

# Con Ciencia Fiscal



Órgano de Difusión Institucional de la Asociación Nacional de  
Fiscalistas Net A.C.

9na edición / Año 2

## COMITE DIRECTIVO NACIONAL

C.P.C. José Octavio Ávila Chaurand  
PRESIDENTE

C.P.C. y M.I. José Luis Leal Martínez  
VICEPRESIDENTE

Lic. Rafael Neftalí Ángeles Delgado  
SECRETARIO

Mtro. Pedro Escobedo Vázquez  
COORDINADOR DE REPRESENTACIONES  
ESTATALES

Mtra. Karla Karina García Barrera  
TESORERA

C.P.C. Víctor Manuel Sánchez Ochoa  
COORDINADOR DE SÍNDICOS NACIONAL

Mtro. Juan Arturo Rivera Figueroa  
VOCAL DE MEMBRESÍA

C.P.C. Francisco Gerardo Ibarra Rea  
AUDITOR

## JUNTA DE HONOR

C.P.C. Juan Carlos Gómez Sánchez  
PRESIDENTE

Mtro. José de Jesús Pérez Lara

Mtro. Miguel Chamlaty Toledo

Mtro. José de Jesús Ceballos Caballero

## COMISIÓN FISCAL

José de Jesús Ceballos Caballero  
PRESIDENTE

Lysette Téllez Ramírez

Tatiana Madrid Marco

Yazmin García Cano

Mario Erick Anaya Arteaga

Rafael Neftalí Ángeles Delgado

Francisco Julián Boasono Ríos

Jesús Adalberto Casteleiro Caballero

Tomás Cisneros Medina

Alain Gómez Monterrosas

Juan Carlos Gómez Sánchez

Francisco Ibarra Real

José Luis Leal Martínez

Juan Gabriel Muñoz López

Marco Antonio Olguín Martínez

Juan Alberto Rentería Almada

Juan Arturo Rivera Figueroa

José Adalberto Rubio Ozuna

Luis Salvador Méndez Márquez

CON-CIENCIA FISCAL es una revista bimestral de información fiscal, publicada, distribuida y editada por la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET, A.C., con domicilio en Ciruelo Número 366 Colonia Floresta, C.P. 91940, Veracruz, Veracruz Ignacio de la Llave. Correo electrónico revista@anafinet.mx

Los artículos incluidos representan la opinión personal de sus Autores, la cual no necesariamente tiene que coincidir con la de la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTA NET, A.C. Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta revista por cualquier medio, sin autorización escrita de ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET, A.C. Asimismo, la labor autoral desarrollada en la revista, se efectuó aplicando la interpretación profesional de cada Colaborador y/o Autor, con respecto a las disposiciones legales relativas. No obstante, dicha interpretación podría discrepar de la opinión de las autoridades fiscales, laborales, tribunales o cualquiera otra persona. Por tal razón, no existe responsabilidad alguna respecto a la adopción de alguna recomendación o criterio propuesto en nuestra revista por parte de la ASOCIACIÓN NACIONAL DE FISCALISTAS.NET A.C., la de sus Editores, Colaboradores, Autores, Comité Directivo Nacional y Comités Técnicos que participen en ella. Cuando el lector desee utilizar en su operación o práctica algún concepto, cálculo o texto vertido en CON-CIENCIA FISCAL, deberá de consultar los documentos originales y a sus asesores para tomar su propia decisión.

# Editorial

Este 8 de octubre de 2022 La Asociación Nacional de Fiscalistas la ANAFINET cumple 20 años de su fundación.

Es una agrupación integrada por profesionales interesados en la materia fiscal y que se ha unido a los principios y filosofía de difundir la cultura fiscal en nuestro país.

Durante estos años se ha trabajado de manera intensa en la capacitación y formación de nuestros socios, trascendiendo también al sector académico, empresarial y Legislativo. En enero de 2003 iniciamos la difusión de la cultura fiscal a través de internet siendo Pioneros, en esta, que para muchos era novedoso, cómo lo era internet en esos momentos.

Participamos activamente en convenios con universidades, destacando el que se tiene con la Universidad de Guadalajara, en el cual el socio se ve beneficiados para estudiar maestrías y doctorados en dicha universidad

Durante el mes de octubre de cada año, y dentro de los festejos del aniversario de ANAFINET se lleva a cabo La Convención Anual que sirve de marco para que la directiva presente su informe anual, así como también se llevan a cabo una serie de conferencias con expositores de alto nivel

FELICIDADES ANAFINET POR TUS 20 AÑOS DIFUNDIENDO LA CULTURA FISCAL

**Comité Directivo 2022-2023**



LA ASOCIACIÓN NACIONAL DE  
FISCALISTAS NET, A.C.

Invita a socios y Representantes ANAFINET a  
nuestra reunión anual **REUNIÓN ANUAL**  
**ANAFINET 2023** en CDMX los días 20 y 21 de  
enero

Viernes 20 ciclo de conferencias

Sábado 21 Presentación del plan de trabajo  
para 2023 Comida y convivencia

En los próximos días recibirás más información

¡Agenda ya!

Nos vemos, que sea una gran fiesta el volver a vernos personalmente.

**COMITÉ DIRECTIVO 2022-2023**

# Contenido

**7** Contexto jurídico del CFDI  
Juan Gabriel Muñoz López

**19** Disposiciones fiscales aplicables en el pago de erogaciones a través de terceros  
Jesús Adalberto Casteleiro Caballero

**26** Ilegalidad en notificaciones electrónicas  
Juan Alberto Rentería Almada

**33** Delitos fiscales en materia de comercio exterior  
Mario Eric Anaya Arteaga

**43** Matrimonio, muerte y otras desgracias fiscales  
Francisco Julián Boasono Ríos

**49** Facilidades en la RMF para la facturación de los contribuyentes PF de RESICO  
Yazmín García Cano

**54** Política fiscal  
Luis Salvador Méndez Márquez

# Contenido

**61** **Visitas de verificación**  
Juan Arturo Rivera Figueroa

**74** **Determinación de la Cuenta de Utilidad Neta**  
José de Jesús Ceballos Caballero

**83** **Fiscalización de los depósitos en efectivo**  
Juan Carlos Gómez Sánchez

**87** **Venta de activo fijo**  
José Luis Leal Martínez

# Contexto jurídico del CFDI

Juan Gabriel Muñoz López



## Esfera jurídica del CFDI con complemento Carta Porte

Una pregunta recurrente en la actualidad es: ¿Por qué se exigen cada vez mayores requisitos a los comprobantes fiscales en México? Si por citar un ejemplo; en Estados Unidos de América (USA) basta una simple nota de venta para poder llevar a cabo una deducción en la determinación de la base para el impuesto directo -el equivalente al Impuesto Sobre la Renta (ISR)- y una reducción en el impuesto indirecto al consumo que sería el equivalente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) en México. La respuesta es sencilla, la confianza en el ciudadano y la efectiva fiscalización del aparato del Estado vía el sistema financiero.

Luego de lo anterior, es obligado hacer un análisis del documento fiscalizador cuasi perfecto de México,<sup>1</sup> en el contexto de algunas situaciones específicas que permitan discernir la postura de las autoridades fiscales y laborales del país,<sup>2</sup> aunque para el trabajo que se presenta para la obtención del grado de Doctor, únicamente se cernirá al contexto jurídico - legal del ente fiscalizador conocido por sus siglas como SAT.

El análisis mencionado será llevado a cabo mediante hipótesis previstas por las leyes y al tenor del estudio hermenéutico, con la finalidad de comprender más adelante, el porqué de los excesivos requerimientos en el CFDI con complemento de carta porte.

## Operaciones simuladas, artículo 69 B Código Fiscal de la Federación (CFF)

Respecto de este tema, una operación simulada resulta de la distorsión jurídica de la materialidad de las operaciones de compra - venta<sup>3</sup> o prestación de servicios. Dentro de esta distorsión, en la mayoría de los casos, son los contribuyentes (sin escrúpulos morales, éticos o de alto sentido del deber constitucional<sup>4</sup>) los que propician esta desafortunada situación, o en casos aislados, por desconocimiento del tema. Sin embargo, se debe ser preciso en cuanto a cuáles situaciones son las que tangencialmente salen de la observancia de la norma jurídica -legal. Para ello, a continuación, se detalla la primera situación hipotética y como punto de partida, se transcribe el texto del primer párrafo del artículo 69 B del citado CFF:

*Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes. (Congreso Unión. P. 131) (El énfasis es propio).*

[1] Se refiere al Comprobante fiscal digital por Internet (CFDI) y resulta cuasi perfecto debido a que después de 13 años (reforma a los comprobantes fiscales en 2009) no termina de embonar en el sistema jurídico, legal y fiscal en nuestro país.

[2] Servicio de Administración Tributaria (SAT), Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT) y de la Secretaría del Trabajo (ST)

[3] Actos de comercio conforme al Código de Comercio (CC) o prestación de servicios, contemplados en el Código Civil Federal (CCF) y sus contrapartes en cada legislación local.

[4] Es un alto sentido del deber, tanto ético como moral, el "contribuir al gasto público" tal como lo señala la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Como se puede apreciar en el párrafo anterior, el énfasis propio hace presunción de que cuando el contribuyente no cuente con activos, personal y infraestructura o capacidad material para llevar a cabo los actos jurídicos por los cuales emita un CFDI con posterioridad, éste último aún y cuando contenga todos los requisitos observables en los numerales 29, 29 A del CFF, anexo 20 de la Resolución Miscelánea 2022, puede estar presuntamente vinculado a una operación simulada o inexistente.

No obstante, esa presunción de simulación de operación no es del todo correcta, pues no es óbice la ausencia de los 3 puntos establecidos en el primer párrafo del numeral 69 B del CFF, activos propios o personal o infraestructura para llevar a cabo una actividad económica, así quedó establecido en el sentido del juzgador al emitir la siguiente tesis de tribunal:



ACTIVIDAD AGRÍCOLA. PARA ESTIMAR QUE UN CONTRIBUYENTE LAS REALIZA, NO ES NECESARIO ACREDITAR QUE EL PRODUCTO, TIERRA O LOS MEDIOS DE PRODUCCIÓN SON PROPIOS. De conformidad con el artículo 16, fracción III del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de 2013, la actividad agrícola es la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial y **dicho precepto legal no establece que sea condición de verificación de su hipótesis normativa, que sea necesario que el contribuyente acredite que los productos, las tierras (o cualquier otra modalidad de cultivo), así como los medios, instrumentos o complementos para esas actividades sean propios, por lo que debe estarse solo a la actividad material realizada**, es decir, la acción de cosecha (o cualquiera de las otras indicadas en la norma), y no si lo hace respecto de productos (frutos o plantas), tierras, terrenos o instrumentos de su propiedad, rentados o prestados, pues en caso de hacerlo se estaría estableciendo una distinción en donde la norma no lo hace, lo cual es inadmisibles siguiendo el principio general de derecho que dice: "donde la ley no distingue, el intérprete no debe hacerlo". (Énfasis propio)

Juicio contencioso administrativo núm. 1190/14-21-01-4-OTT. Sala Regional Centro Pacífico.<sup>5</sup>

[5] Recuperado de: <http://sctj.tjffa.gob.mx/SCJ/assembly/detalleTesis?idTesis=43086>

Desentrañando el sentido del juzgador en la tesis que nos ocupa, los elementos: *activos, personal e infraestructura*, no son un requisito *sine qua non*<sup>6</sup> para juzgar que la materialidad se cumple a la perfección según lo establece el primer párrafo del citado artículo 69B del CFF, pues el terreno donde se lleva a cabo la labor de siembra / cosecha por ejemplo de piña, maíz, coliflor, zanahoria, lechuga, fresa, arándano y otros productos de campo similares en cuanto a su forma de obtención de la tierra, pueden ser cultivados en terrenos otorgados en *usufructo*, mediante la labor personal del que se ostenta en oficio agricultor -sin que sea forzoso y necesario contar con trabajadores para llevar a cabo esa tarea- y por medio de bienes muebles otorgados en uso mediante la forma de arrendamiento (Treviño, 2008), por ejemplo:<sup>8</sup> tractores, cegadoras y cosechadoras de maíz, aplanadoras de terreno, excavadoras, y en general otros equipos necesarios para la actividad primaria. El corolario de la tesis es abrumador y contundente: *“Donde la ley no distingue, el intérprete no debe hacerlo”*.<sup>9</sup>

Otro ejemplo de “exceso” de requisitos a cumplir en los CFDI se localiza en el siguiente criterio de tesis de tribunal:

LIMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA EXHIBICIÓN DE UN COMPROBANTE FISCAL ES INSUFICIENTE PARA RECONOCER EL DERECHO SUBJETIVO A SU DEVOLUCIÓN.<sup>10</sup> Para acreditar el impuesto al valor agregado es indispensable cumplir con los requisitos previstos en el artículo 5o. de su ley; en ese sentido, las fracciones I, II y III exigen lo siguiente: que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación -en términos del impuesto sobre la renta-, por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%; que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la ley; y, que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

[6] *f. Situación o circunstancia indispensable para la existencia de otra. Para curar enfermos es condición ser médico. El enemigo se rindió sin condiciones. Recuperado de: <https://dle.rae.es/condici%C3%B3n#17lt2n4>*

[7] *m. Der. Derecho a disfrutar bienes ajenos con la obligación de conservarlos, salvo que la ley autorice otra cosa. Recuperado de: <https://dle.rae.es/usufructo#Fw4zXQH>*

[8] *El arrendamiento es un contrato mediante el cual una parte, llamada arrendador, se obliga a transferir de modo temporal el uso o goce de una cosa a otra parte, llamada arrendatario, quien a su vez se obliga a pagar por ese uso o goce un precio cierto y determinado. Ricardo Treviño García, Los contratos civiles y su generalidad, Ed. McGraw Hill, 2008, p. 233.*

[9] *Principio general del derecho. Recuperado de: [https://www.derecho.unam.mx/seminarios/seminario\\_internacional/actualizacion-febrero-2013/ANEXO%202.pdf](https://www.derecho.unam.mx/seminarios/seminario_internacional/actualizacion-febrero-2013/ANEXO%202.pdf)*

[10] *PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN. Recuperado de: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2022162>*

Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó en las jurisprudencias 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 87/2013 (10a.),<sup>11</sup> **que el contribuyente a quien se expida un comprobante fiscal, únicamente deberá constatar que contenga datos como el nombre o razón social y el Registro Federal de Contribuyentes del emisor, sin que se encuentre obligado a verificar que éste cumpla con sus obligaciones fiscales, pues ello equivaldría a exigirle que despliegue facultades de verificación, lo que constituye una carga que no está prevista en la ley y, por el contrario, sólo está reservada a la propia autoridad hacendaria. Sin embargo, para reconocer el derecho subjetivo a la devolución del impuesto no basta que el contribuyente exhiba comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos legales correspondientes, sino que resulta indispensable que la operación haya existido y se hubiere pagado el impuesto en los términos que establecen los artículos 1o.-B, 11, primer párrafo y 17, primer párrafo, de la ley mencionada.**

Consecuentemente, cuando la autoridad exactora niega la devolución del impuesto, no por considerar inválido el comprobante fiscal exhibido, sino por cuestionar la existencia de una operación amparada en éste, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar la nulidad de la resolución correspondiente, sin reconocer el derecho subjetivo a la devolución, constreñir a la autoridad fiscal a ejercer sus facultades de comprobación en los términos y plazos previstos en el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación y, con el resultado, dictar una nueva determinación en la que única y exclusivamente se pronuncie sobre la procedencia de la devolución, prescindiendo de fincar responsabilidades de cualquier índole. (Énfasis propio).

En este segundo criterio de tribunal, se colige que la autoridad hacendaria pretende atribuir “potestad tributaria” al gobernado a efecto de que además de haber pagado los servicios o mercancías, lleve a su vez la revisión de la materialidad de la operación. Sin embargo, el juzgador apercibe al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) para declarar la nulidad de la resolución, sin reconocer el derecho subjetivo a la devolución y constreñir a la autoridad fiscal a ejercer sus facultades de comprobación y dictar una nueva resolución pronunciándose sobre la devolución, prescindiendo de fincar responsabilidades de cualquier índole. Cfr. FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y DE GESTIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES. ASPECTOS QUE LAS DISTINGUEN. 12

[11] Se recomienda la lectura hermenéutica de las tesis jurisprudenciales 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 87/2013 en la liga: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/176363> y <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2003939> respectivamente.

[12] A efectos de que el lector pueda constatar que dicha responsabilidad en cuanto a ejercer las facultades de comprobación. Para tal propósito, se recomienda leer la tesis con el rubro mencionado en la siguiente liga: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2021743>.

Una vez ejemplificada en las dos tesis anteriores el concepto de la materialidad de las operaciones al tenor del multicitado CFF (Art. 69 B, primer párrafo), es importante ahora considerar el efecto de algunos conceptos a que hacen alusión las fracciones del numeral 29 A del mismo ordenamiento legal, en específico la fracción V, la cual versa sobre: *La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.* ¿Por qué se debe tener en cuenta tales conceptos? Sencillo, si se continua con la lectura del segundo párrafo se encontrará la posible inconsistencia que puede derivar en un incumplimiento de requisito y, por ende, en una posible infracción y sanción al respecto.

Para mayor comprensión, se transcribe el texto para dilucidar y dimensionar el posible efecto negativo en la esfera jurídica del contribuyente:

*Cuando exista discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o del uso o goce señalados en el comprobante fiscal digital por Internet y la actividad económica registrada por el contribuyente en términos de lo previsto en el artículo 27, apartado B, fracción II de este Código, la autoridad fiscal actualizará las actividades económicas y obligaciones de dicho contribuyente al régimen fiscal que le corresponda. Los contribuyentes que estuvieran inconformes con dicha actualización podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general.*

En resumen, esta discrepancia entre la descripción de los bienes, mercancías, servicio o del uso o goce no es baladí. Estas inconsistencias acarrearían la imprevista modificación del objeto social o de la actividad principal de cada contribuyente persona moral o física contenidas en la constancia de situación fiscal respectivamente y, por consiguiente, subsisten elementos de presunción negativos que deberán ser aclarados a través de mecanismos tales como reglas misceláneas correspondientes<sup>13</sup> (SAT, RMF2022, P. 83).

