

Consultoría Fiscal

2012-1

**LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN  
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN  
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2012  
DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES**

Durante el último trimestre del año 2011 y los primeros días del año en curso se dieron a conocer diversas modificaciones a múltiples ordenamientos, además de publicarse la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2012, reformas al Código Fiscal de la Federación, y a las leyes Federal de Derechos y de Coordinación Fiscal, la Resolución Miscelánea Fiscal para 2012 (en adelante Resolución Miscelánea), modificaciones a la Resolución Miscelánea de Comercio Exterior, así como diversos tratados internacionales, criterios normativos y no vinculativos.

Como los lectores podrán observar, en este Tópico Fiscal hacemos un resumen de toda esta gama de modificaciones, resumiendo los temas que consideramos de mayor interés para nuestros clientes y amigos.

Dentro de los temas que destacan está el tema de los comprobantes fiscales, que tratamos en un apartado especial, en el que buscamos facilitar la comprensión de esta reforma, por demás compleja, pues concentramos temas que se contienen en el Código Fiscal y en la Resolución Miscelánea.

Lamentamos que esta reforma venga a dificultar aún más el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, pues como podrá constatar el lector, la cantidad de requisitos formales que se incluyen en materia de comprobantes, en algunos casos no es acorde con la realidad de los negocios.

Como mencionamos a lo largo de estos Tópicos Fiscales, hay múltiples disposiciones que requieren de aclaraciones para su adecuada aplicación, lo cual esperamos sea subsanado por las autoridades fiscales a través de reglas misceláneas, o bien, mediante futuras modificaciones a las leyes fiscales.

Se puede apreciar que las reformas recién aprobadas, nuevamente presentan mayor concesión de facultades a las autoridades.

Los comentarios incluidos en estos Tópicos Fiscales pueden no ser compartidos por las autoridades administrativas o judiciales, por lo que no deberán considerarse como una asesoría profesional, siendo necesario analizar cada caso en particular.

Como en años anteriores, recordamos a nuestros lectores que las reformas que se comentan y sus disposiciones transitorias que las complementan, dejan sin efectos a todas aquellas disposiciones administrativas, resoluciones, autorizaciones o permisos, tanto de carácter general como particular, que se opongan a las disposiciones de las leyes reformadas. Recomendamos una cuidadosa revisión de las autorizaciones particulares con que cuentan las empresas para cerciorarse de su vigencia.

Asimismo, se derogan las disposiciones que contenían exenciones totales o parciales, o consideraban a personas como no sujetos de contribuciones, otorgaban tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones, distintos de los establecidos en el Código Fiscal, decretos presidenciales, tratados internacionales y leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas, salvo que por disposición transitoria se señale lo contrario.

Por lo anterior, recomendamos analizar las disposiciones particulares o generales que les sean favorables, a fin de corroborar su vigencia.

En las páginas siguientes presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos de las leyes que fueron reformadas, agrupados bajo el siguiente

**ÍNDICE**

COMPROBANTES FISCALES ..... 5

    Antecedentes ..... 5

    Régimen para 2012..... 5

    Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI’s) ..... 6

        Comisionistas ..... 8

    Comprobantes Fiscales Impresos ..... 9

        Comprobantes impresos antes del 1º de enero de 2011..... 9

        Comprobantes impresos con Código de Barras Bidimensional (CBB) ..... 9

        Defraudación fiscal..... 9

        Residentes en el extranjero ..... 9

    Estados de Cuenta ..... 10

        Instituciones de seguros y fianzas ..... 10

        Instituciones de crédito..... 11

        Estados de cuenta como comprobantes fiscales digitales..... 11

        Facilidades administrativas - Comprobantes fiscales digitales (CFD’s) ..... 11

    Comprobantes fiscales simplificados ..... 12

    Transporte de Mercancías ..... 12

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN..... 12

    Intereses Bursátiles y Bancarios..... 13

    Intereses Pagados a Residentes en el Extranjero ..... 13

    Crédito del Impuesto Empresarial a Tasa Única ..... 13

    Recargos ..... 14

    Reducción de Multas..... 14

    Estímulos Fiscales ..... 14

    Instituciones de Beneficencia..... 14

    Maquiladoras con Programa de Albergue ..... 15

—

|  |    |
|--|----|
| Fondos de Pensiones y Jubilaciones del Extranjero.....   | 15 |
| Operaciones Financieras Derivadas de Deuda.....  | 16 |
| Condonación de Adeudos al IMSS.....  | 16 |
| CÓDIGO FISCAL .....  | 16 |
| Enajenación a Plazos .....   | 16 |
| Cálculo del INPC .....   | 16 |
| Vigencia de Firmas Electrónicas Avanzadas.....   | 16 |
| Pago de Productos y Aprovechamientos .....   | 17 |
| Tasas de Recargos por Mora .....   | 17 |
| Devoluciones sólo mediante Depósito de Cuenta .....  | 17 |
| Contabilidad para Efectos Fiscales .....   | 17 |
| Visitas Domiciliarias .....  | 17 |
| Conclusión Anticipada de Visitas .....   | 18 |
| Sanciones a Contadores Públicos Registrados.....   | 18 |
| Actualización de Multas y Cantidades Establecidas en la Ley Aduanera.....  | 18 |
| Prescripción de la Acción Penal por Delitos Fiscales .....   | 18 |
| Delito por No Presentar Declaraciones Definitivas Mensuales.....   | 19 |
| DECRETOS EN MATERIA INTERNACIONAL .....  | 19 |
| Convenio Multilateral de Asistencia Fiscal .....   | 19 |
| Tratados para Evitar la Doble Imposición.....  | 20 |
| Acuerdos Amplios de Intercambio de Información.....  | 21 |
| MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA 2011 .....  | 22 |
| No Realización de Actividades Empresariales por la Celebración de un Convenio .....  | 22 |
| No Realización de Actividades Empresariales.....   | 23 |
| a través de un Fideicomiso.....  | 23 |
| Transmisión de la Autorización de Consolidación.....   | 24 |
| Determinación del ISR para Residentes en México Integrantes .....  | 25 |
| de Figuras Jurídicas Extranjeras Transparentes .....   | 25 |
| Declaración Informativa de REFIPRES .....  | 25 |
| Prestación de Servicios Independientes .....   | 25 |
| a Sociedades Promovidas.....   | 25 |
| Información Alternativa al Dictamen Fiscal .....   | 26 |
| RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012 .....  | 26 |
| Modificaciones a las Reglas Aplicables a los Fideicomisos Accionarios y de Deuda .....   | 26 |
| Vigencia Autorización Donatarias.....  | 27 |
| Información Transparencia Donatarias .....   | 27 |
| Información IDE No Recaudado.....  | 28 |
| Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero ..... | 28 |
| Tenencia .....   | 29 |
| CRITERIOS NORMATIVOS .....   | 29 |
| Primer Semestre.....   | 30 |
| Acumulación de dividendos fictos por accionistas personas físicas .....  | 30 |
| Momento de acumulación de los dividendos fictos por accionistas personas físicas.....  | 30 |
| Deducción de gastos de ayuda alimentaria para los trabajadores .....   | 31 |
| Segundo Semestre.....  | 31 |
| Publicaciones electrónicas .....   | 31 |
| Bienes en alquiler o arrendamiento a terceros .....  | 32 |

- Comprobantes ..... 32
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos ..... 32
- CRITERIOS NO VINCULATIVOS ..... 32
- Ganancias en Enajenación Acciones No Inmobiliarias ..... 32
- Ingresos en Alimentos ..... 33
- Deducibilidad de Regalías entre Partes Relacionadas ..... 33
- PRINCIPALES RESOLUCIONES FAVORABLES A LOS CONTRIBUYENTES ..... 34
- Margen de Intermediación Financiera..... 34
- Alimentos a Tasa 0% del IVA..... 34
- Fusión y Escisión de Sociedades..... 34
- Requisitos en caso de reestructura ..... 35
- LEY DE COORDINACION FISCAL ..... 35
- LEY FEDERAL DE DERECHOS ..... 35
- Nuevo Procedimiento de Verificación..... 36
- Derechos Relacionados con la Prestación de Servicios Migratorios ..... 37
- Sistema Financiero..... 37
- OTRAS DISPOSICIONES DE INTERÉS ..... 37
- Operaciones Virtuales IMMEX ..... 37
- Disposiciones Fiscales en Estados Unidos de América ..... 38
- Intercambio de información sobre cuentas de depósito mantenidas con bancos americanos.. 38
- Obligación de presentar declaración informativa sobre cuentas bancarias extranjeras ..... 39

\* \* \* \* \*

—

## COMPROBANTES FISCALES

### Antecedentes

Como lo mencionamos en nuestros Tópicos Fiscales 2009-3, las reformas efectuadas al Código Fiscal que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 2011 en materia de comprobantes fiscales, establecieron la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales por Internet para documentar las operaciones para efectos fiscales.

En dicha reforma se contempló la posibilidad de emitir comprobantes fiscales de forma impresa para operaciones cuyo monto no excediera de \$2,000; comprobantes fiscales simplificados para el caso de contribuyentes que realicen operaciones con el público en general; y de utilizar como comprobantes fiscales estados de cuenta emitidos por entidades financieras o personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, débito, servicios o monederos electrónicos.

Mediante un régimen de transición se permitió continuar utilizando comprobantes que se hubieran impreso antes del 1° de enero de 2011 en establecimientos autorizados por el SAT, hasta que se agotara su vigencia (dos años máximo), situación que consideramos no se ve modificada para el ejercicio de 2012.

En línea con la citada reforma, la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea para 2010 y sus Anexos 1-A y 20 re-agrupó y modificó las reglas de carácter general en relación con la emisión de comprobantes fiscales, incorporando nuevas reglas para la emisión y certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet. Adicionalmente, se permitió a los contribuyentes que hubieran expedido comprobantes fiscales digitales en el ejercicio fiscal de 2010, continuar generando y emitiendo los mismos por medios propios.

Los contribuyentes que hubieran obtenido ingresos acumulables iguales o inferiores a \$4,000,000, tenían la opción de emitir comprobantes fiscales de forma impresa sin importar el monto que ampararan éstos, siempre que hubieran reunido los requisitos aplicables.

### Régimen para 2012

Según se señala en la Exposición de Motivos presentada por el Ejecutivo Federal, con la aparente finalidad de simplificar los requisitos aplicables a los comprobantes fiscales, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial el 12 de diciembre de 2011 y con la publicación de la Resolución Miscelánea para 2012, se reestructuraron las disposiciones fiscales y reglas que regulan su generación y expedición. Por virtud de estos cambios, en el ejercicio de 2012 los contribuyentes podrán documentar sus operaciones para efectos fiscales a través de los siguientes comprobantes:

1. Comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI's)
2. Comprobantes fiscales impresos
3. Estados de cuenta autorizados
4. Facilidades administrativas, que al día de hoy comprenden a los comprobantes fiscales digitales (CFD's)
5. Comprobantes fiscales simplificados
6. Transporte de mercancías
7. Casos particulares

Mediante Disposiciones Transitorias de la Resolución Miscelánea para 2012 se establece la posibilidad de continuar emitiendo los comprobantes fiscales antes listados hasta el 30 de junio de 2012, excepto estados de cuenta, con base en las reglas vigentes al 31 de diciembre de 2011.

Asimismo, destaca la eliminación de lo que debe de entenderse por “*pago*” para efectos de comprobantes fiscales en el Código Fiscal, por lo que a partir de 2012 deberá de atenderse a lo que se establece en el derecho federal común. Es importante tomar en cuenta que las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única contienen sus propias definiciones de dicho concepto.

Cabe señalar que las Disposiciones Transitorias del Código Fiscal para 2012 establecen que las referencias que se hagan en la Ley del Impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Ley Federal sobre Automóviles Nuevos, a los términos comprobante, comprobantes, comprobante de pago, documentación, documentación comprobatoria que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales, recibos o recibos por honorarios, etc., se entenderán hechas al comprobante fiscal regulado en dicho Código.

Adicionalmente, a través de estas disposiciones transitorias se aclara que las referencias en los ordenamientos antes mencionados a comprobantes emitidos por contribuyentes que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes (notas de venta), así como a comprobantes que estos contribuyentes soliciten por las compras de bienes que efectúen, se entenderán hechas a los comprobantes simplificados a que se refiere el Código Fiscal para el ejercicio de 2012.

