente cobrados a sus clientes en el ejercicio, es decir sobre flujo de efectivo.

4. En materia de pagos provisionales se elimina la obligación de calcular un coeficiente de

utilidad con utilidades fiscales de ejercicios anteriores, dejando la opción de calcular dicho coeficiente para estos efectos.

5. En materia de deducciones autorizadas, se podrán disminuir de los ingresos acumulables efectivamente cobrados, las deducciones efectivamente erogadas del mismo periodo que cumplan con requisitos fiscales.

6. Por lo que se refiere al Costo de lo Vendido, la presente Ley del Impuesto sobre la Renta, permite a estas personas morales tomar como deducción autorizada las compras de mercancías o productos que adquieran en el ejercicio, en sustitución del mencionado Costo de lo Vendido.

7. Se elimina la obligación de determinar el Ajuste Anual por Inflación.

8. Las personas morales que utilicen el aplicativo "Mi contabilidad Opción de Acumulación de Ingresos por Personas Morales" contenido en la página electrónica del SAT, no estarán obligadas a cumplir con lo siguiente:

I. Enviar la contabilidad electrónica e ingresar en forma mensual su información contable conforme a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación.

II. Presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros, de acuerdo a lo esta-

blecido por la Ley del Impuesto al valor Agregado.

## CONCLUSIONES

1. La constitución de una Sociedad por Acciones Simplificada, se puede concluir en 24 horas, una vez autorizada la denominación o razón social por la Secretaría de Economía, sin ningún costo y sin acudir ante notario público o corredor público.

2. Este tipo de sociedad mercantil para efecto del pago del Impuesto sobre la Renta, únicamente está obligada a acumular los ingresos efectivamente percibidos o cobrados en el periodo o en el ejercicio correspondiente, régimen fiscal justo, este cambio traerá beneficios trascendentales para este tipo de sociedad mercantil, pagar el ISR únicamente sobre el monto efectivamente cobrado a sus clientes y no sobre el total facturado, de igual forma se eliminan las cuentas incobrables de clientes, que en la práctica para llevar a cabo su deducción es casi imposible por el sin número de requisitos fiscales que deben cumplir los contribuyentes para realizar la disminución de sus ingresos acumulables.

3. Para determinar sus pagos provisionales mensuales para efectos del ISR, la reforma fiscal para 2017 establece una mecánica donde ya no debe utilizar un coeficiente de utilidad estimado

con una utilidad fiscal de ejercicios anteriores, sino deben determinar su base gravable para pagos provisionales con la siguiente mecánica, Ingresos Nominales del periodo cobrados menos Deducciones Autorizadas del mismo periodo pagadas, con este procedimiento sus pagos provisionales se determinan con las operaciones reales del ejercicio fiscal, evitando con esto pagar ISR en exceso, calcular el mencionado factor es opcional.

**4.** Otro beneficio trascendental es la deducción fiscal de las compras de mercancías o productos en lugar de costo de lo vendido, esta reforma fiscal representa para la

persona moral un beneficio de diferimiento del ISR, en virtud de que en un ejercicio fiscal puede realizar compras de mercancías sin límite alguno cumpliendo con requisitos fiscales, disminuyendo con esto la base gravable del ISR.

**5.** Se elimina la obligación de determinar Ajuste Anual por Inflación.

**6.** Por su flexibilidad en la constitución y forma de administración de la Sociedad por Acciones Simplificada, ya que no existen órganos de vigilancia como en la sociedad anónima, se presenta como una figura vulnerable para que se lleven a cabo actividades ilícitas, serán vigiladas directamente por la Secretaría de Economía.





MAESTRÍA EN  
**DERECHO ADUANERO**  
Y DERECHO DE **COMERCIO EXTERIOR**  
RVOE 20150103

Campus Central | CDMX  
**5575.9840 - 5672.2020**

Campus Norte | Tijuana  
**66463.40189 - 66468.42473**

**[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)**



Licenciada y Maestra en Derecho por la Universidad Nacional Autónoma de México, actualmente se desempeña como Directora de Revisiones Fiscales en la Secretaría de Finanzas de la Ciudad de México; ha sido Catedrática de las materias de Derecho Administrativo y Derecho Fiscal I y II a nivel Licenciatura en la Facultad de Derecho de la UNAM; así como maestra de las materias de Teoría General Impositiva y Planeación Fiscal en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos (CUEJ) a nivel maestría. Actualmente cuenta con algunas publicaciones plasmadas en diversos artículos y libros por parte del Colegio de Profesores de Derecho Fiscal A.C.

**MTRA. EDNA MARTA SAN JUAN VALENZUELA**

## BREVES CONSIDERACIONES SOBRE EL RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO, PREVISTO EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

**D**ebido a la más reciente reforma en materia fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 27 de Enero de 2017, el Legislador dio a conocer el “Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación”, reforma que resulta de gran interés, mediante la cual se adicionan dos nuevas figuras jurídicas procesales en materia fiscal, “Juicio de resolución Exclusiva de Fondo” y el “Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo”.

Siendo así, la importancia de abordar estos temas y sobre todo estas “figuras” jurídicas nuevas para su comprensión y análisis, en el presente, trabajo únicamente nos avocaremos a comentar el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo.

Pero, ¿por qué es tan importante la adición de esta figura jurídica?, pues bien, desde el punto de vista del contribuyente, es importante porque es un nuevo medio de defensa opcional para impugnar los actos emitidos por parte de la autoridad, y también es de vital importancia para la autoridad,

debido a que de su análisis se determinará la manera en que pueda defenderse, para lograr la validez de las resoluciones emitidas con apego a la normatividad.

Debido a los diversos conflictos que se han tenido en los últimos años, en cuestión de la tramitación de los juicios de nulidad en materia fiscal, dificultades que se traducen en juicios tardados y que en el juicio el contribuyente tiene que garantizar el crédito fiscal que se le impone y bien solventar los gastos que el juicio genere, con la dificultad de obtener una resolución favorable.

## RECURSO EXCLUSIVO DE FONDO

Como ya se indicó, el recurso de revocación, es una antesala del Juicio Contencioso Administrativo, en él como en cualquier recurso, no se pide ofrecer garantía alguna para solventar el Crédito Fiscal, pero sigue siendo en primera instancia, similar el Recurso antes y después de la Reforma del 27 de enero de 2017.

Pues bien, empezando por la premisa de que, el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, tendrá prácticamente las mismas características que el Juicio de resolución exclusiva de fondo, podremos decir que dentro del recurso se encontrará que, al igual que el Juicio de Fondo, será una vía optativa, como el recurso de revocación ordinario, sumario o en línea, claro está, no podemos dejar de considerar que se eliminó la posibilidad que tenía el recurrente de poder ampliar el escrito de recurso, con la reforma del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y aplicando la jurisprudencia de litis abierta en materia de pruebas, llegue a la consideración de promoverlo a pesar de ser optativo y una vez elegida la vía, no se podrá variar la opción.

En comparación con el Recurso normal, este nuevo recurso se limitará a resoluciones que

deriven del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, mismas cuya cuantía deberá ser mayor a 200 veces la Unidad de Medida y Actualización (UMA) elevada al año vigente (aproximadamente \$5,510.770 en este año), al momento de que se emita la resolución de la que se pretende su impugnación.

También (y esta es la razón por la cual se le da su nombre) se deberán formular agravios relativos al fondo del asunto, en este punto tan medular, es donde me gustaría detenerme un momento para hacer una pequeña comparativa, en cuanto a que si bien, en el Recurso de Revocación ordinario o tradicional, se pueden alegar ambas cuestiones (Fondo y Forma), en éste el legislador lo dice claramente, y nos comenta, que los agravios tendrán que ser relativos al fondo del asunto, razón por la cual sabemos que dichos agravios deberán ir más enfocados al analizar la legalidad de los elementos de la tributación, dígame el sujeto, el objeto, base gravable, la tasa o tarifa.

Para esto se deberán conocer tanto los hechos u omisiones que se hayan cometido, la aplicación o interpretación de las normas fiscales, el incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo, así como la valoración de las pruebas, deberán ser de fondo y haber trascendido de esa manera al fallo de la autoridad.

También esta nueva modalidad no nos impide ofrecer pruebas que no hayan sido aportadas durante el procedimiento de fiscalización (lo mismo que el recurso ordinario, sumario o en línea).

Por otro lado (y siendo una de las partes más importantes dentro del recurso) se deberá cumplir con los requisitos contemplados en los Artículos 18 y 122 del CFF, de los cuales destacan:

**a)** La manifestación expresa de que se quiere y opta por el recurso de revocación exclusivo de fondo.

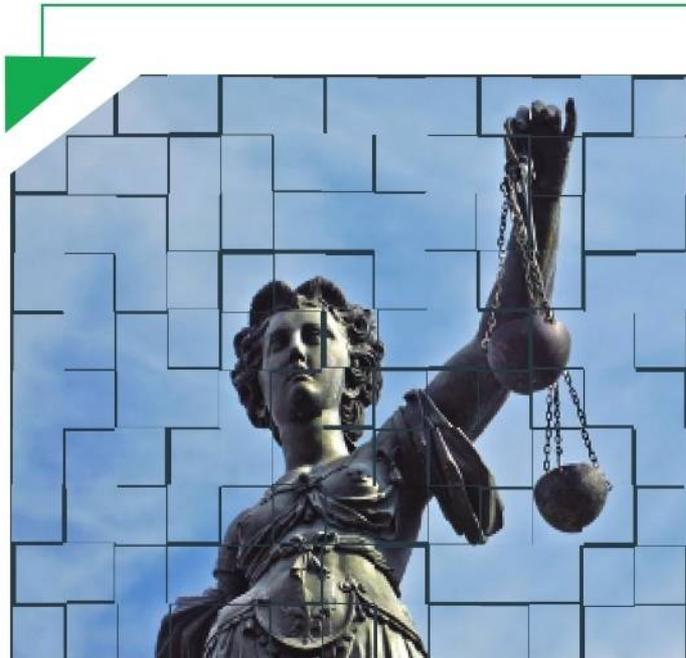
- b)** Que los agravios que se plantean, sean puramente de fondo (para esto el juzgador será el que determine si lo son o no).
- c)** Señalar el origen específico del agravio.
- d)** La forma en que se apreciaron los hechos y las omisiones de la autoridad.
- e)** La interpretación, así como también la aplicación de las normas.
- f)** Los efectos atribuidos al incumplimiento de requisitos formales o de procedimiento que trasciendan al fondo del asunto.

Siendo así, que, de no cumplir con estos requisitos, a diferencia del recurso normal, éste se desecha (en comparación del recurso normal, en el cual se turnaba a la autoridad correspondiente o competente) dejando así, la facultad discrecional de decidir si es o no procedente a quien resuelve.

Ahora bien, a través de este recurso se respetan los principios de inmediación y oralidad (muy marcados, por cierto) razón suficiente para que se lleve a cabo una audiencia oral, con la finalidad de precisar el fondo del asunto en donde se expondrán las razones por las cuales se debe resolver a favor del recurrente, en otras palabras, deberá fijarse la controversia (cosa que en el recurso ordinario se hacía durante la substanciación de todo el procedimiento).

Se deberá decretar una audiencia dentro de los 20 días hábiles siguientes a la admisión del recurso, y ésta deberá ser celebrada en las instalaciones de la autoridad que está resolviendo el recurso.

Para la celebración de esta audiencia, deberán estar presentes el recurrente y la autoridad que haya emitido la resolución recurrida en caso de



que el recurrente (ojo en esto) no asista a la audiencia, no se postergará la fecha, a menos que se haya dado aviso con 5 días de anticipación, solicitando nueva fecha para la audiencia.

Y con esta audiencia en la que la autoridad fiscal que emitió el acto recurrido tendrá que presentarse, lo que implicará para ella más funciones, ya que tendrá que proceder al análisis de las probanzas y de los agravios, considerando que debe apoyarse de un abogado que lo asista respecto de la diligencia que se tendrá que llevar independientemente de las cargas de trabajo que ya por sus propias funciones tienen las autoridades fiscales.

En el caso de que se exhiba un dictamen pericial, la autoridad fiscal que esté resolviendo el recurso podrá:

- Valorar tanto el alcance como sus efectos del dictamen, así como valorar al perito que emite dicho dictamen.

- Podrá citar a los peritos a una audiencia especial (parecida en otras materias a la reunión de peritos) para que pueda formular preguntas y de esta manera aclarar las dudas que tenga respecto del dictamen.

- Se podrá designar a un perito distinto, para que éste al ser imparcial pueda dar otro punto de vista de los hechos (similar al tercero en discordia).

Los efectos que podrán tener las resoluciones se enfocarán más al fondo, dichas resoluciones pueden consistir en:

- I. Confirmar el acto recurrido.
- II. Dejar sin efectos el acto recurrido.
- III. Modificar el acto recurrido.
- IV. Dictar una nueva resolución.

Todo lo anterior, quedó regulado en los artículos 116 al 144 del Código Fiscal de la Federación.

## CONCLUSIONES

Una de las ventajas a favor de los litigantes, es que, tanto en el recurso como en el juicio de resolución exclusiva de fondo, no se exige que garanticen el crédito fiscal, si no, hasta que se haya dictado una resolución en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.

Se espera que este recurso sea más utilizado, a fin de que la autoridad fiscal revoque o modifique las resoluciones que emitan sus inferiores jerárquicos, debido a que en la práctica como se venía llevando, ha sido muy complicado que se revoquen las resoluciones emitidas por la autoridad, lo cual genera que la mayoría de los asuntos

concluyan en la fase Jurisdiccional (ante el juicio contencioso administrativo).

Al contribuyente le será más conveniente que se revisen los aspectos de fondo que realmente llevan a una revocación total del acto que vulnera su interés jurídico, con lo que los procedimientos serán más ágiles y en caso de que se llegue a confirmar la validez de la resolución de la autoridad fiscal no le ocasiona menoscabo en sus obligaciones.

Finalmente, no obstante, lo anterior tendremos que ver los resultados que en la práctica tengan esos recursos de revocación de fondo, a efecto de corroborar su efectividad.

## FUENTES CONSULTADAS BIBLIOGRAFÍA

AGUIRRE RAMÍREZ MORENO, Samuel. Inseguridad Jurídica de algunos medios de defensa en Materia Fiscal. Prontuario de Actualización Fiscal. México, D.F. Mayo de 1996.

CARRILLO FLORES, Antonio. La Justicia Federal y la Administración Pública. Segunda Edición. Ed. Porrúa. México 1973.

ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto. Derecho Fiscal. Segunda Edición. Ed. Porrúa. México 2015.

## LEGISLACIÓN

Código Fiscal de la Federación de 1981.

Código Fiscal de la Federación de 2017.

Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

# MAESTRÍA EN SISTEMA ACUSATORIO Y JUICIOS PENALES ORALES



Campus Central | CDMX

**5575.9840 - 5672.2020**

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)

Av. Municipio Libre #103 Col. Portales, Del. Benito Juárez. C.P. 03300, México, CDMX.

# LICENCIATURA

Derecho

RVOE 20121990

# MAESTRÍAS

Derecho Fiscal y Administrativo.

RVOE 20121644

Derecho Constitucional.

RVOE 20150104

Sistema Acusatorio y Juicios  
Penales Orales.

RVOE 20150061

Derecho Aduanero y Derecho  
de Comercio Exterior.

RVOE 20150103

# DOCTORADO

Derecho

RVOE 20130002

5575.9840 - 5672.2020

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)



**CENTRO UNIVERSITARIO  
DE ESTUDIOS JURÍDICOS**



Lo que  
**hacemos juntos**  
es lo que  
**nos distingue**



Vicepresidenta del Colegio de Abogados “Dr. Eduardo López Betancourt” y de la Fundación “Andrés Serra Rojas. Profesora de Sociología en la UAM Xochimilco.

**DRA. ANA YELY PÉREZ DÁMAZO**



Presidente del Colegio de Abogados “Dr. Eduardo López Betancourt” y de la Fundación “Andrés Serra Rojas”; Litigante en el Área de Derecho Fiscal y Catedrático en la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México. Maestro en Derecho Fiscal y Administrativo y Doctorante en Derecho en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos.

**MTRO. ARMANDO CALZADA MARTÍNEZ**

## ESTUDIO JURÍDICO DE LAS FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO: EL CASO DE LA SECRETARÍA DE FINANZAS Y ADMINISTRACIÓN DEL GOBIERNO DEL ESTADO DE PUEBLA

**E**l objetivo de este artículo es presentar un ejemplo nítido y práctico de lo que se define como una ficción del Derecho Tributario en el caso particular del estado de Puebla, al tratarse

de una entidad que en los últimos años ha tenido un alto crecimiento, tanto en materia económica, como social y de infraestructura pública.

Hablar del Derecho Tributario es hablar de una de las ramas más complejas y complicadas del



Derecho ya que el legislador, como dueño de sus actos, incorpora en la ley conceptos con un alcance gramatical diferente, distinto al que él cree que tienen cuando emiten las leyes que rigen a un país en cualquiera que sea la materia.