¿Esto trae aparejado un problema en la comprobación fiscal? La respuesta depende de lo razonado por el juzgador y es que, la estricta normatividad respecto de la emisión del CFDI ya alcanza techo de irracionalidad. La siguiente tesis nos ejemplifica a la luz de su transcripción:

COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN.<sup>14</sup>

[13] Regla 2.5.13 RMF 2022 Presentación de avisos al RFC, fracción VII "El aviso de actualización de actividades económicas y obligaciones, conforme a la ficha de trámite 71/CFF".

[14] Jurisprudencia de la segunda sala visible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2015945>

El requisito previsto en el precepto invocado para las legislaciones vigentes en los años de mérito, consistente en la descripción del servicio o del uso o goce que amparen los comprobantes fiscales se cumple cuando se señala la idea general de dicho servicio, uso o goce delimitando sus partes o propiedades, **de manera que el precepto y porción normativa citados no genera inseguridad jurídica, ya que el contribuyente tiene pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en el mencionado ordenamiento legal respecto a cómo debe cumplirse el requisito aludido en el comprobante fiscal respectivo.** En ese contexto, si los comprobantes fiscales no limitan el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, ya que, de considerar que los exhibidos por los contribuyentes no amparan la transacción realizada, puede requerirles toda la información relativa y, en su caso, no acceder a su pretensión atendiendo a las particularidades de cada caso; por mayoría de razón, **se concluye que la descripción del servicio o del uso o goce que amparen, invariablemente debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce** que amparen de manera clara, dando la idea de algo delimitado en sus partes o propiedades, pero en atención precisamente a la multiplicidad de servicios y a lo que comprende la prestación de cada uno de ellos, así como a los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que tiene por finalidad determinar lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce, documento que resultará relevante para determinar, caso por caso, la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo que mediante los comprobantes fiscales correspondientes se solicite. (Énfasis propio).

Después de analizar los dos puntos de estudio jurídico del CFDI (Operaciones simuladas y descripción del servicio) el siguiente paso lógico de estudio hermenéutico nos conduce al más reciente cambio estratégico de fiscalización del SAT: El CFDI con complemento de carta porte, el cual, tiene un *paroxismo*<sup>15</sup> en la esfera del contribuyente, llegando en la mayoría de los supuestos a entorpecer los actos jurídicos, contables y de control interno de las personas morales y físicas por toda la carga administrativa y de eficiencia que se debe lograr para cumplir en aras del reinado del CFDI.

[15] *m. Exaltación extrema de los afectos y pasiones. Recuperado de la Real academia de la lengua española (RAE) en: <https://dle.rae.es/paroxismo>*

## Esfera jurídica del CFDI con complemento de carta porte

Partiendo de la exposición de motivos: “Las necesidades de información y de clarificación de las operaciones económicas, han hecho indispensable el uso de los complementos del CFDI” (Ejecutivo, 2022, p. 107), el SAT a través de la publicación en el DOF,<sup>16</sup> estableció en la regla 2.7.1.9 (SAT, 2021, p.3) la obligación de incorporar el complemento de carta porte al CFDI al realizar las siguientes actividades:

- Contribuyentes dedicados al servicio de transporte de carga general y especializada, que circulen por vía terrestre, férrea, marítima o aérea.
- Presten el servicio de paquetería y mensajería.
- Grúas de arrastre y de grúas de arrastre y salvamento y depósito de vehículos.
- Traslado de fondos y valores o materiales y residuos peligrosos.

Continúa diciendo la regla en la oración final del primer párrafo: “El referido CFDI y su complemento **amparan la prestación de estos servicios y acreditan el transporte y la legal tenencia de los bienes o mercancías con su representación impresa, en papel o en formato digital**”. (Énfasis propio).

Continúa diciendo la regla en la oración final del primer párrafo: “El referido CFDI y su complemento amparan la prestación de estos servicios y acreditan el transporte y la legal tenencia de los bienes o mercancías con su representación impresa, en papel o en formato digital”. (Énfasis propio).

*Quien contrate el servicio de transporte de bienes o mercancías en territorio nacional, **está obligado a proporcionar al transportista, con exactitud, los datos necesarios para la identificación de los bienes o mercancías que se trasladen**, de conformidad con lo previsto en el “Instructivo de llenado del CFDI al que se le incorpora el Complemento Carta Porte”, que al efecto publique el SAT en su Portal, **a fin de que el transportista expida el CFDI de tipo ingreso con complemento Carta Porte que ampare la operación que, en su caso, sea objeto de la deducción o el acreditamiento correspondiente por el servicio prestado**. (Énfasis propio).*

[16] [https://dof.gob.mx/2021/SHCP/SHCP\\_181121\\_03.pdf](https://dof.gob.mx/2021/SHCP/SHCP_181121_03.pdf)

*En caso de que se realice un servicio de traslado de bienes o mercancías **sin contar con el CFDI de tipo ingreso con complemento Carta Porte, o bien, el referido complemento no cumpla con lo establecido en el “Estándar del Complemento Carta Porte” y el “Instructivo de llenado del CFDI al que se le incorpora el Complemento Carta Porte”, tanto quien contrate el servicio de transporte de bienes o mercancías, como quien lo preste, serán responsables ante la autoridad competente cuando ésta detecte alguna irregularidad en los datos registrados en el complemento Carta Porte.** (Énfasis propio).*

¿Realmente es un requisito sine qua non que el CFDI que previamente expide un comerciante o un prestador de servicio, contemple además la incorporación del famoso complemento de carta porte para “poder” deducirlo o “acreditar” sus efectos en ISR e IVA? De la revisión de los requisitos de las deducciones para ISR<sup>17</sup> no se percibe una cláusula habilitante que adicional a éstos, deban observarse mayores obligaciones contenidas en las reglas de carácter general. Al efecto la siguiente tesis aporta elementos de certidumbre jurídica:

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY.<sup>18</sup>

Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

[17] Artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

[18] Tesis aislada visible en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/181864>

Asimismo, una tesis recién publicada en el TFJA<sup>19</sup> puede ser afín a la certidumbre jurídica de la cual deben gozar todos los gobernados y que les permita contribuir y cumplir con las normas legales atribuibles al tema del CFDI con complemento de carta porte:

VII-CASR-OR2-17

COMPROBANTES FISCALES. POR EL SEÑALAMIENTO ERRÓNEO EN LA FORMA DE PAGO NO SE INCUMPLE CON LA OBLIGACIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 29 A, FRACCIÓN VII, INCISO A), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN DOS MIL DOCE.- Aun y cuando en un comprobante fiscal se señale de manera errónea la forma de pago, no puede considerarse que se actualice la consecuencia establecida en el último párrafo del propio artículo 29 A del Código Federal Tributario, que indica que las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos en esta disposición o en el artículo 29 del mismo ordenamiento, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

En otras palabras, el requisito de plasmar la forma de pago en un comprobante fiscal se debe considerar cumplida aun en el caso de ser errónea, pues si la operación que lo ampara se pagó en una sola exhibición, no puede considerarse que el hecho de que se haya plasmado en forma distinta, es decir, que se realizó en parcialidades, lo ubique en la hipótesis de diversa disposición fiscal. Considerar lo contrario, se dejaría de atender al principio constitucional de proporcionalidad tributaria, en consecuencia, el contribuyente no podría acreditar el impuesto al valor agregado, al no considerarse una erogación en su justa dimensión por un error en la leyenda de pago del comprobante fiscal.

Para concluir con este análisis jurídico – hermenéutico del CFDI con complemento carta porte, se retoma el énfasis realizado a la oración el último párrafo de la fracción V del artículo 29 A del multicitado CFF. Para tal efecto se transcribe nuevamente para dilucidar su impacto en el tema del CFDI que nos ocupa:

[19] *Revista del TFJA 31 de marzo de 2022, recuperado de:*  
<http://sctj.tfjfa.gob.mx/SCJ/assembly/detalleTesis?idTesis=43292>

“tanto quien contrate el servicio de transporte de bienes o mercancías, como quien lo preste, serán responsables ante la autoridad competente cuando ésta detecte alguna irregularidad en los datos registrados en el complemento Carta Porte”

¿En qué radica el énfasis de dicha oración? En la “autoridad competente” a la que hace alusión la misma, y es que ¿Cuál o cuales serán las autoridades para tales efectos? ¿La guardia nacional? ¿Aduanas? ¿El SAT en “volantas” al pie de carreteras federales? Además de lo anterior, ¿Cuáles sistemas de verificación electrónicos serán los adecuados para fiscalizar el complemento de carta porte adherido “electrónicamente” al CFDI? ¿O será acaso que regresa -o, mejor dicho, que nunca se fue- la revisión en “papel”? de tal obligación contemplada en las reglas misceláneas: 2.7.1.51 a la 2.7.1.57<sup>20</sup>

Son varias las interrogantes a dilucidar en el entorno jurídico y será en los próximos años que se irán ventilando en los tribunales, afectando de ello, la esfera del contribuyente. Por lo pronto, la prudencia obliga a ser cautos y cumplir -a pesar de lo engorroso- con la obligación del complemento de carta porte en el CFDI. So pena de sufrir el escarnio del circo romano en la antigüedad.

Muy atentamente.



[20] Óp. Cit. Pp. 4 a la 8.

**CPC y MI Juan Gabriel Muñoz López.  
Consultor Tributario y Conferencista**



**CPC por el IMCP en julio 2005**  
**Máster en impuestos por la Universidad de Guadalajara en 2002**  
**Ex presidente comisión de cursos CCPG en 2011**  
**Miembro de la Comisión de apoyo al ejercicio independiente desde 2007**  
**Socio y miembro de la comisión fiscal de ANAFINET**  
**Experiencia de 9 años en firmas de consultoría en Guadalajara**  
**Catedrático de impuestos a nivel posgrado en la Universidad del Valle de Atemajac UNIVA**  
**Expositor de temas fiscales a nivel nacional**  
**Escritor de artículos fiscales en Capfiscal la revista, [www.fiscalito.com](http://www.fiscalito.com), Con-ciencia fiscal, Revista Jurídica-contable**  
**Creador del grupo de Facebook #reto1libroporsemana para fomentar la cultura de la lectura a nivel nacional**  
**Video conferencista**

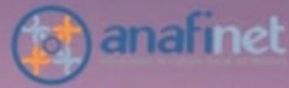


El mejor blog de México con información fiscal  
te invita a su evento!



taxID

ContadorMx



# Conferencias Fiscales y de Seguridad Social

Actualízate, convive con colegas contadores, **desestrésate**



Acompáñanos este **13 de enero 2023**

Para más información en este link:

<https://cursos.elconta.mx/lapaz2023>

# Disposiciones fiscales aplicables en el pago de erogaciones a través de terceros

Jesús Adalberto Casteleiro Caballero



## DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES EN EL PAGO DE EROGACIONES A TRAVÉS DE TERCEROS.

En el desarrollo de sus actividades, los contribuyentes, en algunos casos, por así exigir su actividad o negocio, se ven en la necesidad de realizar pagos ya sea por cuenta o a través de terceros en situaciones que son estrictamente indispensables para los fines de la actividad u obtención de los ingresos de dichos contribuyentes, y que por las características de dichas operaciones, no queda clara en la Ley del Impuesto sobre la Renta la forma en que se deben realizar dichos pagos a efectos de dar cumplimiento con todos y cada uno de los requisitos establecidos en la citada ley para evitar en un momento dado que se les dé el tratamiento de ingresos acumulables al dinero recibido para cumplir con obligaciones de pago por cuenta de terceras personas con las que se tiene relación de negocios o de trabajo; y sucede lo mismo, en los casos en que los contribuyentes, entreguen dinero a terceras personas para que éstas sean las que realicen los pagos por gastos, compras, inversiones o servicios que sean atribuibles a dichos contribuyentes.

La Ley del impuesto sobre la Renta, en la fracción VIII de su artículo 18, contenido en el Capítulo I del Título II, aplicable a las personas morales, establece que se consideran ingresos acumulables, entre otros, las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.



Es decir, esta disposición establece como único requisito para la persona moral que percibió dinero para realizar gastos por cuenta de otro contribuyente, el que dicha persona moral que realizó los gastos, solicite los comprobantes fiscales a nombre del contribuyente que le entregó las cantidades para realizar dichos gastos.

Como podemos observar, el artículo 18 que se analiza, aplica solo a personas morales y en base a dicho precepto, únicamente estos contribuyentes deberán acumular como ingresos aquellas cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, si dichos gastos no están respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto; pero, ¿qué procede si las personas morales perciben cantidades para efectuar compras o inversiones por cuenta de terceros?; en este caso, el citado artículo 18, solo menciona gastos, más no así otro tipo de erogaciones como pudieran ser las compras y las inversiones, sin embargo, no está de más cumplir para estos conceptos con el requisito previsto en esta disposición.

¿Qué sucede con las personas físicas que caigan en este supuesto?

También existe una disposición semejante; es decir, el artículo 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable a las personas físicas en general, establece que se consideran ingresos obtenidos por las personas físicas, entre otros, las cantidades que perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto. Como se puede observar, también dice gasto, no incluye compras e inversiones, que están identificadas en la ley de la materia como conceptos distintos de los gastos.

Por otro lado, el artículo 27, contenido en la Sección I, del Capítulo II, del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aplicable para las personas morales de dicho Título; establece los requisitos que deben reunir las deducciones autorizadas en dicho Título.

Como norma general, en la fracción III del citado artículo 27, se dispone que las deducciones autorizadas deberán estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante:

1. Transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente;
2. Cheque nominativo para abono en cuenta del beneficiario, de la cuenta del contribuyente,
3. Tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

Para el caso de pagos a través de terceros, el artículo 41 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece que cuando el contribuyente efectúe erogaciones a través de un tercero, éste deberá:

1. Expedir cheques nominativos a favor de éste o
2. Pagar mediante traspasos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones de crédito o casas de bolsa a la cuenta abierta a nombre del tercero, y
3. Cuando dicho tercero realice pagos por cuenta del contribuyente, éstos deberán estar amparados con comprobante fiscal a nombre del contribuyente.

Esta disposición, no aplica tratándose de contribuciones, viáticos o gastos de viaje; no permite cubrir el pago al tercero mediante tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria; el cheque tiene que expedirse a favor del tercero que realiza los pagos; las transferencias tienen que realizarse de la cuenta del contribuyente a la cuenta del tercero; y el comprobante fiscal debe solicitarlo el tercero a nombre del contribuyente. No se establece ninguna restricción en cuanto a la forma de pago por parte del tercero.

Sin embargo, se deberá también cumplir los demás requisitos que establecen la Ley del Impuesto sobre la Renta y otras disposiciones aplicables, como es el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales por internet (CDFI):

## Obligación de expedir CFDI

Establece la obligación de expedir comprobantes fiscales mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT, por los siguientes conceptos:

1. Los actos o actividades que realicen,
2. Los ingresos que se perciban,
3. Las retenciones de contribuciones que efectúen,
4. El valor de la operación, en el caso de las exportaciones de mercancías que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito.
5. Las devoluciones, descuentos o bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

## Obligación de solicitar CFDI

Por otra parte ese mismo artículo 29, establece la obligación de solicitar el CFDI correspondiente a las personas que:

1. Adquieran bienes,
2. Disfruten de su uso o goce temporal,
3. Reciban servicios,
4. Realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de comprobantes fiscales digitales por Internet, o
5. Aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones.

Y en el artículo 29-A del mismo Código tributario, se establecen los requisitos que deberán contener los CFDI (Entre otros que determine el SAT mediante reglas generales); y se especifica que en caso de no reunirse algún requisito de los establecidos en dicho artículo 29-A o en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, NO PODRÁN DEDUCIRSE O ACREDITARSE fiscalmente las cantidades que amparen dichos CFDI.

Por otro lado, Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada el 27 de diciembre de 2021, en su regla 2.7.1.12., establece que para los efectos de los artículos 29 del Código Fiscal de la Federación, así como 18, fracción VIII y 90, octavo párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 41 de su Reglamento, los contribuyentes que realicen erogaciones a través de terceros por bienes y servicios que les sean proporcionados, podrán hacer uso de cualquiera de las siguientes opciones:



## **Erogaciones previas del tercero con restitución por parte del contribuyente.**

En esta opción, al igual que en el artículo 41 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se establece la alternativa de cubrir el reintegro al tercero mediante tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria; el cheque tiene que ser nominativo y expedirse a favor del tercero que realiza los pagos por el valor total incluyendo el impuesto al valor agregado (No dice que deba ser “de la cuenta del contribuyente” como lo establece el artículo 41 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta); las transferencias tienen que realizarse a la cuenta del tercero, por el valor total incluyendo el impuesto al valor agregado (Tampoco dice “de la cuenta del contribuyente”); el comprobante fiscal debe solicitarlo el tercero con la clave del Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente por el cual está haciendo la erogación, pudiendo este último solicitarlos directamente a los proveedores de bienes o servicios o bien, descargarlos del Portal del SAT; y no se establece ninguna restricción en cuanto a la forma de pago por parte del tercero a los proveedores de bienes o servicios; es decir, puede pagar en efectivo o de cualquier otra forma no prohibida por la Ley.

## **Entrega previa del dinero al tercero para cubrir erogaciones.**

Para este tipo de situaciones, en donde el contribuyente hace entrega previa del dinero al tercero que va a realizar los pagos, deberá hacerse con cheque nominativo a favor del tercero o mediante transferencia a la cuenta del tercero; quién recibe el dinero debe establecer un control independiente que identifique los importes de dinero recibidos para realizar los pagos correspondientes; los comprobantes fiscales debe solicitarlo el tercero con la clave del Registro Federal de Contribuyentes del contribuyente por el cual está haciendo la erogación y entregarlos al contribuyente, pudiendo este último solicitarlos directamente a los proveedores de bienes o servicios o bien, descargarlos del Portal del SAT; los remanentes deben devolverse al contribuyente de la misma forma en que le fue proporcionado el dinero al tercero; el tercero debe realizar los pagos o devolver el dinero al contribuyente a más tardar el último día del ejercicio en el que el dinero le fue proporcionado, excepto los importes recibidos en el mes de diciembre que podrán ser reintegrados a más tardar el 31 de marzo del ejercicio siguiente; en caso de excederse en dichos plazos sin que el dinero se haya usado para realizar las erogaciones o reintegrado al contribuyente, el tercero deberá emitir por dichas cantidades un CFDI de ingreso y reconocer dicho ingreso en su contabilidad en el mismo ejercicio fiscal en el que fue percibido; el tercero que realiza el pago por cuenta del contribuyente deberá expedir CFDI por los ingresos que perciba como resultado de la prestación de servicios otorgados al contribuyente, incorporando el complemento “Identificación del recurso y minuta de gasto por cuenta de terceros”, en el que debe identificar las cantidades de dinero recibidas, las erogadas por cuenta del contribuyente, los comprobantes que sustenten dichas erogaciones y los remanentes reintegrados efectivamente al contribuyente; de igual manera, no se establece ninguna restricción en cuanto a la forma de pago por parte del tercero a los proveedores de bienes o servicios; es decir, puede pagar en efectivo o de cualquier otra forma no prohibida por la ley.