Desde nuestro punto de vista, resultan criticables las diversas reformas que se han efectuado en los últimos años a las disposiciones que regulan la expedición y emisión de comprobantes fiscales, ya que en lugar de simplificar los requisitos aplicables se han incorporado nuevos, que aunados a los existentes dificultan la documentación de las operaciones para efectos fiscales, lo que seguramente afectará de manera negativa a los contribuyentes en materia de deducciones o acreditamientos, por el incumplimiento de requisitos formales excesivos.

También resulta cuestionable la aprobación de estas modificaciones si se toma en cuenta que la capacidad tecnológica, de logística y financiera del país y del propio SAT, no se encuentra suficientemente desarrollada para hacer frente a reformas de este tipo, las cuales implican costos excesivos para los contribuyentes y no atienden a la realidad de los negocios en el país, además de que en última instancia, desincentivan el cumplimiento de las obligaciones tributarias y la mayor formalización de la actividad económica.

A continuación se comentarán las modificaciones en vigor a partir del 1º de enero de 2012 que consideramos más importantes en materia de comprobantes.

### **Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI's)**

Los contribuyentes deberán entregar o enviar a sus clientes los CFDI's en un plazo de tres días siguientes a aquél en que se realice la operación, manteniéndose la posibilidad de proporcionarles una impresión de dichos comprobantes. En concordancia con esta modificación, se prevén las sanciones administrativas correspondientes.

—

En la Exposición de Motivos no se prevé alguna justificación respecto a esta medida, ni tampoco en la reforma se define lo que debe entenderse por “operación”, que dará lugar al inicio del cómputo de dicho plazo.

Consideramos que esta disposición, al carecer de una definición del término “operación”, genera confusión y podría dar lugar a distorsiones para efectos de la deducción o acreditamiento de las cantidades consignadas en los comprobantes, además de que atenta en contra de la realidad de los negocios en el país.

Un ejemplo de lo anterior es el caso de las personas morales que realicen pagos a personas físicas o a sociedades o asociaciones civiles, en virtud de que el ejercicio en el que se realice el pago por la contraprestación correspondiente pudiera no coincidir con el ejercicio en el que se presten los servicios o en el que se expida el comprobante respectivo conforme a los cambios señalados en los párrafos anteriores, lo que daría lugar a problemas prácticos para poder deducir o acreditar fiscalmente la erogación de que se trate.

Otro caso similar se presentará en la industria de la construcción, en la cual el comprobante correspondiente se emite una vez que las estimaciones por obra ejecutada son autorizadas o aprobadas a fin de que se proceda a su cobro, y no en el momento en que se efectúa la prestación de servicios correspondiente, situación que evidencia el desfase que puede existir para la entrega del comprobante conforme a esta reforma, por la falta de definición del momento en que se realizó la operación.

Sería recomendable que las autoridades, a través de reglas de carácter general, aclaren el alcance de esta disposición, en beneficio de la seguridad jurídica de los contribuyentes.

Por otra parte, se elimina el requisito relativo a que el comprobante contenga el nombre, denominación o razón social y domicilio fiscal del contribuyente que lo expida, y se establece la obligación de incorporar en el mismo su régimen fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

Se incorpora en una regla miscelánea el procedimiento para que los contribuyentes obtengan a través del portal de Internet del SAT ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) su régimen fiscal, para el cumplimiento de la citada obligación.

Además, los comprobantes deberán contener la unidad de medida de los bienes o mercancías que amparen.

A este respecto, se hacen especificaciones para que los contribuyentes que a continuación se detallan cumplan con el requisito antes mencionado:

- i) Personas físicas que cumplan con sus obligaciones fiscales por conducto de un coordinado;
- ii) Los que expidan comprobantes que amparan donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta;
- iii) Los que expidan comprobantes por la obtención de ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles;
- iv) Ciertos contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios; y

v) Fabricantes, ensambladores o distribuidores autorizados de automóviles nuevos y de aquéllos que importen automóviles para permanecer en forma definitiva en la franja fronteriza norte del país y ciertos Estados.

Asimismo, se especifican requisitos adicionales al valor unitario, para el caso de aquellos contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, presten el servicio de transporte escolar, o realicen operaciones que den lugar a la emisión de documentos pendientes de cobro.

Se precisa que para los casos en que los bienes o mercancías no puedan ser identificados individualmente, se deberá hacer el señalamiento expreso de tal circunstancia.

De forma acertada, se elimina la obligación de manifestar la aduana a través de la cual se llevó a cabo la importación de mercancías de procedencia extranjera en los comprobantes fiscales cuando amparen ventas de primera mano de dichos productos. Sin embargo, subsiste el requisito de señalar el número y fecha del documento aduanero que ampare su legal importación.

De conformidad con las reformas aprobadas, destaca la obligación de señalar la forma en que se realizó el pago del importe amparado en el comprobante fiscal, ya sea en efectivo, transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo o tarjetas de débito, de crédito, de servicios o las denominadas monederos electrónicos que autoricen las autoridades fiscales, debiendo indicarse al menos los cuatro últimos dígitos del número de cuenta o tarjeta correspondiente.

Consideramos que este nuevo requisito atenta contra la dinámica de algunos negocios, en virtud de que en ciertas transacciones no es posible cumplir con el mismo en el momento en el que se tiene la obligación de expedir el comprobante, lo cual resulta evidente pues las propias reglas permiten que cuando no sea posible identificar la forma en que se realice el pago al momento de la expedición del comprobante, se incorpore al comprobante fiscal la expresión "No identificado".

Se elimina la posibilidad de almacenar y conservar los comprobantes fiscales conforme a lo dispuesto por la Secretaría de Economía en la Norma Oficial Mexicana respectiva.

Reiteramos que el régimen de transición permite continuar emitiendo CFDI's hasta el 30 de junio de 2012, de conformidad con las reglas vigentes al 31 de diciembre de 2011.

### **Comisionistas**

Se incorpora en regla miscelánea la posibilidad de que los contribuyentes que actúen como comisionistas puedan expedir este tipo de comprobantes a nombre y por cuenta de los comitentes con los que tengan celebrado el contrato correspondiente, respecto de las operaciones que realicen en su calidad de comisionistas y hasta por el monto que reciban los comitentes con motivo de la comisión, sujeto al señalamiento del complemento que al efecto publique el SAT, mismo que aún no está definido.

Resultan criticables los requisitos adicionales que deben cumplirse para estar en posibilidad de emitir este tipo de comprobantes, como es el caso de consignar en el comprobante el monto de la operación que corresponda al comitente, así como el monto total de la comisión pagada al comisionista, en virtud de que no atienden a la realidad de este tipo de operaciones.

—



Cabe señalar que esta regla sólo se limita a la expedición de CFDI's, y no así respecto de los demás comprobantes.

## **Comprobantes Fiscales Impresos**

### **Comprobantes impresos antes del 1° de enero de 2011**

En relación con los comprobantes impresos en establecimientos autorizados por el SAT antes del 1° de enero de 2011 que podrán ser utilizados hasta que se agote su vigencia, se incorpora una regla administrativa que permite a las personas morales que cambien de denominación, razón social o régimen de capital y a las personas físicas que corrijan o cambien su nombre, a seguir utilizando estos comprobantes hasta que se agoten o caduquen, a pesar de estos cambios.

### **Comprobantes impresos con Código de Barras Bidimensional (CBB)**

Tratándose de operaciones cuyo importe no exceda de \$2,000, se elimina del Código Fiscal la posibilidad de emitir comprobantes fiscales en forma impresa que cumplan con los requisitos de contener un folio asignado por el SAT y un Código de Barras Bidimensional (CBB) como dispositivo de seguridad.

Reiteramos que el régimen de transición permite continuar utilizando estos comprobantes hasta el 30 de junio de 2012, de conformidad con las reglas vigentes al 31 de diciembre de 2011.

Se incorpora en el Código Fiscal la opción para emitir comprobantes fiscales en forma impresa por medios propios o a través de terceros, tratándose de contribuyentes cuyos ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, no excedan de la cantidad que al efecto determine el SAT mediante reglas de carácter general.

Para tal efecto, como se preveía en las reglas misceláneas vigentes hasta el 31 de diciembre de 2011, se mantiene la opción de emitir este tipo de comprobantes cuando los ingresos acumulables, declarados en el ejercicio inmediato anterior, sean iguales o inferiores a \$4,000,000.

### **Defraudación fiscal**

Se establece como supuesto para que se actualice el delito de defraudación fiscal, a los contribuyentes que den efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa que no reúnan los requisitos del Código Fiscal relativas a comprobantes impresos con CBB.

### **Residentes en el extranjero**

Se modifica la regla que contemplaba los requisitos que debían reunir ciertos comprobantes fiscales emitidos por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, a fin de que los contribuyentes pudieran darles efectos fiscales.

Específicamente, se amplían las operaciones por las cuales podrán utilizarse este tipo de comprobantes (por ejemplo, enajenaciones de bienes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes) y, entre otros cambios, se adicionan requisitos formales que deberán contener estos comprobantes, como son: i) la inclusión de la clave del RFC de la persona a favor de quien se

expida el comprobante; ii) el número de identificación fiscal o su equivalente de quien lo expide; iii) la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías; iv) el valor unitario consignado en número o letra; v) el número de cuenta predial del bien inmueble de que se trate o los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable; así como vi) la forma de pago (exhibición o parcialidades) y los últimos cuatro dígitos de la cuenta o tarjeta con la cual se realizó el pago.

Resulta criticable que las autoridades fiscales mexicanas, de manera extraterritorial, pretendan obligar a un extranjero sin establecimiento permanente en el país, al cumplimiento de requisitos formales que resultan excesivos para comprobar la operación correspondiente, lo cual en muchos casos podría limitar la deducción o acreditamiento por erogaciones legítimas.

### **Estados de Cuenta**

Se modifica la disposición del Código Fiscal que contiene la regulación aplicable a este tipo de comprobantes, impresos o electrónicos, emitidos por las entidades financieras, las sociedades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural o las personas que emitan tarjetas de crédito, débito, servicios o las denominadas monederos electrónicos autorizadas por el SAT, a fin de que sean una opción de comprobación fiscal para los contribuyentes que los utilicen.

Asimismo, se precisa como requisito de los estados de cuenta el contener la siguiente información: i) los impuestos que se trasladan por tasa aplicable; ii) la clave de inscripción en el RFC de quien enajene los bienes, otorgue el uso o goce o preste el servicio, así como de la contraparte, y iii) que se registren en su contabilidad las operaciones amparadas en el estado de cuenta.

En el Código Fiscal se prevé la posibilidad de que los contribuyentes que reciban dichos estados de cuenta los utilicen como medios de comprobación para efectos de deducciones y acreditamientos, aun cuando no cuenten con los impuestos que se trasladan, desglosados por tasa aplicable, siempre que se trate de actividades gravadas y por los montos máximos que autorice el SAT.

Mediante reglas de carácter general se establece que el monto máximo autorizado que podrá amparar este tipo de comprobantes, para efectos de actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, será de \$50,000, sin incluir el importe de dicho impuesto.

### **Instituciones de seguros y fianzas**

Los estados de cuenta trimestrales que emitan las instituciones de seguros y fianzas ahora podrán ser considerados como comprobantes fiscales, tratándose de operaciones efectuadas entre partes relacionadas.

Adicionalmente, ahora no se deberá adjuntar el comprobante de transferencia del pago o depósito a su favor o el pago neto resultante de las operaciones que se muestran en los estados de cuenta.

En el caso de instituciones de seguros, se elimina la regla que permitía conservar por cada comprobante de primas no cobradas un documento conocido como "Endoso D", que reunía los requisitos establecidos para los comprobantes en las disposiciones fiscales, siempre que incluyera la fecha de cancelación del comprobante y el número de la póliza que correspondiera.

—

## **Instituciones de crédito**

Se elimina la regla que permitía no señalar en los comprobantes de las operaciones denominadas "de ventanilla", el domicilio del local o establecimiento en el que se hubieran expedido y la impresión del número de folio.