De acuerdo con el análisis de José Luis Pérez de Ayala<sup>1</sup> en la obra "las ficciones en el Derecho Tributario", la noción de ficción de Derecho es una creación del legislador que constituye una valoración jurídica contenida en un precepto legal que atribuye, a determinados supuestos de hecho, unos efectos jurídicos que violentan o ignoran sustancialmente su naturaleza real.

En este análisis valioso de Pérez de Ayala en el que se precisa el concepto de ficción de derecho, su diferencia con las presunciones legales absolutas, la relación con el fraude a la Ley Tributaria y las funciones que tiene la ficción en el Derecho Tributario, el autor concibe, para resumir, a la ficción de derechos como una norma jurídica que recoge en su texto una realidad o datos prejurídicos violentando sustancialmente su naturaleza para atribuirle determinados efectos legales.

Esta violencia puede producirse por vía directa mediante definición normativa (ficciones típicas) o por vía indirecta cuando asimila aquella realidad a otra esencialmente diferente en su naturaleza

para aplicarle la normativa elaborada para aquella (ficciones equiparadoras o impropias).

Para entender mejor lo anterior, se deben distinguir con claridad los comportamientos en que se disimula una realidad existente o a la inexistencia de una realidad. Estos últimos pueden tratarse de simulaciones absolutas en que se finge una realidad jurídica ocultando otra que es la que se quiere en realidad, o bien de negocios jurídicos indirectos en que no se oculta una realidad jurídica sino una realidad económica.

Respecto a la presunción legal absoluta se distingue de la ficción, que la primera es una Institución que tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba o sea procesal, en tanto que la segunda, es una institución de derecho material o sustantivo.

Además de lo anterior se establece que la presunción es la consecuencia que la ley deduce de un hecho conocido para llegar a uno desconocido, pero que pueda confrontarse con lo verdadero y la ficción parte de lo falso que constituye su propia verdad.

Mediante el mecanismo de acumular una ficción y una presunción, el legislador pretende luchar contra el fraude a la Ley, es decir que lucha contra

<sup>1</sup> PÉREZ DE AYALA, José Luis. Las ficciones en el derecho tributario. Ed. Derecho Financiero. Madrid. España 1970. Pp. 1-8.

sí mismo, contra su propio demonio, contra su propia bestia, contra su misma creación.

Muy frecuentemente la creación legal de las ficciones en el Derecho Tributario se pone al servicio para simplificar o acelerar la gestión, liquidación o recaudación tributaria a pesar de que con ellas se pone en peligro el principio superior de justicia o equidad tributaria.

Con arreglo a un esquema de valores se deben analizar, por lo tanto, las ficciones a la luz de las exigencias de la justicia fiscal por ser ésta un valor superior al que la norma debe servir con irrestricto apego al derecho.

Ante la ingente necesidad que tiene el Estado de acelerar la recaudación viene dando tumbos confundiendo a la institución de la elusión o remoción fiscal tributaria con la evasión fiscal, por lo que en este sentido se reflejan lo que el autor aquí referido denomina las ficciones del Derecho Tributario como una “Enfermedad del Espíritu” y que se expresan en la práctica como el reconocimiento de personas morales desconocidas por el Derecho Federal Común; considerar comerciantes a personas que no tienen esa calidad conforme al Derecho Mercantil; imputar o ampliar responsabilidades a personas que carecen de ella; establecer formas de extinción de la obligación tributaria que las demás ramas del Derecho ignoran<sup>2</sup>.

De este modo, en materia fiscal, como en cualquier rama del derecho, prevalecen especies de barbarismos del Derecho Tributario que tornan muy complejo su estudio y aplicación para el estudioso de esta disciplina jurídica cuando el autor de la norma emplea palabras con un alcance gramatical que no tiene o que ni siquiera se reconocen en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española. Hay que decirlo como es: en muchas ocasiones el legislador emplea conceptos ignorando su significado gramatical, violentando con ello su construcción jurídica.

Tan sólo como ejemplo ilustrativo para precisar lo anterior, veamos el artículo 7, primer párrafo, fracción I, incisos a) y b) de la Ley del Impuesto

sobre la Renta, el cual establece que para determinar el factor de ajuste mensual y el factor de ajuste se obtendrá restando la unidad del cociente, entendiéndose el legislador por “unidad” el número uno, es decir que “unidad” y “uno” son sinónimos, cuando conforme al Diccionario de la Real Academia Española “Unidad” significa “propiedad de todo ser en virtud del cual no puede dividirse sin que su esencia se destruya o altere”.

## EL CASO DE PUEBLA

El caso del mandamiento de ejecución del Municipio de Puebla de los Ángeles del 1º de julio de 2017 justamente ilustra una ficción del Derecho Tributario al establecer una atribución que en materia fiscal recaudatoria no tendría que haber asumido como suya en la entidad capitalina. Pues dicho ordenamiento estableció una autoridad recaudadora para determinar y cobrar la “actualización” por un importe de \$500,000.00, apoyándose en el artículo 27, primer párrafo, fracción XI del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Puebla, siendo que dicha fracción no le concede facultades, aptitudes o atribuciones a la autoridad exactora para cobrar y determinar “actualización” de los créditos fiscales, en los términos de lo que establece el artículo 17 A del Código Tributario.

Al respecto, el 27 del Código Tributario es contundente cuando establece que: “Las Administraciones de Recaudación dependerán jerárquicamente del Departamento Técnico de Ejecución y estarán a cargo de un titular, [...] y tendrá las atribuciones siguientes: [...]

*XI.- Determinar y cobrar a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, el monto de los recargos, gastos de ejecución, honorarios y gastos extraordinarios que se causen en los procedimientos de ejecución que lleve a cabo, así como determinar y hacer efectivo el importe de los cheques no pagados de inmediato y de las indemnizaciones correspondientes, de conformidad con las disposiciones*

<sup>2</sup> MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Ed. Porrúa, México 1977, Pp. 13, 15 y 17.

*fiscales y normatividad aplicables, así como con los convenios y sus anexos suscritos entre el Estado y la Federación y/o con los Municipios; [...]³.*

Robustece lo anterior la tesis sustentada por el Cuarto Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito del Poder Judicial de la Federación, que determinó que los “administradores locales de recaudación del servicio de administración tributaria, no están facultados para actualizar los créditos fiscales al requerir su pago”⁴.

De lo antes expresado se abre la pregunta necesaria: ¿Cómo la Administración de Recaudación adscrita a la Secretaría de Finanzas y Administración del Gobierno del Estado de Puebla puede cobrar y determinar la “actualización” de los créditos fiscales y sus accesorios en los términos de lo que establece el artículo 21 del Código Tributario, si el numeral 27, primer párrafo, fracción XI del Reglamento tantas veces referido no lo señala expresamente?

Este ejemplo como muchos otros prevalecen ante la penuria económica que atraviesa el Fisco Federal y la acelerada recaudación tributaria que ha transgredido, en muchos casos, las garantías de certidumbre y seguridad jurídica consagrada en la Constitución Política de los Estados Unidos

Mexicanos. En este sentido, las ficciones del Derecho Tributario deben eliminarse, y esto tiene que ser aceptado tanto por tirios como por troyanos en el futuro inmediato de nuestro país en materia fiscal tributaria.

## FUENTES CONSULTADAS

Código Fiscal de la Federación. Diario Oficial de la Federación. México, 31 de diciembre de 1981. Consultado en [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8\\_160517.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_160517.pdf)

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al estudio del derecho tributario mexicano. Ed. Porrúa. México 1977.

PÉREZ DE AYALA, José Luis. Las ficciones en el derecho tributario. Ed. de Derecho Financiero. Madrid España 1970.

Procedimiento Administrativo de Ejecución de la Administración Local de Recaudación de Puebla de los Ángeles, Puebla, 1º de julio de 2017.

Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, Puebla de Zaragoza, 1º. De febrero de 2017. Consultado en [file:///C:/Users/ana001/Downloads/REGLAMENTO\\_DE-P\\_finanzas\\_y\\_administracion%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/ana001/Downloads/REGLAMENTO_DE-P_finanzas_y_administracion%20(1).pdf)

Tesis del 4º. Tribunal Colegiado del XV Circuito, Tijuana Baja California, México, 19 de agosto de 2010. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXII, Noviembre de 2010, P. 1424. Consultado en <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/163/163513.pdf>

### Mandamiento de Ejecución

**Puebla de los Ángeles 1 de julio 2017.**

La Administración Local de Recaudación de Puebla de los Ángeles, ordena el presente mandamiento de ejecución, en virtud de que el contribuyente no garantizó ni pagó los créditos fiscales correspondientes al ejercicio fiscal 2016 en cantidad total de \$2'000.000.00, de la siguiente forma: \$1'000.000.00 por concepto de Impuesto Sobre la Renta, \$500,000.00 actualización, \$300,000.00 recargos y \$200,000.00 por concepto de multas; en consecuencia el adeudo tiene el carácter de exigible y por tal motivo es aplicable el procedimiento administrativo de ejecución, por lo anterior, esta administración, con fundamento en los artículos 14 párrafo segundo, 16 párrafo primero y 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 4 10, 13, 17-A, 20, 20-BIS, 21, 65, 70 párrafo segundo, 134 párrafo primero, fracción I, 135, 137, 144, 145 párrafo primero 150, 151, 152, 153, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162 y 163 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el **27 primer párrafo fracción XI del Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Planeación del Gobierno del Estado de Puebla**<sup>1,2</sup>.

3 Reglamento Interior de la Secretaría de Finanzas y Administración, Puebla de Zaragoza, 1º de febrero de 2017.

4 Tesis del 4º. Tribunal Colegiado del XV Circuito, Tijuana Baja California, México, 19 de agosto de 2010, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXXII, Noviembre de 2010, P. 1424. Consultado en <http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Documentos/Tesis/163/163513.pdf>



BC

CISNEROS BAUTISTA  
& ASOCIADOS, S.C.

ABOGADOS ADUANEROS

# RECUPERA TUS MERCANCÍAS EMBARGADAS

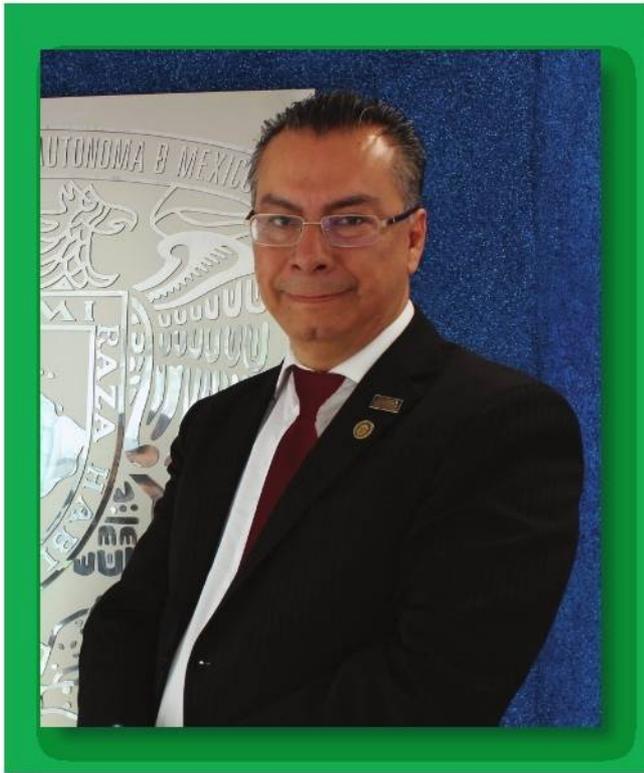


[cbc\\_consultoria\\_juridica@outlook.es](mailto:cbc_consultoria_juridica@outlook.es)

Tels: **5575.9840 - 5672-2020 ext. 105**

Calle Rumanía 322-bis Col Portales, Del. Benito Juárez, CDMX

**EXPECIALISTAS EN  
MATERIA ADUANERA**



Rector del Centro Universitario de Estudios Jurídicos; profesor de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México; miembro de número de la Academia Internacional de Derecho Aduanero; autor de los Libros: “Procesos y Procedimientos Fiscales y Aduaneros”, “Derecho Aduanero Mexicano (Editorial Porrúa-UNAM), y “Manual Práctico Amparo vs el embargo de mercancías” (CENCOMEX). Abogado litigante en Materia Aduanera.

DR. JUAN RABINDRANA CISNEROS GARCÍA

## JUSTICIA FISCAL Y ADUANERA VS. DERECHOS HUMANOS

**E**n este artículo se expone nuestra opinión respecto a la constante y reiterada violación a los derechos humanos establecidos en los artículos 17 de la Constitución Política de nuestro país (justicia pronta y expedita), y el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (recurso efectivo) por parte de las autoridades encargadas de administrar la justicia fiscal y aduanera.

Para empezar, el artículo 17 de la Constitución Federal establece:

**Artículo 17.** *Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*

*Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.*

En este artículo descansa la base de nuestro Estado de Derecho, ya que en virtud del “contrato social”, los gobernados renunciamos al ejercicio de la fuerza para reclamar un derecho, pero a cambio debemos someternos a la justicia impartida por tribunales, que estarán “expeditos”, para impartirla “en los plazos y términos que fijen las leyes”, “emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial”.

Asimismo, este mandato constitucional de justicia pronta y expedita no solamente obliga a los tribunales, sino a todas aquellas autoridades que realizan actos materialmente legislativos, como las autoridades fiscales y aduaneras y aquellas que resuelven el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación.<sup>1</sup>

Estos derechos humanos no se respetan ya que la autoridad fiscal es la encargada de iniciar, tramitar y resolver los procedimientos administrativos y resolver el recurso administrativo, lo que indudablemente vulnera la imparcialidad ordenada en el artículo constitucional antes invocado. Asimismo, es un hecho conocido por todos, que los tribunales tardan demasiado tiempo en resolver las controversias (incluso los juicios sumarios); y si el contribuyente tuvo la fortuna de obtener una sentencia favorable, posteriormente la autoridad tiene cuatro largos meses para darle cumplimiento, lo que nos parece un plazo excesivo y violatorio de los derechos humanos del contribuyente a una justicia pronta y expedita.<sup>2</sup>

Adicionalmente, se vulnera el citado precepto constitucional, ya que el Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, no contemplan mecanismos alternativos de solución de controversias (salvo los acuerdos conclusivos), pero no existen alternativas de solución, ante los procedimientos administrativos, en especial los aduaneros.

**El citado artículo 17** constitucional, establece la obligación al legislador de prever estos mecanismos alternativos, pero en la materia fiscal y sobre todo en la aduanera, no existen.

**LAS LEYES PREVERÁN MECANISMOS ALTERNATIVOS DE SOLUCIÓN DE CONTROVERSIAS, EN LA MATERIA PENAL REGULARÁN SU APLICACIÓN, ASEGURARÁN LA REPARACIÓN DEL DAÑO Y ESTABLECERÁN LOS CASOS EN LOS QUE SE REQUERIRÁ SUPERVISIÓN JUDICIAL.**

<sup>1</sup> Véase la tesis con el rubro: "ADMINISTRACIÓN DE JUSTICIA. EL ARTÍCULO 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS ESTABLECE DIVERSOS PRINCIPIOS QUE INTEGRAN AQUEL DERECHO PÚBLICO SUBJETIVO, A CUYA OBSERVANCIA ESTÁN OBLIGADAS LAS AUTORIDADES QUE REALIZAN ACTOS MATERIALMENTE JURISDICCIONALES".

<sup>2</sup> Al respecto podemos observar lo dispuesto por los artículos 133 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 57 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Incluso, en caso de incumplimiento, la instancia de queja establecida en esta última Ley, no dota de herramientas suficientes a los magistrados del tribunal, para hacer realmente efectivas sus determinaciones.

Por otra parte, el artículo 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, establece el derecho a un "recurso efectivo", que a mi juicio no se cumple.

## "Artículo 25. Protección Judicial

**1.** Toda persona tiene derecho a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales.

**2.** Los Estados Partes se comprometen:

**a)** A garantizar que la autoridad competente prevista por el sistema legal del Estado decidirá sobre los derechos de toda persona que interponga tal recurso;

**b)** A desarrollar las posibilidades de recurso judicial, y

**c)** A garantizar el cumplimiento, por las autoridades competentes, de toda decisión en que se haya estimado procedente el recurso."

Sobre este tópico, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que: "la obligación del Estado de proporcionar un recurso judicial no se reduce simplemente a la mera existencia de los tribunales o procedimientos formales o aún a la posibilidad de recurrir", por lo anterior "es la posibilidad real de acceder a un recurso judicial para que la autoridad competente y capaz de emitir una decisión vinculante determine si ha habido o no una violación a algún derecho que la persona que reclama estima tener y que, en caso de ser encontrada una violación, el recurso sea útil para restituir al interesado en el

goce de su derecho y repararlo.”<sup>4</sup> Así, no basta con que los recursos estén previstos por la Constitución o la ley o con que sean formalmente admisibles, sino que es preciso que tengan efectividad en los términos del artículo 25.