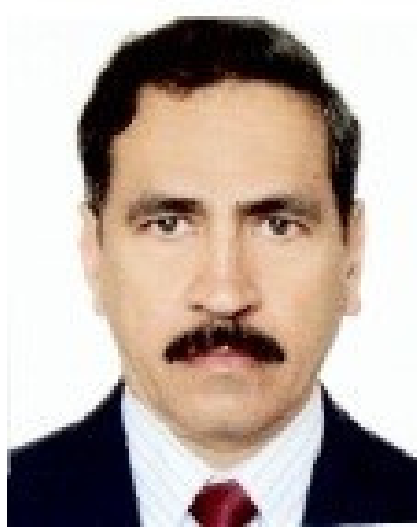
---

En conclusión, en el caso las deducciones autorizadas cuyas erogaciones deban realizarse a través de terceros, al ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente y no contener la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 27, requisitos claros o específicos para estos casos en particular, al no existir una norma particular contenida en la ley que le establezca requisitos adicionales en estas situaciones especiales, ni tampoco la citada ley establece obligación distinta ni limitación alguna; la norma contenida en la ley de la materia debería aplicarse en lo que le corresponda, sea aplicable al caso particular y le permita cumplir razonablemente con los requisitos establecidos en la misma; esto en virtud de que no contiene prohibición expresa, ni tampoco le establece al contribuyente y al tercero que realiza la erogación una obligación adicional de cumplir con requisitos no establecidos para esta situación particular; es decir, la fracción III del artículo 27 mencionada con antelación, así como las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación, en lo que se refieren a formas de pago y comprobantes fiscales, son la base para la interpretación de la norma que deberá aplicarse en lo que al contribuyente más le favorezca y que no contravenga lo dispuesto por la referida ley y el código tributario.

Es decir, no se debería obligar al contribuyente y al tercero que realiza las erogaciones por cuenta de éste a que cumpla con requisitos adicionales no previstos en la ley de la materia, a través de disposiciones contenidas en el reglamento de dicha ley y en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022; por el contrario, deberían únicamente aplicarse dichas disposiciones como una opción y en lo que le beneficie al contribuyente y al tercero que realiza las erogaciones y no ser su incumplimiento un motivo de rechazo de las deducciones y acreditamientos correspondientes.



## **Jesús Adalberto Casteleiro Caballero**



**Contador Público Certificado  
Licenciado en Derecho**

**Con estudios de Especialidad y Maestría en Impuestos en el  
Colegio de Especialidades de Occidente A.C;  
Ganador del Premio Nacional a la Investigación Fiscal 2017,  
otorgado por ANAFINET**

**Ha sido expositor de diversos cursos, diplomados y  
conferencias en instituciones y universidades de reconocido  
prestigio.**

**Catedrático de la materia de impuestos en licenciatura y  
maestría.**

**Actualmente es Director General del grupo de Contadores y  
Abogados asesores de empresas “Casteleiro Caballero y  
Asociados”**

# **Ilegalidad en notificaciones electrónicas**



**Juan Alberto Rentería Almada**

El artículo 134, fracción I del Código Fiscal de la Federación nos establece que las notificaciones de los actos administrativos se harán por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, es decir, tratándose de cualquiera de estos actos administrativos los puede realizar la autoridad indistintamente por cualquiera de estos medios.

Adicionalmente nos señala que las notificaciones electrónicas se harán a través del buzón tributario conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria; que el acuse electrónico consiste en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Continúa señalando dicha fracción que las notificaciones electrónicas se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar. Para ello, Previo a la realización de dicha notificación, al contribuyente le enviarán un aviso mediante el mecanismo designado por éste en términos del tercer párrafo del artículo 17-K de este Código (correo electrónico y/o mensaje de texto a su celular). Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que le sea enviado el aviso a su correo electrónico y/o celular.

Si el contribuyente no abre el documento digital en el plazo señalado por ley (3 días), la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día a partir del día siguiente a aquel en que le fue enviado el referido aviso.

Por otra parte, no debemos de perder de vista lo que establece el último párrafo de esa fracción primera del artículo 134 del Código Fiscal de la Federación:

Las notificaciones en el buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V de este Código.

El artículo 17-D se refiere a la firma electrónica y el 38, fracción V nos habla de los requisitos que deben reunir los actos administrativos, específicamente: Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.



Luego entonces, el documento de notificación electrónica debe de contener la firma electrónica avanzada de funcionario competente. Veamos el siguiente caso:

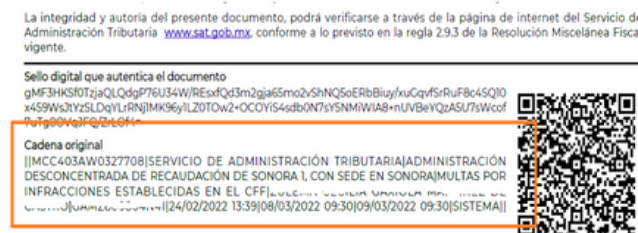
Como podemos apreciar, el acuse de notificación en cuestión no contiene la firma electrónica del funcionario competente, sino la del Servicio de Administración Tributaria, por lo que se incumple con lo establecido en el último párrafo de la Fracción I, del artículo 134 del Código Tributario Federal.

La autoridad fiscal ha estado argumentando en litigios, como o fue en el amparo directo 590/2021, que tratándose de una notificación electrónica no es necesario el que esta contenga la firma electrónica del funcionario competente, ya que este requisito se encuentra incluido en el artículo 38 (fracción V) del Código Fiscal de la Federación y este es claro al establecer que los requisitos contenidos en el mismo son únicamente tratándose de actos administrativos y, que en el caso concreto, la notificación no es un acto administrativo y que si bien es cierto dicha notificación debe de contar con una firma electrónica o sello digital que la autentique, también lo es que dicha firma y sello se refiere a la identidad del Servicio de Administración Tributaria como tal y no así diverso funcionario adscrito o alguna unidad administrativa del mencionado órgano desconcentrado.

El argumento de la autoridad es impreciso, ya que si bien es cierto el artículo 38 se refiere a los requisitos que deben de reunir los actos administrativo, y también es cierto que el citatorio no es un acto administrativo, también lo es que el artículo 134, fracción I, último párrafo del Código Fiscal de la Federación establece la obligación tratándose de notificaciones electrónicas de anexar el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los artículos 17-D y 38, fracción V.



Pues bien, en el acuse de notificación electrónica, como uno de sus requisitos de validez, debería de contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente. Sin embargo, veamos:



Lo anterior es así, ya que la intención del legislador fue de que, adicionalmente a los requisitos establecido en el 134, fracción primera del CFF para las notificaciones electrónicas, también se cumpliera con lo señalado en la fracción V del artículo 38 de dicho Código por ello remite a dicho artículo pero no porque se deba tratar de un acto administrativo, sino que se cumpla con la fracción V de dicho numeral, que viene a ser que en dichas notificaciones electrónicas se anexe la firma electrónica avanzada del funcionario competente.

Veamos el razonamiento de los Magistrados del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito que Resolvió el juicio de amparo directo antes citado:

*“Es decir, el propio artículo 134, fracción I, del CFF que regula los tipos de notificaciones al señalar las reglas específicas tratándose de notificaciones electrónicas vía buzón tributario, remite expresamente al artículo 38, fracción V, del referido ordenamiento; es decir, debe entenderse que las notificaciones por buzón tributario deberán ser emitidas anexando un sello digital con las características que regula el numeral 38, fracción V, con firma electrónica del funcionario competente para ello.*

*En ese sentido, asiste la razón a la parte hoy quejosa, pues la referencia expresa que hace el artículo 134, fracción I, último párrafo al 38, fracción V, ambos del CFF, es clara y se debe entender que la finalidad de que el sello digital corresponda a un funcionario competente obedece a la seguridad que debe garantizar el documento digital, pues como se refirió el artículo 17-D sostiene que **la firma electrónica amparada por un certificado digital sustituye a la firma autógrafa** lo cual garantizará la integridad del documento y los efectos legales que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa.*

*Los referidos numerales en ningún momento distinguen un acto de notificación con una resolución administrativa o excluyen de la firma electrónica del funcionario competente a los avisos de notificación o a las notificaciones mismas. Si el numeral 134, fracción I, del CFF regula los requisitos de las notificaciones vía buzón tributario y éste remite expresamente al 38, fracción V, es evidente que el objetivo es especificar que la notificación vía buzón tributario también requiere la misma formalidad que regula el numeral 38 para las resoluciones administrativas. En ese sentido, resulta **fundado** el argumento de la hoy quejosa.*



Lo anterior es así pues la superioridad ha sostenido que el artículo 38, fracción V, del CFF, al prever que las resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, en las que figure un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, **produce los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa**, lo cual no infringe el derecho a la seguridad jurídica del gobernado, ya que el objetivo es precisamente que se tenga certeza del funcionario que emitió la resolución administrativa, al estampar su voluntad a través del sello mencionado, lo que produce los mismos efectos que las leyes conceden a los documentos con firma autógrafa y no a una facsímil; asimismo, que con la firma electrónica avanzada, se genera certeza de la realización de los actos que ampara, al constituir un sustituto de la firma autógrafa y producir los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos que contengan ésta, de modo que el uso por la persona a cuyo favor se emitió, entraña la existencia de la voluntad para realizar los actos encomendados, al ser una forma de identificación por medios electrónicos.”

Este requisito tratándose de notificaciones electrónicas, si bien es cierto no lo contienen actualmente, es algo que se puede subsanar, pero mientras eso sucede se puede argumentar lo aquí expuesto. No hay que perder de vista que para hacer valer lo que en el presente artículo se plantea, debe tratarse de una notificación electrónica cuyo acuse se generó al cuarto día después de que el contribuyente recibió el aviso a cualquiera de sus medios de contacto, es decir, que dicho contribuyente no se autenticó (notificó) dentro de los 3 días que marca la ley para hacerlo y, por lo tanto, se le tuvo como notificado al cuarto día hábil.

Como bien sabemos, para poder impugnar un acto administrativo en materia fiscal (en el caso concreto a través del juicio contencioso administrativo), el contribuyente cuenta con 30 días hábiles siguientes a aquel en que surta efectos la notificación para hacerlo. No obstante, lo anterior, veamos lo que establece el artículo 16 fracción III de la ley federal del Procedimiento Contencioso Administrativo:



**ARTÍCULO 16.-** Cuando se alegue que la resolución administrativa no fue notificada o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de las impugnables en el juicio contencioso administrativo federal, se estará a las reglas siguientes:

...

*III. El Tribunal estudiará los conceptos de impugnación expresados contra la notificación, en forma previa al examen de los agravios expresados en contra de la resolución administrativa.*

De lo anterior tenemos que, por ejemplo, si un contribuyente recibió un acto administrativo (una multa por ejemplo) a través de su buzón tributario, pero por la razón que fuere, este no se enteró de la misma sino hasta tiempo después (ya transcurridos los 30 días para impugnarlo), si este interpone un juicio contencioso administrativo en contra de dicha resolución, aun y cuando hayan transcurrido los 30 días para impugnarlo, si en el mismo, alega que dicho acto administrativo le fue notificado ilegalmente (como lo puede ser por no contener la notificación electrónica la firma electrónica del funcionario competente en términos de lo establecido en el artículo 134, fracción I, último párrafo del Código Fiscal de la Federación) y demuestra que la autoridad estaba obligado a ello, se le tendrá por notificado en la fecha en la que manifieste que tuvo conocimiento de la misma, es decir, como se dice comúnmente: “puede revivir al muerto” y de esa forma hacer vales, ahora sí, conceptos de impugnación en contra del acto administrativo.



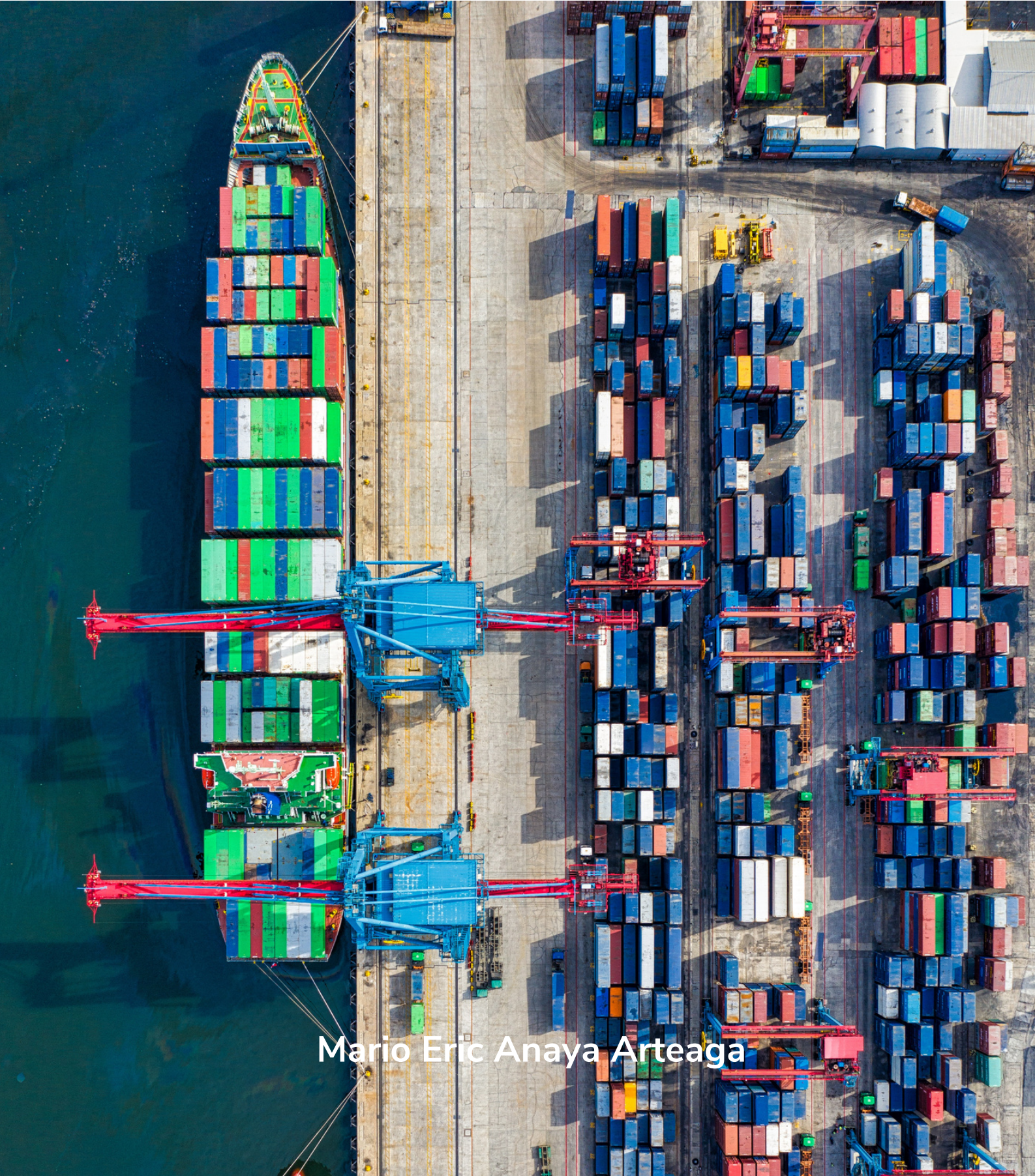
## **Juan Alberto Rentería Almada**

**Contador Público  
Licenciado en Derecho  
Gerente de la Firma Barrera García Luna y Asociados,  
S.C.  
Socios de la Asociación Nacional de Fiscalista.net  
Socio de la Asociación Mexicana de Contadores  
Públicos en redes Sociales, A.C.  
Ex Síndico del Contribuyente por la Anafinet ante la  
entonces ALSC de Hermosillo  
Colaborador en las revistas actualizandome.com y  
CapFiscal la Revista**



# Delitos fiscales en materia de comercio exterior

## Parte 2



Mario Eric Anaya Arteaga

## DELITOS FISCALES EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR, (parte 2)

Continuaremos con la segunda parte de este trabajo en la cual ahora toca comentar de manera específica los demás delitos tipificados por las leyes fiscales y penales, en materia de Comercio Exterior.

### Contrabando

Es un mal que ha aquejado al país desde hace varios siglos. Existen vestigios desde la época colonial, donde ya se vislumbran acciones para evadir responsabilidades que se tenían con la aportación del tributo; han sido muchos los esfuerzos por erradicar estas acciones, pero no han puesto fin a este tipo de acciones delictivas.

En la actualidad, el contrabando es considerado un delito de índole fiscal, no penal, dadas las afectaciones que produce, por lo que se encuentra tipificado en el Código Fiscal de la Federación, que en su artículo 102 establece que...

Comete el delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías: I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse; II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesario este requisito; y III. De importación o exportación prohibida. (Código Fiscal de la Federación., 2022)

Los supuestos antes mencionados señalan, de manera general, las acciones por medio de las cuales se comete el delito, pero, además, debemos atender los elementos de presunción del delito que menciona la ley, los cuales son: I. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título mercancía extranjera que no sea para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes o precintos tratándose de envases o recipientes, según corresponda, que contengan bebidas alcohólicas o su importación esté prohibida. IV. Tenga mercancías extranjeras de tráfico prohibido. V. En su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los Estados, del Distrito Federal o de Municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente o de cualquier manera ayude o fomente la introducción al país o extracción de él de mercancías de comercio exterior en cualquiera de los supuestos previstos en el artículo 102, fracciones I a III de este Código y a quien omita o impida realizar el reconocimiento de las mercancías.