## **Estados de cuenta como comprobantes fiscales digitales**

Se prevé la posibilidad de que las instituciones de crédito, casas de bolsa, sociedades operadoras de sociedades de inversión, distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, administradoras de fondos para el retiro, sociedades financieras populares autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular y empresas comerciales no bancarias emisoras de las tarjetas de servicios, puedan emitir simultáneamente CFDI's y CFD's.

Se aclara que los estados de cuenta expedidos por las citadas entidades que cumplan con requisitos para ser considerados como CFD's, podrán servir como comprobantes fiscales de deducción para dichas instituciones.

## **Facilidades administrativas - Comprobantes fiscales digitales (CFD's)**

Se mantiene la regla que permite emitir CFD's por medios propios, sin necesidad de remitirlos a un proveedor de certificación, para aquellos contribuyentes que durante el ejercicio fiscal de 2010 hubieran optado por este esquema y efectivamente hubieran emitido este tipo de comprobantes.

En términos generales, se realizan ajustes a las reglas que establecen que los requisitos previstos en el Código Fiscal para la emisión de CFDI's resultarán también aplicables a los CFD's. A fin de cumplir los nuevos requisitos referentes a la unidad de medida, al régimen fiscal en materia de impuesto sobre la renta, identificación del vehículo, clave vehicular y la identificación de la forma de pago, se establece que las reglas que facilitan su cumplimiento para el caso de CFDI's también resultarán aplicables a los CFD's.

Al igual que en los CFDI's, se elimina la posibilidad de almacenar y conservar los CFD's con base en lo dispuesto por la Norma Oficial Mexicana respectiva.

Destacamos que en las reglas publicadas en la Resolución Miscelánea para 2012, no se contempla de manera expresa la posibilidad de incluir en los CFD's las claves del RFC genérico para operaciones efectuadas con el público en general o con residentes en el extranjero que no se encuentren inscritos en el RFC, a diferencia del caso de los CFDI's; sin embargo, de una interpretación armónica de las disposiciones contenidas en el Código Fiscal, así como en la Resolución Miscelánea, se puede interpretar que sí existe la posibilidad de utilizar dichos RFC genéricos para la expedición de CFD's como comprobantes fiscales simplificados.

Reiteramos que el régimen de transición permite continuar emitiendo CFD's hasta el 30 de junio de 2012, de conformidad con las reglas vigentes al 31 de diciembre de 2011.

—

## **Comprobantes fiscales simplificados**

Se adiciona en el Código Fiscal la obligación de incluir en los CFDI's que los contribuyentes expidan, la clave genérica que para tales efectos proporcione el SAT mediante reglas de carácter general, cuando no se cuente con la clave del RFC de la persona a favor de quien se expida el citado comprobante, caso en el cual dicho comprobante será considerado como comprobante fiscal simplificado, sin que se puedan acreditar o deducir para efectos fiscales las cantidades consignadas en los mismos.

Se mantiene la posibilidad de expedir comprobantes fiscales simplificados utilizando máquinas registradoras de comprobación fiscal o equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal, así como la posibilidad de expedir comprobantes fiscales impresos por medios propios, por medios electrónicos o a través de terceros, para lo cual se deberán cumplir los requisitos que para tales efectos se establecen en el Código Fiscal, así como en las reglas misceláneas correspondientes.

Se adiciona una regla que libera a los contribuyentes que emitan este tipo de comprobantes de la obligación de incorporar el régimen fiscal en el que tributen de conformidad con las reformas efectuadas al Código Fiscal.

A través de las reformas efectuadas al Código Fiscal se libera a los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general de la obligación de expedir comprobantes fiscales simplificados cuando las operaciones se realicen con transferencias electrónicas, mediante teléfonos móviles, o con tarjetas de crédito, débito o servicios.

En el Código Fiscal se prevé la posibilidad de establecer mediante reglas de carácter general facilidades para la emisión de comprobantes fiscales simplificados, o bien, de liberar a los contribuyentes de la emisión de éstos, cuando se trate de operaciones menores a la contraprestación que se determine en las citadas reglas.

Al respecto, se modifica la regla miscelánea que prevé la excepción de expedir comprobantes fiscales simplificados, estableciendo que los contribuyentes no estarán obligados a expedirlos por operaciones cuyo importe sea inferior a \$100. Consideramos que la redacción de esta regla es poco afortunada, pues no queda claro si existe o no la obligación de emitir algún tipo de comprobante por dichas operaciones.

## **Transporte de Mercancías**

Se elimina la posibilidad de que las mercancías de procedencia extranjera que se transporten dentro del territorio nacional, deben acompañarse por las notas de remisión, de envío, de embarque o de despacho como antes se permitía, en adición a la carta de porte.

## **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN**

En los párrafos siguientes comentaremos aquellos aspectos de la ley que consideramos resultan relevantes y novedosos, aunque recomendamos su revisión detallada para identificar temas específicos que puedan ser de su interés o de aplicación en casos particulares.

—

## **Intereses Bursátiles y Bancarios**

Se prorroga para el ejercicio 2013 la entrada en vigor de las reformas realizadas a la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de intereses, comentada en nuestros Tópicos Fiscales 2009-3, consistentes en la modificación del régimen para los intereses bursátiles y bancarios que se perciban, conforme al cual, en lo general, se obliga a las instituciones que componen el sistema financiero a retener el impuesto a los contribuyentes sobre la base de *"intereses reales positivos devengados"*.

Por tanto, para el ejercicio de 2012 se mantiene el régimen en vigor hasta 2011, incluida la tasa de retención de 0.60% aplicable sobre el monto de capital que dé lugar al pago anual de intereses.

Como hemos señalado en ocasiones anteriores, consideramos que la referida tasa de retención del 0.60% resulta elevada considerando los rendimientos que pagan las instituciones del sistema financiero en la actualidad, respecto de la inflación esperada.

## **Intereses Pagados a Residentes en el Extranjero**

Respecto de los intereses pagados a residentes en el extranjero, se mantiene la posibilidad de que los bancos extranjeros, incluyendo los de inversión y entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero que cumplan con los porcentajes de colocación y captación de recursos que establecen las reglas de carácter general, estén sujetos a la tasa de retención del 4.9%, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los intereses y residan en un país con el que México tenga un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado, y se encuentren inscritos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero que tiene a su cargo el SAT.

Tal como se comentará en el apartado relativo a la Resolución Miscelánea de estos Tópicos Fiscales, para el ejercicio 2012 se incorpora la posibilidad para las referidas personas morales y fondos de pensiones del extranjero de mantener su inscripción en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, sin la presentación de la solicitud formal de renovación ante las autoridades fiscales.

## **Crédito del Impuesto Empresarial a Tasa Única**

Se mantiene la prohibición para aplicar el crédito previsto en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (que resulta cuando las deducciones en este impuesto sean mayores a los ingresos), contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se genere dicho crédito. Lo anterior, confirma que la limitación de este derecho es una norma de vigencia anual, por lo que eventualmente dicho crédito podría resultar aplicable nuevamente.

Como lo hemos señalado en ocasiones anteriores, consideramos criticable esta limitante, pues evidencia que el impuesto empresarial a tasa única no es un impuesto verdaderamente complementario del impuesto sobre la renta, y la posibilidad de realizar este acreditamiento se utilizó como justificación para su creación, en sustitución del impuesto al activo.

—

Por otra parte, se mantiene la obligación de presentar en el mismo plazo establecido para la declaración del ejercicio, la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para determinar el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio de 2012, incluso cuando no resulte impuesto a pagar.

### **Recargos**

Se mantiene la tasa de recargos correspondiente al 0.75% sobre saldos insolutos para el pago de créditos fiscales mediante prórroga, por lo que la tasa máxima de recargos mensual para el caso de mora corresponderá al 1.125%, que conforme a la reforma al Código Fiscal que más adelante se comenta, se deberá redondear a 1.13%.

El régimen para el pago a plazos también se mantiene con las reglas que a continuación se resumen: i) para el pago a plazos en parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1% mensual; ii) para pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, la tasa de recargos será del 1.25% mensual; y iii) para pagos a plazos en parcialidades de más de 24 meses, así como tratándose de pagos diferidos, la tasa de recargos será del 1.5% mensual.

Se especifica que las tasas mencionadas para el pago a plazos ya incluyen la actualización correspondiente, calculada de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal.

### **Reducción de Multas**

Se mantiene la posibilidad de pagar un 50% de la multa por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago (multas administrativas), independientemente del ejercicio por el que se corrija la situación fiscal, si dicho pago se efectúa después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones, siempre y cuando, además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios, cuando sea procedente.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal y paguen las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones, pero antes de que se notifique la resolución que determine las contribuciones omitidas, los contribuyentes pagarán el 60% de la multa que les corresponda.

### **Estímulos Fiscales**

Al igual que en el ejercicio 2011, se mantienen los estímulos que se venían aplicando en materia de impuesto sobre la renta e impuesto especial sobre producción y servicios, a saber, aquellos relacionados con las cuotas de peaje en carreteras y adquisición de diesel.

### **Instituciones de Beneficencia**

Se señalan conceptos y actividades que se deberán considerar para que las instituciones califiquen como instituciones de beneficencia que se consideran personas morales con fines no lucrativos para fines de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en adición a los previstos por este ordenamiento; entre éstas se encuentran las instituciones de asistencia social, las cívicas enfocadas a promover la participación ciudadana en asuntos de interés público, las de apoyo al desarrollo de pueblos y comunidades indígenas y las de promoción al deporte, entre otras.

## **Maquiladoras con Programa de Albergue**

Mediante disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio 2003 se estableció que por los ejercicios fiscales de 2004 a 2007, las empresas maquiladoras bajo la modalidad de programa de albergue podrían considerar que no contaban con establecimiento permanente en el país, cuando dichas actividades utilizaran activos de un residente en el extranjero. La vigencia de la disposición anterior fue prorrogada hasta el ejercicio 2011 mediante disposiciones transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el ejercicio 2006.

Cabe señalar que las empresas que cuentan con una autorización de maquila bajo la modalidad de programa de albergue son, en términos generales aquellas que reciben tecnología y activos productivos de una o varias empresas residentes en el extranjero, sin que estas últimas operen directamente el programa de maquila.

A partir del ejercicio 2012, no se considerará que los residentes en el extranjero tienen establecimiento permanente en México cuando proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue, en la medida en que no sean partes relacionadas de la empresa maquiladora de que se trate ni de una parte relacionada de dicha empresa.

Lo anterior resultará aplicable en la medida en que las empresas maquiladoras mencionadas presenten a más tardar en junio de 2013, la información que mediante reglas de carácter general establezca el SAT correspondiente a sus operaciones y a las de sus partes relacionadas, así como llevar a cabo la presentación de diversas declaraciones y el cumplimiento de obligaciones adicionales.

Se precisa que cuando una empresa maquiladora con programa de maquila bajo la modalidad de albergue no cumpla con los requisitos detallados en la ley que se comenta, las autoridades fiscales requerirán a dicha empresa para que en un plazo que no exceda de 30 días naturales, aclare la situación de su incumplimiento y, en caso que no se subsane la falta, se procederá a la suspensión de dicha empresa del Padrón de Importadores.

## **Fondos de Pensiones y Jubilaciones del Extranjero**

La Ley del Impuesto sobre la Renta considera como ingresos exentos los que obtienen personas morales que tengan como accionistas a fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero que reúnen ciertos requisitos establecidos en dicha ley, en la proporción en que participen dichos fondos, cuando el 90% de los ingresos de dichas personas morales derivan del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, o de ganancias de capital por la venta de tales inmuebles o de acciones de empresas inmobiliarias que se dedican al arrendamiento.

Por lo tanto, si dichas empresas obtienen más del 10% de ingresos diversos a los señalados, pierden la exención señalada.

A fin de que los efectos inflacionarios y cambiarios no perjudiquen a este tipo de empresas, se señala que no deberán considerarse para el cálculo de la proporción del 90/10, el ajuste anual por inflación acumulable ni la ganancia cambiaria que deriven exclusivamente de las deudas

—

contratadas para la adquisición o para la obtención de ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o de construcciones adheridas al suelo ubicados en México.

Consideramos criticable que este beneficio no se haya establecido igualmente para las personas morales que también gozan de la exención por tener como accionistas a fondos de inversión o personas morales del extranjero a través de los cuales inviertan sus recursos los fondos de pensiones o jubilaciones, pues resulta común que estos últimos realicen sus inversiones de manera indirecta en las personas morales mexicanas.