Con base en mi experiencia de 25 años en el ejercicio de la profesión, puedo opinar que el Recurso de Revocación no es un recurso efectivo, ya que un alto porcentaje de resoluciones de los recursos confirman la resolución recurrida. Por otra parte, el tema del cumplimiento de las resoluciones es verdaderamente complicado, ya que en la ejecución de la resolución del recurso o del juicio contencioso administrativo pueden pasar varios meses o años antes de que la autoridad le dé cumplimiento. Asimismo, el juicio de amparo tampoco es un recurso efectivo, ya que el amparo indirecto también dura mucho tiempo y no es sencillo. Si las mercancías embargadas no son sustituidas a través de la suspensión del acto reclamado, entonces tendremos que esperar de uno a dos años, para que resuelvan el amparo y en su caso obtener la protección constitucional y la devolución de las mercancías. En este sentido, el panorama de los medios de defensa en materia fiscal y aduanera no es nada alentador. Si un contribuyente sufre la suspensión de sus sellos digitales o la de su firma electrónica, pasará mucho tiempo en recuperarla, aun cuando no le asista la razón a la autoridad.

La misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado que el juicio de amparo sí cumple con lo ordenado en el artículo 25 de la citada Convención Americana, pero los que nos hemos dedicado al litigio constitucional sostenemos todo lo contrario. El juicio de amparo es técnico, difícil y, casi por todo desechan las demandas o las sobreseen. Su tramitación escapa a la mayoría de la población con mediana instrucción, lo que fue el propósito inicial de los autores de este juicio constitucional.

Es por ello que consideramos que una forma de mitigar los perjuicios que sufren los contribu-

yentes, por la tardanza de la autoridad en el dictado de resolución, es “la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada”, o “la suspensión del acto reclamado”, sobre todo si hay mercancía embargada, o que ha pasado a favor del fisco federal, o existe una afectación a los derechos sustantivos del gobernado. Pues bien, se puede conceder la suspensión, para el efecto de que las mercancías puedan ser sustituidas por otra forma de garantía (incluso el depósito en efectivo), en lo que se resuelve el juicio en definitiva. Asimismo, en caso de la afectación de derechos sustantivos del quejoso, se debe dar libre apreciación al juez para que pueda restituir provisionalmente al quejoso, y no hacer declaraciones abstractas y absurdas de afectación al interés social y a las disposiciones del orden público. Es decir, se debe confiar en el Juez de Distrito o Magistrado para que apreciando el acto reclamado o la resolución impugnada, pueda decidir libremente (y no en base a prejuicios) si concede la suspensión o no.

De esta forma, el importador no pierde su mercancía, la autoridad no tiene que almacenarla por largos periodos de tiempo, con el alto costo que esto implica; en caso de que el contribuyente pierda el juicio entonces la autoridad puede ejercer efectiva la garantía o depósito; adicionalmente, si el Servicio de Administración y Enajenación de Bienes las vende regularmente serán enajenadas a un valor por debajo de su valor real, es decir, después de un juicio caro y largo, todos pierden.

Si bien muchos magistrados consideran que las mercancías que fueron embargadas no pueden ser sustituidas al haber pasado a favor del fisco federal, lo que es cierto es que se le puede dar oportunidad, a través de la suspensión en el juicio contencioso de poderlas recuperar, garantizando o depositando el valor de éstas que han pasado al fisco federal, al valor factura de las mercancías. Sería necesaria una reforma al artículo 128 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y 135 de la Ley de Amparo para

<sup>3</sup> STEINER, Christin y URIBE Patricia Coord., Convención Americana sobre Derechos Humanos, comentada, 1ª reimpresión de la 1ª edición. SCJN- Fundación Konrad Adenaer. México 2015, P. 612.

permitir claramente esta posibilidad de sustitución de la mercancía por otra forma de garantía.

De la misma forma, las sanciones exageradas contenidas en la Ley Aduanera deben ser revisadas y ajustadas a lo dispuesto por el Acuerdo de Facilitación de la OMC, que entró en vigor en febrero de este 2017. Dicho acuerdo señala:

### **“3 Disciplinas en materia de sanciones**

**3.1** A los efectos del párrafo 3, se entenderá por "sanciones" aquellas impuestas por la administración de aduanas de un miembro por la infracción de sus leyes, reglamentos o formalidades de aduana.

**3.2** Cada Miembro se asegurará de que las sanciones por la infracción de una ley, reglamento o formalidad de aduana se impongan únicamente a la persona o personas responsables de la infracción con arreglo a sus leyes.

**3.3** La sanción impuesta dependerá de los hechos y las circunstancias del caso y **será proporcional al grado y la gravedad de la infracción cometida**".

Es decir, debe reformarse la Ley Aduanera a fin de establecer sanciones proporcionales al grado y la gravedad de la infracción cometida.

Adicional a lo anterior, es necesario reformar nuestras leyes fiscales y aduaneras, para establecer medios alternativos de solución de controversias. Estos medios deben de involucrar a autoridades diferentes al Servicio de Administración Tributaria (SAT), para que sean mediadores, conciliadores o árbitros en las disputas o controversias que se susciten entre la autoridad fiscal y aduanera, y los particulares. Verbi gratia, temas relativos a la controversia en clasificación arancelaria, puede ser solucionada por un panel de expertos que no pertenez-

can al SAT (a fin de garantizar la imparcialidad del juzgador), y que puede darse a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

## CONCLUSIONES

Así, concluimos considerando que la Justicia Fiscal y la Aduanera de nuestro país no se ajusta a los derechos humanos establecidos en los artículos 17 de la Constitución Federal y 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos; por lo mismo, sugerimos modificaciones tanto al Código Fiscal de la Federación, a la Ley Aduanera y a la Ley de Amparo, a fin de que a través de la suspensión del acto reclamado o la suspensión de la resolución impugnada, se pueda conceder al gobernado la oportunidad de recuperar las mercancías embargadas o que han pasado a favor del fisco federal, garantizando así el derecho a la restitución del gobernado en el ejercicio de la garantía violada, y que no sea ilusoria el dictado de una sentencia a favor del particular, por el simple transcurso del tiempo. Como corolario de lo anterior, invocamos el principio general de derecho: "justicia lenta, no es justicia".





# Defensa Fiscal & Comercio Exterior

Coadyuvando con los objetivos de su empresa.

## REPRESENTACIÓN LEGAL EN DIVERSAS ÁREAS

- Revisión de gabinete
- Visitas Domiciliarias (impuestos internos y de Comercio Exterior, IMSS, INFONAVIT y multas Federales y Locales)
- Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera
- Suspensión, cancelación y extinción de patente de Agente Aduanal
- Solicitud de pago en parcialidades
- Recursos de Revocación
- Recursos de Reconsideración
- Juicio Contencioso Administrativo
- Amparo Directo e Indirecto
- Revisión y Elaboración de Contratos

Somos un grupo de profesionistas especializados en **Materia Aduanera, Fiscal y de Comercio Exterior**, comprometidos a coadyuvar con **los objetivos de su empresa.**



## CONTÁCTANOS

**26302425 | 26302412**  
**55 69687026 | 55 40223161**  
pryra72@gmail.com | totalimports1@gmail.com

Eligio Ancona No. 132 Col. Santa Maria la Ribera, Cuauhtémoc, C.P. 06400, Ciudad de México.

CURSO EN LÍNEA

# CONTROVERSIAS COMERCIALES Y ARBITRAJE EN LONDRES EN EL SECTOR MARÍTIMO

Cuota de recuperación:  
**\$2,000 + IVA**

Constancia con valor curricular  
Avalada por la STPS

**Informes e inscripciones:**

**Deisy Lozada Valencia**

Coordinadora del evento

**5254.3997 Ext. 101**

[dlozada@cameintram.org](mailto:dlozada@cameintram.org)

**Alberto Chávez Urbina**

Coordinador del evento

**5254.3997 Ext. 109**

[aurbina@cameintram.org](mailto:aurbina@cameintram.org)

**[www.cameintram.org.mx](http://www.cameintram.org.mx)**

**16 y 17 DE OCTUBRE DE 2017**  
**19:00 A 20:30 HORAS**





Licenciada y Maestra en Derecho (con mención honorífica), estudios de Licenciatura en Economía, todas ellas por la Universidad Nacional Autónoma de México. Galaronada con la Insignia del Claustro de Maestros en Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México. Catedrática en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos, en la Universidad Westhill y en la Universidad Panamericana. Ha impartido cursos y diplomados en instituciones públicas como el SAT, PRODECON, CAPTRALIR, entre otras. Es conferencista nacional. Se ha desempeñado en la Administración Pública Federal en diversas instituciones, entre las cuales se encuentran: CONDUSEF en la Dirección Contenciosa, COFEPRIS en el Órgano Interno de Control y en ASERCA como asesora jurídica del Director General de Política de Comercialización. Socia fundadora y Directora General del Corporativo Jurídico DOXA, especialista en materia de propiedad intelectual.

MTRA. DANIELA LUCIO ESPINO

## LA DESIGUALDAD COMO REFLEJO DISTORSIONADO DE LA HISTORIA

“ LA DESIGUALDAD ES LA CAUSA Y LA CONSECUENCIA DEL FRACASO DEL SISTEMA POLÍTICO, Y CONTRIBUYE A LA INESTABILIDAD DE NUESTRO SISTEMA ECONÓMICO. ”

JOSEPH EUGENE STIGLITZ

**H**oy el mundo no está habitado por fantasmas imaginarios, sino por verdades que han alcanzado la realidad que posa a diario en nuestra vida cotidiana, la pobreza y la desigualdad han pasado a ser los ejercicios intelectuales para los libros y los fenómenos más vividos por la mayoría, sin soluciones ni aplicaciones reales las tomamos como el complejo de nuestra existencia.

Debemos dejar de engañarnos con el espejismo de ser un país en vías de desarrollo, la idea de la salida del estancamiento económico reina desde

siempre y para siempre, es la mentira que hemos aceptado desde hace años; el crecimiento, el desarrollo, la salida de las crisis y la buena planeación fiscal son la falsa proyección de nuestros deseos en un más allá inexistente, no hay nada detrás del telón neoliberal; las teorías económicas de Hayek y Friedman han demostrado que sólo funcionan en teoría, que sólo han sido ideales vacíos y ahora que se hace claro el origen de estos ideales enmohecidos nos parece que los paradigmas se desvalorizan, pierden todo sentido en el mundo de la realidad económica.

Desde la puesta de moda del modelo neoliberal en México, que fue resultado aparente de que nuestro país entrara a la vanguardia teórica implementada por Estados Unidos y, aunado a la suscripción del Consenso de Washington, perdimos la soberanía económica consecuencia de los préstamos realizados por el Banco Mundial, con lo que nos obligaron a acatar la política económica impuesta por los prestamistas, peores que los intereses elevados, hemos vendido poco a poco nuestro territorio por el mal diseño de políticas públicas, a través de su ineficacia y descontrol.

Hemos tenido esperanzas frustradas de cambio, con los mismos cambios de régimen político y por lo tanto económico, que únicamente han mutilado nuestro sistema económico, seguimos teniendo desigualdad y pobreza en un país donde está uno de los hombres más ricos del mundo, por lo que para darnos cuenta no necesitamos de un análisis escolástico y pedantesco sobre la pobreza, simplemente hay que observar nuestro alrededor; sin embargo, hubo una vez, en alguna parte del mundo, y en algún momento de la historia (en la mente de alguien) un Estado Social de Derecho (utópico) que vislumbraba la justicia, la igualdad económica y sobre todo la justa y equitativa distribución de la riqueza, Estado que quedó petrificado en el subconsciente infinito de la nada, la utopía presupone la existencia, de algo efímero, pero da vida a las ideas de cambio.

Ante la crisis constante de nuestro sistema financiero, de nuestras estrategias en las finanzas públicas que se reflejan en los elevados índices de inflación, la falta de prácticas acertadas y el mal diseño de políticas públicas, hemos alcanzado la efímera e inevitable desigualdad; seguimos confundiendo los conceptos de crecimiento económico y desarrollo lo que conlleva a decir que estamos bien, sin ver a ciencia cierta la verdad.

El crecimiento económico se refleja en los indicadores macroeconómicos como lo es el PIB, el cual

no es más que una suma de ingresos de una población determinada, en un año establecido dentro del territorio mexicano, es decir que si sumamos los ingresos de todas las agentes económicos y los dividimos entre ellos mismos, nos dará un resultado maquillado, porque mientras los grandes empresarios tienen ingresos millonarios, los demás tienen un salario mínimo, pero al obtener los resultados de dicho indicador seguiremos teniendo una economía creciente, mientras los empresarios se enriquezcan más, por lo que la realidad se distorsiona.

Por otro lado, el desarrollo únicamente se puede medir como reflejo de la desigualdad, el desarrollo implica que efectivamente exista una distribución justa y equitativa del ingreso, pero además que se vea reflejado en el bienestar de toda la población, por lo que es importante incentivar no sólo el crecimiento, sino el desarrollo, ya que puede haber crecimiento sin existir un avance en el desarrollo económico, y la importancia de incentivar dicho desarrollo radica en el ciclo económico, es decir que si los agentes tienen mayores ingresos podrán consumir más, lo que acelerará el motor de la economía.

Es importante el papel de la intervención del Estado en la actividad económica, ya que desde la crisis del 29 se ha comprobado que el mercado tiene fallas, que pueden ser subsanadas con una adecuada planeación económica del Estado, nuestro país, de manera específica, interviene a través de cinco instrumentos:

1. Planeación Nacional del Desarrollo (artículos 25 y 26 Constitucional y Plan Nacional de Desarrollo).
2. Finanzas Públicas (actividad financiera del Estado).
3. Sector Paraestatal.
4. Políticas Públicas y, finalmente.

## 5. Las fuerzas reales de poder.

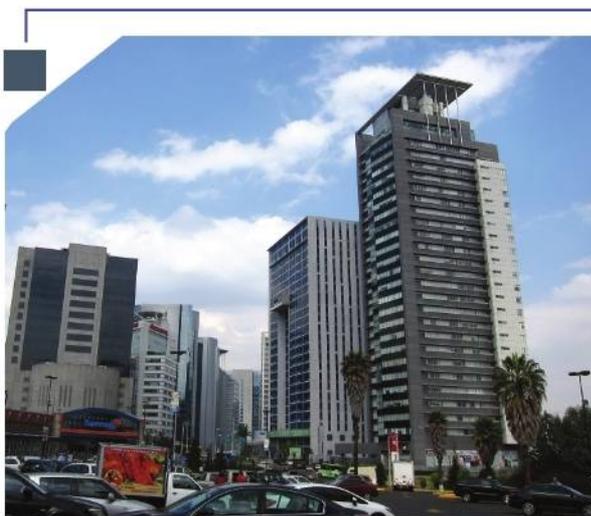
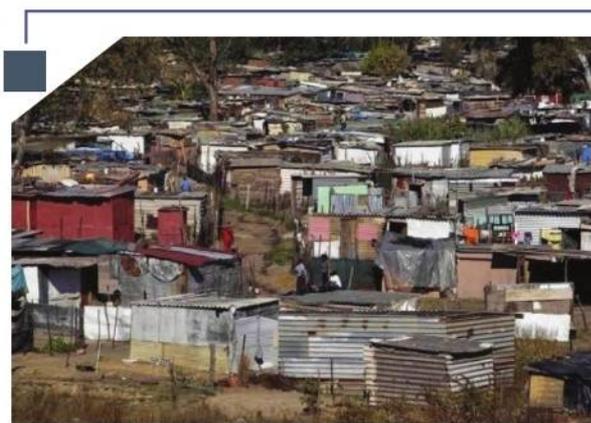
Es importante señalar que aunque son cinco instrumentos, todos ellos terminan siendo políticas públicas, cuya importancia radica en el buen diseño y aplicación eficaz del instrumento de gobierno..

Sin embargo, los resultados hasta ahora reflejan el bajo desarrollo económico que tiene nuestro país; por ejemplo el PIB al segundo trimestre de 2017, registró un aumento del 0.6%<sup>1</sup>, en contraposición con lo que refleja el índice de GINI<sup>2</sup> cuyo resultado es que México tiene un 0.425%<sup>3</sup> de desigualdad, considerando que el 0 sería la igualdad perfecta y utópica, por lo que tenemos que si bien el PIB va en aumento, la desigualdad no disminuye, incluso comparada con otros años, va en aumento.