Lo anterior será aplicable en lo conducente a los dictaminadores aduaneros previstos en la Ley Aduanera. VI. Importe vehículos en franquicia destinados a permanecer definitivamente en franja o región fronteriza del país o internen temporalmente dichos vehículos al resto del país, sin tener su residencia en dicha franja o región o sin cumplir los requisitos que se establezcan en los Decretos que autoricen las importaciones referidas, o importen temporalmente vehículos sin tener alguna de las calidades migratorias señaladas en el inciso a) de la fracción IV del artículo 106 de la Ley Aduanera o faciliten su uso a terceros no autorizados. VII. Enajene, comercie, adquiera o tenga en su poder por cualquier título sin autorización legal vehículos importados en franquicia, importados a la franja fronteriza sin ser residente o estar establecido en ellas, o importados o internados temporalmente. VIII. Omita llevar a cabo el retorno al extranjero de los vehículos importados temporalmente o el retorno a la franja o región fronteriza en las internaciones temporales de vehículos; transforme las mercancías que debieron conservar en el mismo estado para fines distintos a los autorizados en los programas de maquila o exportación que se le hubiera otorgado; o destine las mercancías objeto de los programas de maquila o exportación a un fin distinto al régimen bajo el cual se llevó a cabo su importación. IX. Retire de la aduana, almacén general de depósito o recinto fiscal o fiscalizado, envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos los marbetes o, en su caso, los precintos a que obligan las disposiciones legales. .

X Siendo el exportador o productor de mercancías certifique falsamente su origen, con el objeto de que se importen bajo trato arancelario preferencial a territorio de un país con el que México tenga suscrito un tratado o acuerdo internacional, siempre que el tratado o acuerdo respectivo, prevea la aplicación de sanciones y exista reciprocidad. No se considerará que se comete el delito establecido por esta fracción, cuando el exportador o productor notifique por escrito a la autoridad aduanera y a las personas a las que les hubiere entregado la certificación, de que se presentó un certificado de origen falso, de conformidad con lo dispuesto en los tratados y acuerdos de los que México sea parte. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público formulará la querrela correspondiente, siempre que la autoridad competente del país al que se hayan importado las mercancías, proporcione los elementos necesarios para demostrar que se ha cometido el delito previsto en esta fracción. XI. Introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.





XII. Señale en el pedimento nombre, denominación o razón social o la clave del Registro Federal de Contribuyentes de alguna persona que no hubiere solicitado la operación de comercio exterior o cuando estos datos sean falsos; cuando el domicilio fiscal señalado no corresponda al importador, salvo los casos en que sea procedente su rectificación; se señale un domicilio en el extranjero donde no se pueda localizar al proveedor o cuando la información transmitida relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de mercancías deriven de una factura falsa. XIII. Presente ante las autoridades aduaneras documentación falsa o alterada. XIV. Con el propósito de obtener un beneficio indebido o en perjuicio del fisco federal, transmita al sistema electrónico previsto en el artículo 36 de la Ley Aduanera información distinta a la declaración en el pedimento o factura, o pretenda acreditar la legal estancia de mercancías de comercio exterior con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema o permita que se despache mercancía amparada con documentos que contengan información distinta a la transmitida al sistema

XV. Viole los medios de seguridad utilizados por las personas autorizadas para almacenar o transportar mercancías de comercio exterior o tolere su violación. XVI. Permita que un tercero, cualquiera que sea su carácter, actúe al amparo de su patente de agente aduanal; intervenga en algún despacho aduanero sin autorización de quien legítimamente pueda otorgarla o transfiera o endose documentos a su consignación sin autorización escrita de su mandante, salvo en el caso de corresponsalías entre agentes aduanales. XVII. Falsifique el contenido de algún gafete de identificación utilizado en los recintos fiscales. (Código Fiscal de la Federación., 2022)

Este delito se sancionará con prisión, que puede ir desde tres meses hasta nueve años, dependiendo de las causas, las cantidades que correspondan al contrabando y si es considerado o no por la autoridad como contrabando calificado, en el entendido de que alcanza la categoría de calificado cuando se ejerce con violencia física o verbal; si se efectúa de noche o por lugar no autorizado por las aduanas; si quien lo comete, se ostenta como autoridad o funcionario aduanero; si se hace uso de documentos falsos; y si es ejecutado por tres o más personas, según el Art. 170 (Código Fiscal de la Federación., 2022)

## Piratería

Es una acción delictiva señalada en el artículo 424 bis del Código Penal Federal, que establece los elementos del tipo penal, sin darle la denominación de "piratería", y señala que se impondrá prisión de tres a diez años y multa equivalente de dos mil a veinte mil días...

A quien produzca, reproduzca, introduzca al país, almacene, transporte, distribuya, venda o arriende copias de obras, fonogramas, videogramas o libros, protegidos por la Ley Federal del Derecho de Autor, en forma dolosa, con fin de especulación comercial y sin la autorización que en los términos de la citada Ley deba otorgar el titular de los derechos de autor o de los derechos conexos. (Código Penal Federal, 2021)

Aunque su tipificación aparece en el Código Penal Federal, también es un delito fiscal, pues al realizar las acciones que se mencionan en el párrafo anterior, quienes cometen este delito están evadiendo al fisco federal, dejando de contribuir, generando afectaciones a la nación mexicana, pero, además de dejar de contribuir, contravienen las disposiciones de los derechos de autor, de las marcas y de las patentes, afectando a los titulares de dichos derechos.

## Falsificación de documentos

El sistema aduanero mexicano ha ido evolucionando y, cada vez más, se crean medidas a través de las cuales sea menos fácil falsificar documentos; sin embargo, son acciones delictivas que se siguen cometiendo y que pueden ser sancionadas por la Ley Aduanera, por el Código Fiscal de la Federación y por el Código Penal Federal.

El artículo 243 de este último ordenamiento señala lo siguiente:

El delito de falsificación se castigará, tratándose de documentos públicos, con prisión de cuatro a ocho años y de doscientos a trescientos sesenta días multa. En el caso de documentos privados, con prisión de seis meses a cinco años y de ciento ochenta a trescientos sesenta días multa. (Código Penal Federal, 2021)

Sin embargo, el delito de falsificación puede ser equiparado con el de contrabando, tal y como lo señala el artículo 105, fracción XVII, al señalar que será sancionada con la misma penalidad del contrabando la persona que falsifique el contenido de alguno de los gafetes de identificación que se utilizan en los recintos fiscales.

También, la Ley Aduanera menciona en el artículo 190 que se hará acreedor a una multa quien falsifique el contenido de los gafetes de identificación, considerando que dicha multa puede ser de \$ 92,420.00 a \$ 138,630.00, acumulables a las demás sanciones. (Ley Aduanera, 2021)

El propio artículo 151 del ordenamiento antes citado establece que procede el embargo precautorio de las mercancías si se detecta que la factura o el Comprobante Fiscal Digital por Internet son falsos. (Ley Aduanera , 2021)

### **Sustracción ilegal de mercancías de los recintos fiscales, fiscalizados y fiscalizados estratégicos**

Esta es una de las acciones que puede ser equiparada con el delito de robo; sin embargo, en materia aduanera se considera como una infracción y se sanciona con multa. El artículo 176 fracción VI de la Ley Aduanera señala que:

Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello, haciéndose acreedores a una multa del 100% al 150% del valor comercial de las mercancías declaradas...

Vale la pena mencionar que dicha multa es acumulativa a las demás acciones legales a las que se pueda sujetar quien haya cometido dicha acción. (Ley Aduanera , 2021)

Por su parte el (Código Fiscal de la Federación., 2022) en su Artículo 115 establece de tres meses a seis años de prisión, al que se apodere de mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado, si el valor de lo robado no excede de \$74,060.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

La misma pena se impondrá a quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

### **Cohecho**

Aunque es un delito del orden penal tiene fuertes repercusiones en el comercio exterior y las aduanas, ya que es una de las acciones delictivas que más se presume que se comete en ámbitos fiscales, aduaneros y del comercio exterior.

En la actualidad, el cohecho es un delito cometido cuando una autoridad o servidor público acepta o solicita una remuneración o un beneficio (cohecho simple), ya sea político o social, a cambio de realizar u omitir un acto propio de su encargo o si recibe una remuneración para obstaculizar el cumplimiento de un acto o no llevarlo a cabo (cohecho calificado); asimismo, lo comete un particular que participa ofreciendo dichos beneficios o como intermediario. (Betanzos Torres, 2019)

Es un delito que está tipificado en el artículo 222 del Código Penal Federal y tiene una penalidad que puede ir desde tres meses hasta catorce años de prisión y hasta ciento cincuenta días de multa si excede la ddiva de 500 la UMA si es inferior la sanción será de tres meses a dos años de prisión y hasta cien días multa. (Código Penal Federal, 2021)

En el combate a la corrupción, el pasado 14 de julio de 2021, el Poder Ejecutivo establece la creación de la Agencia Nacional de Aduanas de México, que actuará como un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público con el siguiente objeto:

Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, para aplicar y asegurar el cumplimiento de las normas jurídicas que regulan la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como las relativas al cobro de las contribuciones y aprovechamientos aplicables a las operaciones de comercio exterior, en cumplimiento de las atribuciones ejecutivas que le confiere este Decreto, así como aquellas que le sean expresamente instruidas por el Secretario de Hacienda y Crédito Público. (DOF, 2021)

## Hidrocarburos

Relativamente nuevo como delito fiscal apenas el pasado 12 de noviembre del 2021 el Código Fiscal de la Federación estableció en su art. 111 Bis que se impondrá pena de prisión de 6 a 12 años a quien enajene hidrocarburos o petrolíferos de procedencia ilícita. Se considerará que los hidrocarburos o petrolíferos enajenados son de procedencia ilícita cuando: c) Los litros de los hidrocarburos o petrolíferos, de acuerdo con los registros de entrega de los controles volumétricos, excedan, en más del 1.5% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos líquidos o de 3% tratándose de hidrocarburos y petrolíferos gaseosos, de los que haya recibido de acuerdo con los litros amparados en el comprobante fiscal de la compra, que reúna requisitos fiscales, o en los pedimentos de importación, considerando la capacidad total de los tanques o las existencias de acuerdo con los controles volumétricos, en el mes revisado. (Código Fiscal de la Federación., 2022)

Del mismo ordenamiento jurídico el Artículo 103.- Se presume cometido el delito de contrabando cuando: XXIII. Se trasladen hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos, por cualquier medio de transporte en territorio nacional, sin el comprobante fiscal digital por Internet de tipo ingreso o de tipo traslado, según corresponda, al que se le incorpore el Complemento Carta Porte así como con los complementos del comprobante fiscal digital por Internet de esos bienes. Y su sanción será de 3 a 6 años de prisión.

Por último, sólo señalar quienes son los responsables en materia de delitos penales fiscales a lo que la legislación establece en el Artículo 95.- Son responsables de los delitos fiscales, quienes: I. Concierten la realización del delito. II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley. III. Cometan conjuntamente el delito. IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo. V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo. VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión. VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior. VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico. IX. Derivado de un contrato o convenio que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal. (Código Fiscal de la Federación., 2022)

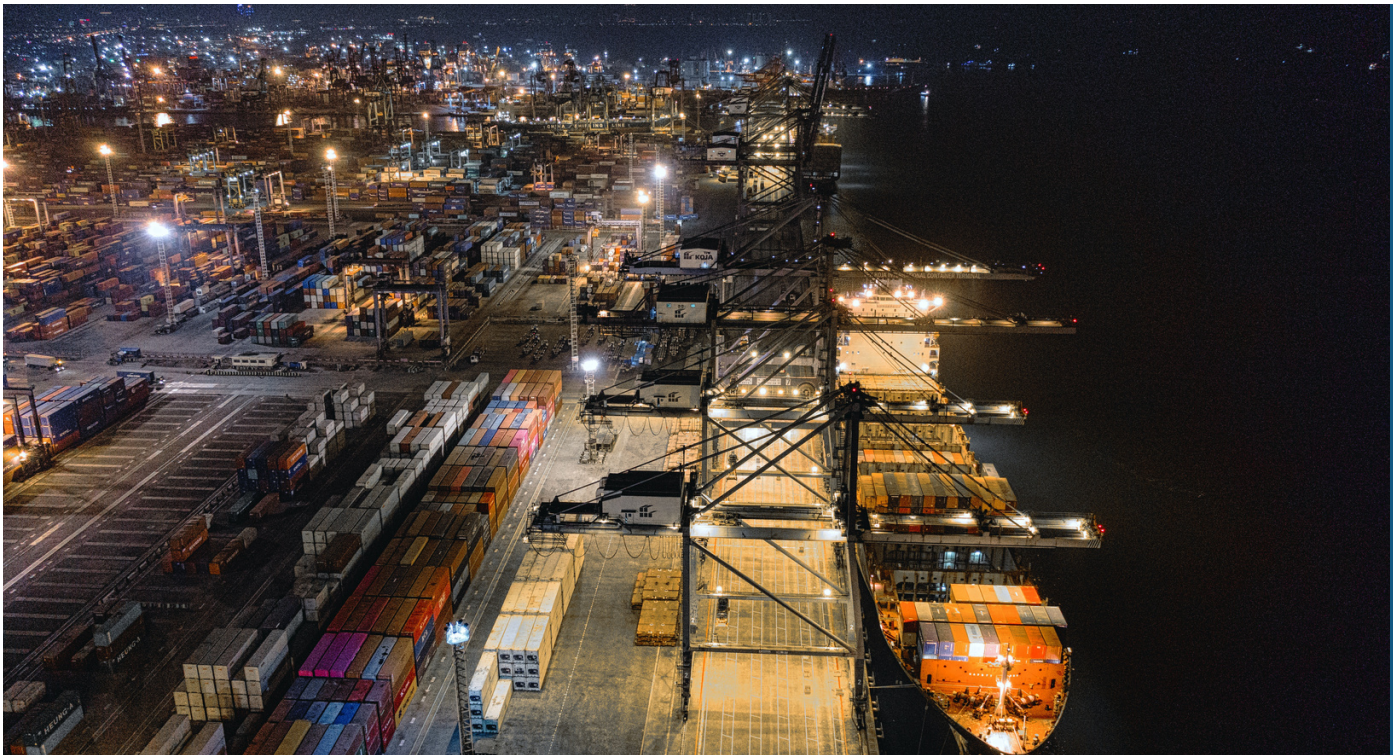
## Conclusiones.

Como podemos observar en la relación jurídica tributaria nace en una serie de obligaciones así como en el derecho civil que son de dar de hacer y de no hacer en materia de Comercio Exterior específicamente como lo hemos señalado Nacen de estos tres tipos de obligaciones tributarias y el hecho de no realizar la conducta que es obligatoria o de realizar la prohibición trascendental estamos incurriendo en lo que son los delitos fiscales en materia de comercio internacional e incluso estaríamos cometiendo delitos fiscales contra la obligación fiscal principal que es no pagar las contribuciones conforme a la ley omitiendo total o parcialmente el pago de alguna de ellas o en el caso de introducir mercancías omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones también se estaría violentando como un delito fiscal los que sean contra la seguridad nacional que es cometer el delito de contrabando sin permiso de la autoridad competente cuando este requisito sea necesario o incluso violentando la salud pública como introducir mercancías de importación o exportación prohibida de ahí en fuera todos los demás derechos que no incurren en esta situación estaríamos hablando de simples infracciones administrativas lo que recae en una multa.

Cómo lo hemos señalado no cualquier conducta o misión será constitutiva de delito fiscal en materia de Comercio Exterior debería cumplir con los requisitos de que esta acción sea típicamente antijurídico y culpable cumpliendo con todos los requisitos que señalen las leyes penales para que dicho acto puede ser considerado constitutivo de delito y siempre y cuando no exista precisamente los aspectos negativos del delito que son la ausencia de conducta, ausencia de tipo, causas de justificación, causas de inculpabilidad, excusas absolutorias.



Finalmente mencionaremos que existen varios tipos de delitos fiscales en materia de comercio exterior entendiendo el más básico más común que es el delito de contrabando con una infinidad de presuntiva de este delito o muchas acciones que se equipara en el delito de contrabando todas y cada una de ellas establecidas en el código Fiscal de la Federación sin mencionar que existen una serie de infracciones administrativas llámense multas que están consideradas específicamente en el artículo 176 y su correlativo sanción en el 178 de la ley aduanera continuando con el delito de defraudación fiscal precisamente cuando se omiten total o parcialmente el pago de las contribuciones al importar o exportar mercancías un delito que se encuentra directamente en el código penal federal que es el de la piratería por cuestiones básicamente a derechos de autor a la ley de propiedad Industrial el siguiente delito en la falsificación de documentos establecido en el mismo ordenamiento del código penal federal aunado al código Fiscal de la Federación al momento de usar gafetes como servidores públicos falsos un último delito no menos importante es el de la sustracción ilegal de mercancías en recintos fiscales fiscalizados o fiscalizados estratégicos lo cual equivale a un tipo robo y están sancionados desde la ley aduanera como en el código Fiscal de la Federación el cohecho también muy sancionado el tema de Comercio Exterior en el artículo 222 del código penal federal en el cual se hace un abuso de la autoridad para beneficiarse indebidamente de su cargo público y algo muy novedoso que es el tema de hidrocarburos ya que realmente existe mucho tráfico de este tipo de químicos que estén pasando por la Aduana como la falsificación en la información de los pedimentos y actualmente muy sancionado en el código Fiscal de la Federación.



## **Mario Eric Anaya Arteaga**



**C.P.,  
L.D.,  
Esp. En fiscal,  
M.I.,  
M.D.F.,  
Doctorante en ciencias de lo Fiscal.**

# **Matrimonio, muerte y otras desgracias fiscales**



**Francisco Julián Boasono Ríos**

De acuerdo con Benjamín Franklin “dos cosas son seguras en la vida la muerte y los impuestos” o como se dice de estas dos nadie se salva en relación con este tema el matrimonio no solo se trata de un evento religioso, social y moralmente aceptado dentro de la vida social ya que una vez llevado a cabo genera consecuencias en el campo del derecho incluso en el aspecto relativo a los impuestos la redacción de las capitulaciones matrimoniales, las donaciones antenuptiales, el régimen matrimonial elegido sin duda llevan implícito algunas consecuencias que debemos considerar de manera previa y posterior a su realización hacia la pareja.

Si bien es cierto que el matrimonio se perfecciona a través de la realización de un contrato en este se tiene que establecer cuál será la voluntad de las partes respecto de sus bienes adquiridos previamente por cada uno de los contratantes y de aquellos que se adquieran en el futuro indicando claramente cuál será el régimen aplicable a los mismos a través de la redacción de las correspondientes capitulaciones matrimoniales que serán los acuerdos de carácter patrimonial a celebrarse por parte de los cónyuges por medio de las cuales se establecerá de común acuerdo el régimen patrimonial – separación de bienes o sociedad conyugal- que habrá de regir sobre los bienes de los contrayentes.