### **Operaciones Financieras Derivadas de Deuda**

Se aclara que la exención para residentes en el extranjero contenida en la Ley del Impuesto sobre la Renta en el caso de ciertas operaciones financieras derivadas de deuda, también resulta aplicable para el referido tipo de operaciones que además de estar referidas a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio (TIIE) o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México o cualquier otro que determine el SAT, también lo estén a otra tasa de interés o a otros subyacentes que a su vez se encuentren referidos a la TIIE o a cualquiera de los títulos antes mencionados, o a esta tasa o a títulos y a otras tasas de interés, siempre que las operaciones financieras derivadas de deuda se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos, conforme a lo dispuesto en el Código Fiscal.

### **Condonación de Adeudos al IMSS**

Se elimina la posibilidad de los patrones de solicitar la condonación de recargos y multas por omisiones ante el IMSS derivados de cuotas-obrero patronales, capitales constitutivos, gastos realizados por el IMSS, por inscripciones improcedentes y los que tengan derecho a exigir las personas no derechohabientes, que fue incorporada en la Ley de Ingresos de la Federación del ejercicio 2011.

## **CÓDIGO FISCAL**

### **Enajenación a Plazos**

Se establece que las operaciones que deben entenderse como realizadas con el público en general, a fin de determinar si se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, son aquellas por las que se expidan comprobantes fiscales simplificados.

### **Cálculo del INPC**

Con motivo de la atribución brindada al Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI), para calcular el índice nacional de precios al consumidor en sustitución del Banco de México, se reforman las diversas disposiciones que hacían alusión a este último.

### **Vigencia de Firmas Electrónicas Avanzadas**

Según se señala en la Exposición de Motivos, con el propósito de disminuir la carga administrativa a los contribuyentes, personas físicas y morales, en la renovación de su certificado de firma electrónica avanzada, se amplía su periodo de vigencia de dos a cuatro años.

—



Mediante disposición transitoria se establece que la referida vigencia será aplicable a los certificados de firma electrónica avanzada que se expidan a partir del 1º de enero de 2012.

Consideramos que resulta positiva esta adición, ya que con ello se homologa el tratamiento que mediante decreto se había otorgado a las personas físicas.

### **Pago de Productos y Aprovechamientos**

Se adiciona la posibilidad de que el pago de los productos y los aprovechamientos pueda llevarse a cabo a través de los mismos medios previstos para las contribuciones federales, dentro de las que destaca la transferencia electrónica de fondos.

### **Tasas de Recargos por Mora**

Según se desprende de la Exposición de Motivos, con el objeto de aclarar el procedimiento para calcular la tasa que debe aplicarse para cubrir recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, se establece que la tasa de recargos por mora debe considerarse hasta la centésima y, en su caso, ajustarse a la centésima inmediata superior cuando el dígito de las milésimas sea igual o mayor a 5, y cuando la milésima sea menor a 5 se mantendrá la tasa a la centésima que haya resultado.

### **Devoluciones sólo mediante Depósito de Cuenta**

Se eliminan como formas de pago de las devoluciones de contribuciones, el cheque nominativo y los certificados especiales, al considerarse que el pago mediante cheque nominativo generaba incertidumbre y que los certificados especiales resultaban obsoletos, aunado a que el pago mediante abono en cuenta en las instituciones financieras genera mayor seguridad para los contribuyentes y para la autoridad al momento de llevar a cabo una devolución.

### **Contabilidad para Efectos Fiscales**

Se precisa que se consideran como parte integrante de la contabilidad, los comprobantes fiscales o documentación comprobatoria de ingresos y deducciones, siendo que con anterioridad sólo se hacía referencia de manera genérica a los comprobantes que acreditaran el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Se adiciona la facultad de la autoridad de pedir la traducción de los datos que se plasmen en la contabilidad en idioma distinto al español, así como que se proporcione el tipo de cambio utilizado, en caso de que se consignen valores en moneda extranjera.

### **Visitas Domiciliarias**

Se adiciona la facultad de las autoridades fiscales de verificar en las visitas domiciliarias que la operación de las máquinas que los contribuyentes estén obligados a llevar, como lo son, por ejemplo, aquellas que ciertos contribuyentes están obligados a tener conforme a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se realice de conformidad con las disposiciones fiscales.

—

## **Conclusión Anticipada de Visitas**

Se adiciona como causal para que las autoridades fiscales no se encuentren obligadas a concluir anticipadamente las visitas domiciliarias que practiquen a contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, que el dictamen respectivo se haya presentado fuera de los plazos establecidos por el Código Fiscal.

Consideramos criticable esta reforma pues la presentación espontánea del dictamen, aun cuando ésta sea extemporánea, no debiera de eliminar una de las pocas ventajas que aún representa para los contribuyentes el dictaminarse para efectos fiscales, aunado a que la presentación fuera de plazo del dictamen es una falta que podría atribuirse al dictaminador y no forzosamente al contribuyente.

## **Sanciones a Contadores Públicos Registrados**

Según se desprende de la Exposición de Motivos, con el fin de otorgar mayor certeza jurídica para los contadores públicos registrados que dictaminen estados financieros para efectos fiscales, se incorpora el procedimiento que las autoridades fiscales deben seguir para, en su caso, imponerles las sanciones conducentes por las irregularidades en que incurran dichos profesionales. Dicho procedimiento anteriormente se encontraba en disposiciones reglamentarias.

## **Actualización de Multas y Cantidades Establecidas en la Ley Aduanera**

Se prevé que las multas y cantidades en moneda nacional previstas en la Ley Aduanera puedan actualizarse de conformidad con lo dispuesto por el Código Fiscal. Anteriormente ya existía una remisión de la Ley Aduanera al Código, pero el artículo correspondiente de este último ordenamiento no regulaba expresamente la actualización de multas y cantidades.

Conforme a esta nueva disposición, el 27 de diciembre de 2011 se publicó el Anexo 2 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2011, correspondiente a las multas y cantidades actualizadas que establece la Ley Aduanera y su Reglamento, vigentes a partir del 1 de enero de 2012.

Mediante disposición transitoria se establece que la primera actualización entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2012, así como las fechas a partir de las cuales se considerará que se llevó a cabo la última actualización.

## **Prescripción de la Acción Penal por Delitos Fiscales**

Según se desprende del proceso legislativo, con el propósito de eliminar la incertidumbre generada por diversos criterios judiciales e interpretaciones, se establece que el derecho a formular la querrela, la declaratoria y la declaratoria de perjuicio por parte de la Secretaría de Hacienda, precluirá y, por tanto, la acción penal se extinguirá en un plazo de cinco años contado a partir de la comisión del delito, siendo este plazo continuo y sin lugar a interrupción.

Con anterioridad el Código Fiscal señalaba dos plazos distintos para el inicio del cómputo de la prescripción: (i) tres años a partir de que las autoridades tuvieran conocimiento del delito y del delincuente; y (ii) cinco años a partir de la comisión del delito. Esta dualidad de plazos dio lugar a

diversas interpretaciones, derivado de las cuales el plazo correspondiente podría inclusive extenderse a ocho años a partir de la comisión del delito.

Se prevé que la acción penal prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala el mismo Código Fiscal, pero que en ningún caso será menor de cinco años.

Mediante disposición transitoria se precisa que por los delitos que se hayan cometido con anterioridad al 31 de agosto de 2012, fecha en que entrará en vigor esta reforma, se aplicarán los plazos de prescripción y las reglas de cómputo de los mismos, conforme a la legislación vigente al momento en el que se hubieren cometido.

### **Delito por No Presentar Declaraciones Definitivas Mensuales**

Se prevé como nuevo supuesto de delito sancionado con las mismas penas que la defraudación fiscal, a la omisión de presentar por más de doce meses las declaraciones mensuales que tengan el carácter de definitivas, como lo son las del impuesto al valor agregado. Anteriormente sólo se establecía como delito la omisión de presentar declaraciones del ejercicio por más de doce meses.

## **DECRETOS EN MATERIA INTERNACIONAL**

### **Convenio Multilateral de Asistencia Fiscal**

El 2 de enero de 2012 fueron publicados en el Diario Oficial de la Federación los decretos por los que la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión aprueba tanto la "Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal", como el Protocolo que modifica dicha convención.

A diferencia de los demás acuerdos amplios de intercambio de información celebrados por México, esta convención tiene la característica de tratarse de un convenio multilateral, preparado bajo el patrocinio de la OCDE y el Consejo Europeo, para proporcionar el marco jurídico que facilite la cooperación internacional a través del intercambio y asistencia fiscal entre los Estados que la han suscrito.

De conformidad con lo previsto por la OCDE y el Consejo Europeo, el objetivo de esta convención es permitir a cada Estado Contratante combatir la evasión fiscal internacional a través del reforzamiento de su legislación doméstica, siempre respetando los derechos de sus contribuyentes.

En diversas publicaciones de la OCDE y de la ONU se menciona que la Convención se encuentra en vigor en varios países, destacando los siguientes: Bélgica, Dinamarca, Estados Unidos de América, Finlandia, Francia, Italia, Países Bajos, Reino Unido y Suecia.

Reiteramos la importancia de que, en el momento en que proceda, las autoridades fiscales mexicanas hagan del conocimiento público una lista con los países en los cuales ya se encuentre en vigor la Convención y, por ende, puedan considerarse como países con los que se tiene un acuerdo amplio de intercambio de información.

—

El objeto de este convenio es amplio y cubre un gran número de impuestos. Atendiendo a las reservas que hizo México, los impuestos comprendidos para efectos de la Convención serán el impuesto sobre la renta, el impuesto empresarial a tasa única, el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios.

Otra característica primordial es que el intercambio de información que se prevé en la Convención va más allá del intercambio a petición de parte. En efecto, en este convenio se prevén distintas y novedosas formas de asistencia entre los Estados Contratantes, tales como el intercambio de información espontáneo, revisiones simultáneas por dos o más Estados, auditorías fiscales en el extranjero, asistencia en la devolución de impuestos y medidas de conservación.

Cabe mencionar que aunque también se prevé el intercambio de información automático, esta forma de asistencia requiere de la celebración previa de un acuerdo alterno entre las autoridades competentes de los Estados de que se trate.

Por lo que respecta al Protocolo Modificatorio, éste prevé la posibilidad de que Estados que no sean miembros de la OCDE o del Consejo Europeo también puedan celebrar el convenio y adherirse a lo previsto en él. Lo anterior se debe a que, de conformidad con el convenio original, la adopción del mismo estaba limitada a miembros de la OCDE o del Consejo Europeo.

En el Protocolo se aclara que el concepto de secreto bancario y el requisito de un crédito fiscal pre-existente no deben ser razón para obstaculizar el intercambio de información fiscal por parte de los Estados contratantes.

Respecto de la entrada en vigor de los instrumentos antes referidos, debe considerarse que conforme al artículo 28 de la Convención, las disposiciones entrarán en vigor el primer día del mes siguiente al término del periodo de tres meses posteriores a que México haya depositado el instrumento de ratificación con alguno de los Depositarios definidos en la Convención. Por lo anterior, resultará relevante conocer la fecha en que venza el citado plazo, para determinar la fecha en que efectivamente entrarán en vigor y serán aplicables las disposiciones de la Convención y del Protocolo que lo modifica, lo cual también resultará en que se considere que diversos países adicionales cuenten con un acuerdo amplio de intercambio de información para efectos fiscales con nuestro país.

Debe resaltarse que conforme al artículo antes mencionado de la Convención, sus disposiciones serán aplicables para la asistencia administrativa relativa a ejercicios fiscales que comiencen el 1º de enero del año inmediato posterior a aquél en que la Convención y el Protocolo que lo modifica hayan entrado en vigor respecto del Estado Contratante de que se trate. Sin embargo, también se señala que dos o más partes podrán acordar una fecha anterior de entrada en vigor para efectos de asistencia administrativa entre dichas partes.

### **Tratados para Evitar la Doble Imposición**

A partir del 1º de enero de 2012 surten efectos las disposiciones contenidas en el tratado para evitar la doble imposición celebrado entre México y Hungría, el cual, en términos generales, sigue la misma estructura establecida por el Convenio Modelo de la OCDE, salvo ciertas diferencias en materia de beneficios empresariales, regalías y ganancias de capital.