Por lo anterior, es necesario un replanteamiento en la estrategia y diseño de las políticas públicas, en especial en la política económica, enfocado a incentivar el desarrollo económico de todas las clases sociales, sobre todo enfocada al incremento de los ingresos de los más pobres, lo que generará un efectivo y real desarrollo; de igual forma se fortalecerían las políticas públicas sociales, con lo que se darían mayores oportunidades, canalizándolas a diversas áreas del desarrollo nacional, sé que la presión del gasto público en la época de crisis en la que se encuentra nuestro país es muy grande; sin embargo, con un diseño de mejores estrategias se pueden eficientar los recursos escasos con los que ahora cuenta el Gobierno Federal.

El rediseño de las políticas públicas implicará una reestructura tanto social, como económica y política de las instituciones hasta ahora contempladas, trastocando la realidad a través de una

transición en la política pública económica que incidirá real y efectivamente en el desarrollo nacional y la pobreza, con lo que distorsionaremos el reflejo de la historia.



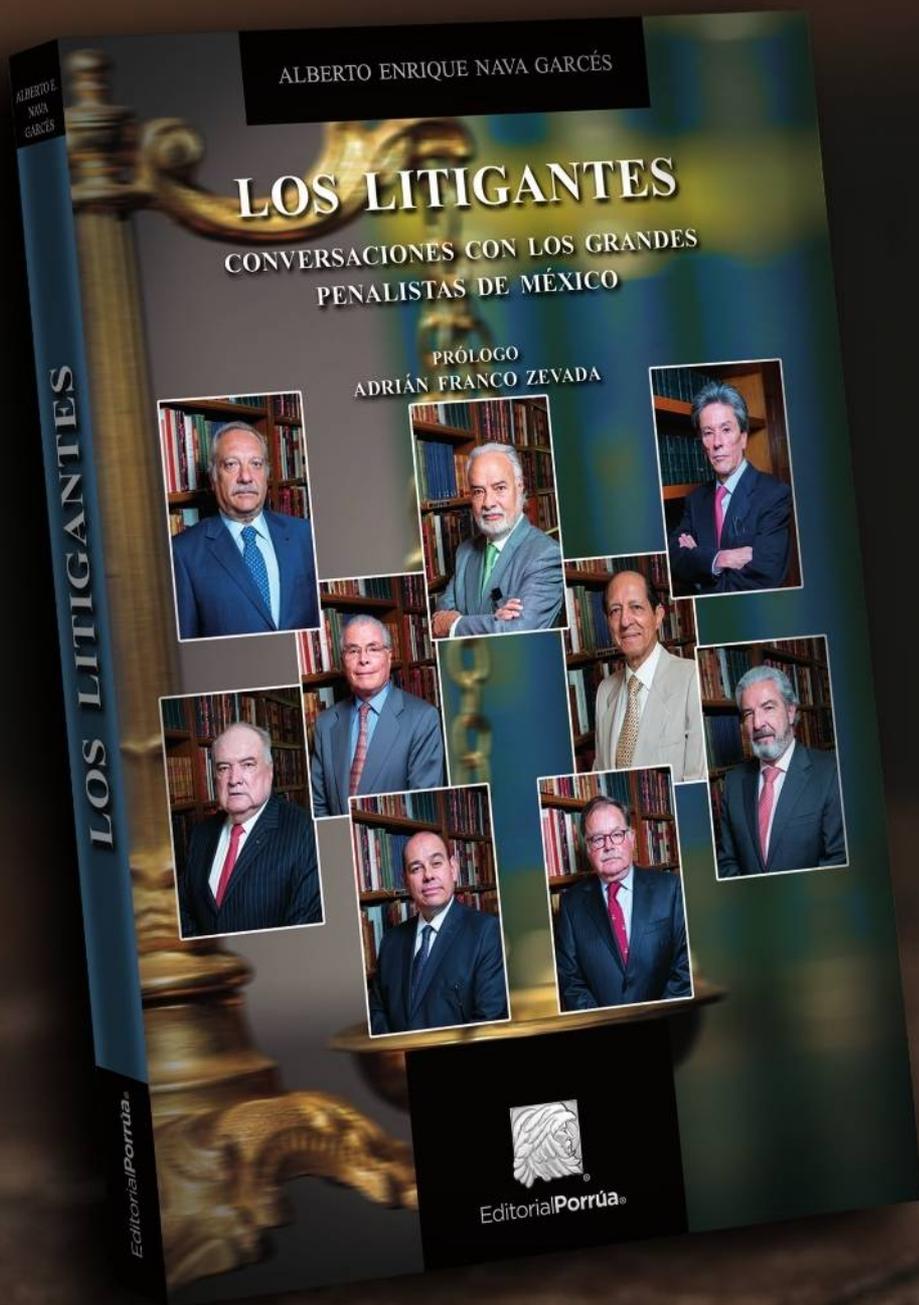
<sup>1</sup> Dato consultado en el INEGI.

<sup>2</sup> Indicador que mide la desigualdad de los ingresos.

<sup>3</sup> Dato consultado en la CEPAL.

# LOS LITIGANTES

Conversaciones con los grandes  
penalistas de México

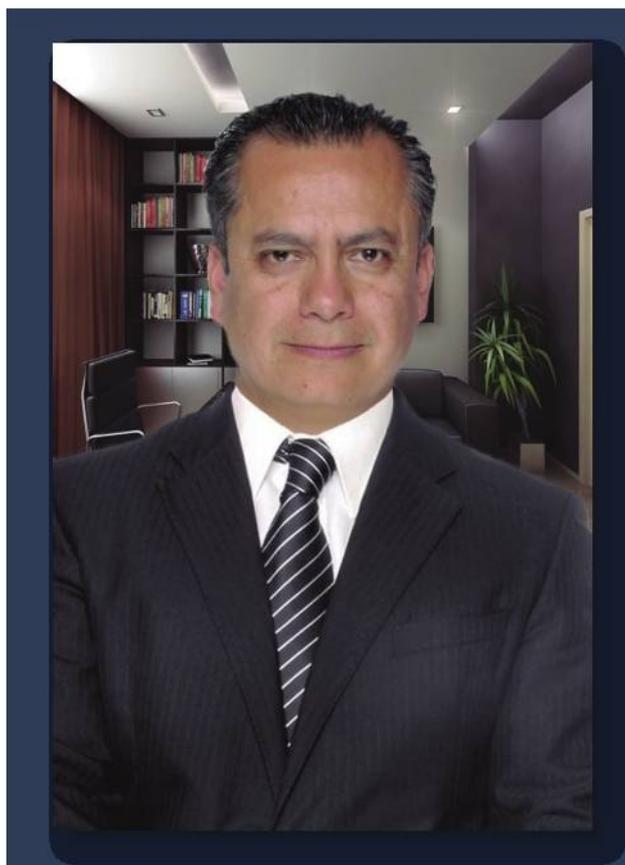


Editorial  
**Porrúa**

**NOVEDAD**

Licenciado en Derecho por la Universidad Tecnológica de México; Maestro en Derecho Fiscal y Administrativo por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos; Doctorante en Derecho, por el Centro Universitario de Estudios Jurídicos; Actualmente es Director General en Dacis Agencia Aduanal, S.C., Director General en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos y Director General en Dacis Autotransportes, S.A. de C.V.; Miembro del Comité Técnico de Normalización Nacional; Experto en materia de Comercio Exterior y Aduanas; Catedrático y conferencista en materia Fiscal, Aduanal y Penal.

MTRO. DANTE CISNEROS GARCÍA



## CÁLCULO DEL IVA EN LAS IMPORTACIONES

El artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dispone en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa.

De aquí la naturaleza jurídica de la facultad potestativa del Estado para exigirnos y hacer cumplir el correspondiente pago de contribuciones según se cause, con el fin común de cubrir el gasto público.

Ahora bien, sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público. Y para tal efecto el Congreso es el ente o poder facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

### ¿QUÉ SON LAS CONTRIBUCIONES?

Para tal efecto el Código Fiscal de la Federación nos señala que las contribuciones se clasifican en Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y, Derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- **Impuestos** son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en situación jurídica o de hecho previsto por la misma.
- **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 a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

- **Contribuciones de mejoras** son las 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 servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos.

De lo anterior podemos apreciar que las contribuciones se clasifican en cuatro rubros "Impuestos", "Aportaciones de seguridad social", "Contribuciones de mejoras" y, "Derechos", pero en todo caso sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público.

Por ser el caso que nos ocupa, es importante analizar la determinación del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en las importaciones, establecidas en las leyes de la materia.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece en su artículo 27, que para calcular el IVA tratándose de importaciones de bienes tangibles, **se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de éste último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.**

Esto es, no resulta aplicable la fórmula común, de que el impuesto se calculará aplicando a los valores, la tasa del 16%, por lo que lo procedente es, antes de aplicar la tasa aplicable del IVA, deter-

minar e identificar el valor que se utiliza para los fines del Impuesto General de Importación.

La Ley Aduanera establece en su artículo primero que esa ley, la de los Impuestos Generales de Importación y las demás leyes y ordenamientos aplicables, regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías.

Por su parte la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, establece que los Impuestos se causaran, según corresponda, de conformidad con la Tarifa de importación.

Así tenemos que para saber primeramente cuáles son los impuestos que corresponde pagar por la importación de mercancías, debemos en todo momento identificar en término de sus fracciones arancelarias y nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa respectiva, los aranceles que aplican a cada mercancía en lo particular.

La Ley de Comercio Exterior nos señala que los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de importación o exportación, los cuales podrán 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**, cuando se trate de la combinación de los dos anteriores.

Una vez identificado el arancel aplicable a la mercancía de acuerdo a su clasificación arancelaria y nomenclatura, lo procedente es determinar la base gravable del Impuesto General de Importación, el cual de conformidad a la Ley Aduanera, lo es el "Valor en Aduana de las Mercancías".

Y para tal efecto el valor en aduana será el "Valor de transacción de las mercancías", entendiéndose como "el precio pagado por las mismas", con la condicionante de que éstas se vendan para ser



exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, y se ajuste este precio, en su caso, a los términos y condiciones que dispone la propia ley.

Identificada la base gravable de impuesto general de importación; así como el arancel aplicable a la mercadería de conformidad a la Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, se procede al cálculo de este impuesto de acuerdo a la siguiente fórmula:

**Valor en Aduana \* Arancel de importación = Impuesto General de Importación**

(1) El impuesto se calculará aplicando el arancel que dispone la Tarifa de los Impuestos Generales de Importación al Valor en Aduana de las mercancías.

Recordemos que “para calcular el Impuesto al Valor Agregado tratándose de importaciones de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación, adicionado con el monto de éste último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.”

Por lo que tenemos la responsabilidad y obligación de identificar no sólo el arancel aplicable por

concepto del Impuesto General de Importación, sino que además, se tienen que identificar en todo momento las demás contribuciones que afectan a las mercancías.

## DOY VARIOS EJEMPLOS:

**a)** Para efectos de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, identificado por sus siglas como IEPS, la cual grava los actos o actividades por la importación de bienes tales como bebidas alcohólicas, alcohol desnaturalizado, tabacos labrados, combustibles automotrices, bebidas energizantes, entre otros.

Para calcular este impuesto, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionado con el monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA.

**b)** Para efectos de la Ley del Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales que importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

El impuesto se calculará aplicando la tarifa o tasa establecida en el artículo 3° de la Ley, según corresponda, al precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, adicionado con el impuesto general de importación y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del impuesto al valor agregado.

**C)** Para efectos de la Ley Federal de Derechos, se pagará el Derecho de Trámite Aduanero, por las operaciones aduaneras que se efectúen utilizando un pedimento o el documento aduanero correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, del 8 al millar, sobre el valor que tengan los bienes para los efectos del Impuesto General de Importación.

Por lo que, para calcular correctamente el IVA, en las importaciones debemos tomar en cuenta lo siguiente:

- Determinar el Valor en Aduana de las mercancías, para efectos del Impuesto General de Importación.
- Identificar la fracción arancelaria que corresponda a la mercancía, conforme a la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación.
- Identificar el arancel de importación aplicable conforme a la tarifa arancelaria.
- Identificar las contribuciones a que se encuentra afecta la importación de mercancías conforme a su clasificación arancelaria.
- Calcular primeramente el Impuesto General de Importación.

- Después calcular las demás contribuciones (Derechos, Aprovechamientos, etc.)

- Adicionar al Valor en Aduana, el Impuesto General de Importación, y las demás contribuciones que afectan a las mercancías para obtener la base gravable que servirá para el cálculo de los demás impuestos.

- Aplicar a esta base gravable, la tasa aplicable de los Impuestos distintos al Impuesto al Valor Agregado, que corresponda según la mercancía a importar.

Lo anterior para estar en posibilidad de calcular el Impuesto al Valor Agregado en las importaciones, ya que para tal efecto se deberá considerar el valor que se utilice para los fines del Impuesto General de Importación (Valor en Aduana de las mercancías), adicionado con el monto de este último gravamen (IGI), y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación de las mercancías.

Por lo que para proceder al cálculo de este impuesto, deberá utilizarse la siguiente fórmula:

(Valor en Aduana + Impuesto General de Importación + demás contribuciones afectas a cada mercancía en particular) \* tasa aplicable al Impuesto al Valor Agregado = Impuesto al Valor Agregado

El impuesto al Valor Agregado, se calcula con la suma del Valor en Aduana, el Impuesto General de Importación y las demás contribuciones aplicables a cada mercancía, por la tasa del Impuesto al Valor Agregado.

Como podrá apreciar el lector, el Impuesto al Valor Agregado se grava no sólo sobre la Base del Impuesto General de Importación, mismo que resulta ser el Valor en Aduana de las mercancías, sino que además debe adicionarse la suma de

todos y cada una de las contribuciones afectas por cada mercancía en lo particular, resultando ser esto contrario a su naturaleza jurídica de contribución, ya que si bien la Ley de Ingresos de la Federación contempla que la Federación recibirá ingresos para satisfacer el gasto público, los provenientes a los impuestos, y en lo específico los Impuestos al Comercio Exterior, no son proporcionales, ni equitativos como dispone nuestra Constitución Política, siendo única y exclusiva responsabilidad del suscrito expresar lo que para ello disponen las leyes de la materia en lo concerniente a la determinación del Impuesto al Valor Agregado en las importaciones, dejando al arbitrio del que lee este análisis, su interpretación y comentario.





# ASESORÍA LEGAL

EN LAS MATERIAS DE

- CIVIL
- MERCANTIL
- FAMILIAR
- LABORAL
- INFONAVIT
- ADMINISTRATIVO
- EMPRESARIAL
- LICITACIONES PÚBLICAS
- SEGURIDAD E HIGIENE
- PENSIONES ISSSTE, IMSS,
- AFORES

Tels. 4752 0544 y 4159 0040

Vermont No. 34, Despacho 2. Col. Nápoles, Benito Juárez. CDMX



# H. LOGÍSTICA INTERMODAL CASTILLO S.C.

## Servicios Aduaneros

Nosotros somos una empresa con la experiencia y conocimiento en los siguientes ramos de importaciones y exportaciones:



### SERVICIOS MARÍTIMOS

Te brindamos la mejor solución, aprovechamos la ubicación estratégica de nuestro país para conectarte vía marítima con los grandes mercados, en los principales puertos de nuestro país como Lázaro Cárdenas, Michoacán, y Manzanillo, Colima.



### SERVICIOS AÉREOS

Contamos con una amplia experiencia en el manejo de carga aérea, para llevar tu mercancía segura a cualquier destino.



### SERVICIOS TERRESTRE

El tráfico terrestre representa el mayor porcentaje en el intercambio comercial de nuestro país. A través de la frontera norte y de la frontera sur. Por lo que te ofrecemos la mayor alternativa para tus importaciones y exportaciones. Además de contar con patentes aduanales propias para realizar despachos de mercancía a lo largo y ancho de la República Mexicana, contamos con diversos servicios que nos permiten hacernos cargo de la logística internacional.

**CONTAMOS CON LA INFRAESTRUCTURA NECESARIA PARA SATISFACER TUS NECESIDADES.**

#### Domicilio CDMX:

Calle. Sur 69 a no. 3006 colonia Asturias delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México. CP. 06850

#### Domicilio TOLUCA:

Avenida Miguel Alemán Ext. 2 Int. 2 Col. San Francisco. Toluca Estado de México.

#### Domicilio

#### Lázaro Cárdenas:

Francisco Villa 23A Colonia Ejidal C.P. 60950 Lázaro Cárdenas, Michoacán.

#### Bodega Americana:

402 WEST HI LINE RD SUITE B PHARR, TX 78577.

[hlogistica.intermodal@gmail.com](mailto:hlogistica.intermodal@gmail.com)

Tel. Oficina: 6545-2492, 7160-7977, 7160-1358 y 7261-9377, 7261-9363

Licenciatura en Contaduría, Licenciatura y Maestría en Derecho, todas ellas por la Universidad Nacional Autónoma de México. Obtuvo el grado de Doctora en Derecho con la tesis "Control Constitucional en el Derecho Comparado Europeo" en el Centro Universitario de Estudios Jurídicos. Es catedrática tanto en la Facultad de Derecho, como en la Facultad de Contaduría, impartiendo diferentes materias, tanto en el sistema escolarizado, a distancia y abierto. Ha escrito artículos de diversos temas sobre Derecho; así como ha sido conferencista en diferentes sedes. Ha laborado tanto en el sector privado como público en diversos puestos.