Hay que considerar que dependiendo del estado en donde se celebre que puede ser o no obligatoria la redacción de las mismas sin embargo podríamos considerar que desde aquí nacerá la verdadera planeación fiscal pues analizado el fondo fiscal la puesta por escrito de estas es altamente importante ya que implica el nacimiento de obligaciones sobre los bienes previos que se integran al patrimonio de cada uno de los integrantes al pasar a formar parte de la sociedad conyugal más aquellos que sean adquiridos posteriormente producto de la profesión u oficio, los que deriven de herencias, legados o donaciones hechas entre ambos cónyuges y otras una vez que ya están formalmente casados; por lo que no sería nada raro ni fuera de lugar preguntarle a algún prospecto de cliente si se encuentra casado y para el caso de la venta de algunas propiedades como fue que se hizo de estas y bajo qué régimen matrimonial están registradas.

Podemos señalar entonces que las capitulaciones matrimoniales serán el punto de partida del análisis que debe realizarse previo a la celebración del matrimonio por ellos es importante observar lo que el código civil federal en su artículo 189 establece ya que deberán contener lo siguiente:



I. La lista detallada de los bienes inmuebles que cada consorte lleve a la sociedad, con expresión de su valor y de los gravámenes que reporten;

II. La lista especificada de los bienes muebles que cada consorte introduzca a la sociedad;

III. Nota pormenorizada de las deudas que tenga cada esposo al celebrar el matrimonio, con expresión de si la sociedad ha de responder de ellas, o únicamente de las que se contraigan durante el matrimonio, ya sea por ambos consortes o por cualquiera de ellos;

IV. La declaración expresa de si la sociedad conyugal ha de comprender todos los bienes de cada consorte o sólo parte de ellos, precisando en este último caso cuáles son los bienes que hayan de entrar a la sociedad;

V. La declaración explícita de si la sociedad conyugal ha de comprender los bienes todos de los consortes, o solamente sus productos. En uno y en otro caso se determinará con toda claridad la parte que en los bienes o en sus productos corresponda a cada cónyuge;

VI. La declaración de si el producto del trabajo de cada consorte corresponde exclusivamente al que lo ejecutó, o si debe dar participación de ese producto al otro consorte y en qué proporción;

VII. La declaración terminante acerca de quién debe ser el administrador de la sociedad, expresándose con claridad las facultades que se le conceden;

VIII. La declaración acerca de si los bienes futuros que adquieran los cónyuges durante el matrimonio pertenecen exclusivamente al adquirente, o si deben repartirse entre ellos y en qué proporción;

IX. Las bases para liquidar la sociedad.

Cualquier modificación posterior hecha a las capitulaciones matrimoniales también deberá llevarse a cabo a través de escritura pública pudiendo modificarse o darse por terminado un régimen matrimonial.

Para el caso de haber elegido la sociedad conyugal el artículo 108 de la LISR establece que cuando los ingresos de las personas físicas deriven de bienes en copropiedad o pertenecen a la sociedad conyugal, deberá designarse a uno de los copropietarios o cónyuges como representante común, para que cumpla con las obligaciones tributarias de la LISR determinando la utilidad o pérdida fiscal, incluso la de efectuar pagos profesionales.

Entre las obligaciones del representante común encontramos que la LISR en sus artículos 92 y 108 establecen las siguientes:

- 1.- Llevar los libros correspondientes
- 2.- Expedir y recabar la documentación que determinen las disposiciones fiscales
- 3.- Conservar los libros y la documentación indicados en las disposiciones fiscales
- 4.- Cumplir con las obligaciones en materia de retención de impuestos a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Para los efectos del impuesto del ejercicio, los copropietarios determinarán la utilidad o la pérdida fiscal de conformidad al artículo 109 de la LISR, en la parte proporcional que de la misma les corresponda y acreditarán, en esa misma proporción, el monto de los pagos provisionales efectuados por dicho representante.

El artículo 120 del reglamento de la LISR, al respecto indica que “cuando se trate de los integrantes de una sociedad conyugal, podrán optar porque aquél que obtenga mayores ingresos acumule la totalidad de los ingresos obtenidos por bienes o inversiones en los que ambos sean propietarios o titulares, pudiendo efectuar las deducciones que corresponden a dichos bienes o inversiones”.

Para el caso de que una persona fallezca puede iniciar el proceso sucesorio con lo que habrá de establecerse quien habrá de ser considerado propietario de los bienes que haya dejado el contribuyente ya sea que haya plasmado su voluntad a través de testamento o deba de iniciarse el proceso judicial sucesorio correspondiente designando a un albacea quien deberá cumplir con una serie de obligaciones incluso las de carácter fiscal ya que puede tener créditos fiscales pendientes de pago o bien tener bienes que sigan generando ingresos y por los cuales deban de seguirse presentando declaraciones

Para el caso de la enajenación de bienes que estén sujetas a la sociedad conyugal habrá que recordar que son propiedad de ambos contribuyentes por lo que se requerir el consentimiento de ambos para poder perfeccionar la venta y el ingreso y utilidad correspondiente corresponderá a ambos en la proporción indicada en las capitulaciones

Para el caso de que se venda un bien que fue donado al matrimonio habrá que atender lo dispuesto por el artículo 124 de la LISR en su sexto párrafo que estipula que, en el supuesto de adquisición de bienes por donación, se deberá considerar como costo comprobado de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la donación, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido cuando pago por su adquisición. Se aplicará la misma regla cuando a su vez los autores de la donación hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito.



## **Francisco Julián Boasono Ríos**



**Licenciado en Contaduría por la Universidad  
Autónoma del Estado de Hidalgo**

**Licenciado Fiscal por el Instituto de Estudios  
Superiores Plata**

**Maestro en Derecho Fiscal por Centro de Posgrados  
Santander**

**Maestro en auditoría por la Universidad Autónoma  
del Estado de Hidalgo**

**Certificación general por el IMCP**

**Socio del Colegio de Contadores Públicos de  
Hidalgo**

**Integrante de la comisión Fiscal Región Centro IMCP**

**Catedrático en el área de impuestos y auditoría en la  
UAEH**

# VIVE LA EXPERIENCIA

de comprar en la tienda en línea de **Thomson Reuters**

- Fondo editorial Nacional e Internacional
- Checkpoint
- Revistas
- Pago Seguro
- Envío a domicilio



Conoce todas las ventajas  
**con tan sólo un clic**



**Accede aquí**  
para más información

 (52) 55 6826 8819

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

# Facilidades en la RMF para la facturación de los contribuyentes PF de RESICO



**Yazmín García Cano**

## **Facilidades en la Resolución Miscelánea Fiscal para la facturación de los contribuyentes Personas Físicas del Régimen Simplificado de Confianza (ReSiCo).**

El Régimen Simplificado de Confianza ha traído cambios en nuestro actuar fiscal, tanto de Contadores como de los propios contribuyentes; como ya se sabe, la idea fue simplificar los procedimientos, a fin de que los contribuyentes lograran cumplir con sus obligaciones fiscales sin la ayuda de un Contador, premisa que, al día de hoy, septiembre de 2022, sigue siendo una falacia de parte de la autoridad, ya que conforme ha transcurrido el ejercicio fiscal nos hemos dado cuenta de lo poco simplificado y por ende, muy complicado que ha sido cumplir correctamente en este régimen, ya sea por la falta de claridad de las reglas o simplemente por las fallas constantes y permanentes de la plataforma del Servicio de Administración Tributaria (SAT), la cual, con la incorporación del nuevo régimen, tuvo cambios radicales para la presentación de declaraciones.

En materia de emisión de comprobantes fiscales, nos encontramos con facilidades plasmadas en la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para los contribuyentes de este régimen y que, en efecto, sí facilitan su operación; sin embargo, el reto está en que los contribuyentes estén al pendiente de la publicación de estos cambios y los apliquen en tiempo y forma.

Las facilidades son las siguientes:

La primera la encontramos en la Regla 2.7.1.21, la cual hace referencia a la expedición de comprobantes en operaciones con el público en general y señala que los contribuyentes podrán elaborar un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) diario, semanal o mensual donde consten los importes correspondientes a cada una de las operaciones realizadas con el público en general del periodo al que corresponda el número de folio o de operación de los comprobantes de operaciones con el público en general que se hubieran emitido; hasta aquí, todo va normal, la regla ya la conocemos, la hemos aplicado y no observamos ninguna diferencia para los contribuyentes de Resico.

La diferencia que sí hace es hacia los contribuyentes de RIF, Régimen de Incorporación Fiscal, a quienes les otorga un tratamiento de mayor facilidad. Cabe señalar que esta regla en la versión original de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 únicamente señaló a dichos contribuyentes y no así a los contribuyentes del nuevo régimen; sin embargo, en la PRIMERA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 18 de febrero del año en curso, se incluye a los contribuyentes de Resico en la mencionada facilidad, la cual es que podrán elaborar el CFDI de referencia incluyendo únicamente el monto total de las operaciones del periodo correspondiente; esto significa que no se debe expresar el detalle de cada una de las operaciones realizadas con el público en general, sino únicamente englobar el importe de las ventas del periodo al que corresponda el CFDI.

Lo anterior se confirma en el artículo Décimo Noveno transitorio de la RMF, que indica: Para los efectos de la regla 2.7.1.21., de la RMF para 2022, los contribuyentes que continúen tributando en el RIF podrán emitir los CFDI a que se refiere la citada disposición, de forma bimestral a través de la aplicación electrónica "Mis cuentas", incluyendo únicamente el monto total de las operaciones y señalando en el atributo de "Descripción" el periodo al que corresponden las operaciones realizadas con público en general. Lo anterior, es aplicable únicamente para los CFDI emitidos en su versión 3.3.

Por otra parte, nos encontramos con el artículo Décimo Sexto transitorio de la RMF para 2022, el cual señala que los contribuyentes personas físicas que tributen en Resico, podrán expedir sus CFDI a través de las aplicaciones "Factura fácil" y "Mi nómina" de "Mis cuentas", haciendo uso de la facilidad de sellar el CFDI sin la necesidad de contar con el certificado de e.firma o de un Certificado de Sello Digital (CSD) hasta el 30 de junio de 2022, fecha que se modificó en la CUARTA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, publicada en el DOF el 9 de junio de 2022, para ampliar el plazo de la facilidad al 31 de diciembre de 2022, situación obligada ante la falta de citas en el SAT para el trámite de firma electrónica, ya sea de primera vez o renovación, y en general para todos los trámites que deben llevarse a cabo de forma presencial en las oficinas del SAT.

Finalmente, el artículo Trigésimo Octavo transitorio de la RMF 2022, que, expresamente, no tiene nada que ver con la facturación, pero sí con la firma electrónica y los sellos digitales que se requieren para la emisión de comprobantes fiscales y se concatena con el artículo Décimo Sexto transitorio, en que señala que los contribuyentes que opten por tributar en el Régimen Simplificado de Confianza, deberán contar con e.firma activa a más tardar el 31 de diciembre de 2022 (cambio de fecha el 15 de julio de 2022 con la publicación en el DOF de la QUINTA Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022, originalmente decía 30 de junio de 2022), la importancia de este artículo radica en que, de conformidad con el artículo 113-G fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que señala las obligaciones del Resico para personas físicas, los contribuyentes que no cumplan con lo dispuesto en esta disposición, no podrán tributar en el Régimen Simplificado de Confianza. Para tales efectos, la autoridad fiscal podrá asignar al contribuyente el régimen fiscal que le corresponda.



De acuerdo con lo anterior, se sugiere obtener cita lo antes posible, ya sea para trámite de firma electrónica de primera vez o para renovación cuando el vencimiento del certificado de e.firma es mayor a un año, a efectos de cumplir antes del 31 de diciembre de 2022 con este requisito indispensable para tributar en el Régimen Simplificado de Confianza.

Si el certificado de firma electrónica ya está vencido, pero el vencimiento es menor a un año, entonces se puede renovar por la aplicación SAT-ID sin necesidad de acudir a la oficina del SAT.

Encuentra valiosa información al respecto en el canal de YouTube de Quadra Solutions en el que ya contamos con diversos videos acerca de citas en el SAT y renovación de firma electrónica, entre muchos otros: [www.youtube.com/c/QuadraSolutions](https://www.youtube.com/c/QuadraSolutions)

Quedo atenta a tus valiosos comentarios, en mis redes sociales me encuentras como @lc\_yazmin\_qs y también me puedes enviar un correo electrónico a [contacto@quadrasolutions.com.mx](mailto:contacto@quadrasolutions.com.mx).



## **L.C. Yazmín García Cano**



- Licenciada en Contaduría Pública egresada de la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Estudiante de la Lic. En Derecho en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM).
- Socia de la Asociación Nacional de Fiscalistas.net A.C. e integrante de la Comisión Fiscal.
- Ponente en cursos y conferencias de carácter contable y fiscal en diversos foros.
- Articulista en diversas revistas técnicas.

# Política fiscal

Luis Méndez Márquez

## Preámbulo

La política fiscal es un mecanismo utilizado por los gobiernos, mediante instrumentos como el presupuesto, para el control del gasto e ingreso público; con ánimo de fortalecer las finanzas del estado, y por ende un equilibrio en la economía.

A través de esta política, se establece el monto de contribuciones a recaudar y compras gubernamentales a ejercer, mismas que incidirán en la oferta y demanda de bienes y servicios.

En nuestro país, es a través de la hacienda pública que se busca este cometido, buscando la contribución del ciudadano al erario, lograr un equilibrio entre ingreso y gasto.

## ¿Pero qué beneficios podemos advertir si el gobierno incrementa el gasto público?

A una mayor inversión, se detona un incremento en empleo, percibiendo así los empleados un mayor ingreso y los empresarios generan utilidades, de ahí se genera el inicio del “efecto multiplicador”, incrementando estos su gasto (consumo), en este proceso intervendrán muchas empresas, al darse la necesidad de distintos proveedores, siendo así, podemos observar que, por cada peso de gasto público, se aumenta la demanda agregada de bienes y servicios en varios pesos.

Posteriormente podremos advertir, que este efecto, tiene otro impacto positivo de trascendencia, denominado “acelerador de la inversión”.

Sin embargo, irónicamente se da un efecto inverso, como pudimos observar el efecto inicial es positivo, el contrario es un incremento en tasa de interés, disminuyendo la inversión, y presionando la demanda agregada a la baja, este mecanismo procura un equilibrio entre oferta y demanda de dinero, y contención en la inflación, encareciendo los posibles créditos.

## La política económica en México

El paquete económico para 2022, proyectó criterios de política económica, hasta cierto punto conservadores (escenario optimista), atendiendo un proceso de recuperación, al venir de una debacle en el ramo de la salud y por ende en la economía de nuestro país, pero no estaba en la mira, el conflicto bélico Rusia-Ucrania, que vino a desencadenar, como suele ocurrir en eventos de esta trascendencia, un desequilibrio macroeconómico, con un “efecto carambola”, incidiendo negativamente en la cadena de suministro, y por lo tanto en variables económicas, tales como: inflación, desempleo, tasa de interés, desencadenando una contracción económica, ante sala de una “recesión”.

Revisemos ahora, como distan los indicadores económicos actuales, de los iniciales proyectados en el paquete económico para 2022.

Indicador	Política económica proyectada	Indicadores al mes de agosto 2022
Inflación	3.4%	1ª quincena 8.62%
PIB	4.1%	Segundo trimestre 2022 1.9% anual
Tasa de interés promedio	5%	8.50% efectos a partir del 12 de agosto de 2022

Si bien es cierto, los indicadores iniciales, no difieren de una posible realidad (en un escenario alentador), la guerra vino a distorsionar todo pronóstico, al ser un efecto macroeconómico.

En ese orden de ideas, los mecanismos internos a nivel país, podrán buscar contener el impacto, minimizando los estragos, pero sabemos que estamos supeditados a variables que salen del orden local.

### **El alza en los impuestos**

Entremos ahora en lo que nos atañe, qué comportamiento tiene una variación en la carga fiscal:

### **Reducción de impuestos.**

Una disminución en el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.), conocido como aquel que grava las ganancias, produce un beneficio inmediato en el contribuyente, al tener más dinero líquido, mismo que en sentido ideal debiera destinarse tanto al consumo como el ahorro, situación, esta última, que en nuestro país no es una constante, al tener una baja cultura financiera, por lo que no es de extrañarse que en México, seis de cada diez mexicanos carecen de fondo de ahorro para emergencias, según estudio publicado por la Fintech yotepresto.com.

Ahora bien, este efecto genera mayor demanda de dinero, por lo que se incrementarán las tasas de interés, reduciendo así el gasto y la inversión.

Una reducción de impuestos provoca que los trabajadores ganen más, por lo que tienen un mayor incentivo para trabajar incrementando la productividad.

### **Revisemos la política fiscal en México**

Vivimos ante un pacto de no creación de nuevos impuestos, el ejecutivo ha apostado por generación de proyectos de inversión, buscando impulsar la productividad en regiones con rezago. Al tener México una economía emergente, resulta un tanto imprudente el crecimiento a través de nuevos tributos, o incrementos en tasas de algunos impuestos como renta.

Ante estos argumentos, el cometido de crecimiento en recaudo, viene ligado a una “mejora en recaudación fiscal”, con la bandera de combate a la evasión y elusión fiscal.

Debemos destacar, que las prácticas de recaudación hacendarias, si bien es cierto, en algunos casos cumplen su función a cabalidad, no está demás decir que, en otros tantos, raya en arbitrariedad, induciendo temor en los contribuyentes, y catalogando la defraudación fiscal como delincuencia organizada; ameritando en algunos casos pena corpórea, “prisión”.

Plausible es el haber tocado a los “intocables”, grupos como IBM, Walmart y FEMSA por mencionar algunos, ha posicionado a la hacienda pública como un órgano efectivo y eficiente.

Pero porque según las estadísticas de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) México, es el país que menos recauda (Datos período 2019), como proporción del PIB, viendo en el lado extremo a Dinamarca.

Si bien es cierto, los indicadores iniciales, no difieren de una posible realidad (en un escenario alentador), la guerra vino a distorsionar todo pronóstico, al ser un efecto macroeconómico.

En ese orden de ideas, los mecanismos internos a nivel país, podrán buscar contener el impacto, minimizando los estragos, pero sabemos que estamos supeditados a variables que salen del orden local.