Asimismo, a partir del 1º de enero de 2012 y de 2013 surtirán efectos las disposiciones contenidas en los protocolos que modifican los tratados para evitar la doble imposición celebrados por México con Luxemburgo y Singapur, respectivamente, a través de los cuales se modificaron fundamentalmente las disposiciones referentes al intercambio de información.

El Senado de México aprobó el 15 de diciembre de 2011 el tratado para evitar la doble imposición celebrado por México con el Reino de Bahréin, así como el protocolo que modifica el tratado para evitar la doble imposición celebrado por México con Italia, los cuales entrarán en vigor una vez que se cumplan todos los procedimientos legales correspondientes en ambos Estados.

### **Acuerdos Amplios de Intercambio de Información**

Tal como lo hemos comentado en publicaciones anteriores, en 2011 se incluyó en la Resolución Miscelánea una regla en la cual se prevén los supuestos en los cuales se entiende que un país tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, para efectos de diversas disposiciones en las que dicho concepto es relevante, tal como es el caso de personas físicas que dejan de ser residentes fiscales en México, supuestos en los que se está obligado a dictaminar, acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, deducciones de establecimientos permanentes, grupos en consolidación, ingresos que perciben los residentes en el extranjero por la enajenación de acciones de fuente de riqueza ubicada en México, transparencia fiscal de ciertos vehículos extranjeros, así como ciertos supuestos en materia de regímenes fiscales preferentes e inscripción de bancos de inversión.

En dicha regla se prevé que se considera que un país tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, entre otros, cuando el país de que se trate sea parte de la "Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal" firmada en Estrasburgo el 25 de enero de 1988, y reformada por el Protocolo firmado en París el 27 de mayo de 2010, siempre que dicho país efectivamente intercambie información con México, considerándose que el acuerdo amplio entró en vigor el mismo día en que entraron en vigor la Convención y el Protocolo en el país de que se trate. Como fue comentado, México ya ha suscrito dichos convenios y ya ha comenzado su proceso para su entrada en vigor en nuestro país.

Como en los otros supuestos de esta regla, sería deseable que las autoridades fiscales incluyeran, en el momento en que proceda, una lista de países respecto de los cuales ya se encuentre en vigor la Convención y el Protocolo, y por ende se considere que se reúne con los requisitos señalados en dicho supuesto, a fin de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes en cuanto a la identificación de países que puedan considerarse como países con acuerdo amplio de intercambio de información para efectos fiscales con México.

Con independencia de lo anterior, existen nuevos convenios que han sido suscritos por México en el pasado reciente y que darán lugar al intercambio de información con países en el futuro. En principio, dichos convenios tendrían que ser incluidos próximamente en las listas incluidas en la citada regla miscelánea, como son los acuerdos para el intercambio de información celebrados con Costa Rica, Isla del Hombre, Islas Caimán, Islas Cook, Islas Guernsey e Islas Jersey, los cuales aún no entran en vigor por no haberse cumplido aún los procedimientos legales previstos para tal efecto en dichos acuerdos y en nuestra legislación, pero que ya fueron aprobados por el Senado el pasado 15 de diciembre de 2011.

## **MODIFICACIONES MÁS RELEVANTES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA 2011**

### **No Realización de Actividades Empresariales por la Celebración de un Convenio**

Se adiciona una regla miscelánea que establece que se considera que un conjunto de personas no realiza actividades empresariales con motivo de la celebración de un convenio cuando, entre otros supuestos, los ingresos pasivos que obtengan dichas personas con motivo de la celebración de dicho convenio representen cuando menos el 90% de la totalidad de los ingresos que se obtengan por dicho motivo, durante el ejercicio de que se trate y, en este sentido, se considera que no existe la figura de la Asociación en Participación para efectos fiscales.

Dicho porcentaje se calculará dividiendo los ingresos pasivos que el conjunto de personas obtenga con motivo de la celebración del convenio durante el ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos con motivo de la celebración del mismo convenio durante el mismo ejercicio fiscal.

Se consideran ingresos pasivos los ingresos por intereses (incluyendo la ganancia cambiaria y la ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda), dividendos, ganancia por la enajenación de acciones, ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de capital, ajuste anual por inflación acumulable e ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles en los términos previstos en el Título de Personas Físicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En relación con la definición de ingresos pasivos, consideramos que también debiera incluirse a las regalías, ya que este es un tipo de ingreso que se considera como pasivo por excelencia. Podría incluso hacerse referencia a la definición de ingreso pasivo que es aplicable al caso de las REFIPRES, debido a que también pudiera considerarse como pasivo, el ingreso que, aun cuando no es interés propiamente dicho, la Ley del Impuesto sobre la Renta le da ese tratamiento, como es el caso de la ganancia en la venta de acciones de sociedades de inversión de deuda u otros supuestos asimilables a intereses conforme a las disposiciones de Ley del Impuesto sobre la Renta.

Una vez que se aplique la regla, las personas que celebraron el convenio deberán tributar en los términos de los títulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a cada una de dichas personas le corresponda, de acuerdo con el tipo de ingreso que perciban con motivo de la celebración de dicho convenio.

En caso que los ingresos pasivos representen menos del 90% de la totalidad de los ingresos que el conjunto de personas obtenga durante el ejercicio fiscal o el periodo de que se trate, ya no se podrá aplicar dicha regla a partir del mes siguiente a aquel en que esto ocurra, por lo que se considerará que para efectos fiscales existe una Asociación en Participación y, por lo tanto, se aplicará el régimen fiscal que resulta aplicable a las personas morales, tal como lo establecen las disposiciones fiscales correspondientes.

Esto implica que hasta el mes en que se cumpla con el porcentaje antes mencionado, cada persona tributará en lo individual y en función del capítulo que le resulte aplicable en los términos de las disposiciones fiscales y, a partir del mes en que se incumpla con el requisito, al tener el convenio personalidad jurídica para efectos fiscales, se deberá considerar que los bienes fueron aportados con las consecuencias que esto pudiera tener para cada integrante en materia de

—

impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto al valor agregado, en su caso. Además, se deberá cumplir con todas las formalidades que resulten aplicables, tales como dar de alta el convenio ante el RFC, emisión de comprobantes fiscales, contabilidad, entre otros.

Cabe mencionar que en un ejercicio se pudiera llegar a presentar el caso en el que respecto de los doce meses, se cumpliera con el porcentaje del 90% mencionado, pero en algún mes en forma acumulada tener un porcentaje inferior a dicho 90%, lo que provocaría una descalificación en la aplicación de esta regla. Consideramos que se debiera aclarar que la medición se debe realizar en función de ejercicios completos.

Asimismo, una vez que se incumpla con el porcentaje del 90% de ingresos pasivos antes mencionado, se considerará que a partir de ese momento el convenio calificaría como una Asociación en Participación, sin que en ejercicios posteriores se pueda aplicar nuevamente lo dispuesto en esta regla.

### **No Realización de Actividades Empresariales a través de un Fideicomiso**

De forma similar a la regla comentada anteriormente, se adiciona una regla que establece dos supuestos para considerar que, entre otros casos, no se están realizando actividades empresariales a través de un fideicomiso. Dichos supuestos son los siguientes:

I. Cuando los ingresos pasivos representen cuando menos el 90% de la totalidad de los ingresos que se obtengan a través del fideicomiso, durante el ejercicio fiscal de que se trate.

Se señala que se consideran ingresos pasivos los ingresos por intereses (incluyendo la ganancia cambiaria y la ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda), dividendos, ganancia por la enajenación de acciones, ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de capital, ajuste anual por inflación acumulable e ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles en los términos previstos en el Título de Personas Físicas de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, damos por reproducidos los comentarios del apartado anterior.

Dicha regla establece que el porcentaje de 90% de ingresos pasivos antes referido se calculará dividiendo los ingresos pasivos que se obtengan a través del fideicomiso durante el ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos a través del mismo fideicomiso durante el mismo ejercicio fiscal.

Una vez que se aplique este supuesto, los fideicomisarios o, en su defecto, los fideicomitentes deberán tributar en los términos de los Títulos de la Ley del Impuesto sobre la Renta que les corresponda, respecto de todos los ingresos que obtengan a través del fideicomiso. La institución fiduciaria deberá proporcionarles la información necesaria para tal efecto.

De no cumplirse con el requisito relativo al porcentaje de ingresos pasivos, se deberá dejar de aplicar el contenido de esta regla miscelánea y se considerará que dicho fideicomiso realiza actividades empresariales y estará sujeto a lo dispuesto por el artículo de la Ley del Impuesto sobre la Renta que resulta aplicable para dicho tipo de fideicomiso.

—

De tenerse que aplicar el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el fideicomiso tendrá obligaciones adicionales como lo es el realizar el cálculo y entero de pagos provisionales, determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas por dicho fideicomiso, entre otras.

II. Tratándose de los fideicomisos siguientes:

- a) Aquellos autorizados para operar cuentas de garantía del interés fiscal para depósitos en dinero.
- b) Aquellos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento.
- c) Los fideicomisos que tengan por objeto la administración, adquisición o enajenación de acciones a que se refiere la Resolución Miscelánea.
- d) Los fideicomisos que tengan como fin la adquisición, administración o enajenación de ciertos títulos de crédito cuyo fin sea replicar el rendimiento que se obtendría mediante índices de deuda, que cumplan con los requisitos a que se refiere la Resolución Miscelánea.
- e) Los fideicomisos de inversión en capital de riesgo (FICAP's) que cumplan con los requisitos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Consideramos adecuada la incorporación de dichos supuestos, en virtud de que los mismos dan certidumbre jurídica respecto del régimen fiscal que resulta aplicable para este tipo de fideicomisos. Asimismo, desde nuestro punto de vista sería conveniente que estos supuestos se incorporen en la Ley del Impuesto sobre la Renta, considerando adicionalmente que la norma es enunciativa y no limitativa, lo que ofrece el mismo alcance de interpretación que hasta ahora, aclarando casos específicos.

### **Transmisión de la Autorización de Consolidación**

De forma afortunada, se elimina como requisito para la transmisión de la autorización para determinar el resultado fiscal consolidado, el que la sociedad controladora y todas sus sociedades controladas hubieran ejercido la opción de calcular el valor del activo consolidado del ejercicio a que se refería la Ley del Impuesto al Activo, considerando tanto el valor del activo como, en su caso, el valor de las deudas de sus sociedades controladas y los que le correspondían en la participación consolidable (60%).

Consideramos que este cambio es adecuado, en virtud de que la Ley del Impuesto al Activo dejó de estar en vigor desde el ejercicio de 2008, además de que la participación consolidable al 60% dejó de estar vigente a partir del ejercicio fiscal de 2005.

No obstante, consideramos que también deberían eliminarse las limitaciones en varios renglones de la consolidación fiscal para el caso de aquellos grupos (contribuyentes) que no hayan optado por consolidar el impuesto al activo en la participación consolidable al 60%, como sería el caso de la recuperación misma del impuesto al activo pagado en años anteriores.

—



## **Determinación del ISR para Residentes en México Integrantes de Figuras Jurídicas Extranjeras Transparentes**

Para la determinación del impuesto sobre la renta causado, se incorpora la posibilidad para que los residentes en México integrantes de figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales creadas y sujetas a la jurisdicción de un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, efectúen la deducción de los gastos por la recepción de servicios independientes, realizados por dicha figura, en la proporción que corresponda a cada uno por su participación en ella, siempre que reúnan los requisitos a que se refieren las disposiciones fiscales aplicables.

Esta erogación realizada por la figura jurídica por servicios independientes debe ser una deducción autorizada conforme al Título de la Ley del Impuesto sobre la Renta bajo el cual tribute la persona residente en México.

La regla de deducción que se comenta es, en nuestra opinión, acertada a partir de la transparencia del régimen fiscal para este tipo de figuras, respecto de sus integrantes residentes en México, pero consideramos que pudieran existir otro tipo de erogaciones o deducciones de la misma naturaleza a las cuales les debiera aplicar el mismo régimen fiscal.

Es de destacar que la posibilidad de determinar el impuesto sobre la renta causado conforme a dicha disposición es una facilidad que se incorpora a las reglas de carácter general en vigor a partir del 1º de enero de 2012.