**DRA. SARA ESTEBAN CABRERA**



## EL PROBLEMA DEL FEDERALISMO EN MATERIA FISCAL

Como es sabido México es un país federado que cuenta con un sistema en el que el Gobierno Federal toma decisiones de manera general para todo el país, pero cada entidad federativa cuenta con cierta libertad para hacer lo propio.

Esto ocurre en los tres ámbitos de Gobierno: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, donde a su vez, cada uno cuenta con funciones muy delimitadas establecidas en la Constitución y que definen su razón de ser dentro de la sociedad tomando en cuenta

que la carta magna contempla cierta autonomía para poder llevar a cabo las tareas que le han sido asignadas. Sin embargo dicha autonomía se vuelve relativa al momento de la asignación de recursos con los que cuenta cada uno para llevar a cabo sus funciones, ya que un solo poder es quien se encarga de esta tarea.

Además de la distribución de recursos entre cada poder a nivel Federal, cada una de las Entidades Federativas también depende de la asignación de recursos que se le asigne confiando que sus necesidades particulares serán tomadas en cuenta.

A la vez cada Entidad Federativa tiene la autonomía para realizar internamente la distribución que crea pertinente entre los diversos municipios que cuenta cada uno de ellos. Como podemos ver dicha distribución no es simple si tomamos en cuenta las múltiples funciones que hay que ejecutar, de tal manera podemos decir que el Federalismo Fiscal es la forma de organización financiera en la que la facultad de tomar decisiones, respecto a la prestación de servicios y a la obtención de recursos para hacerlo, se ejerce tanto a nivel nacional, como estatal y municipal entendiendo que el ejerci-

cio de dicha potestad está encaminado primordialmente a satisfacer las preferencias de los residentes de cada una de las jurisdicciones en cuyo ámbito espacial se suministran dichos servicios.

Serra Rojas comenta en su libro *Derecho Administrativo* que: "Debemos de recordar que el sujeto activo de la obligación tributaria es el Estado, más como éste se descompone en nuestro orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcances diversos será necesario delimitar el campo de acción de las mismas, como es bien sabido 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."<sup>1</sup>

Como hemos dicho al ser el Estado el sujeto activo de los tributos dentro de nuestro sistema fiscal tenemos que referirnos a la cuestión de la estructura político-administrativa del Estado Mexicano que obedece a la presencia de tres órganos de poder que son: Federación, Estados o Entidades Federativas y Municipios, cuyas características más importantes debemos puntualizar:

La Federación está constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que



compone a la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de Gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc., la esencia del pacto federal radica en el hecho de que diversas circunscripciones territoriales que por sí mismas difícilmente podrían subsistir, se unen para dar origen a una entidad superior llamada Federación, que las representa y gobierna mediante el ejercicio de una serie de poderes y atribuciones que los entes creadores le otorgan y le reconocen, es decir, al suscribir el pacto federal un conjunto de regiones antes dispersas e independientes entre sí, acepten someterse a una sola potes-

tad soberana para constituir un Estado unificado que vele por los intereses comunes de todos y cada uno de sus componentes, así el artículo 40 de nuestra Carta Magna proclama:

"Es voluntad del Pueblo Mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta Ley fundamental."<sup>2</sup>

De ahí que indistintamente se hable de "Poderes Federales" o "de los Poderes de la Unión" en contraposición a los poderes o autoridades de las Entidades Federativas; por lo tanto la coexistencia dentro de un mismo Estado y dentro de un mismo territorio de estructuras político-administrativas federales y estatales, reclama la presencia de un sistema competencial perfectamente definido que señala las atribuciones y los límites tanto del

<sup>1</sup> SERRA ROJAS, Andrés. *Derecho Administrativo*. Tomo I. Sexta edición. Ed. Porrúa. México 1974. P. 781.

<sup>2</sup> Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Poder Federal como el de las Entidades Federativas, por tal razón el artículo 41 Constitucional establece que: “El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión en los casos de la competencia de éstos y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto Federal.”<sup>3</sup>

Por tal razón la Federación aparece como la esfera de poder supremo de la República, cuya autoridad soberana se ejerce en todo el territorio nacional y en el ámbito internacional, de acuerdo con las atribuciones que le otorga la Ley Fundamental.

Las Entidades Federativas: son las partes integrantes de la Federación dotadas de un Gobierno autónomo en lo que toca su régimen interior, es importante decir en lo relativo al manejo político-administrativo de sus respectivos problemas locales. Se ha criticado la terminología empleada por el artículo 40 constitucional, que señala que los Estados son “... Libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior...” ya que el concepto de soberanía es único e indivisible y aunque teóricamente reside en el pueblo, en la prácti-

ca es ejercido por el Gobierno Federal, particularmente en el orden internacional; por eso resulta indebido hablar de una soberanía “compartida” o “dividida” entre la Federación y las Entidades como lo pretendió Alexis Tocqueville en su célebre obra “De la Democracia en América”. En consecuencia, en nuestra humilde opinión, que se utilizara mejor el término “autonomía” para expresar la libertad de gobierno interior de que están dotadas las Entidades Federativas.

En acatamiento a lo que marca la Ley Suprema el régimen interior de los Estados, a pesar de su autonomía relativa, no puede en ningún caso contravenir las estipulaciones del pacto federal. Esto reviste singular importancia, pues, a más de constituir la esencia del mismo federalismo, permite delimitar con alguna precisión los respectivos campos de acción del Gobierno Federal y de las entidades, según las pautas que establece la propia Constitución General de la República.

Los Municipios: se pueden definir como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación. Manuel Ulloa Ortiz, opina: “El municipio es una reunión natural de familias dentro de una porción

geográfica determinada para satisfacer adecuadamente el conjunto de necesidades que tocan, por la periferia, la esfera de la vida doméstica que sin participar por ello de la intimidad del hogar son, sin embargo, una prolongación de este mismo lugar.”<sup>4</sup>

Por su parte el artículo 115 Constitucional nos habla del Municipio en donde nos indica que: “Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la reforma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre conforme a las bases siguientes: I. Cada Municipio será administrado por un Ayuntamiento de elección popular directa y no habrá ninguna autoridad intermedia entre éste y el Gobierno del Estado...”<sup>5</sup>. Si analizamos dentro de este contexto, los Municipios se presentan como una serie de pequeñas demarcaciones territoriales cuyo conjunto integra una Entidad Federativa, desconocidos por la Constitución de 1857, son plenamente regulados por la vigente. “La diferencia más importante y, por lo tanto, la gran novedad respecto de la Constitución de 1857, es la relativa al restablecimiento del Municipio libre como futura base de la administración política y municipal de los Estados y por ende, del País”.<sup>6</sup>

3 Ídem.

4 Citado en SERRA ROJAS, Andrés, Ob, Cit, P. 571.

5 Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

6 Diario de los Debates del Congreso Constituyente 1916-17, Tomo II, P. 504.

Por lo antes expuesto la presencia de los tres sujetos de los tributos o contribuciones pueden ser y de hecho lo son, fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto las autoridades Federales como las Estatales y las Municipales de la recaudación de ingresos monetarios para sufragar el costo de las funciones de Gobierno que respectivamente les corresponden, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea agravado por tres clases distintas de tributos.

Esto conduciría a una situación indebida y anormal que puede llegar a implicar verdaderas exacciones o abusos por parte del fisco, ya que la suma de tres gravámenes sobre un mismo objeto representa una carga insoportable para cualquier causante que en esas condiciones no estaría sacrificando en beneficio del Estado una parte proporcional de sus percepciones, como lo demanda una sana técnica fiscal sino prácticamente la totalidad de las mismas.

En esa tesitura el Estado se convierte en un poder autorizado por la Constitución para el cobro de contribuciones de sus

ciudadanos bajo el precepto de tener que costear los gastos públicos generando situación de inconformidad, descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, ya que a ningún ciudadano le interesa trabajar o hacer negocios si sabe de antemano que la mayor parte del producto de su esfuerzo va a quedar en manos de la Hacienda Pública.

Por eso no debemos desdeñar al líder de los causantes de los Estados de California (EUA), Howard Jarvis cuando

está la coexistencia de un fisco federal, de uno local o estatal, y de otro municipal, como mencionamos anteriormente es delicada la situación en especial si se toma en cuenta que las fuentes disponibles de recursos tributarios, al no ser precisamente abundantes provocan que los tres fiscos tiendan a incidir repetidamente sobre los mismos recursos.



afirma: "El exceso de impuestos conduce a la bancarrota o a la Dictadura."<sup>7</sup>

Consecuentemente debido al Federalismo de nuestro país

<sup>7</sup> Citado por la revista Time el 19 de junio de 1978, P. 43. (Excessive taxation leads to either bankruptcy or dictatorship).

# SUSCRÍBETE A LA REVISTA CUEJ



REVISTA DE INVESTIGACIÓN Y ESTUDIOS JURÍDICOS  
**CUEJ** M.R.  
PARA ESPECIALISTAS, ENTRE ESPECIALISTAS

[contacto@revistacuej.com.mx](mailto:contacto@revistacuej.com.mx)

**01 (55) 6823 4443**

[www.revistacuej.com.mx](http://www.revistacuej.com.mx)

- Pago anual con 6 ediciones por \$700.00 pesos M.N. (incluyen gastos de envío en la Ciudad de México.)
- Más gastos de envío en la República Mexicana.



LIC. GUSTAVO ARMANDO JIMÉNEZ PEREYRA

Licenciado en Derecho por la Universidad del Valle de México, con un Posgrado en Derecho Fiscal de dicha institución; postulante a Maestro en Derecho Fiscal por el Colegio Superior de Ciencias Jurídicas de la Universidad Humanitas; Diplomado en Comercio Exterior y Diplomado en Derecho Corporativo por la Universidad Iberoamericana; Diplomado en Adquisiciones Arrendamientos y Obras Públicas por el Instituto Nacional de Administración Pública; Curso en Materia Procesal Fiscal en el Instituto de Estudios sobre Justicia Administrativa del entonces Tribunal Fiscal de la Federación; Actualmente es socio y fundador del bufete de abogados "Defensa Fiscal y Comercio Exterior", que se especializa en Derecho Fiscal, Comercio Exterior y Aduanas; ha fungido como Subadministrador en la Administración General de Aduanas; Secretario de Acuerdos del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; en el Instituto Federal de Defensoría Pública del Poder Judicial de la Federación; en la Unidad Jurídica del Órgano Interno de Control de la Comisión Nacional de Agua; y en la entonces Administración Local Jurídica de Ingresos de Naucalpan de la Administración General Jurídica de Ingresos del Servicio de Administración Tributaria.

## ANÁLISIS SUCINTO DE LA VISITA DOMICILIARIA

Dentro del cúmulo de facultades de comprobación que ejercen las Autoridades Fiscales Federales, entendiendo por éstas a las Unidades Administrativas del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y de las Entidades Federativas, la más importante de ellas, -por ser un acto de molestia intrusivo y excepción al principio consti-

tucional de inviolabilidad al domicilio-, es la visita domiciliaria, la cual se ha definido como "... el medio por excelencia que tiene el Estado para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. En efecto, la visita consiste fundamentalmente en el examen personal y físico que realiza la autoridad en todos aquellos elementos que conforma el soporte del cumplimiento de la obligación."<sup>1</sup>

En ese sentido el fundamento legal de la visita domiciliaria tiene su origen en lo establecido en el Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual indica que "nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de un mandamiento escrito de la autoridad competente, en la cual se encuentre fundada y motivada la causa legal del

<sup>1</sup> CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Filiberto Cárdenas Uribe Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2002, P. 368.

procedimiento a iniciarse”; así también indica la facultad que tiene la autoridad administrativa para practicar las visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales.

Ahora bien, en principio entendemos que el fundamento Constitucional de la visita domiciliaria, es una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio de los gobernados, el cual establece de manera rectora los requisitos que toda Autoridad Administrativa debe observar el acto de molestia —constar por escrito, haber sido emitido por autoridad competente y que funde y motive la causa del procedimiento— para requerir 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.

A mayor abundamiento se ha establecido en la doctrina que “... de este precepto constitucional se puede apreciar que para que las ordenes de visita, puedan satisfacer la garantía de seguridad jurídica prevista por el artículo 16 de la Constitución Política, deben reunir los siguientes requisitos: ser expedidas por autoridad competente; en su cuerpo contener el lugar en el que ha de verificarse la visita; nombre del visitado; objeto de la visita; y

citar las disposiciones que fundan la competencia y facultades de la autoridad.”<sup>2</sup>

Asimismo, podemos advertir que en principio existen dos tipos de visitas domiciliarias, la primera de ellas de conformidad a lo establecido en el artículo 42, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en materia de revisión contabilidad, bienes y mercancías y la otra respecto a la revisión de la legal estancia y tenencia de mercancías o maquinarias de procedencia extranjera, de conformidad a lo establecido en la fracción V, inciso e) del Código Tributario.

De acuerdo a la delimitación y en concordancia con lo establecido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las autoridades fiscales que serán las encargadas de ejercer la facultades de comprobación, establecidas en las fracciones III y V, inciso e) del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, serán: la Administración General de Aduanas; Administración General de Auditoría Fiscal Federal; Administración General de Auditoría de Comercio Exterior; Administración General de Grandes Contribuyentes y la Administración General de Hidrocarburos.

Cabe mencionar que el acto con el que se inician las facultades de comprobación debe especificar el objeto de la visita, el cual debe entenderse no sólo como un propósito que

da lugar a la facultad verificadora, sino como un elemento, tema o materia, para la delimitación del actuar de la autoridad, a fin de que el contribuyente visitado tenga la certeza jurídica de donde empiezan y donde terminan las facultades de comprobación; para lo cual deberá indicarse de manera específica los artículos que facultan a la emisora de las facultades de comprobación y respecto de qué obligaciones fiscales a cargo —obligado directo o sujeto activo— se le está emitiendo el acto de molestia, excepción hecha respecto de la visita domiciliaria a terceros relacionados con el contribuyente y de las ordenes de verificación en materia de comercio exterior en donde por la propia naturaleza del mismo se ignore el nombre del contribuyente y por tanto a que obligaciones fiscales se encuentra obligado. En ese sentido el objeto de la orden no puede ser genérica, entendiendo por esto, que el acto en el que se señale un listado de contribuciones o deberes fiscales que nada tienen que ver con la actividad preponderante del visitado y de los impuestos a los cuales es obligado directo, tal situación resulta ilegal, pues deja al arbitrio de los visitadores las facultades de comprobación, situación que conlleva un abuso de autoridad.

En ese contexto, dicho documento de manera general deberá señalar los impuestos

<sup>2</sup> CISNEROS GARCÍA, Juan Rabindrana, Procesos y procedimientos fiscales y aduaneros, Escuela de Estudios Jurídicos y Fiscales Cisneros Rico, S.C, México 2011, P. 21.

o ingresos que serán sujetos de revisión, el periodo o ejercicio que será revisado, estar fundada y motivada, nombre y denominación de la autoridad que lo emite, señalar su circunscripción territorial y material, personas autorizadas para llevar a cabo la visita domiciliaria, a quien va dirigido, y su domicilio fiscal, ésta deberá desarrollarse en días y horas hábiles (Art.13 CFF), considerando que una diligencia iniciada en hora hábil podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez, existiendo la excepción tratándose de verificación de bienes y de mercancías en transporte.

Dentro de las formalidades y requisitos, que debe cumplir la autoridad que ejerce facultades de comprobación en la ley secundaria, artículo 38 fracción III y V, inciso e), y al ser el inicio de la visita domiciliaria un acto administrativo que se notificará al contribuyente, el mismo deberá de constar por escrito en documento impreso o digital, señalar la autoridad que lo emite, el lugar y fecha de expedición, estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate, así como ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, cumplir además con los requisitos establecidos en el artículo 43 del Código Fiscal Federal.

Resulta necesario señalar de manera general y sucinta como se integra una visita domiciliaria; la cual inicia con

la orden de visita y debe integrarse por un acta de inicio, actas parciales o complementarias (podrá haber el número de actas parciales que sean necesarias), una última acta parcial (que otorga el plazo de veinte días al contribuyente para manifestar lo que a su derecho convenga) y un acta final, asimismo destacamos que entre la última acta parcial y el acta final debe de haber cuando menos veinte días hábiles entre sus emisiones. Y por regla general la visita domiciliaria deberá concluirse en plazo máximo de 12 meses, contados a partir de la fecha de notificación de la orden respectiva, excepto en algunos casos.