### **El alza en los impuestos**

Entremos ahora en lo que nos atañe, qué comportamiento tiene una variación en la carga fiscal:

### **Reducción de impuestos.**

Una disminución en el Impuesto Sobre la Renta (I.S.R.), conocido como aquel que grava las ganancias, produce un beneficio inmediato en el contribuyente, al tener más dinero líquido, mismo que en sentido ideal debiera destinarse tanto al consumo como el ahorro, situación, esta última, que en nuestro país no es una constante, al tener una baja cultura financiera, por lo que no es de extrañarse que en México, seis de cada diez mexicanos carecen de fondo de ahorro para emergencias, según estudio publicado por la Fintech yotepresto.com.

Ahora bien, este efecto genera mayor demanda de dinero, por lo que se incrementarán las tasas de interés, reduciendo así el gasto y la inversión.

Una reducción de impuestos provoca que los trabajadores ganen más, por lo que tienen un mayor incentivo para trabajar incrementando la productividad.

### **Revisemos la política fiscal en México**

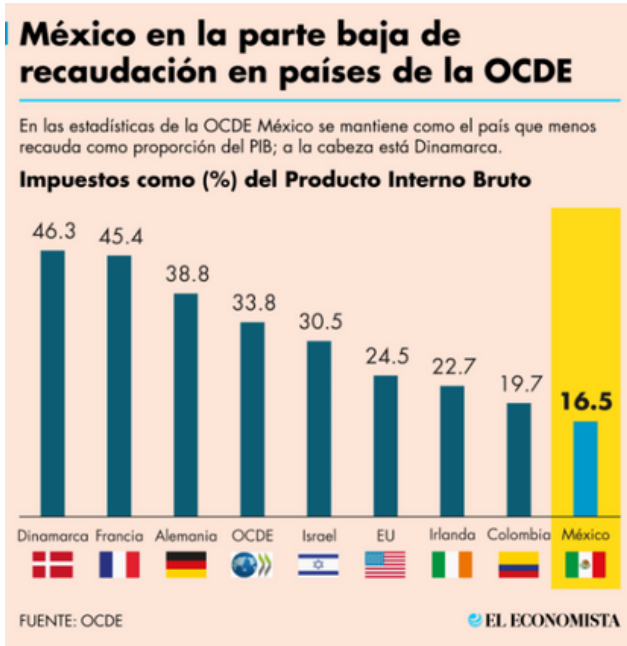
Vivimos ante un pacto de no creación de nuevos impuestos, el ejecutivo ha apostado por generación de proyectos de inversión, buscando impulsar la productividad en regiones con rezago. Al tener México una economía emergente, resulta un tanto imprudente el crecimiento a través de nuevos tributos, o incrementos en tasas de algunos impuestos como renta.

Ante estos argumentos, el cometido de crecimiento en recaudo, viene ligado a una "mejora en recaudación fiscal", con la bandera de combate a la evasión y elusión fiscal.

Debemos destacar, que las prácticas de recaudación hacendarias, si bien es cierto, en algunos casos cumplen su función a cabalidad, no está demás decir que, en otros tantos, raya en arbitrariedad, induciendo temor en los contribuyentes, y catalogando la defraudación fiscal como delincuencia organizada; ameritando en algunos casos pena corpórea, "prisión".

Plausible es el haber tocado a los "intocables", grupos como IBM, Walmart y FEMSA por mencionar algunos, ha posicionado a la hacienda pública como un órgano efectivo y eficiente.

Pero porque según las estadísticas de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) México, es el país que menos recauda (Datos período 2019), como proporción del PIB, viendo en el lado extremo a Dinamarca.



### ¿Cuál es la problemática?

Veamos a su similar “Dinamarca”, este un país que apuesta por subsidios a la educación pública, enfocándose a la educación superior, siendo esta gratuita para la ciudadanía.

¿Y qué pasa en México?, para el periodo 2022, el gasto público proyectado en educación, representa el 3.1% del P.I.B., siendo el nivel más bajo a partir de 2010, según el CIEP (Centro de Investigación Económica y Presupuestaria).

Esta disminución se equilibra a través de un aumento en gastos como pensiones, que bien sabemos, en cierta medida pueden desalentar la productividad, entonces al tener menos educación de nivel y calidad, hablamos de que a futuro, tendremos empleados con menos posibilidad de acceder a empleos bien remunerados, al contar con menos habilidades; estas medidas a largo plazo podrían ser catastróficas e implicar un retroceso como país.

### La otra cara de la moneda

En primera instancia, México ha sido reconocido, por ser un país con instituciones que adolecen de transparencia, conocido es el tráfico de influencias, y la impunidad sobre delitos, poniéndose en tela de juicio de la capacidad del país para el combate a la corrupción.

Siendo así, no es de extrañarse, que en el índice de Capacidad para Combatir la Corrupción (CCC), rendido en forma anual por el consejo de las Américas, México haya descendido del puesto 11 al 12, estamos a kilómetros de un estado de derecho utópico, pero traslademos esto al terreno de la recaudación.

En segundo término, estamos ante una tasa corporativa (I.S.R.) de las más altas en los países miembros de la OCDE con un 30%, debajo de Francia y Colombia (32%), y aun y cuando nuestro vecino país, Estados Unidos, optó por una reducción en su tasa corporativa del 35% al 21%, México no actuó en congruencia con esta decisión, generando desincentivos a la inversión.



Si combinamos la corrupción, las altas tasas, vemos la mezcla perfecta para reducir el compromiso y la cultura fiscal en el pago de impuestos, dejando en letra muerta lo dispuesto por el numeral 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que en su fracción IV, dicta: Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Entonces estamos ante una redistribución de riqueza inequitativa, que desincentiva la contribución al gasto público, amén de observar servicios públicos (salud, escuelas, carreteras), deficientes y de mala calidad.

## Conclusiones

Temas trillados, como incorporar a la formalidad a empresarios, buscando aumentar la base de contribuyentes en materia de I.S.R., eliminar tasas 0% y reducir exenciones en materia de I.V.A., priorizar el gasto en salud e incrementar la inversión pública, han sido temas abordados por analistas, instituciones internacionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI) y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), sin embargo internamente pareciera no existir oído a estas sugerencias, ya que la política fiscal y económica, se ha enfocado en el sector hidrocarburos con proyectos de dudosa transparencia, atendiendo a energías no renovables, enfocándose en ciertas regiones del país, generando un estancamiento en el desarrollo económico y un futuro a corto plazo poco prometedor.



## **C.P. M.I. Luis Méndez Márquez**



**Contador Público Certificado por el Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos**

**Miembro colegio contadores públicos de chihuahua  
Miembro de la comisión representativa ante las autoridades  
fiscales**

**Maestro en Impuestos por la Universidad autónoma de  
Chihuahua**

**Catedrático a nivel licenciatura y expositor en organismos y  
cámaras empresariales en temas fiscales, financieros y  
contables.**

**Agente capacitador externo STPS.**

**Certificado en estándares de Conocer de la SEP, en el ramo  
de capacitación.**

**Asociado a la firma Baker Tilly México.**

# Visitas de verificación

## Actividades Vulnerables



**Juan Arturo Rivera Figueroa**

Por lo general, cuando pensamos en visitas domiciliarias que practica la autoridad, se nos viene a la mente las facultades de comprobación contenidas en el artículo 42 de nuestro Código Fiscal de la Federación en su fracción III, V, X, XI, XII, las cuales cada una de ellas tiene una finalidad específica para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales así como para comprobar la comisión de delitos fiscales; Sin olvidar a otras autoridades que realizan este tipo de visitas, como pueden ser el Instituto mexicano del Seguro Social ( IMSS ) o los Gobiernos Estatales amparados en los Convenios de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades Federativas, entre otras.

A raíz de la publicación de la Ley Federal para la prevención e identificación de las operaciones con recursos de procedencia ilícita ( Ley Federal PIORPI ), a través del órgano de difusión federal el 17 de Octubre de 2012, surge la facultad de la Secretaría para practicar visitas de verificación a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones previstas en dicha Ley.

Recordemos que de acuerdo a la recomendación 28 ( contenida dentro las 40 recomendaciones ), el Grupo de Acción Financiera Internacional ( GAFI ) establece que las Actividades y Profesiones no financieras designadas APNFD ( Actividades vulnerables ) deben estar sujetas a medidas de regulación y supervisión, de tal suerte que los países deben asegurar que las demás categorías de APNFD ( además de los casinos ) estén sujetas a sistemas eficaces para el monitoreo, asegurando el cumplimiento de los requisitos antilavado de activos ALA y el combate al financiamiento a terrorismo CFT, de acuerdo al riesgo de cada una de ellas, en atención a la recomendación numero 1, que establece que los países deben aplicar un enfoque basado en riesgo (EBR) a fin de asegurar que las medidas para prevenir o mitigar el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo sean proporcionales a los riesgos identificados.

Las autoridades competentes deben también a) tomar las medidas legales o normativas necesarias para prevenir que los criminales o sus asociados tengan, o sean el beneficiario final de, o que tengan una participación significativa o mayoritaria en, o que ostenten una función administrativa, por ejemplo y (b) **tener sanciones efectivas, adecuadas y disuasivas** de acuerdo con la Recomendación 35 para contrarrestar el incumplimiento de los requerimientos de ALA/CFT.

En materia de supervisión, las notas interpretativas de la recomendación 28 define el enfoque basado en riesgo ( EBR ) como:

a) El proceso general mediante el cual un supervisor ( autoridad ) u Organismo autorregulador (OAR), según su comprensión de los riesgos, asigna sus recursos a la supervisión ALA/CFT; y

b) el proceso específico de supervisión o monitoreo de las APNFD que aplica un enfoque basado en el riesgo ALA/CFT.

De tal suerte que la autoridad determinará la frecuencia e intensidad de sus acciones de supervisión o monitoreo de las APNFD, sobre la base de su comprensión de los riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo, y tomando en consideración las características de las APNFD, en particular su diversidad y cantidad, a fin de asegurar una supervisión o monitoreo ALA/CFT efectivo. Esto significa contar con una clara comprensión de los riesgos de lavado de activos y financiamiento del terrorismo: (a) presentes en el país; y (b) asociados al tipo de APNFD y sus clientes, productos y servicios ( EBR ), por ejemplo, no es lo mismo establecer una frecuencia e intensidad de supervisiones a la actividad de venta de vehículos aéreos, marítimos y terrestres, considerados de alto riesgo según la Evaluación Nacional de Riesgos de 2020 ( ENR ), que la actividad de traslado y custodia de dinero o valores considerados como de riesgo medio bajo en la misma evaluación.

Para lo cual la autoridad evaluará la idoneidad de los controles, políticas y procedimientos internos ALA/CFT de las APNFD, de acuerdo al perfil de riesgo de lavado de activos y financiamiento del terrorismo de esas actividades vulnerables. Luego entonces, la máxima sería de acuerdo a la recomendación 1:

- a) A mayor riesgo mayor monitoreo y supervisión,
- b) A menor riesgo se podrán establecer medidas simplificadas de supervisión

Ahora bien, como resultado de la evaluación mutua que le fue practicado a nuestro país, de acuerdo a la información proporcionada por el mismo a los evaluadores del GAFI y de entrevistas realizadas a otras autoridades y actividades y profesiones no financieras designadas, se publica en Enero de 2018 los resultados de dicha evaluación mutua, teniendo entre otros y para el caso que nos ocupa los siguientes resultados:

- Poca supervisión
  - Pocos indicios que la supervisión se realice con un enfoque basado en riesgos
  - Las sanciones no se aplican de una manera proporcional y disuasiva
  - Se aplican multas mínimas
  - Preocupación por los recursos disponibles para supervisar
  - Conciliar riesgos identificados por el SAT y la UIF
  - No hay planes para medidas remediables
-

Al momento de la evaluación ( 2017 ), el SAT tenía serios problemas de falta de recursos para el alcance del trabajo que debe realizar. En total, tenía 16 funcionarios responsables del análisis extra situ y de la inspección in situ de aproximadamente 64.000 entidades comerciales y profesionales en el registro en ese año, teniendo como resultado aproximadamente menos del 0.2 por ciento de inspecciones de las entidades de las cuales es responsable.

Existían pocos indicios que esta supervisión se llevó a cabo de acuerdo en un enfoque basado en riesgos, además de hacer poca supervisión, se aplica multas mínimas aun a pesar que existen por ejemplo 10 multas por falta de avisos. Es decir, se aplica multa mínima por el primer aviso omitido, multa mínima por la segunda, y así sucesivamente.

Los recursos disponibles para supervisar ( poco personal ) eran limitados y es que en aquel entonces, ( 2016 ) las facultades estaban concentradas únicamente en el área central, tiempo después se incorporó a las administraciones desconcentradas.

No existía una verdadera conciliación de riesgos identificados por el Servicio de Administración Tributaria ( SAT ) y la Unidad de Inteligencia Financiera ( UIF ).

No hay planes para medidas remediabiles, por ejemplo cuando existen visitas y resulta una multa, esta se paga quien realiza actividades vulnerables pero no se presentan los avisos que fueron base la multa. Lo anterior toda vez que no existe en la normatividad de actividades vulnerables ese seguimiento para el cumplimiento de lo omitido con independencia que se cubra la multa, a diferencia del sistema financiero que independientemente que cubra la sanción, se dan plazos para que cumplan con lo omitido.

En base a lo anterior, la UIF da seguimiento a lo observado por el GAFI, solicitando información a las autoridades competentes y los sujetos obligados a través de cuestionarios de información, cuestionarios de percepción de riesgos, etc, a fin de conocer si se han realizado las mejoras y modificaciones para salir de los pronunciamientos negativos del informe de evaluación mutua, por lo que es a través de la Evaluación Nacional de Riesgos 2020 que se informa a las entidades Financieras y las APFND el resultado de las mismas.



De esta evaluación Nacional de Riesgos 2020, se tiene como resultado ( numeral 21 ) falta de maduración de los modelos de riesgo de los Supervisores de Actividades Vulnerable para implementar un EBR, es decir, a diferencia de los órganos supervisores del Sistema Financiero, el SAT se encuentra apenas desarrollando un modelo de riesgo, que, con base en diversas variables analizadas, le permitirá generar un programa anual de visitas de inspección. Ello no quiere decir que el SAT no cuente con un modelo de riesgo para implementar un EBR, lo que significa es que su modelo se encuentra en un nivel inferior de maduración, por falta de información necesaria para crear y evaluar las matrices adecuadamente, por lo que se encuentra en desarrollo.

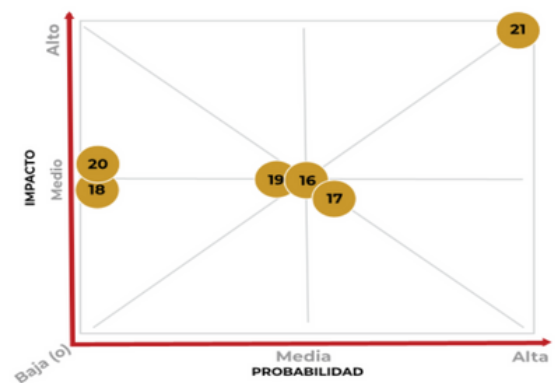
Por tales motivos, se concluye que se tiene una vulnerabilidad de probabilidad ALTA. Este factor afecta de manera importante a la efectividad del régimen, por lo que tiene un impacto ALTO.

A continuación se refleja el mapa de riesgo PD/FT dónde situar a este modelo de riesgo en el nivel alto, toda vez que no se permite cumplir cabalmente con la recomendación de GAFI en materia de la aplicación de las supervisiones a las actividades vulnerables.

No hay planes para medidas remediabes, por ejemplo cuando existen visitas y resulta una multa, esta se paga quien realiza actividades vulnerables pero no se presentan los avisos que fueron base la multa. Lo anterior toda vez que no existe en la normatividad de actividades vulnerables ese seguimiento para el cumplimiento de lo omitido con independencia que se cubra la multa, a diferencia del sistema financiero que independientemente que cubra la sanción, se dan plazos para que cumplan con lo omitido.

En base a lo anterior, la UIF da seguimiento a lo observado por el GAFI, solicitando información a las autoridades competentes y los sujetos obligados a través de cuestionarios de información, cuestionarios de percepción de riesgos, etc, a fin de conocer si se han realizado las mejoras y modificaciones para salir de los pronunciamientos negativos del informe de evaluación mutua, por lo que es a través de la Evaluación Nacional de Riesgos 2020 que se informa a las entidades Financieras y las APFND el resultado de las mismas.

Mapa de Riesgo LD/FT:



Del mismo modo, dentro de la evaluación referida, en cuanto a los riesgos derivados de las vulnerabilidades del régimen de PLD/CFT, sigue prevaleciendo la falta de maduración de los modelos de riesgo de los supervisores de SF y de AV para implementar un EBR, en cuanto al número de personal para realizar las supervisiones in situ se refiere.

De todo lo anteriormente expuesto, la Evaluación Nacional de Riesgos 2020, refleja los resultados obtenidos en base a una serie de factores y elementos determinados por la experiencia de las áreas de la UIF, misma que es importante para los supervisores ( autoridades ) en cuanto a conocer que actividades se sitúan dentro de los riesgos finales y poder poner mayor atención de supervisión a aquellos que se encuentran el nivel de riesgo mayor. De igual forma, es importante que quienes realizan este tipo de actividades, conozcan en qué nivel de riesgo se encuentran y puedan tomar las medidas necesarias para mitigar esos riesgos.

La clasificación que la UIF hace a las actividades vulnerables en la ENR es la siguiente:

Sector	Riesgo Final
Obras de arte	Riesgo ALTO
Vehículos aéreos, marítimos o terrestres	
Metales y piedras preciosas, joyas o relojes	
Servicios de blindaje	
Tarjetas prepagadas, vales o cupones	Riesgo MEDIO
Fe pública	
Monederos y certificados de devoluciones o recompensas	
Mutuo, préstamos o créditos	
Derechos personales de uso o goce de inmuebles	Riesgo MEDIO-BAJO
Juegos con apuesta, concursos o sorteos	
Recepción de donativos	
Transmisión de derechos sobre bienes inmuebles y Desarrollo inmobiliario	
Servicios profesionales	
Traslado o custodia de dinero o valores	
Tarjetas de servicios o de crédito (diferentes a la emitidas por las instituciones financieras)	

En base a lo anterior, las autoridades determinarán hacia donde deben destinar más los recursos, en base al número de sujetos obligados por sector, el grado de riesgo de cada uno de ellos, y poder poner mayor atención en cuanto a actos de verificación y requerimientos de información, documentación, datos e imágenes se refiere.