### **Declaración Informativa de REFIPRES**

A partir del ejercicio de 2012 se elimina la disposición que establecía que no estarán obligados a presentar la declaración informativa de REFIPRES, los contribuyentes que participen en una figura jurídica extranjera a través de la cual inviertan en acciones emitidas por sociedades residentes en México cuando se haya obtenido resolución de las autoridades fiscales mexicanas en la que se le de transparencia fiscal a dicha figura, atribuyéndoles a sus miembros los ingresos que deriven de dichas acciones y de los demás bienes que tengan a través de ella.

### **Prestación de Servicios Independientes a Sociedades Promovidas**

Se incorpora una regla que señala que los FICAP's también podrán tener como fin primordial, la prestación de servicios independientes a las sociedades mexicanas residentes en México no listadas en mercados reconocidos al momento de su inversión, en cuyo capital hayan invertido o que hayan otorgado financiamiento, en la medida en que los ingresos derivados de dicha actividad no representen más del 10% de la totalidad de los ingresos que reciba el fideicomiso durante el ejercicio fiscal de que se trate, y se cumplan los demás requisitos señalados en dicha regla.

Esta modificación es muy favorable para reconocer costos reales de la operación a través de estas figuras, pero consideramos que pudieran incluirse otros tipos de costos asociados a la operación de las mismas.

—

## **Información Alternativa al Dictamen Fiscal**

Derivado de la eliminación en ciertos casos de la obligación de dictaminar los estados financieros de los contribuyentes para fines fiscales, se estableció que los contribuyentes que no dictaminen, estarán obligados a proporcionar información mediante una declaración alternativa al dictamen fiscal. Ahora, se establece que aquellos contribuyentes que no dictaminen podrán presentar aclaraciones a la información alternativa al dictamen fiscal, siempre que dicha información haya sido presentada en tiempo y forma legales. Las aclaraciones se presentarán por una sola ocasión y mediante escrito libre en la Administración Local de Servicios al Contribuyente competente.

Consideramos adecuada la incorporación de dicha regla, ya que la información alternativa al dictamen fiscal no se prepara y presenta por un experto certificado sino por el propio contribuyente y, a pesar de que existen guías e instructivos para el llenado de dicha información, es cierto que existen ciertos problemas prácticos en su llenado, además de que se debe reconocer los periodos de prueba y error del SIPIAD y la complicación de adecuarlo a los constantes cambios de la legislación.

## **RESOLUCIÓN MISCELÁNEA PARA 2012**

### **Modificaciones a las Reglas Aplicables a los Fideicomisos Accionarios y de Deuda**

Los fondos negociables en un mercado bursátil (conocidos como Exchange Traded Funds o ETF's por sus siglas en inglés) han evolucionado de manera acelerada durante los últimos años, creándose instrumentos cada vez más complejos, que ahora se refieren a diversas clases de activos o distintos índices simultáneamente.

Esta evolución requiere de una adecuación constante de las normas que los regulan y que establecen el régimen fiscal aplicable.

La Resolución Miscelánea contiene diversas reglas que establecen el régimen aplicable a los ETF's creados en México, partiendo de la premisa de que existe un fideicomiso mexicano al cual deben afectarse los activos que correspondan a la clase de fondo que se desee crear (accionario o de deuda), cuyo objeto sea replicar el rendimiento de un índice y sujeto al cumplimiento de diversos requisitos.

Tratándose de los fideicomisos accionarios, anteriormente la Resolución Miscelánea establecía que el índice cuyo rendimiento se buscara replicar únicamente debería ser diseñado, definido y publicado por la Bolsa Mexicana de Valores. Con el fin de flexibilizar las posibilidades de inversión de este tipo de instrumentos, se modificaron las reglas con el propósito de que los índices cuyo rendimiento se desea replicar puedan ser definidos por proveedores de precios autorizados para actuar como tales por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

En el mismo sentido, se aclara que el patrimonio de los fideicomisos accionarios puede estar constituido por acciones emitidas por sociedades mexicanas o extranjeras siempre que coticen y se enajenen en la Bolsa Mexicana de Valores, o bien, por títulos que representen exclusivamente acciones emitidas por sociedades mexicanas, siempre que la enajenación de las acciones o títulos se realice en bolsas de valores ubicadas en mercados reconocidos del extranjero a que se refiere el Código Fiscal, de países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble

—

tributación, y que las acciones de la sociedad emisora cumplan con los requisitos de exención establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También se aclara que las garantías que puedan recibir los fideicomisos de referencia, en el marco de operaciones de préstamo de los valores afectos a los mismos, no deberán ser consideradas para efectos de la determinación del cumplimiento del requisito relativo al porcentaje mínimo que deben representar los activos requeridos en cada caso (acciones o títulos de deuda).

Para el ejercicio de 2012 se contempla la posibilidad de que puedan crearse ETF's de ETF's, consistentes en instrumentos que no tengan como objetivo directo el replicar los índices accionarios o de deuda, según corresponda, sino que tengan como objetivo la administración, adquisición o enajenación de certificados emitidos por fideicomisos que a su vez individualmente den cumplimiento a todos los requisitos previstos en las reglas aplicables a los fideicomisos accionarios o de deuda. Consecuentemente, se contemplan ajustes a las demás reglas a fin de adaptarlas a esta nueva clase de fideicomisos.

### **Vigencia Autorización Donatarias**

Se aclara que la vigencia de las autorizaciones otorgadas a organizaciones civiles y fideicomisos para recibir donativos deducibles será únicamente por el ejercicio fiscal en el que se otorguen. Al concluir el ejercicio, la autorización obtendrá nueva vigencia por el siguiente ejercicio fiscal sin que las autoridades fiscales emitan un nuevo oficio de constancia o rechazo, siempre y cuando los autorizados realicen el procedimiento de entrega de información para lograr la renovación contenido en la Resolución Miscelánea para estos efectos.

Se establece que el primer ejercicio para el cual se autoriza a las organizaciones civiles y fideicomisos para recibir donativos deducibles se especifica en el oficio en el que conste dicha autorización.

### **Información Transparencia Donatarias**

A partir del ejercicio de 2008 se incorporó al régimen de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles ciertas obligaciones de control y transparencia del destino de los fondos percibidos por las donatarias autorizadas.

Por ello, para que las donatarias autorizadas puedan mantener tal carácter es necesario que cumplan con diversos requisitos contenidos en Ley del Impuesto sobre la Renta, en particular, el que deberán tener a disposición del público en general cierta información a través del sistema autorizado por el SAT para dicho propósito y de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto se expidan.

De acuerdo con la Resolución Miscelánea de 2011 (similar a la de 2012), la presentación de la información que se debe proporcionar a las Autoridades debe efectuarse de acuerdo con lo establecido por la ficha técnica 15/ISR del Anexo 1-A. La ficha mencionada dispone que la información deberá presentarse en los meses de noviembre o diciembre de cada año respecto del ejercicio inmediato anterior.

—

Al respecto, en la Resolución Miscelánea para 2012 se contiene una extensión del plazo para la presentación de la información en cuestión, por lo que las donatarias podrán presentar la información a más tardar el 29 de febrero de 2012 respecto del ejercicio de 2010.

El cumplimiento de dicho requisito es indispensable para que se pueda seguir manteniendo la calidad de donataria autorizada.

### **Información IDE No Recaudado**

Se establece la obligación para las Instituciones del Sistema Financiero que a la fecha de la presentación del aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones al RFC tengan impuesto a los depósitos en efectivo pendiente de recaudar respecto de algún contribuyente, de continuar presentando las declaraciones informativas mensuales del impuesto a los depósitos en efectivo hasta el mes en el que se recaude en su totalidad el impuesto pendiente de ese contribuyente, o bien, hasta la declaración informativa correspondiente al mes de diciembre del ejercicio de que se trate cuando no haya sido posible llevar a cabo la recaudación pendiente. Adicionalmente, se establece que se deberá presentar la declaración informativa anual del impuesto a los depósitos en efectivo.

### **Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero**

El plazo para tramitar la renovación de bancos, entidades de financiamiento, fondos de pensiones y jubilaciones, y fondos de inversión o personas morales del extranjero en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, se acorta a los dos primeros meses del año, en contraste al plazo anterior que comprendía los tres primeros meses del año.

Sin embargo, y a pesar de que continúa vigente la obligación de renovar anualmente el registro de referencia bajo el nuevo plazo, se incorpora una facilidad que pretende simplificar el citado proceso de renovación en beneficio de los contribuyentes.

Dicha facilidad consiste en que aquellos contribuyentes que no presenten el escrito de renovación dentro de los primeros dos meses del año, se entenderá que la entidad o el fondo, declara tácitamente que cumple con los requisitos de registro y que no se han modificado las circunstancias que motivaron su inscripción, así como que solicita la renovación de su inscripción para el año de que se trate.

No obstante lo anterior, consideramos que la redacción de la regla genera incertidumbre ya que, por un lado, se acorta el plazo para la presentación de las citadas renovaciones, mientras que por el otro se establece que si no se lleva a cabo la presentación del escrito de renovación dentro del nuevo plazo establecido, se considera que la renovación fue presentada y que el fondo o entidad manifiesta que las circunstancias que motivaron su inscripción no han cambiado.

Consideramos que genera inseguridad jurídica el hecho de que la regla no defina con claridad lo que debe considerarse como un cambio en las circunstancias que motivaron la inscripción del fondo o entidad, ya que de presentarse un cambio a estas circunstancias a criterio de las autoridades fiscales y este cambio no sea oportunamente informado, las autoridades pudieran excluir del citado registro al fondo o entidad de que se trate.

Cabe destacar que el pasado 20 de enero se publicó en la página de Internet del SAT, el listado que conforma el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero.

### **Tenencia**

El 21 de diciembre de 2007 fue publicado el Decreto por el que se reforma, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones de la Ley de Coordinación Fiscal y de la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos y la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, en el cual se dispuso la abrogación de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos a partir del 1º de enero de 2012.

En dicho Decreto igualmente se estableció que las entidades federativas que antes del 1º de enero de 2012 establecieran como impuesto local, el impuesto sobre tenencia o uso de vehículos respecto de vehículos por los que debiera cubrirse el impuesto federal contemplado en la ley hoy abrogada, se suspendería desde entonces el cobro del impuesto federal en la Entidad Federativa de que se tratara, lo cual ocurrió en algunos casos como Querétaro, Nuevo Leon, Yucatán, Veracruz y Coahuila, donde se estableció un impuesto prácticamente igual al aplicable a nivel federal, pero aplicando subsidios o estímulos para cierto tipo de personas, limitados bajo ciertos parámetros, como por ejemplo, que el vehículo no excediera de determinado valor.

A partir de 2012, las entidades federativas que no habían implementado este impuesto en sustitución del federal, en algunos casos han determinado no establecerlo, en otros aún se encuentra en suspenso la decisión, y en otros han incorporado un gravamen en términos similares a lo ocurrido en los Estados que determinaron establecerlo antes de 2012. Es necesario analizar cada caso particular para verificar las condiciones bajo las cuales en su caso quedó establecido el impuesto a nivel local.

### **CRITERIOS NORMATIVOS**

Tanto el 3 de agosto de 2011 como el 6 de diciembre del mismo año fueron publicados en la página de Internet del SAT los Oficios Nos. 600-04-02-2011-57051 y 600-04-02-2011-58843, emitidos los pasados 25 de julio y 30 de noviembre, respectivamente, por la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos dependiente de la Administración General Jurídica, mediante los cuales se dieron a conocer los criterios normativos aprobados durante el ejercicio fiscal de 2011.

A través de dichas publicaciones se modificaron, adicionaron y derogaron diversos criterios normativos en materia de impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto empresarial a tasa única e impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Con objeto de determinar el alcance de los cambios más importantes que se efectuaron en dichos criterios normativos, a continuación se detallan nuestros comentarios en relación con aquellos criterios que en nuestra opinión resultan más relevantes, de los cuales algunos por su fecha de publicación ya fueron contemplados en diversos Flashes Informativos anteriores.

Recomendamos que las publicaciones en comentario sean revisadas en lo individual para poder identificar otros temas que pudieran ser de interés y que no se comentan en este Tópico Fiscal.

## Primer Semestre

### Acumulación de dividendos fictos por accionistas personas físicas

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el impuesto sobre la renta de las personas físicas residentes en México, se consideran dividendos o utilidades distribuidas, entre otros, las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales; y la modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas, en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por las autoridades fiscales.