Ahora bien, como se mencionó anteriormente la visita debe realizarse en el lugar o lugares señalados en la orden, y en caso de no encontrarse el visitado o su representante se entregará citatorio a un tercero, a fin de que los mencionados esperen a una hora determinada del día hábil siguiente, a sabiendas de que si no lo hicieron se entenderá la misma con quien se encuentre en el domicilio.

Una vez iniciada la visita, puede darse el supuesto de que la autoridad fiscal lleve a cabo el aseguramiento de la contabilidad o de los bienes, esto cuando los visitantes consideren que existe

peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar actos tendientes a impedir el inicio o desarrollo de la diligencia; o cuando los visitantes al momento de realizar la diligencia encuentren bienes o mercancías cuya importación, tenencia, estancia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada o autorizada por las autoridades fiscales.

Es necesario advertir la obligación del visitado o su representante legal de permitir el acceso al lugar objeto de la visita y a mantener a disposición de los visitantes la documentación tendiente a acreditar las disposiciones fiscales.

En términos del artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el visitado podrá optar por corregir su situación fiscal, haciéndose acreedor a una reducción en la multa del 20% de las contribuciones omitidas, siempre y cuando pague las contribuciones y accesorios antes de la notificación del acta final, dicho pago es susceptible de solicitarse en parcialidades.

Las autoridades deberán emitir y notificar la resolución o crédito fiscal en un plazo





máximo de 6 meses, a partir del levantamiento del acta final; o bien, cuando éstas no emitan y notifiquen legalmente la resolución correspondiente dentro del plazo legal, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate, quedando imposibilitada la autoridad en determinar créditos fiscales como resultado de la revisión, así como en iniciar nuevamente el acto de fiscalización por el periodo revisado.

Como corolario al procedimiento antes referido, es de vital importancia que el contribuyente aporte todas y cada una de las pruebas que desvirtúen las irregularidades determinadas por la autoridad y no aguardar a la emisión de la resolución o crédito fiscal, so pena de que dichos documentos en la etapa de impugnación no tengan el efecto legal esperado.

Finalmente señalaremos que en contra de la resolución o crédito fiscal entendemos que los medios de defensa para los contribuyentes serán dos, el

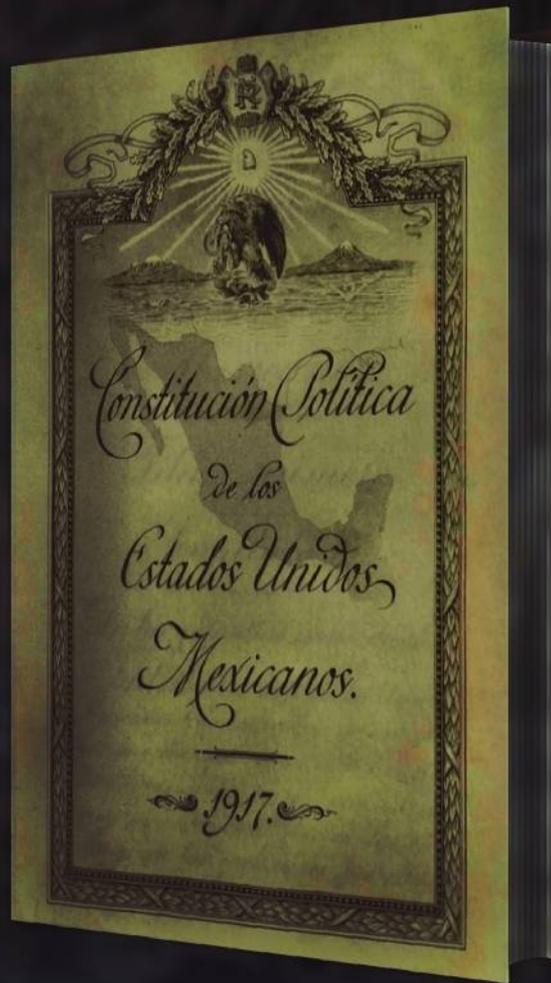
recurso de revocación y el juicio contencioso administrativo, los cuales tienen un plazo perentorio para presentarse de treinta días hábiles contados a partir del día hábil siguiente a aquél en que se notificó. En el caso del recurso de revocación este deberá presentarse a través del Buzón Tributario, ante la Administración Desconcentrada Jurídica que le corresponda de acuerdo al domicilio fiscal del contribuyente. En el caso del juicio contencioso administrativo, se presentará ante la Sala Regional Competente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, que corresponda de acuerdo también al domicilio fiscal del contribuyente.

En el caso de optar por la impugnación de la resolución o crédito fiscal en la vía recurso de revocación, la presentación de pruebas idóneas para desvirtuar la irregularidad, no conlleva a que dichas probanzas sean valoradas en esa etapa, ya que si bien, en este procedimiento serán admitidas, al no haberlas presentado en tiempo en el procedimiento fiscalizador, el efecto que tendrán las mismas respecto

de la resolución recurrida, será que la resolución que recaiga al recurso administrativo de revocación, dejará sin efectos el acto recurrido, para el efecto que la autoridad que determinó el crédito fiscal, valore y analice la idoneidad de las probanzas aportadas, con la consecuencia onerosa para el contribuyente en relación a hechos no desvirtuados de que se emita un nuevo crédito fiscal. Una de las ventajas que tiene para los contribuyentes optar por este medio de impugnación, radica en que no se está obligado a garantizar el interés fiscal del crédito determinado.

Cuando el contribuyente opte por el procedimiento contencioso administrativo, ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y pretenda ofrecer pruebas de descargo a lo imputado por la autoridad y dichas probanzas estuvieron a su alcance en la etapa administrativa y omitida su presentación, éstas no serán idóneas para desvirtuar la irregularidad imputada al contribuyente, por lo que no serán objeto de estudio y valoración en etapas posteriores, por considerarse en dicha etapa una litis cerrada, es decir, que como dichos documentos no los tuvo a la vista la autoridad que ejerció facultades de comprobación y se trata de documentos o pruebas que el contribuyente por su naturaleza estuvo en posibilidad de presentarlos en aquella etapa y no lo realizó, no perdiendo de vista los costos pecuniarios que tal omisión acarrearía al contribuyente si optó por el juicio antes referido, sin dejar de mencionar los costos que implicarían garantizar el crédito fiscal determinado.

# MAESTRÍA EN DERECHO CONSTITUCIONAL



Campus Central | CDMX

**5575.9840 - 5672.2020**

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)

Av. Municipio Libre #103 Col. Portales, Del. Benito Juárez. C.P. 03300, México, CDMX.



Contador egresado de la Escuela Superior de Comercio y Administración unidad Santo Tomas del Instituto Politécnico Nacional, actualmente curso el último semestre de la Licenciatura de Derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, especialista contable y fiscal en materia aduanera.

**CPC. MARCO ANTONIO MODESTO SEGUNDO**

## EVOLUCIÓN DEL COMPROBANTE FISCAL

**E**l Sistema de Administración Tributaria (SAT) mediante la actualización del esquema de facturación constante tiene como objetivo la automatización de procesos y, con ello un mayor control de la contabilidad fiscal por lo cual en los últimos años se han realizado diversas actualizaciones a la expedición de comprobantes fiscales.

Ante esta situación es necesario conocer quienes están obligados a expedir comprobantes fiscales

El Código Fiscal de la Federación (CFF) en el Título II de los Derechos y obligaciones de los contribuyentes en su artículo 29 establece lo siguiente:

Contribuyente	Régimen	Fundamento Legal	
Persona Moral	Régimen General de ley.	LISR Art. 76 fracción II	Expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen.
Persona Moral	Del Régimen de las Personas Morales con fines no lucrativos.	LISR Art. 86 fracción II	Expedir y recabar los documentos fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de los bienes.

Persona Física	De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicios personal subordinado.	LISR Art. 99 fracción III	Es obligación de los patrones expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia, recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refiere los artículos 132 fracción VII y VIII y 804 primer párrafo fracción II y IV de la LFT.
Persona Física	Personas Físicas con actividades empresariales.	LISR Art. 110 fracción III	Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.
Persona Física	Personas Físicas del régimen de incorporación fiscal.	LISR Art. 112 fracción IV	Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de internet del SAT.
Persona Física	Personas Físicas con ingresos por arrendamiento y en general por el uso o goce.	LISR Art. 118 fracción III	Expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones recibidas.

“ CUANDO LAS LEYES FISCALES ESTABLEZCAN LA OBLIGACIÓN DE EXPEDIR COMPROBANTES FISCALES POR LOS ACTOS O ACTIVIDADES QUE REALICEN, POR LOS INGRESOS QUE SE PERCIBAN O POR LAS RETENCIONES DE CONTRIBUCIONES QUE EFECTÚEN, LOS CONTRIBUYENTES DEBERÁN EMITIRLOS MEDIANTE DOCUMENTOS DIGITALES A TRAVÉS DE LA PÁGINA DE INTERNET DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA. LAS PERSONAS QUE ADQUIERAN BIENES, DISFRUTEN DE SU USO O GOCE TEMPORAL, RECIBAN SERVICIOS O AQUELLAS A LAS QUE LES HUBIEREN RETENIDO CONTRIBUCIONES DEBERÁN SOLICITAR EL COMPROBANTE FISCAL DIGITAL POR INTERNET RESPECTIVO. ”

El comprobante fiscal a que hace referencia el párrafo que antecede ha tenido cambios relevantes que se pueden identificar como sigue: (cuadro 1)

1. Comprobantes impresos por impresor autorizado. Vigente hasta 2010.
2. Comprobante impreso con código de barras bidimensional (CBB). Uso opcional en 2010 y obligatoria a partir de 2011 para contribuyentes con ingresos menores a 4 mdp.
3. Comprobante Fiscal Digital (CFD). Obligatorio a partir de 2011.

4. Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI). Obligatorio a partir de 2012 versión 3.0 para ingresos mayores a 4 mdp.

Como se puede observar el comprobante fiscal evolucionó de una forma impresa a formato digital por internet.

Un comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) es un documento electrónico que maneja estándares de seguridad internacionalmente reconocidos que garantizan que dicho documento sea:

**Íntegro:** La información contenida en un CFDI no puede manipularse ni modificarse sin que se detecte.

**Auténtico:** La identidad del emisor del comprobante puede verificarse a través de su Certificado de Sello Digital.

**Único:** Cada CFDI lleva registrado un identificador único.

**Verificable:** Se puede validar por internet que los datos contenidos son verdaderos y quien emita el comprobante no podrá negarlo.

El CFDI se compone de dos partes: un archivo XML que tiene una estructura especificada por el SAT con parámetros definidos para tener una estructura homologada, y un PDF que es la representación impresa del XML.

Los cambios en el CFDI han llevado a través de los años este comprobante de la versión 2.0 a la versión 3.0, 3.2, y próximamente a la versión 3.3.

## CONOCE EL CFDI EN SU VERSIÓN 3.3.

El 23 de diciembre de 2016 el SAT publicó la Resolución Miscelánea fiscal para el ejercicio de 2017, en la cual el Capítulo 2.7 es de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica en donde la regla 2.7.1.2. establece lo siguiente:

“Para los efectos del artículo 29, primer y segundo párrafo del CFF, los CFDI que generan los contribuyentes y que posteriormente envíen a un proveedor de certificación de CFDI, para su validación, asignación de folio e incorporación de sello digital del SAT otorgado para dicho efecto (certificación) deberán cumplir con las especificaciones técnicas previstas en los rubros I.A “Estándar de comprobante fiscal digital por internet” y I.B “Generación de sellos digitales para comprobantes fiscales digitales por Internet” del Anexo 20”.

En esa misma publicación en la fracción I del artículo Primero Transitorio se establece que el Anexo 20 en su versión 3.3. entrará en vigor el 1 de Julio de 2017.

Sin embargo, el pasado 26 de mayo de 2017 el SAT mediante comunicado permite a los contribuyentes utilizar la versión 3.2. y 3.3, los cuales podrán convivir durante el periodo comprendido del 1 de julio al 30 de Noviembre de 2017.

Es hasta el 18 de julio de 2017 donde se publica la Segunda Resolución de Modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para 2017, estableciendo lo siguiente:

**Artículo Cuarto Transitorio:** Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 29 y 29-A del CFF, los contribuyentes

obligados a expedir CFDI podrán optar por emitirlos conforme al Anexo 20 en su versión 3.2. Publicado en el DOF el 22 de mayo de 2015, durante el periodo comprendido del 1 de julio al 30 de noviembre de 2017.

El 1 de diciembre es la fecha de entrada en vigor del Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) en su versión 3.3, por lo que aún es tiempo de preguntarte si estás preparado para cumplir con la obligación de expedir comprobantes fiscales con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

El CFDI presentará una transformación durante el ejercicio de 2017 misma que se deberá llevar a cabo de acuerdo a las especificaciones del Anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal.

Los principales cambios que se pueden enunciar son los siguientes:

1. Clasificación de los comprobantes en: Ingreso, Egreso, Traslado, Nómina y Pago.
2. Uso de catálogos para el registro de la mayor parte de la información.
3. Registro de CFDI's previos, que guarden relación con la operación que se realiza.
4. Captura de la Clave del Producto o Servicio y de la Unidad, según catálogo del SAT.
5. Definición de Impuestos por clave, en cuyo caso la existencia o no de la información estará condicionada al tipo de factor que aplique.



6. Aplicación de descuentos por monto.
7. Generación de un Código de Confirmación cuando el Total del CFDI 3.3 exceda el valor máximo permitido o sobrepase el porcentaje de variación que aplique a la moneda.
8. Complementos al CFDI.
9. Otros cambios.

Uno de los cambios más relevantes en esta versión de CFDI es la homologación de información, es por ello que dentro de esta versión se incluye el uso de catálogos, los cuales harán que los contribuyentes incorporen la información que el SAT necesita para realizar su labor de fiscalización.

Actualmente el SAT ha publicado 17 Catálogos de uso obligatorio para la expedición de comprobantes fiscales, no todos los catálogos se tiene que utilizar en la emisión de CFDI pues se deben analizar de manera individual cada caso de acuerdo a las necesidades de facturación de cada contribuyente.

1. Catálogo de aduanas (tomado del anexo 22, apéndice I de las reglas generales de comercio exterior 2015).
2. Catálogo de productos/servicios.
3. Catálogo de unidades de medida para los conceptos en el CFDI.
4. Catálogo de códigos postales.
5. Catálogo de formas de pago.
6. Catálogo de impuestos.
7. Catálogo de Método de Pago.
8. Catálogo de moneda.
9. Catálogo de números de pedimento operados por aduana y ejercicio.
10. Catálogo de países.
11. Catálogo de patentes aduanales.
12. Catálogo de régimen fiscal.
13. Catálogo de tasas o cuotas de impuestos.