Entrando en materia, es el Servicio de Administración Tributaria ( SAT ) la autoridad facultada para realizar las visitas de Verificación, a pesar que la propia Ley Federal PIRPI no lo menciona, sin embargo, es el reglamento de la propia ley, en la fracción III del numeral 4 que le da esa atribución específica:

**Artículo 4.-** El SAT, además de las atribuciones que le confiere su ley, este Reglamento, su Reglamento Interior y las demás disposiciones jurídicas aplicables, tendrá las siguientes:

(...)

III. Llevar a cabo las visitas de verificación a que se refiere el Capítulo V de la Ley y, en su caso, requerir la información, documentación, datos o imágenes necesarios para comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Ley, el presente Reglamento y las Reglas de Carácter General;

Cabe puntualizar que además de las atribuciones que tiene el SAT de llevar a cabo visitas de verificación (artículo 34 de la ley), también tiene la facultad de requerir la información, documentación, datos o imágenes necesarias para comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la Ley, misma facultad ( esta última ) con la que cuenta la UIF.

Veamos lo que establece el artículo 34 de la ley federal PIORPI:

**Artículo 34.** La Secretaría podrá comprobar, de oficio y en cualquier tiempo, el cumplimiento de las obligaciones previstas en esta Ley, mediante la práctica de **visitas de verificación** a quienes realicen las Actividades Vulnerables previstas en la Sección Segunda del Capítulo III de esta Ley, a las Entidades a que se refiere el artículo 26 de esta Ley o, en su caso, al órgano concentrador previsto en el penúltimo párrafo del artículo 27 de la misma.

Las personas visitadas deberán proporcionar exclusivamente la información y documentación soporte con que cuenten que esté directamente relacionada con Actividades Vulnerables.

Luego entonces, el SAT de oficio y en cualquier tiempo, a través de la práctica de visitas de verificación, podrá comprobar el cumplimiento de las obligaciones impuestas a los sujetos obligados que realizan actividades vulnerables, a las entidades colegiadas que por su conducto los sujetos obligados presentan sus avisos, o aquellos órganos concentradores designados por estas entidades, de acuerdo a la ley.

Del primer párrafo del artículo 34 anteriormente transcrito, se desprende la siguiente pregunta:

El SAT está facultado para practicar visitas de verificación en cualquier tiempo y por el mismo periodo??

Dicho de otra forma, la autoridad podrá realizar de nueva cuenta visitas de verificación por el mismo periodo e imponer sanciones ya impuestas en la visita inicial?

Recordemos que en materia fiscal existen múltiples pronunciamientos de nuestros tribunales en el sentido de que nadie puede ser juzgado dos veces por los mismos hechos (Non bis in ídem ), sin embargo en materia de PLD se debate si este principio debe respetarse o no, máxime que como ya comentamos, dentro de las observaciones que nos realizó el GAFI en la evaluación mutua publicada en Enero de 2018, nuestro país, no cuenta con planes para medidas remediabiles, es decir, de las pocas visitas que la autoridad ha realizado y de las cuales se imponen multas por no observar las obligaciones impuestas a los sujetos obligados, éstas ( las autoridades ) no practica de nueva cuenta visitas para verificar que se haya cumplido con lo observado inicialmente.

El procedimiento para llevar a cabo las visitas domiciliarias o de gabinete en materia fiscal se encuentra contenido en el Código Fiscal de la Federación, misma norma que no es supletorio a la Ley Federal PIORPI, por lo que tendremos que apegarnos a lo establecido por la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, como lo establece el artículo 35 de la ley también llamada antilavado.

Antes de continuar, no pasa desapercibido para quien suscribe, lo establecido por el artículo 34 de la Ley, al establecer que es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ( SHCP ) y no el SAT como órgano desconcentrado, la facultada para llevar a cabo visitas de verificación y que la facultad de esta última se encuentra en el Reglamento de la ley, violentando con lo anterior los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica. Por tal, y ante los juicios interpuestos en los tribunales, el viernes 16 de octubre de 2015 se publica a través de la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, la jurisprudencia III.5o.A. J/3 (10a.); contenida en el Libro 23, Octubre de 2015, Tomo IV, página 3576, cuyo rubro a continuación se transcribe:

PREVENCIÓN E IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA. **EL ARTÍCULO 4 DEL REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL RELATIVA**, AL ESTABLECER QUE CORRESPONDEN AL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DIVERSAS FACULTADES DE CONTROL Y VIGILANCIA DE LAS PERSONAS QUE REALICEN ACTIVIDADES VULNERABLES, **NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA**.

Con lo anterior queda claro que el SAT es la autoridad que llevará a cabo las visitas de verificación a los sujetos obligados en materia de PLD por las actividades vulnerables que realicen.

Es importante puntualizar que de acuerdo a lo establecido por el artículo 34 de la Ley antilavado, las visitas de verificación tendrán las siguientes características:

- a) Se podrá comprobar el cumplimiento de las obligaciones, de oficio y en cualquier tiempo
- b) las personas visitadas deberán proporcionar exclusivamente la información y documentación soporte que este directamente relacionada con la actividad vulnerable
- c) El desarrollo de las visitas de verificación se sujetarán a lo establecido en la LFPA
- d) Las verificaciones sólo podrán abarcar actos u operaciones consideradas como actividades vulnerables ( AV ) realizados dentro de los 5 años inmediatos anteriores a la fecha de inicio de la visita
- e) La autoridad para el ejercicio de sus facultades podrá solicitar el auxilio de la fuerza pública

Nos queda claro entonces, que el procedimiento de visitas de verificación se deberá llevar a cabo de acuerdo a lo establecido en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo ( LFPA ), en su capítulo décimo primero.

Pero antes de entrar al contenido de dicho capítulo, mencionaremos algunas consideraciones importantes de la propia ley adjetiva.

- a) Las actuaciones y diligencias administrativas se practicarán en días y horas hábiles, por lo que los días inhábiles, no contarán para efectos del cómputo de los plazos.
- b) Se llevará a cabo dentro del horario de las 8:00 AM y 18:00 PM
- c) Si se inicia en horas hábiles, podrá concluir en horas inhábiles, sin que afecte su validez
- d) Las notificaciones surten efecto el mismo día de su notificación, por lo tanto el cómputo de los plazos empiezan a contar al día siguiente y no como en el ámbito fiscal que surte efectos al día siguiente de la notificación
- e) Los plazos se podrán ampliar de oficio o a petición del interesado, por una sola ocasión, sin que dicha ampliación exceda de la mitad del plazo original ( importante hacerlo dentro del plazo original ).

Ahora bien para efectos de las visitas de verificación, la propia Ley Federal PIORPI establece como obligación para aquellos que realizan actividades vulnerables, el de brindar las facilidades necesarias para que se lleven a cabo estas visitas en términos de la propia ley.



Estas visitas deberán llevarse a cabo a través de una orden de visita de verificación, misma que deberá contener los elementos y requisitos de un acto administrativo de acuerdo a lo establecido en el artículo 3 de la LFPA, además, esta orden deberá ser notificada en un plazo máximo de 10 días contados a partir de la fecha de su emisión y contener los fundamentos legales para realizar el acto administrativo, expresar el recurso administrativo que proceda en contra del mismo el plazo para su interposición y el órgano ante quien se deberá de presentarse.

Este procedimiento de verificación en términos generales, no podrá exceder de tres meses para su culminación, de acuerdo a lo establecido en el artículo 17 de la ley adjetiva.

Estas visitas de verificación podrán ser de dos tipos:

- a) Ordinarias ( se efectúan en días y horas hábiles )
- b) Extraordinarias ( se efectúan en cualquier tiempo )

La orden de visita de verificación, deberá contener los nombres de los verificadores que practicarán la visita, así como la firma autógrafa de la autoridad competente, precisando el lugar o zona que ha de verificarse, el objeto y alcance de la misma y las disposiciones legales que lo fundamentan.

El fundamento legal que la autoridad argumenta para no dejar citatorio cuando se notifica la orden de visita de verificación, es el artículo 64 de la LFPA, el cual establece lo siguiente:

**Artículo 64.-** Los propietarios, responsables, encargados u ocupantes de establecimientos objeto de verificación estarán obligados a permitir el acceso y dar facilidades e informes a los verificadores para el desarrollo de su labor.

Es decir, cualquier persona que se encuentre en el domicilio visitado, estará obligado a permitir el acceso y dar facilidades e informes a los verificadores, luego entonces, la autoridad iniciará sus facultades de verificación con la persona que se encuentre en el domicilio visitado. Cabe puntualizar, que se deberá cerciorar que se tenga una relación con el sujeto obligado, máxime en aquellos casos que sea un establecimiento abierto al público en general.

Los verificadores deberán identificarse al inicio de la visita, exhibiendo su credencial vigente con fotografía expedida por la autoridad competente y entregar una copia de la orden de visita de verificación respectiva.

De igual forma deberá levantar acta circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por la persona quien atiende la visita o, en caso de negativa, por los que designe el visitador, misma que deberá dejar copia a la persona que atiende la visita y en el supuesto de que esta última no quiera firmar, esto no invalida ni la diligencia ni el documento.

En esta etapa de la visita, los visitados podrán formular observaciones en el acto de la diligencia y ofrecer pruebas en relación a los hechos contenidos en ella, o bien, por escrito, hacer uso de tal derecho dentro del término de cinco días siguientes a la fecha en que se hubiere levantado.

Al tratarse de una visita de verificación, la información y documentación que se solicita no se encuentra expresada en la propia orden ( distinto caso a los requerimientos ), si no que se relaciona y se solicita su exhibición en la propia acta circunstanciada que al inicio se levante.

De manera general, se relaciona la información y documentación requerida por la autoridad:

- a) El Alta de Registro en el Padrón de Personas que realizan Actividades Vulnerables;
  - b) Las políticas de identificación del Cliente y/o Usuario, que comprendan los lineamientos establecidos y los criterios, medidas y procedimientos internos;
  - c) Designación del responsable de cumplimiento y la aceptación del cargo;
  - d) Documento que contenga el mecanismo para la acumulación de operaciones;
  - e) Lineamientos o procedimientos relacionados con la verificación de las listas que emiten las autoridades nacionales o internacionales;
  - f) Registro y control de todas las operaciones relativas a las actividades vulnerables;
  - g) Avisos y documentos soportes ( XML, Contratos, comprobantes de pago, acuse de presentación de informes en cero, etc );
-

- h) Los expedientes únicos de identificación de sus clientes y/o usuarios;
- i) Documentos que acrediten la solicitud a los clientes y/o usuarios del sujeto visitado, respecto a la información o conocimiento sobre la existencia del dueño beneficiario;
- j) Documento en el que se haya formalizado el acto y en el que conste la forma de pago;
- k) Facturas y contratos emitidos respecto de la realización de las AV realizadas y acreditan la relación de negocios con los clientes y/o usuarios;
- l) Estados de cuenta bancarios;
- m) Auxiliares contables de bancos, clientes e ingresos;

Es importante hacer notar que dentro del acto consistente en el levantamiento del acta circunstanciada, los visitadores dan vista al sujeto obligado en cuanto a poder formular observaciones y ofrecer pruebas a fin de desvirtuar los supuestos hechos plasmados en el mismo documento, sin embargo, en caso de ejercer ese derecho, ya no podrán hacerlo en el plazo de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiera levantado dicha acta circunstanciada, en atención a lo establecido por el artículo 68 de la LFPA.

Dicho de otra forma, el visitado podrá abstenerse de formular observaciones y ofrecer pruebas en el levantamiento del acta circunstanciada y hacerlo en el plazo de los 5 días hábiles siguientes a la fecha en que se hubiera levantado dicha acta, con la posibilidad de solicitar prórroga la cual no deberá exceder de la mitad del plazo previsto originalmente, que para en caso que nos ocupa sería de 3 días más, en atención al artículo 31 de la LFPA.

Una vez que la autoridad tiene todas las pruebas ofrecidas, emite un oficio de admisión de pruebas y observaciones, donde solamente podrá rechazar aquellas probanzas que no fuesen ofrecidas conforme a derecho, no tengan relación con el fondo del asunto, sean improcedentes e innecesarias o contrarias a la moral y al derecho.

Las actuaciones de la autoridad se pondrán a disposición del visitado o sujeto obligado, para que en su caso, formulen alegatos por escrito en un plazo no menor a cinco días ni mayor a diez días hábiles, mismos que serán tomados en cuenta por la autoridad al momento de dictar la resolución.

Una vez transcurrido el procedimiento anterior, la autoridad contará con un plazo de 10 días para concluir esta etapa del procedimiento, contados a partir del vencimiento del plazo citado en el párrafo anterior, ya sea con observaciones de incumplimiento de obligaciones o sin observación, donde en este último caso se concluye el procedimiento administrativo o la visita de verificación.

Caso contrario, en el oficio de observaciones se hará contar las obligaciones que para la autoridad omitió el visitado, sin ningún tipo de sanción o multa.

Esta primera etapa se hace llamar: etapa del procedimiento de fiscalización o verificación para las actividades vulnerables, de la cual, a su conclusión y si persisten las observaciones de incumplimiento de obligaciones, se continuará a la siguiente etapa denominada, etapa del procedimiento sancionador.

Este procedimiento sancionador consta de 4 etapas:

### **1) Inicio del procedimiento sancionador ( artículo 72 LFPA ):**

La autoridad inicia con la emisión y notificación del oficio debidamente fundado y motivado a través del cual da a conocer las supuestas irregularidades encontradas en el proceso de verificación y las presuntas multas aplicadas a las omisiones detectadas.

### **2) Proporcionar documentación e información que a su derecho convenga ( artículo 72 LFPA ):**

Una vez notificado el inicio del procedimiento sancionador, el sujeto obligado contará con un plazo de 15 días hábiles siguientes a dicha notificación, para argumentar lo que a su derecho convenga, aportando pruebas y argumentos a fin de desvirtuar lo observado por la autoridad sancionadora.

En este sentido se recomienda anotar de manera detallada la información que se está proporcionando y no de manera general, es decir, debemos adminicular cada una de las pruebas con la observación realizada por la autoridad.

### **3) Oficio de aceptación de pruebas ( artículo 74 LFPA ):**

La autoridad deberá emitir oficio de aceptación de las pruebas ofrecidas para su valoración.

De igual forma que el numeral que antecede, se recomienda poner atención en lo recibido por la autoridad, es decir, que en el acuse de recibo manifieste lo que se está entregando, para que no argumente que la prueba no fue ofrecida no presentada.

### **4) Conclusión del procedimiento ( artículo 74 LFPA ):**

Una vez que la autoridad ha oído al sujeto obligado y desahogado las pruebas ofrecidas, cuenta con un plazo de diez días siguientes, para de manera personal o por correo certificado, dictar y notificar la resolución correspondiente, la cual podrá tener como resultado: a) sin observaciones, por haber desvirtuado lo argumentado por la autoridad con las pruebas aportada o información proporcionada o, b) con observaciones y sus respectivas multas que a decir de la autoridad se hace acreedor el visitado.

Hasta este momento concluye en todas sus etapas la visita de verificación para aquellos que realizan actividades vulnerables.

Por todo lo anterior, es importante conocer y distinguir la diferencia que existe entre el proceso de visita domiciliaria de verificación, en materia de Prevención de Lavado de Dinero de las actividades vulnerables, practicada de acuerdo a la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, y el proceso que siguen las visitas domiciliarias practicadas en materia fiscal a través del Código Fiscal de la Federación, a fin de no caer en alguna omisión o confusión por desconocer los términos y plazos que deberán cumplirse para aportar la información, documentación, pruebas y alegatos correspondientes.

---

**L.D. y M.D.F. Juan Arturo  
Rivera Figueroa**



**Socio Director CONTASEF y ASOCIADOS SC  
Representante en Sonora de La  
Asociación Nacional de Fiscalistas NET  
Consejero Síndico del Contribuyente  
Canacintra Nogales**

# Determinación de la Cuenta de Utilidad Neta



**José de Jesús Ceballos Caballero**

La Ley del Impuesto Sobre la Renta a través de su artículo número 77 impone como obligación a las personas morales el llevar una cuenta de utilidad fiscal neta, señalando en dicho numeral la mecánica para su cálculo, artículo que transcribimos a continuación:

Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley.

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo.

Cuando en el ejercicio por el cual se calcule la utilidad fiscal neta a que se refiere el párrafo anterior, la persona moral de que se trate tenga la obligación de acumular los montos proporcionales de los impuestos sobre la renta pagados en el extranjero de conformidad con los párrafos segundo y cuarto del artículo 5 de esta Ley, se deberá disminuir a la cantidad que se obtenga conforme al párrafo anterior, el monto que resulte por aplicar la siguiente fórmula:

$$\text{MRU} = (\text{D} + \text{MPI} + \text{MPI2}) - \text{DN} - \text{AC}$$

Donde:

MRU: Monto a restar de la cantidad obtenida conforme al tercer párrafo de este artículo.

D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en primer nivel corporativo, referido en los párrafos segundo y tercero del artículo 5 de esta Ley.

MPI2: Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en segundo nivel corporativo, referido en los párrafos cuarto y quinto del artículo 5 de esta Ley.

DN: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México disminuido con la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.

AC: Impuestos acreditables conforme al primer, segundo y cuarto párrafos del artículo 5 de esta Ley que correspondan al ingreso que se acumuló tanto por el dividendo percibido como por sus montos proporcionales.

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine conforme al párrafo anterior, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.



Cuando se modifique el resultado fiscal de un ejercicio y la modificación reduzca la utilidad fiscal neta determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que la persona moral tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria. Cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la cuenta a la fecha de presentación de la declaración referida, se deberá pagar, en la misma declaración, el impuesto sobre la renta que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9 de esta Ley a la cantidad que resulte de sumar a la diferencia entre la reducción y el saldo de la referida cuenta, el impuesto correspondiente a dicha diferencia. Para determinar el impuesto que se debe adicionar, se multiplicará la diferencia citada por el factor de 1.4286 y al resultado se le aplicará la tasa del artículo 9 de esta Ley. El importe de la reducción se actualizará por los mismos períodos en que se actualizó la utilidad fiscal neta del ejercicio de que se trate.

El saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión o escisión. En este último caso, dicho saldo se dividirá entre la sociedad escidente y las sociedades escindidas, en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas y que haya servido de base para realizar la escisión.