En estos casos, las autoridades consideran que si se actualiza cualquiera de los supuestos antes mencionados, el ingreso se deberá considerar para cada una de las personas físicas propietarias del título valor o que aparezcan como titulares de las partes sociales de la persona moral a la que se le determinaron dividendos o utilidades distribuidos, en la misma proporción en que son propietarios de dichos títulos o partes sociales.

Consideramos que esta publicación es criticable, pues la omisión de ingresos o modificación en la utilidad no necesariamente implica un beneficio para la persona física accionista, por lo que es injustificado que se le considere como un ingreso por dividendos o utilidades distribuidos, pues incluso, estas determinaciones pudieran derivarse de falta de documentación comprobatoria.

Asimismo, consideramos que la determinación de ingresos por dividendos o utilidades distribuidas en estos términos pudiera implicar una violación a la garantía de audiencia, ya que la revisión tendría lugar respecto de la persona moral sin que necesariamente la persona física tenga oportunidad de aportar elementos o desvirtuar las conclusiones de la autoridad fiscal.

### Momento de acumulación de los dividendos fictos por accionistas personas físicas

En virtud de que las personas físicas están obligadas a acumular los ingresos percibidos por dividendos, y en los supuestos mencionados en el criterio anterior no es del todo claro en qué momento una persona física "percibe" el ingreso correspondiente, se incluyó un nuevo criterio para señalar cuál es el criterio de las autoridades fiscales respecto al momento de acumulación para las personas físicas residentes en México de los ingresos por dividendos o utilidades distribuidos con motivo de que exista una omisión de ingresos o de compras no realizadas e indebidamente registradas; o porque la autoridad determine una utilidad fiscal distinta, inclusive presuntivamente; o como consecuencia de que la autoridad modifique la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones autorizadas, en operaciones celebradas entre partes relacionadas. Para ello se señala que el momento de acumulación será cuando se configure cualquiera de los supuestos jurídicos antes mencionados que les dieron origen.

Al igual que en el caso anterior, consideramos cuestionable este criterio siendo que el ingreso respectivo se conocería con motivo de un acto de autoridad, con posterioridad a la supuesta configuración del hecho jurídico. Al respecto, si bien es cierto que las personas físicas que acumulen a sus ingresos, los ingresos por dividendos, podrán acreditar el impuesto sobre la renta

—

pagado por la sociedad que distribuyo los dividendos o utilidades, es indispensable que, además de acumular el impuesto que corresponda al dividendo o utilidad percibida, se cuente con la constancia respectiva a que se refieren las disposiciones fiscales.

### **Deducción de gastos de ayuda alimentaria para los trabajadores**

La Ley de Ayuda Alimentaria para los Trabajadores menciona que los gastos en los que incurran los patrones para proporcionar servicios de comedor a sus trabajadores, así como para la entrega de despensas o de vales de despensa o para consumo de alimentos en establecimientos, serán deducibles en los términos y condiciones que se establecen en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Por esta razón, las autoridades señalan mediante el criterio que se adiciona, que en el cálculo del impuesto empresarial a tasa única sólo podrá efectuarse la deducción de aquellos conceptos que se encuentren expresamente autorizados en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

## **Segundo Semestre**

### **Publicaciones electrónicas**

La Ley del Impuesto al Valor Agregado prevé que cuando se enajenen libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes resultará aplicable la tasa del 0%. Adicionalmente, dicha ley señala que no se pagará el impuesto tratándose de: i) enajenación de libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra que realice su autor; y ii) por el uso o goce temporal de libros, periódicos y revistas.

Anteriormente, el criterio normativo aplicable establecía que, en los términos de la exención aplicable en materia de impuesto al valor agregado a la enajenación de libros, periódicos y revistas, se encuentra exenta del pago de dicho impuesto la enajenación de dichos libros, periódicos y revistas contenidos en medios electrónicos.

Se modifica dicho criterio normativo a fin de establecer que la definición de "libro" establecida en la ley, por aplicación supletoria de la Ley Federal del Derecho de Autor, incluye aquellos libros contenidos en medios electrónicos, táctiles y auditivos, por lo que aplicará la tasa del 0% a la enajenación de libros en esos medios por contribuyentes que los editen. Asimismo, aplicará la exención en los demás casos de enajenación por contribuyentes distintos de quienes los editen, así como en los casos del otorgamiento del uso o goce temporal de libros en esos medios.

El nuevo criterio normativo no hace referencia expresa a los periódicos o revistas contenidos en medios electrónicos, como lo hacía el criterio anterior. Sin embargo, consideramos que dicha omisión probablemente se debe a que en la Ley del Impuesto al Valor Agregado no se contiene una definición expresa de periódicos o revistas, sino que únicamente se contiene la definición de libro, razón por la cual de manera supletoria se debe atender a las definiciones contenidas en la legislación federal común y en la medida en que las revistas y periódicos que se contengan en medios electrónicos también califiquen como tales, consideramos que la aplicación de la tasa del 0% o de la exención, según corresponda, debieran resultar procedentes.

## **Bienes en alquiler o arrendamiento a terceros**

Se derogó el criterio que señalaba que los contribuyentes cuya actividad consista en la distribución y alquiler de videogramas, audiogramas, videos digitales, películas cinematográficas y cualquier otro medio análogo debían considerar que dichos bienes forman parte de su activo fijo y no parte del costo de lo vendido.

## **Comprobantes**

De forma congruente con la regulación en materia de comprobantes fiscales digitales, diversos criterios normativos relativos a comprobantes fiscales quedaron sin materia y fueron enviados al apéndice histórico, considerando la regulación contenida en el Anexo 20 de la Resolución Miscelánea referente a comprobantes digitales.

Cabe señalar que dentro de dichos criterios se incluye el criterio normativo relativo a los requisitos que deben cumplir los comprobantes médicos y dentales, en el cual se establecía que las autoridades fiscales considerarían que se cumple con el requisito de que en el recibo se haga constar que quién presta el servicio cuenta con título profesional de médico o de cirujano dentista, cuando en dichos recibos se plasmen los elementos de convicción con que cuente el particular para acreditar la calidad de médico por parte del prestador del servicio. En dicho criterio se establecía como elementos de convicción, el que en la descripción del servicio se manifestara que se tratara de una consulta médica, dental o cualquier otro término similar, y que quien expidiera el comprobante se ostentara como profesional médico o cirujano dentista.

Por consiguiente, a partir de 2012 aplicarán los requisitos previstos en el Reglamento sobre esta materia y ya no bastará con que el comprobante contenga elementos de convicción para acreditar la calidad de médico por parte del prestador de servicios, sino que será necesario que en el recibo correspondiente se haga constar que quien presta el servicio cuenta con título profesional de médico o de cirujano dentista.

## **Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos**

De manera congruente con la eliminación del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos a nivel Federal, se eliminan también los criterios normativos que se referían a su aplicación e interpretación, creándose un Apéndice Histórico para su control.

### **CRITERIOS NO VINCULATIVOS**

El 5 de julio y el 15 de diciembre de 2011 fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación las modificaciones al Anexo 3 de la Resolución Miscelánea para 2011, el cual contiene los Criterios No Vinculativos de las Disposiciones Fiscales y Aduaneras.

A través de dichas publicaciones, se modificaron diversos criterios no vinculativos en materia de impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única.

### **Ganancias en Enajenación Acciones No Inmobiliarias**

Del texto del criterio se desprende que en los casos de ventas de acciones no inmobiliarias que realizan residentes en los Estados Unidos de América de fuente de riqueza mexicana, se ha



interpretado que las ventas de acciones no inmobiliarias no podían ser gravadas en México de conformidad con lo establecido en las disposiciones del Tratado para evitar la Doble Imposición celebrado entre México y los Estados Unidos de América.

En particular, dicho criterio establece que se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien considere que, al no actualizarse los supuestos previstos en los párrafos 1 y 2 (enajenación de inmuebles) del artículo 13 de dicho Tratado, no se ubica en el supuesto previsto en el párrafo 4 (enajenación de acciones participaciones y otros derechos en el capital) del mismo artículo.

Así, en términos de este nuevo criterio, se considera una práctica fiscal indebida interpretar que la enajenación de acciones de empresas cuyos activos no se encuentran representados principalmente por inmuebles (y que en consecuencia no califican como tales conforme a los supuestos contenidos en los párrafos 1 y 2 del artículo 13 del Tratado de referencia), no se encuentra gravada en México, pues debe atenderse a lo previsto por el párrafo 4 de dicha disposición, el cual establece en qué casos se pueden gravar las ganancias provenientes de dichas enajenaciones.

### **Ingresos en Alimentos**

En el criterio en cuestión se establece que realiza una práctica fiscal indebida quien, para omitir parcial o totalmente el pago de una contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco Federal, constituya o contrate de manera directa o a través de interpósita persona a una sociedad civil universal, a fin de que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan. En este mismo sentido, se señala que realiza una práctica fiscal indebida el socio de una sociedad civil universal que considera las cantidades percibidas de dicha sociedad como ingresos por los que no está obligado al pago del impuesto sobre la renta, así como quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o implementación de cualquiera de estas prácticas.

Consideramos acertado que se haya modificado tal criterio para efectos de que el mismo resulte igualmente aplicable para los casos en que se utilicen las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

### **Deducibilidad de Regalías entre Partes Relacionadas**

Se modifica el criterio en el que se determina que los ingresos que deriven de la transmisión de los derechos de bienes intangibles a que se refiere el Código Fiscal no son objeto del impuesto empresarial a tasa única, a fin de precisar ciertos aspectos adicionales relacionados con el tratamiento aplicable a estos pagos.

En específico, se adiciona que el otorgamiento del uso goce temporal de bienes (distintos a equipos industriales, comerciales o científicos) entre partes relacionadas que den lugar al pago de regalías, no se consideran como prestación de servicios independientes ni alguna otra de las actividades cuya realización da lugar a ingresos afectos al pago del impuesto empresarial a tasa única, estableciendo que realiza una práctica fiscal indebida quien deduzca dichos pagos.

Al parecer, a pesar de que la redacción es poco afortunada, según se advierte del texto incluido en el criterio, dicha modificación pretende precisar que cualquier pago por concepto de regalías entre

—

partes relacionadas, se considera que son por concepto del otorgamiento del uso o goce de los bienes respectivos y no se pueden considerar como una prestación de servicios o alguna otra actividad que los pudiera hacer calificar como un concepto deducible para fines del impuesto empresarial a tasa única.

Como lo hemos mencionado en publicaciones anteriores, consideramos criticable que a través de un criterio no vinculativo se pretenda hacer extensivo un tratamiento fiscal que no está expresamente previsto en la ley, ya que en el ordenamiento legal se hace referencia a la actividad de otorgamiento del uso o goce temporal de bienes que dan lugar al pago de regalías, sin mencionar alguna de las otras actividades que pueden ser objeto del impuesto.

## **PRINCIPALES RESOLUCIONES FAVORABLES A LOS CONTRIBUYENTES**

El artículo 34, último párrafo del Código Fiscal establece que el SAT publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a contribuyentes específicos respecto a las consultas que formulen sobre situaciones reales y concretas.

A continuación encontrarán nuestros comentarios en relación con las resoluciones que consideramos son las más relevantes de las publicadas a lo largo del ejercicio de 2011.

Recomendamos que las publicaciones en comento sean revisadas en lo individual para poder identificar otros temas que pudieran ser de interés y que no se comentan en este Tópico Fiscal.

### **Margen de Intermediación Financiera**

Se confirmó al contribuyente que en términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, debe considerar como intereses para efectos de la determinación del margen de intermediación financiera a que se refiere dicho artículo, las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera, así como las ganancias o pérdidas provenientes de operaciones financieras derivadas de deuda.

A pesar de que esta resolución fue resuelta favorablemente al caso particular del contribuyente que formuló la consulta, es cuestionable que la resolución considere como interés la ganancia o pérdida cambiaria, ya que tales conceptos no son considerados como interés en la Ley del Impuesto sobre la Renta, sino que solamente se les da ese tratamiento.

### **Alimentos a Tasa 0% del IVA**

Se confirmó al contribuyente su criterio en el sentido que el sustituto de azúcar base aspartame o sucralosa es considerado un producto destinado a la alimentación, por lo que en su enajenación se trasladará el impuesto al valor agregado a la tasa del 0%.