14. Catálogo de tipos de comprobante.

15. Catálogo tipo factor.

16. Catálogo de tipos de relación entre CFDI.

17. Catálogo de uso de comprobantes

El xml de un CFID es elemento fiscal esencial que ampara las actividades realizadas por los contribuyentes, sin embargo la lectura del mismo no es sencilla por lo que mediante el pdf que es la representación gráfica del xml se permite visualizar de manera más sencilla y amigable los siguientes datos:

- UUDI.
- Código de barras bidimensional (opcional).
- Nombre y RFC del emisor.
- Lugar de expedición.
- Tipo de comprobante.
- Serie y folio del comprobante.
- Régimen fiscal del emisor.
- Nombre y RFC del receptor.
- Uso que le dará el receptor al CFDI.
- Desglose de los siguientes conceptos por movimiento:
  - Clave del producto o servicio
  - Número de identificación
  - Cantidad
  - Clave de la unidad
  - Descripción
  - Valor unitario
  - Importe del concepto
  - Descuento

- Impuesto
  - Tipo de factor
  - Tasa o cuota
  - Importe del impuesto
  - Subtotal
- Impuestos trasladados
  - Descuento total
  - Total del comprobante
  - Moneda
  - Forma y método de pago
  - Sello del emisor
  - Sello del SAT
  - RFC del proveedor de certificación del comprobante
  - Número de Certificado
  - Leyenda del SAT "Este documento es una representación impresa de un CFDI"

**Factura electrónica versión 3.3**

EMISOR			
Nombre	Nueva Factura, S.A. de C.V.	AAA17CEE-71A9-4FD6-B584-8FA1227A8243	UUID
RFC Emisor	NUF150930AAA	01000000707163200	No. Certificado
		2017-07-30T:13:01:20	Fecha
		51902	LugarExpedicion
		Ingreso	TipoDeComprobante
		W	Folio
		5	Serie
		601 General de Ley Personas Morales	Régimen Fiscal

RECEPTOR			
Nombre	Rafaeli Camposorio Ruizo		
RFC Receptor	CARR720127R44		
Uso CFDI	I02 Mobiliario y equipo de oficina por inversiones		

Conceptos							
ClaveProdServ	No Identificación	Cantidad	ClaveUnidad	Descripción	Valor Unitario	Importe	Descuento
43212105		2	EA Pieza	Multifuncional laser 1200 x 1200 DPI	3800.00	7600.00	0.00
				Impuesto	002 IVA		
				TipoFactor	Tasa		
				TasaOCuota	0.160000		
				Importe	1216.00		
44103105		2	EA Pieza	Cartucho con tinta color negro	150.00	300.00	300.00
Moneda	MXN			Subtotal		7900.00	
Forma Pago	99 Por definir						
Metodo Pago	PPD Pago en parcialidades o diferido						
				Impuestos Traslados			
				IVA		1216.00	
				IEPS			
				Descuento		300.00	
				Total		8816.00	

Sello Sello SAT Hb05Tn8F3Go2YjMKG4VnI4W4CSp9IRUQouf4htPy4jvSYGFzUdHaArJdC+fwn/b1c3xdNQFU7HvV/YXgA41FWUq5jPQ+cSA+uk8lccYfXj/SadNlUxHnflgDnwc9aSoGawQhKFEIVlpud7HjZvKQrYOWwDbmigJOnD9IH23eKa++VXnpcvMSXJHP/CWaaULt+scFWwhIW7ulvaV

No Certificado	01000000101100100
SAT	
Fecha Timbrado	2017-07-30T:13:10:23
RfcProvCertif	SAT1970701NN3
Leyenda	

Cadena original [1.1]AAA17CEE-71A9-4FD6-B584-8FA1227A8243|2017-07-30T:13:10:23|Hb05Tn8F3Go2YjMKG4VnI4W4CSp9IRUQouf4htPy4jvSYGFzUdHaArJdC+fwn/b1c3xdNQFU7HvV/YXgA41FWUq5jPQ+cSA+uk8lccYfXj/SadNlUxHnflgDnwc9aSoGawQhKFEIVlpud7HjZvKQrYOWwDbmigJOnD9IH23eKa++VXnpcvMSXJHP/CWaaULt+scFWwhIW7ulvaV|EEO/ZRS2kP12jgVgZrIFaY14vY7uZxvtLxT8pri=|01000000101100100|

Este documento es una representación impresa de un CFDI

La forma correcta de llenar los CFDI bajo los criterios establecidos por el SAT es vital para poder deducir o comprobar correctamente las operaciones realizadas por los contribuyentes, es por el ello que la autoridad fiscal se ha dado a la tarea de publicar las guías de llenado con la finalidad de aclarar dudas respecto a esta versión.

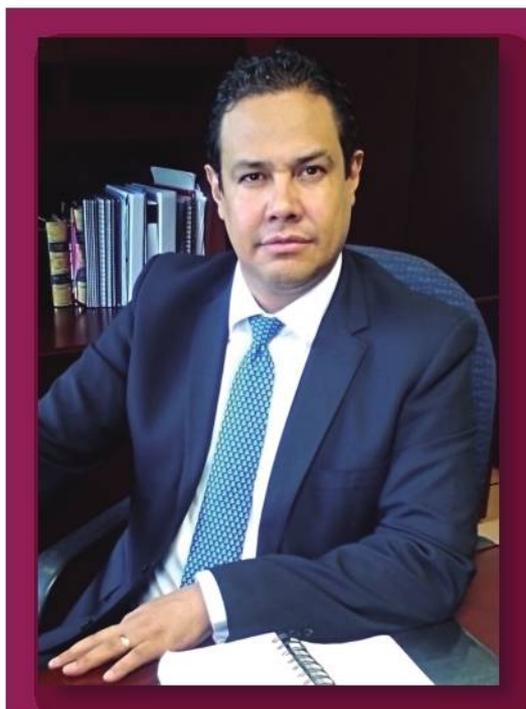
La principal controversia que genera el CFDI V 3.3., además de los cambios señalados es la inversión en sistemas contables, proveedores de servicios de facturación o bien en especialistas informáticos, de acuerdo a las necesidades de cada contribuyente que se debe realizar para estar en posibilidades de generar el CFDI que cumpla con los requisitos que dictan las disposiciones fiscales.

El pasado 24 de agosto de 2017, el SAT mediante comunicado de prensa 096/2017 dio a conocer que debido al esfuerzo de implementación de esta nueva versión que los contribuyentes están llevando a cabo, otorgó una prórroga para iniciar su uso a partir del 1 de diciembre de 2017, plazo que ya no se extenderá a fin de que a partir de 2018 toda la información esté disponible en una sola versión que permita simplificar aún más las obligaciones.

70 | CUEJ | SEPTIEMBRE - OCTUBRE 2017

Licenciado en Contaduría por la Universidad Nacional Autónoma de México y estudiante de Derecho en la Facultad de dicha Universidad. Profesor de la Facultad de Contaduría y Administración de la UNAM, durante 7 años, en clases de diversas materias fiscales, y actualmente del Centro Universitario de Estudios Jurídicos en materia fiscal. Desde 1998 ha trabajado en el área fiscal de despachos como "PricewaterhouseCoopers", "KMPG Cárdenas Dosal" y "Ernst & Young México" y en los últimos años en el sector privado y público.

L.C. JOSÉ RICO MUNGUÍA



# CONTROVERSIA FISCAL AL ENAJENAR LA NUDA PROPIEDAD DE ACCIONES

## GENERALIDADES

Vender parte o la totalidad de la inversión en acciones, que tiene una persona moral, es una operación común en México, lo cual puede atender a objetivos financieros, de segmentación de negocios, de reorganización corporativa, etc.

Al respecto, determinar los efectos fiscales, en materia de Impuesto sobre la Renta (en adelante ISR), por dicha transmisión de propiedad, reviste particular importancia, debido a que puede generar una ganancia considerada ingreso acumulable, o una pérdida que puede deducirse fiscalmente.

Por lo anterior, a continuación se mencionan las generalidades, que deben considerarse en materia de ISR, cuando una persona moral enajena acciones y posteriormente un caso controvertido al determinar los efectos fiscales de la operación.

La Ley del ISR (en adelante LISR), señala en su artículo 22, que la ganancia por enajenar acciones se determina disminuyendo al ingreso obtenido por acción el costo promedio por acción, esto es, se compara el ingreso obtenido con el costo correspondiente de aquello que se enajena, considerando que cuando el segundo es mayor al primero se obtiene una pérdida.

Ingreso obtenido por acción	A
menos Costo promedio por acción	B
<u>igual Pérdida en venta de acciones</u>	<u>C (cuando A &lt; B)</u>

Por otra parte, el artículo 28, fracción XVII de la LISR, dispone que no es deducible la pérdida que provenga de enajenar acciones; sin embargo, también menciona en qué casos sí es posible considerarla una deducción fiscal.

A continuación, se mencionan las principales consideraciones fiscales de los conceptos mencionados:

## INGRESO OBTENIDO POR ACCIÓN

- Debe determinarse conforme a valores de mercado.

Operaciones pactadas a menos del precio de mercado, son motivo de modificación a la utilidad o pérdida fiscal, mediante determinación presuntiva de la autoridad fiscal (artículo 58-A, Código Fiscal de la Federación).

- Tratándose de operaciones entre partes relacionadas, la LISR obliga a determinar el ingreso, considerando montos que hubieran determinado partes independientes en operaciones comparables (artículo 76, fracción XII, LISR).

Resulta lógico considerar cantidades que se utilizarían con terceros, para evitar posibles manipulaciones entre empresas que pertenecen a un mismo grupo de interés económico o de control.

Por lo tanto, el ingreso obtenido por acción debe corresponder a un valor de mercado. Es importante considerar que el capital contable de la sociedad emisora de las acciones enajenadas, es un referente para determinar dicho valor.

## COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN

Para facilitar la explicación de los conceptos que se utilizan para su determinación, a continuación se agrupan en función de aquello que representan, esto es, **a)** lo que se paga por las acciones **b)** las utilidades que generó la inversión y **c)** las pérdidas que generó la inversión:



Por lo tanto, el costo promedio por acción (costo fiscal) se integra con:

- Las cantidades que se pagaron por las acciones.
- Las utilidades fiscales que ha generado la inversión en acciones, y
- Las pérdidas que ha generado dicha inversión en acciones.

Con lo anterior, encontraremos la siguiente lógica:

A mayor existencia de **“utilidades fiscales”**, mayor costo fiscal.

Quien vende acciones, con un monto mayor de utilidades por distribuir, considera un costo mayor, al transmitir el beneficio a quien las adquiere.

A mayor existencia de **“pérdidas fiscales”** menor costo fiscal.

Las pérdidas fiscales disminuirán las posibles utilidades fiscales, mermando el derecho a obtener dividendos de quien adquiere las acciones, por lo que la transmisión de dicho efecto negativo, disminuye el costo fiscal.

Comentados los elementos que se consideran al determinar una pérdida por enajenar acciones, ahora estamos en posibilidad de mencionar la discrepancia que deriva al enajenar solo la nuda propiedad de dichos bienes.

**DETERMINACIÓN DE LA PÉRDIDA POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES, CUANDO SOLO SE TRANSMITE LA NUDA PROPIEDAD**

La PROPIEDAD de un bien, puede desmembrarse en el “uso, el “goce” y la “disposición”, considerando que cuando se incluyen los dos primeros elementos se tiene el derecho de “USUFRUCTO” y la contraparte solo la NUDA PROPIEDAD.

Las acciones pueden ser objeto de dicho desmembramiento, es decir, que quien tiene su propiedad puede enajenar el USUFRUCTO de las mismas, quedando como NUDO PROPIETARIO.

En este caso, se presenta una pregunta lógica, para quien determina el costo fiscal de las acciones enajenadas:

**EN LA DETERMINACIÓN DEL COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN, ¿DEBEN INCLUIRSE LOS EFECTOS POSITIVOS DE LA INVERSIÓN ENAJENADA, AÚN CUANDO SE RESERVÓ EL DERECHO DE USUFRUCTO?**

Menciono que la duda es lógica porque, como se señaló anteriormente, los elementos que integran el costo fiscal de las acciones (en lo general) son 3, **a)** lo que se pagó por las acciones, **b)** las utilidades que generó la inversión y **c)** las pérdidas también genera-

das por la misma; luego entonces, cuando alguien enajena solo la nuda propiedad de las acciones y mantiene el derecho al usufructo de las mismas, es incongruente considerar los efectos positivos en dicho costo, ¿por qué?, porque los efectos positivos (diferencias de CUFIN o utilidades fiscales) son precisamente el fin último del USUFRUCTO de las acciones, en otras palabras, ¿cómo considerar como parte de un costo, algo que no se transmite, algo por lo que no se recibirá ningún ingreso?, la respuesta puede ser muy simple: de ninguna manera.

Se dice lo anterior, porque no es coherente que alguien adquiera acciones sin el derecho a recibir los beneficios de las mismas, pues al ser únicamente el NUDO PROPIETARIO no obtendrá el beneficio de dichos bienes, concretamente, los dividendos que generó la sociedad emisora de las acciones, pues el derecho a los mismos lo tiene el USUFRUCTUARIO.

En otras palabras, ¿cuál sería la razón para adquirir la propiedad de acciones, por las que no se tendrá el derecho a recibir dividendos?, en caso de que la respuesta no atienda a una razón de negocios y una estricta indispensabilidad para dar continuidad a una operación o grupo de ellas, podríamos estar ante una pérdida por enajenación de acciones NO DEDUCIBLE.

Al respecto, el artículo 27 de la LISR señala, entre otros, el requisito de que las deducciones deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, lo cual puede considerarse como aquello que, de no ser erogado o realizado, implicaría afectar o inclusive detener la operación de una persona moral.

Recordemos que un elemento del costo fiscal de las acciones enajenadas son los resultados positivos que generó la inversión, razón por la que, a mayores beneficios mayor costo, ahora bien, eliminando dichos beneficios, esto es, considerando que el enajenante



conserva el USUFRUCTO de aquello que vende ¿por qué razón los beneficios de la inversión formarían parte del costo fiscal?

Si damos lectura a las disposiciones fiscales, cierto es que no hay distinción alguna en la determinación del costo fiscal de acciones, cuando son enajenadas conservando o no el USUFRUCTO; sin embargo, también lo es lo siguiente:

- No es razonable que alguien adquiera bienes, sin el beneficio que producen los mismos, pues entonces, es cuestionable la razón de la adquisición y mucho más, cuando quien adquiere y quien enajena pertenecen a un mismo grupo de interés económico o de control.
- No es coherente que quien enajena algo, considere como parte del costo aquello que conserva para sí mismo, pues se puede considerar que el objetivo final no fue la transmisión del bien, sino los efectos económicos de la misma (fiscales en el caso que nos ocupa, la deducción fiscal), los cuales no necesariamente pueden corresponder a una operación entre partes independientes.

Lo dispuesto por la LISR, en el sentido de considerar como parte del costo fiscal de acciones, los beneficios de la inversión que se enajena, tiene sentido porque quien transmite la propiedad ya no los gozará, sino quien las adquiera.

A continuación, esquematizo lo antes señalado:

Concepto general	Efecto en el costo fiscal	Razonamiento para incorporarlo al costo fiscal (deducción fiscal)
LO QUE SE PAGÓ POR LAS ACCIONES	+	Costo primario que se compara contra el ingreso que se obtenga
RESULTADOS POSITIVOS DE LA INVERSIÓN	+	Resarcir a quien vende, por aquello que no disfrutará (o disfrutará quien adquiere)
RESULTADOS NEGATIVOS DE LA INVERSIÓN	-	Eliminar aquello que no le afectará a quien vende (afectará a quien adquiere)

Luego entonces, retomando la pregunta citada en mayúsculas, surge la controversia de considerar o no, los multicitados resultados positivos, de la sociedad emisora de las acciones enajenadas, en la determinación del costo fiscal de las

mismas, en el caso en que el enajenante mantiene el USUFRUCTO.

Como también se mencionó, en caso de que la operación no atienda a una razón de negocios y una estricta indispensabilidad, puede determinarse que la pérdida determinada NO ES DEDUCIBLE para efectos del ISR y más aún, en caso de demostrarlo, podría configurarse el delito de DEFRAUDACIÓN FISCAL, al considerar una deducción sin sustento de fondo que solo buscó mermar la base tributaria, en perjuicio del fisco federal.

La razón de externar este tipo de controversias, atiende al objetivo de transmitir aquellas situaciones que merecen un mayor análisis, las cuales no pueden estar sustentadas únicamente con una interpretación o aplicación superficial de las disposiciones fiscales, además de identificar las situaciones que pueden generar riesgos fiscales a las personas morales y que deben ser advertidos por quienes ejecutan, supervisan u opinan en materia fiscal.

No se omite mencionar que, en el caso referido, solo se ha realizado un acercamiento a la serie de disposiciones fiscales que deben atenderse al determinar una pérdida por enajenación de acciones, por lo que deben tenerse presente consideraciones mayores, tanto en su determinación como en la comprobación documental.

Finalmente, debe considerarse que el caso expuesto no se limita a la existencia de resulta-

dos positivos (diferencias de CUFIN o utilidades fiscales), al momento de enajenar las acciones, sino a que ello se materialice en el futuro, esto es, deben analizarse operaciones previas que darán lugar a utilidades fiscales posteriores a la enajenación, por ejem-

plo, licitaciones ganadas, acuerdos de ventas futuras, transformación de sociedades acordadas en asamblea y, en general, eventos previos a la enajenación, que generaran dichos resultados positivos posteriormente.

# MAESTRÍA EN DERECHO FISCAL Y ADMINISTRATIVO



Campus Central | CDMX

**5575.9840 - 5672.2020**

[www.cuej.edu.mx](http://www.cuej.edu.mx)

Av. Municipio Libre #103 Col. Portales, Del. Benito Juárez. C.P. 03300, México, CDMX.

Licenciado en Relaciones Internacionales, Maestro en Administración Pública y Política Pública, Maestro en Economía y Política Pública todas por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. En los últimos años ha perfeccionado su capacidad directiva en el Instituto Panamericano de Alta Dirección de Empresas. Profesional con más de diez años de experiencia laboral en finanzas y políticas públicas relacionadas con el sector agroalimentario, medio ambiente y energía.



MTRO. FERNANDO CRUZ MORALES

## ¿QUÉ PODEMOS ESPERAR DEL PAQUETE ECONÓMICO 2018?

“ EL PASADO Y EL PRESENTE CAUSAN EL FUTURO ”

CLIVE W. J. GRANGER

**E**l Gobierno de la República tiene como fecha límite para entregar el paquete económico 2018 al Congreso de la Unión el día 8 de septiembre, de conformidad con el artículo 42, fracción III de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria. El paquete económico debe contener los siguientes documentos: **a)** Criterios de Política Económica; **b)** La iniciativa de Ley de Ingresos, y en su caso, modificaciones legales a las fuentes de

ingresos; y **c)** El Proyecto de Presupuesto de Egresos.