### **Fusión y Escisión de Sociedades**

Se confirmó a un contribuyente el criterio que sostenía en el sentido de que en una escisión por virtud de la cual los activos monetarios de la sociedad escindida que surgió representaban más del 51% de los activos totales la sociedad escidente que subsistió, deberá considerar para

—

reducciones posteriores como aportación de capital el monto de la reducción de capital que se determine por la transmisión de los activos monetarios derivado de la escisión.

### **Requisitos en caso de reestructura**

Se confirmó a un contribuyente residente en Luxemburgo (LuxCo 1) que participa en una sociedad residente en México (MexCo) para efectos fiscales, y que a su vez participa al 100% en una sociedad residente en Luxemburgo (LuxCo 2), su criterio en el sentido de que los requisitos contenidos en la legislación local a fin de aplicar lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo relativo al gravamen de las ganancias de capital, del Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gran Ducado de Luxemburgo para evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Capital en relación a que la transferencia de las acciones de MexCo a LuxCo 2 califica como una reorganización no sujeta al pago del impuesto sobre la renta en México, consisten en la presentación del aviso a que se refiere el artículo 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta resolución aun cuando no genera derechos para los contribuyentes permite tener mayor certeza de que en casos de reestructuras en los que el tratado correspondiente contempla la exención, no es necesario pedir autorización previa, sino que solamente hay que presentar el aviso ante las autoridades fiscales a que se refiere el artículo 269 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Desde luego, no dejamos de reconocer que es necesario analizar el caso en particular, así como el Tratado aplicable.

### **LEY DE COORDINACION FISCAL**

Se prorroga hasta el ejercicio de 2015 la derogación de la disposición que establece que 9/11 de la recaudación derivada de la aplicación de las cuotas de impuesto especial sobre producción y servicios por la venta de gasolinas y diesel para cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, corresponderá a las entidades federativas en función del consumo efectuado en su territorio, siempre y cuando las entidades federativas se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y celebren con la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, convenio de colaboración en términos de dicha ley y se sujeten al cumplimiento de diversos requisitos.

Igualmente se prorroga al 1º de enero de 2015 la disminución de las cuotas federales aplicables a la venta final de gasolinas y diesel previstas en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en 9/11 y el destinar los 2/11 remanentes al Fondo de Compensación, el cual se distribuirá entre las 10 entidades federativas que, de acuerdo con la última información oficial del Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática, tengan los menores niveles de Producto Interno Bruto per cápita no minero y no petrolero.

Asimismo, se prorroga al 1º de enero de 2015 la disminución de las cuotas de impuesto especial sobre producción y servicios a la venta final al público en general en territorio nacional de gasolinas y diesel en proporción de 9/11, para quedar en 2/11 de las cuotas vigentes.

### **LEY FEDERAL DE DERECHOS**

En términos generales, a partir de 2012 se eliminan 143 cuotas por el uso de bienes del dominio público de la Nación o por la prestación de servicios a cargo de las dependencias y entidades de la

Administración Pública Federal. No obstante, en la mayoría de estos casos se mantiene vigente el trámite correspondiente.

Entre las cuotas derogadas está el pago de derechos por los servicios relativos a la inscripción en el Registro Aeronáutico Mexicano, así como por los servicios adicionales relacionados con telecomunicaciones, imágenes meteorológicas, entre otros, que presta el órgano desconcentrado denominado Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano.

Recomendamos revisar con detalle los casos relacionados con otras dependencias, para que se pueda conocer oportunamente el impacto que esta reforma legal pudiera tener para cada contribuyente.

### **Nuevo Procedimiento de Verificación**

Según se señala en la exposición de motivos de la iniciativa, con el objeto de reforzar la vigilancia del correcto pago de los derechos a través de las propias dependencias de la Administración Pública Federal, se establece un nuevo procedimiento de verificación y cobro para los derechos que se pagan en forma periódica o en fecha posterior al inicio de la prestación del servicio o del otorgamiento del uso, goce, explotación o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación.

Ahora se establece como obligación para los contribuyentes, la de presentar copia de la declaración del pago de derechos ante la dependencia encargada de la prestación de los servicios o de la administración de los bienes del dominio público de la Federación dentro de los plazos legales.

Cuando no se presente la copia de la declaración en el plazo señalado o que una vez recibida la misma, se observe que el pago del derecho es incorrecto, la propia dependencia procederá como sigue:

1º. Requerirá al contribuyente para que en un plazo no mayor a diez días presente copia de la declaración o, en su caso, efectúe la aclaración correspondiente.

2º. Si transcurrido el plazo no se presenta la declaración o aclaración o, de haberla presentado, subsistan las diferencias, la dependencia de que se trate procederá a determinar directamente los adeudos y deberá suspender el servicio o interrumpir el uso, goce, explotación o aprovechamiento del bien de que se trate.

3º. Hecha la determinación se remitirá al SAT a fin de que se haga la notificación y el requerimiento de pago correspondiente.

Se exceptúa de este procedimiento el caso de los derechos por el uso, explotación o aprovechamiento de bienes a cargo de la Comisión Nacional del Agua, salvo los referentes al uso doméstico.

Esta reforma resulta incongruente con el marco normativo de la administración pública, pues con excepción de la Secretaría de Hacienda, las dependencias encargadas de la prestación de servicios o de la administración de los bienes del dominio público no están facultadas en términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, para liquidar diferencias en el pago de contribuciones.

—

## **Derechos Relacionados con la Prestación de Servicios Migratorios**

Se modifican estos derechos para adecuarlos a las calidades migratorias previstas en la nueva Ley de Migración, considerándose como únicas condiciones de estancia la de visitante, residente temporal y residente permanente. Cabe mencionar que esta reforma entrará en vigor una vez que inicie la vigencia del Reglamento de dicha ley.

### **Sistema Financiero**

Derivado de la reforma a la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, se incorpora una cuota fija a los centros cambiarios, transmisores de dinero y sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas, por los derechos de inspección y vigilancia que proporcione la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Se prevé el pago anual del derecho de inspección y vigilancia para cada entidad que pertenezca al sector de sociedades controladoras de grupos financieros.

## **OTRAS DISPOSICIONES DE INTERÉS**

### **Operaciones Virtuales IMMEX**

Mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 15 de diciembre de 2011 se modificaron las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, a fin de establecer un nuevo esquema para las personas morales que tienen su registro como Empresas Certificadas denominado Nuevo Esquema Empresas Certificadas (NEEC).

La principal modificación realizada al esquema de Empresas Certificadas se refleja en los beneficios con que contaban aquellas compañías registradas, mismos que a partir de dicha modificación serán aplicables únicamente a aquellas compañías que obtengan el NEEC.

En específico, la transferencia de mercancías importadas temporalmente o resultantes de un proceso de elaboración, transformación o reparación a empresas en México, únicamente podrán realizarlo las empresas que obtengan el NEEC.

Así, aquellas mercancías que sean propiedad de un residente en el extranjero que tenga celebrado un contrato de maquila con empresas que cuenten con un Programa para la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (Programa IMMEX), sólo podrán ser transferidas a empresas residentes en México mediante operaciones virtuales cuando dicha empresa cuente con su registro NEEC.

Cabe señalar que en términos del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los residentes en el extranjero no constituirán establecimiento permanente en el país cuando tenga celebrado un contrato con un residente en México que lleve a cabo operaciones de maquila.

Al respecto, el artículo 33 del Decreto IMMEX establece que por operaciones de maquila debe entenderse, entre otros supuestos, cuando las mercancías suministradas por dicho residente en el extranjero con motivo de un contrato de maquila se sometan a un proceso de transformación o

—

reparación, sean importadas temporalmente y se retornen al extranjero mediante operaciones virtuales.

Lo anterior cobra importancia, ya que a partir de la reforma en comento, las operaciones virtuales únicamente podrán realizarse entre aquellas empresas residentes en México que se encuentren registradas como NEEC.

En este sentido, aquellos residentes en el extranjero que suministren mercancías a empresas con Programa IMMEX que no cuenten con su registro NEEC y, por lo tanto, no puedan llevar a cabo las operaciones virtuales, pudiera considerarse que tienen un establecimiento permanente para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta por no llevar a cabo operaciones de maquila en términos del Decreto IMMEX, respecto de aquellas mercancías que no sean retornadas al extranjero.

### **Disposiciones Fiscales en Estados Unidos de América**

Los comentarios que se señalan a continuación versan sobre disposiciones del derecho de los Estados Unidos de América, respecto del cual no somos expertos y no estamos calificados para opinar. Estos comentarios recogen las opiniones y conversaciones que hemos sostenido con expertos fiscales de ese país y simplemente buscan dar una guía general de los mismos; por tanto, es muy importante que nuestros lectores consulten con sus asesores legales en los Estados Unidos de América si las obligaciones que a continuación se señalan resultan o no aplicables a su caso en particular.

#### **Intercambio de información sobre cuentas de depósito mantenidas con bancos americanos**

En enero de 2011 el Internal Revenue Service (IRS) de los Estados Unidos de América hizo del conocimiento público una propuesta de emisión de una regla administrativa según la cual los bancos americanos tendrían la obligación de presentar ante dicha autoridad una declaración anual informativa respecto de los intereses que hubieran pagado a individuos residentes fuera de los Estados Unidos de América, por los recursos que éstos hubieran mantenido en cuentas de depósito bancarias.

La intención de hacer pública dicha propuesta es la de escuchar argumentos, tanto a favor como en contra, que pudieran tener las personas afectadas por la regla.

De acuerdo con la exposición de motivos, el objetivo del IRS con dicha regla es allegarse de información que pueda intercambiar con gobiernos extranjeros con un ánimo de reciprocidad.

Como era de esperarse, la regla propuesta ha recibido fuertes críticas tanto del sector bancario como de miembros del Congreso, quienes argumentan que la regla implica una costosa carga administrativa para los bancos, además de que podría propiciar una importante fuga de capitales en detrimento del sistema bancario y de la economía norteamericana.

Aun cuando la regla preveía una posible entrada en vigor a partir del 1º de Enero de 2012, el tema ha sido tan debatido que el IRS a la fecha no ha publicado la regla oficialmente, ni ha dado indicación alguna en cuanto a si la regla finalmente será publicada o no.

—

Es importante tener en consideración que iniciativas similares fueron planteadas en años previos, particularmente en 2001, pero dichos intentos fracasaron al encontrar una fuerte oposición en el plano político, similar a lo que está ocurriendo en la actualidad.

Por lo tanto, al día de hoy no existe certidumbre de que la regla propuesta finalmente entrará en vigor. En caso de que la regla finalmente sea publicada durante 2012, su vigencia iniciaría respecto de los intereses que sean pagados a partir del 1º de enero de 2013.

### **Obligación de presentar declaración informativa sobre cuentas bancarias extranjeras**

La legislación de los Estados Unidos de América establece la obligación para las personas que sean ciudadanos o residentes de dicho país de presentar una declaración anual informativa respecto de cuentas bancarias mantenidas en instituciones financieras fuera de los Estados Unidos de América ("Foreign Bank Account Report o FBAR").

Dicha obligación resulta aplicable igualmente a las sociedades, partnerships o trusts que hubieran sido constituidos conforme a las leyes de los Estados Unidos de América, aun cuando los accionistas, socios o beneficiarios de dichos vehículos no sean ciudadanos o residentes americanos, como pudieran ser los residentes en México.

El incumplimiento de la obligación de presentar dicha declaración informativa puede tener consecuencias económicas significativas en virtud de que el monto de las multas pueden alcanzar, según sea el caso, hasta el 50% del valor más alto de la cuenta durante el año, por cada año de omisión, por lo que la multa total puede incluso ser superior al saldo de la cuenta. Asimismo, en algunos casos el incumplimiento podría tener implicaciones de tipo penal.

Recomendamos a nuestros clientes que tengan establecidas corporaciones, partnerships o trusts en los Estados Unidos de América, o bien, que tengan ciudadanía o permiso para residir permanentemente ("green card") en dicho país y que tengan cuentas bancarias fuera de los Estados Unidos de América, que consulten con sus asesores legales si la obligación de presentar la declaración informativa en comento resulta o no aplicable a su caso particular.

\* \* \* \* \*

México, D.F.  
Enero de 2012

—