La discusión del paquete económico inicia con la Ley de Ingresos, la cual debe de quedar aprobada a más tardar el próximo 31 de octubre, para posteriormente continuar con el Presupuesto de Egresos, cuya fecha límite de aprobación es el 15 de noviembre. Pero ¿qué podemos esperar del paquete económico 2018?

Antes de continuar es necesario revisar las variables nacionales e internacionales, de las cuales se desprende información muy valiosa para las proyecciones de ingresos y egresos. En el plano internacional se observa un mayor dinamismo en la economía de EE.UU, con una proyección de crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) del 2.1 por ciento, de acuerdo a la encuesta elaborada por la Blue Chip Economic Indicators de

agosto de 2017, en la fuerza laboral en pleno empleo y mercado manufacturero en expansión. Por su parte, las economías de la zona Euro, Japón, China y otros países emergentes, presentan una tasa de crecimiento sostenidas del PIB con inflaciones por debajo de los niveles planteados por sus bancos centrales.

El mercado energético, en específico las cotizaciones del petróleo, ha mejorado su desempeño reduciendo la volatilidad en los precios y regresando a valores cercanos a su media histórica, lo anterior se debe a los recortes en la oferta de crudo por parte de los países miembros de la OPEP. Lo anterior ha incrementado el valor promedio de la mezcla mexicana de exportación, el cual se sitúa alrededor de los 44 dólares, cifra mayor al precio promedio del ejercicio fiscal homólogo anterior.

El desempeño de la economía mexicana también ha presentado mejoría sustancial frente a las expectativas que se tenían a inicios de año. La vinculación de los ciclos económicos entre México y EE.UU. son muy fuertes, por lo que cualquier mejoría en el desempeño de nuestro mayor socio comercial impulsa el crecimiento económico de México; además, se ha moderado la incertidumbre sobre las políticas comerciales y



relaciones internacionales de la administración Trump.

En cuanto a los indicadores económicos de México podemos señalar que las expectativas inflacionarias de mediano y largo plazo se encuentran fuera del objetivo de Banco de México, que estimó una inflación del 3% con una desviación de +/- 1% y al cierre de agosto dicho indicador se encuentra en 6.6% (INEGI). Cabe señalar que la política monetaria que ha establecido el banco central ha sido muy congruente con las decisiones aplicadas por parte de la FED, ya que desde 2016 la junta de gobierno de Banco de México se ha reunido ocho veces, de las cuales en siete ocasiones se incrementó la tasa de interés interbancaria de equilibrio, alcanzando un valor de 7%. El alza en las tasas de interés junto con la actuación de la Comisión de Cambios implementando coberturas cambiarias en moneda nacional despresurizaron la volatilidad del pe-

so frente al dólar, logrando una apreciación del 18%.

En 2016 agencias calificadoras como Standard & Poor's cambiaron a negativa la perspectiva crediticia de México<sup>1</sup>, derivado del nivel de endeudamiento. Por lo antes descrito, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) implementó medidas de control del gasto público con el objetivo de disminuir el requerimiento financiero del sector público<sup>2</sup>. Las medidas implementadas además de la aplicación del Remanente de Operación del Banco de México disminuirán el endeudamiento en 2017 a sólo 1.4% del PIB, lo que reestableció la confianza de agencias calificadoras como S&P, HR Ratings y Fitch. Ante el cambio de patrón de la economía mexicana, las expectativas planteadas por la SHCP en 2016 sobre el crecimiento -que se ubicaba en el rango de 1.5 a 2.5%- ha cambiado y se ha tenido que revisar al alza pasando a un rango entre 2.0 a 2.5% (SHCP, 2017).

1 S&P cambia a negativa la perspectiva crediticia de México, <http://www.efinanciero.com.mx/economia/s-p-baja-perspectiva-crediticia-de-mexico.html>

2 Los ajustes al gasto incluyeron la reestructuración de Petróleos Mexicanos, así como el plan de mejora en el desempeño en corto plazo.

## EVOLUCIÓN DE LA DEUDA DEL SECTOR PÚBLICO

Desde la crisis de 2008/09 el endeudamiento público ha ido creciendo de manera acelerada, ya que el ejecutivo federal ha utilizado la potestad del artículo 17 de la LFPRH que le permite operar un presupuesto de egresos mayor al nivel de ingresos, siempre y cuando presente un plan para regresar en los próximos 5 años al equilibrio presupuestario. De acuerdo con el Centro de Investigación Económica y Presupuestaria (2017) la “Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación 2012, como compromiso gubernamental era de tener una deuda para el 2017 en un 34.6 % del PIB; seis años después, el compromiso del 2017 está 15.6 % del PIB por encima.” Lo que resulta más preocupante que el nivel de endeudamiento, es que el costo financiero de la deuda es mayor que el nivel de endeudamiento anual, en otras palabras, estaríamos contratando deuda para pagar deuda. De ahí que las agencias calificadoras hayan alertado sobre el deterioro de la solvencia del país y la necesidad de respuesta por parte de las autoridades federales.

El paquete económico presentado el día 8 de septiembre por la SHCP al H. Congreso de la Unión estima que el crecimiento del PIB para 2018 estará entre

un rango de 2.0 a 3.0%, y asume una inflación general consistente con el objetivo del banco central, un precio promedio de la mezcla mexicana de exportación de 46 dólares por barril, una plataforma de producción y exportación de crudo de 1,983 miles de barriles diarios (mbd) y 888 mbd respectivamente, un tipo de cambio de 18.1 pesos por dólar. Con dichos fundamentales económicos, la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2018 cumple con el Acuerdo de Certidumbre Tributario, en el que se estableció que hasta 2018 no se propondrían nuevos impuestos, no se aumentarían las tasas impositivas existentes, no se reducirían o eliminarían los beneficios fiscales existentes. Lo anterior ya había sido adelantado por el secretario José Antonio Meade Kuribreña el 3 de agosto con empresarios de COPARMEX.

“UNO DE LOS ELEMENTOS QUE NOS HA AYUDADO A TRANSITAR EN ESE MARCO DE INCERTIDUMBRE ES LA CERTEZA QUE DA NUESTRA POLÍTICA FISCAL, LA CERTEZA QUE DA NUESTRO MARCO NORMATIVO Y LO TRIBUTARIO Y PENSAMOS QUE CONVIENE PRESERVARLO, QUE CONVIENE CUIDARLO, ES ESA CERTEZA QUE NOS HA PERMITIDO SORTEAR CON ÉXITO LOS MUCHOS VAIVENES Y LA INCERTIDUMBRE”<sup>3</sup>

La Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación estima que se recaudarán más de 5.2 billones de pesos, equivalente a 20.7%

del PIB —cifra menor a la recaudada por países como Dinamarca (46.6%), Francia (45.5%) y Bélgica (44.8%) de acuerdo con el reporte de la OCDE de 2016-. Las fuentes de los ingresos provienen principalmente del Impuesto Sobre la Renta (33%), Impuesto al Valor Agregado (18.5%), Empresas Productivas del Estado (16.7%), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (9.0%), Fondo Mexicano del Petróleo (8.9%). Lo que podemos observar es que la economía mexicana se está despetrolizando y que la recaudación tributaria posiblemente llegó al techo que la reforma hacendaria pudo ofrecer. Por otra parte, la misma Iniciativa prevé un endeudamiento por 501.3 mil millones de pesos, lo que equivale 2.2% del PIB; con dicho déficit por primera vez en la administración 2013-2018 se logrará reducir el Saldo Histórico del Requerimiento Financiero del Sector Público, que pasará de un cierre estimado en 2017 del 48.0% a 47.3% del PIB al cierre de 2018.

Respecto al Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación (PPEF), el ejecutivo federal envió una propuesta por 5.2 billones de pesos —incluyendo la deuda de 2018-, la cual fue denominada como un “paquete responsable y con sensibilidad social”, el cual está compuesto por un gasto programable —aquel que ejecutan los órganos autónomos y secretarías- equivalente 74% del total y un gasto

<sup>3</sup> Hacienda descarta nuevos impuestos; apuesta por certidumbre fiscal en 2018, <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2017/08/03/1179413>

no programable equivalente al 26% que será destinado a las transferencias a Estados y Municipios, servicio de la deuda, pago de Adeudos Fiscales de Ejercicios Anteriores (ADEFAS) y a saneamiento del sector financiero.

La estructura del gasto programable se concentra en dos funciones principales: 1) desarrollo social con el 45% y 2) desarrollo económico con el 22%. El gasto en desarrollo social incluye las transferencias que se hacen vía Prospera, seguro popular, educación, vivienda, pensiones y salud; mientras que en el gasto en desarrollo económico se incluye las acciones realizadas en transporte, energía, agricultura, silvicultura, pesca y caza; y, ciencias y tecnología. Comparando el paquete económico 2018 con el de 2013 se ve una caída en el gasto en desarrollo económico pasando de 27.7% del gasto programable al 22%, además que se destina más dinero al gasto no programable –incluyendo la opaca ejecución de las transferencias por parte de Estados y Municipios– que al desarrollo económico impulsado por el Ejecutivo Federal. El paquete económico demuestra debilidades estructurales, ya que el gasto erogado en pensiones ha crecido de 2.9 a 3.5% del PIB, reduciendo aún más el espacio fiscal para ejercer política pública (CIEP, 2018), lo que también ha afectado la cantidad de dinero que se

puede asignar a la función desarrollo social.

En una revisión global del PPEF se pretende destinar a servicios personales (nómina) 16.1%, en gastos de operación 10.4%, subsidios y transferencias 25.4%, inversión (adquisiciones de capital y obra pública) 6.5%, Inversión financiera 0.4%, participaciones a Estados y Municipios 28.2% y al servicio de la deuda 13.1%. La estructura antes señalada no ha variado sustancialmente en el periodo 2013-2018, a pesar del Presupuesto Base Cero que terminó en una reingeniería del gasto, pero sin que tuviera un impacto a niveles agregados. Lo único que se puede destacar es que creció el monto que se transfiere a las entidades federativas y al servi-

cio de la deuda en detrimento a la inversión pública.

Referente a quién ejecutará el gasto vemos que existen ganadores y perdedores con respecto al presupuesto aprobado el año pasado. En el caso de los responsables del gasto con incrementos sustanciales tenemos al Instituto Nacional Electoral que acumula un incremento de 10 mil millones de pesos –equivalente a un incremento del 50% de su presupuesto en términos reales–; el Tribunal Federal de Justicia Administrativa con un incremento del 11.3%; la Comisión Nacional de Derechos Humanos con un 12.2% y la Comisión Federal de Competencia con un 10%. En cuanto a las Secretarías vemos un incremento para la SEDENA del 11%, la SEMAR



con un 13%, así como un incremento del 12% en la Comisión Federal de Electricidad.

Los grandes perdedores vemos que son la SAGARPA con una disminución del 13%, SCT con un 13%, SECTUR con el 10% y los órganos reguladores del sector hidrocarburos (CRE y CNH) con más del 20%. En el caso del gasto no programable vemos un decremento en el Ramo 23 de aproximadamente 22%. Es muy probable que la Cámara de Diputados haga algunas reasignaciones del gasto para resarcir el presupuesto a las dependencias antes señaladas, y mencionó que son reasignaciones, ya que ninguna de las Cámaras correrá con el costo político de incrementar la deuda o bien de incrementar los impuestos en un año electoral.

En conclusión, lo que podemos esperar del paquete económico 2018 es un paquete de ajustes sobre algunos excesos en el gasto, pero sin solucionar los temas estructurales del país que son: mayor recaudación y un gasto más eficiente y transparente. Es preocupante que el índice de Gini -que mide la desigualdad- antes y después del cobro de impuestos y de las transferencias, no tenga un impacto significativo en la distribución de la riqueza, que quiero decir, que las contribuciones vía impuestos no impactan a los más ricos y que el gasto es acaparado por los más ricos y no por los más necesitados. Adicionalmente, el incremento en las transferencias ha vuelto perezoso a los Estados y Muni-

cipios en la labor de recaudar sus impuestos locales, el cual fue suplido por endeudamiento que ahora está siendo pagado a través del incremento de transferencias.

## FUENTES

- Centro de Investigaciones Económicas y Presupuestarias, 2017, Implicaciones del Paquete Económico 2017, <http://paqueteeconomico2017.ciep.mx/pdf/Implicaciones-del-Paquete-Economico-2017-CIEP.pdf>
- Centro de Investigaciones Económicas y Presupuestarias, 2018, Implicaciones del Paquete Económico 2018, <http://paqueteeconomico.ciep.mx>
- Granger C.W.J., 1969, Investigating Causal Relations by Econometric Models and Cross Spectral Methods, *Econometrica*, Vol. 37, Núm 37.
- OECD, 2016, Tax Policy Reforms in the OECD 2016, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264260399-en>
- S&P cambia a negativa la perspectiva crediticia de México, 2016, <http://www.elfinanciero.com.mx/economia/s-p-baja-perspectiva-crediticia-de-mexico.html>
- Mejora Fitch Ratings perspectiva de calificación de México, 2017, <http://www.eluniverso.com.mx/articulo/cartera>

a / e c o n o -  
mia/2017/08/3/mejora-fitch-ratin  
gs-perspectiva-de-calificacion-d  
e-mexico • Moody's confirma  
calificación de México, 2017,  
<http://eleconomista.com.mx/finanzas-publicas/2017/04/27/moody-s-confirma-calificacion-mexico>

- SHCP, 2017, Informes sobre la Situación Económica, las Finanzas Públicas y la Deuda Pública, Segundo Trimestre.
- Hacienda descarta nuevos impuestos; apuesta por certidumbre fiscal en 2018, <http://www.excelsior.com.mx/nacional/2017/08/03/1179413>
- SHCP, 2017, Criterios Generales de Política Económica 2018.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.



Especialistas en Propiedad Intelectual  
Propiedad Industrial & Derechos de Autor



**ASESORÍA**

**JURÍDICA, FINANCIERA Y COMERCIAL**

Marcas / Patentes / Modelos de Utilidad  
Diseños Industriales / Nombres Comerciales  
Derechos de Autor / Derechos Conexos  
Transmisión de Derechos / Licencias de Uso  
Franquicias / Reservas de Derechos  
Procedimientos en materia de Derechos de Autor y  
Propiedad Industrial  
Juicios de Nulidad / Delitos en Materia de Piratería  
Medidas en frontera y transbordo / Amparos

**DOXA**  
**CORPORATIVO JURÍDICO**



[www.corporativojuridicodoxa.com](http://www.corporativojuridicodoxa.com)

Vermont # 34, desp.2, Col. Nápoles, C.P. 03810

Rumania # 322 bis, Col. Portales, C.P. 03300

Benito Juárez, Ciudad de México; Tel.: 68 23 44 43



Empresa constituida para facilitar y cuidar los intereses de nuestros clientes, en estricto apego a las leyes relacionadas con el comercio exterior y en cumplimiento a las regulaciones y restricciones no arancelarias teniendo como fin satisfacer a nuestros clientes.

Contando con nuestras diferentes oficinas en el Interior de la República y en Estados Unidos.

**AICM:** Norte 180 #562, int. 1, Col. Pensador Mexicano, Del. Venustiano Carranza, C.P. 15510, CDMX  
Tel. (55) 53-41-40-41

**TOLUCA:** Hacienda San Mateo, Mz 13, lote 58B, Col. Hacienda del Valle, Toluca, Estado de México, C.P. 50214,  
Tel. (55) 68-40-03-97

**QUERÉTARO:** Yuca #211, Col. Arboledas, Querétaro, Querétaro, C.P. 76140  
Tel. (442) 215-77-43

**MANZANILLO:** Avenida Paseo de las Gaviotas #773 altos, Col. Valle de las Garzas, barrio 5, Manzanillo, Colima.  
Tel. (314) 138-34-24

**GUADALAJARA:** Asunción #3098, Col. Chapalita C.P. 44500, Guadalajara, Jalisco.  
Tel. (55) 4322-72-41

**LÁZARO CÁRDENAS:** Andador Tlaxcala #49, Col. Primer Sector de Fidelac, Lázaro Cárdenas, Michoacán, C.P. 60952  
Tel. (753) 53-247-72

**CIUDAD JUÁREZ:** Río de la Plata #3963, Fraccionamiento Córdova Américas, Ciudad Juárez, Chihuahua, C.P. 32310  
Tel. (656) 639-79-30

**NUEVO LAREDO:** Chihuahua #730 local 5, Col. Ribera del Bravo, Nuevo Laredo, Tamaulipas, C.P. 88240  
Tel. (867) 715-4046

**BODEGA USA**  
**LAREDO:** 1906 Aduanales Lane, Laredo, Texas, 78041.  
**EL PASO:** 9500 Plaza Cir, El Paso, Texas, 79927

[www.dacis.com.mx](http://www.dacis.com.mx)

**MATRIZ:** Begonias #18, Col. Clavería, Del. Azcapotzalco Ciudad de México C.P 02080

Tel. (55) 66506454 / (55) 53414041

FACEBOOK: DACIS agencia aduanal