Del análisis de la lectura anterior podemos esquematizar de la siguiente forma la determinación de la cuenta de utilidad fiscal neta:

Primero debemos calcular el resultado fiscal del ejercicio de acuerdo al artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que señala:

Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Ejemplo:  
Ejercicio fiscal 2021

Ingresos acumulables 128,430,280  
 (-) Deducciones autorizadas 110,174,506  
 (-) PTU pagada en el ejercicio 2,059,753  
 (=) Utilidad fiscal 16,196,021  
 (-) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar  
 (=) Resultado fiscal del ejercicio 16,196,021

Una vez obtenido el resultado fiscal del ejercicio procedemos a determinar la Utilidad Fiscal Neta (UFIN):

Para los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, el importe de las partidas no deducibles para efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine de conformidad con el siguiente párrafo.

Es importante señalar que la PTU pagada del ejercicio no se debe disminuir del resultado fiscal del mismo ejercicio, toda vez que de conformidad con lo establecido en el artículo 9 de la LISR, la PTU ya se encuentra disminuida en el resultado fiscal que sirve de base para obtener la UFIN del ejercicio, ya que de lo contrario se duplicaría la disminución de dicha partida. Esto lo confirma el criterio normativo del SAT 36/ISR/N, el cual reproducimos a continuación:

36/ISR/N Utilidad fiscal neta del ejercicio. En su determinación no debe restarse al resultado fiscal del ejercicio la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa. El artículo 77, tercer párrafo de la Ley del ISR dispone que se considera utilidad fiscal neta del ejercicio, la cantidad que se obtenga de restar al resultado fiscal del ejercicio, el ISR pagado en los términos del artículo 9 de tal Ley, el importe de las partidas no deducibles para los efectos de dicho impuesto, excepto las señaladas en el artículo 28, fracciones VIII y IX de la Ley citada, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere el artículo 9, fracción I de la misma Ley, y el monto que se determine de conformidad con el cuarto párrafo del artículo analizado.

	<b>Resultado del ejercicio 2021</b>	<b>16,196,021</b>
<b>Menos:</b>	ISR pagado	4,858,806
<b>Menos:</b>	Partidas no deducibles	874,185
<b>Igual:</b>	<b>UFIN del ejercicio 2021</b>	<b>10,463,029</b>

Al respecto, el artículo 9, segundo párrafo de la Ley en comento establece el procedimiento para determinar el resultado fiscal del ejercicio. En particular, la fracción I del párrafo referido indica que, como parte de dicho procedimiento, se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el Título II de tal Ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por lo tanto, debido a que en el resultado fiscal del ejercicio ya se encuentra disminuida la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, de conformidad con el artículo 9, segundo párrafo de la Ley del ISR, no debe restarse nuevamente dicha participación para determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio a que se refiere el artículo 77, tercer párrafo de la Ley analizada, en razón de que es una de las excepciones a que se refiere el mencionado párrafo.

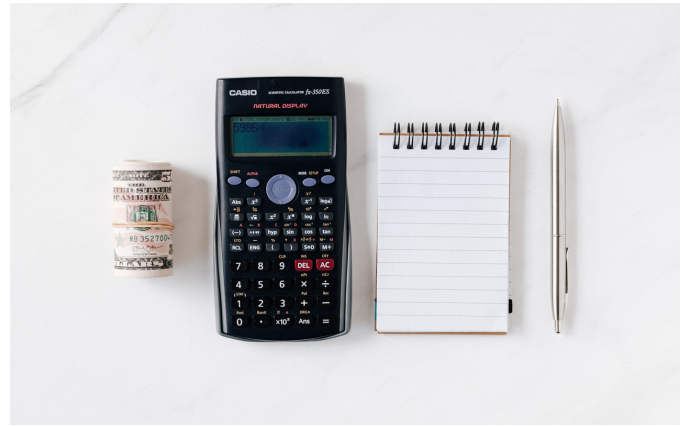
El quinto párrafo del artículo 77 indica que procede en caso de que el ISR pagado y las partidas no deducibles sean mayores que el resultado fiscal del ejercicio:

Cuando la suma del impuesto sobre la renta pagado en los términos del artículo 9 de esta Ley, las partidas no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, excepto las señaladas en las fracciones VIII y IX del artículo 28 de esta Ley, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas a que se refiere la fracción I del artículo 9 de la misma, y el monto que se determine conforme al párrafo anterior, sea mayor al resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se disminuirá del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta que se tenga al final del ejercicio o, en su caso, de la utilidad fiscal neta que se determine en los siguientes ejercicios, hasta agotarlo. En este último caso, el monto que se disminuya se actualizará desde el último mes del ejercicio en el que se determinó y hasta el último mes del ejercicio en el que se disminuya.



Con la información anterior podemos continuar con la determinación del cálculo de la CUFIN:

Las personas morales llevarán una cuenta de utilidad fiscal neta. Esta cuenta se adicionará con la utilidad fiscal neta de cada ejercicio, así como con los dividendos o utilidades percibidos de otras personas morales residentes en México y con los ingresos, dividendos o utilidades sujetos a regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 177 de esta Ley, y se disminuirá con el importe de los dividendos o utilidades pagados, con las utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 78 de esta Ley, cuando en ambos casos provengan del saldo de dicha cuenta. Para los efectos de este párrafo, no se incluyen los dividendos o utilidades en acciones o los reinvertidos en la suscripción y aumento de capital de la misma persona que los distribuye, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución. Para determinar la utilidad fiscal neta a que se refiere este párrafo, se deberá disminuir, en su caso, el monto que resulte en los términos de la fracción II del artículo 10 de esta Ley.



El artículo 77 contempla la actualización del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta bajo la siguiente mecánica:

El saldo de la cuenta prevista en este artículo que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la utilidad fiscal neta del mismo, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se distribuyan o se perciban dividendos o utilidades con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo de la cuenta que se tenga a la fecha de la distribución o de percepción, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la última actualización y hasta el mes en el que se distribuyan o se perciban los dividendos o utilidades.

	<b>UFIN del ejercicio</b>	<b>10,463,029</b>
<b>Más:</b>	Dividendos percibidos de personas morales residentes en México	543,280
<b>Más:</b>	Ingresos, dividendos o utilidades sujetos a Regímenes Fiscales preferentes (REFIPRE)	0.00
<b>Menos:</b>	Dividendos pagados con las utilidades distribuidas de conformidad con el artículo 78 de la LISR	0.00
<b>Igual:</b>	<b>CUFIN del ejercicio</b>	<b>11,006,309</b>

El párrafo anterior señala que la utilidad fiscal neta del mismo ejercicio no se considera para la actualización del mismo ejercicio, por lo que para el ejercicio del 2022 se deberá actualizar solo el saldo que se tenga al mes de diciembre de 2021 en la CUFIN.

Debemos tomar en cuenta que a partir del 1 de enero del 2014 y derivado de la reforma fiscal de ese año, las personas físicas están sujetas a una retención del 10% de Impuesto Sobre la Renta por los dividendos que reciban de las personas morales residentes en México, cuando provengan de las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014, por lo que a partir de ese año se deberá llevar una CUFIN con el saldo hasta diciembre de 2013 y otra CUFIN con las que se vayan generando a partir del 2014 de conformidad con lo dispuesto en el artículo noveno fracción XXX de las Disposiciones Transitorias de la LISR 2014 que señala lo siguiente:

**XXX.** El impuesto adicional establecido en el segundo párrafo del artículo 140, y las fracciones I y IV del artículo 164 de esta Ley, sólo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014 que sean distribuidas por la persona moral residente en México o establecimiento permanente. Para tal efecto, la persona moral o establecimiento permanente que realizará dicha distribución estará obligado a mantener la cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013 e iniciar otra cuenta de utilidad fiscal neta con las utilidades generadas a partir del 1º de enero de 2014, en los términos del artículo 77 de esta Ley. Cuando las personas morales o establecimientos permanentes no lleven las dos cuentas referidas por separado o cuando éstas no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.


Podemos concluir que es de suma importancia para la personas morales determinar de manera correcta la CUFIN y su saldo cada año para estar en condiciones de poder cumplir con las obligaciones fiscales a las que se encuentra sujeta en materia de pago de dividendos a sus accionistas.

---

## **José de Jesús Ceballos Caballero**



**Presidente de la Comisión Fiscal Anafinet  
Contador Público  
Licenciado en Derecho  
Maestría en Administración  
Maestría en Impuestos  
Director General de Ceballos Caballero y Asociados, SC  
[jose@ceballoscaballero.com](mailto:jose@ceballoscaballero.com)**

The background of the page is a collection of US 100 dollar bills scattered across the surface. The bills are slightly out of focus, creating a sense of depth. The text is overlaid on this background.

# **Fiscalización de los depósitos en efectivo**

**Juan Carlos Gómez Sánchez**



El pasado 17 de agosto el Servicio de Administración Tributaria emitió un comunicado que tituló **“EL SAT TE RECUERDA QUE NO COBRA NI VIGILA LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO”** pero ¿qué hay de cierto en ese comunicado?, nosotros en la ANAFINET nuestro fin es la difusión de la cultura fiscal y que lleve al contribuyente al cumplimiento correcto de las disposiciones fiscales para que no ponga en riesgo su patrimonio. La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en la fracción I del artículo 2 establece que son derechos de los contribuyentes a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como el contenido y el alcance de las mismas. ¿cumplirá este objetivo el citado comunicado?

Revisemos lo que se consigna en dicho comunicado y establezcamos diversas precisiones con el fin de que a los contribuyentes les deje mayor claridad de lo que en dicho comunicado se informa.

**Es falso que el SAT cobre impuestos por depósitos en efectivo realizados en las instituciones bancarias.** Efectivamente la ley sobre depósitos en efectivo se abrogó en la publicación del DOF del 11 de diciembre de 2013, entrando en vigor a partir del 01 de enero de 2014, este era un impuesto de control que se retenía el 3% sobre los depósitos en efectivo que excedieran de \$15,000, no obstante, a partir de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor en el ejercicio 2014, se establece en el artículo 55 fracción IV como una obligación a las instituciones financieras

Proporcionar mensualmente a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior, la información de los depósitos en efectivo que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en las instituciones del sistema financiero, cuando el monto mensual acumulado por los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero exceda de \$15,000.00, así como respecto de todas las adquisiciones en efectivo de cheques de caja, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Para los efectos de este artículo, se entiende por depósitos en efectivo, los depósitos en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta que las personas físicas o morales tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero, así como las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. No se considerarán depósitos en efectivo, los que se efectúen a favor de personas físicas o morales mediante transferencias electrónicas, traspasos de cuenta, títulos de crédito o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables, aun cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.

En ese sentido si bien es cierto no hay impuesto sobre los depósitos en efectivo, el SAT vigila por medio de este reporte que efectúan las instituciones financieras los depósitos bancarios y sobre esto establecer posibles auditorías a los contribuyentes.

En dicho comunicado se establece que no se vigila, ni se cobra ningún tipo de impuesto por:

1. Depósitos que se realizan para gastos de padres a hijos y viceversa.
2. Pagos por venta de catálogo (cosméticos, utensilios de cocina y del hogar, aceites esenciales entre otros)
3. Tandas
4. Préstamos personales

1.- Respecto de los depósitos entre padres a hijos o viceversas, en caso de tratarse de Alimentos estos estarían exentos de acuerdo al artículo 93 fracción XXVI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. También podemos estar ante el caso de donativos que al tratarse entre ascendientes o descendientes en línea recta estarían exentos acorde la fracción XXIII del citado artículo, en este caso se tendría que revisar el Código Civil del Estado que corresponda y formalizar el contrato de donación conforme se estipule en dicha legislación. Resulta importante que el contribuyente que efectúe los depósitos en la cuenta del beneficiario ya sea por concepto de alimentos o donativos, corresponda a dinero por el cual ya declaró los ingresos correspondientes.

2. En el caso de los ingresos por ventas por catálogo, sin duda los contribuyentes deben declarar los ingresos correspondientes a dicha actividades en su caso pueden ser ingresos que encuadren como actividad empresarial (compra- venta de artículos) o bien derivar ingresos por comisiones por la labor de venta que efectúan, por lo que, en cada caso en particular debe ser revisado y de acuerdo a las otras actividades económicas que estén realizando se elija el régimen fiscal correspondiente y se cumplan con las diversas obligaciones y se lleve a cabo el cumplimiento de las declaraciones fiscales respectivas.

3. Las “Tandas” son una forma de ahorro irregular que existe, en consecuencia no se firman contratos o documentación comprobatoria sobre estas operaciones, en la mayoría de los casos son a la confianza del grupo de ahorradores, sería importante se documentará esta forma de ahorro de tal suerte que en la declaración anual los ingresos que se obtienen derivado de este tipo de ahorro-préstamo se manifieste en la declaración anual y así evitar discrepancia entre los ingresos declarados y los depósitos bancarios del ejercicio.

4. Los préstamos personales. Estos deben documentarse mediante contrato el cual debe registrarse para efectos de su validez ante terceros, además de que se lleve a cabo su reconocimiento contable en ambas contabilidades y se pueda demostrar en caso de revisión por parte de la autoridad hacendaria, ya que cuando el préstamo sea pagado y el contribuyente que prestó pueda demostrar que se trata del cobro de un préstamo y no un ingreso debe demostrar en su contabilidad el momento que salió el recurso para dicho préstamo y su afectación contable. En el caso de préstamos arriba de \$600,000 es requisito que se consigne en la declaración anual del contribuyente que recibió el préstamo (artículo 90 de la LISR).

Si bien es cierto como establece el comunicado del SAT este no cobra impuestos, ni vigila las operaciones antes descritas, cada una tiene sus particularidades y requisitos a observar en caso de llevarlas a cabo y en algunos casos serán sujetos de impuestos que se deberán determinar acorde a la legislación aplicable, en otros casos su incorrecto tratamiento nos puede traer como consecuencia en una revisión por parte de la autoridad hacendaria se tipifiquen como ingresos omitidos, ahora bien resulta indispensable los contribuyentes tengan perfectamente identificado y documentado el origen de sus depósitos bancarios y conciliados contra los ingresos acumulables que para efectos fiscales se declaren y evitar caer en DISCREPANCIA FISCAL que como menciona el SAT en el comunicado que analizamos en el presente artículo, el SAT al observar inconsistencia en los gastos e ingresos en las auditorías que practique revisaran la información bancaria misma que compulsarían acorde a sus facultades con las instituciones financieras.

En conclusión es importante documentar correctamente cada una de nuestras operaciones y evitar contingencia de carácter fiscal y máxime que para el ejercicio fiscal 2023 donde el gobierno federal anuncio que prácticamente no existen cambios fiscales, pero se apuesta a la fiscalización exhaustiva apoyándose en las diversas formas de fiscalización para así lograr el incremento de recaudación esperado para este ejercicio fiscal 2023, donde se proyectan ingresos por impuestos por \$4.6 billones de pesos que representa el 56% de los ingresos del presupuesto.



# Venta de activo fijo

José Luis Leal Martínez



## TRATAMIENTO CONTABLE – FISCAL DE LA VENTA DE ACTIVO FIJO

Las empresas, al realizar sus actividades, esporádicamente realizan operaciones totalmente extraordinarias de su actividad normal. Entre otras, el vender parte de sus activos fijos por haber perdido su utilidad, por razones de renovación, por actualización de procesos, por eficiencia, en fin, por múltiples razones.

Obviamente, este tipo de operaciones, tienen un tratamiento específico tanto en su aspecto contable como en el fiscal. Tratamiento muy diferente a una operación normal de venta de producto, objeto principal de la empresa.

### Veamos el tratamiento fiscal.

La Sección II del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), establece el tratamiento específico que se le debe dar a las inversiones. Lo primero que debemos identificar es qué es una inversión fiscalmente hablando. Para esto, el artículo 32 de la mencionada Ley establece que se debe entender por inversión los **ACTIVOS FIJOS**, los **GASTOS DIFERIDOS**, los **CARGOS DIFERIDOS** y las **EROGACIONES EN PERIODOS PREOPERATIVOS**.

Hablando concretamente de activos fijos, la misma disposición, en su **segundo párrafo**, lo define de la siguiente manera:

**(2° párrafo) Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.**

En este ejercicio 2022, se reforma este concepto de activo fijo adicionando un tercer párrafo, estableciendo lo siguiente:

**(3° párrafo) Para efectos de esta Ley, la adquisición del derecho de usufructo sobre un bien inmueble se considerará activo fijo.**

Técnicamente me parece una falla garrafal de técnica legislativa, pero eso sería otro tema.

Pero centrémonos en el concepto tradicional del segundo párrafo.

---

El sexto párrafo del artículo 31 de la misma LISR, establece que lo siguiente:

**(6° párrafo) Cuando el contribuyente enajene los bienes o cuando éstos dejen de ser útiles para obtener los ingresos, deducirá, en el ejercicio en que esto ocurra, la parte aún no deducida. Lo anterior no es aplicable a los casos señalados en los párrafos penúltimo y último de este artículo. En el caso en que los bienes dejen de ser útiles para obtener los ingresos, el contribuyente deberá mantener sin deducción un peso en sus registros y presentar aviso ante las autoridades fiscales.**

Por otra parte, el artículo 18 en su fracción IV de la misma LISR, establece que se considera ingreso acumulable la ganancia en la enajenación de activos fijos, es decir, no se considera ingreso el valor de la venta del activo fijo como una venta de productos o mercancía, sino que es la ganancia determinada de acuerdo a la misma Ley. ¿Ahora bien, cómo se debe calcular la mencionada ganancia? Veamos.

	Venta	1'000,000
( - )	Costo de la venta	796,600
( = )	Ganancia	203,400

El costo de la venta se determina disminuyendo al monto original de la inversión (MOI) el valor deducido desde su origen (depreciación acumulada).

Por otro lado, el séptimo párrafo del multicitado artículo 31 del mismo instrumento legal, permite la actualización por inflación del costo de ventas de estos bienes, de la siguiente manera:

	Costo de ventas	700,000
( x )	Factor de actualización	1.1380
( = )	Ganancia	796,600

Considerando el periodo de fecha de adquisición mayo de 2020 y fecha de enajenación agosto de 2022, tenemos:

	INPC abril de 2022	120.8090
( / )	INPC mayo de 2020	106.1620
( = )	Factor de actualización (F. ACT.)	1.1380

De esta manera, obtenemos una ganancia **fiscal** en la venta del activo fijo por un monto de \$203,400.00 misma que sería el ingreso acumulable en la determinación de esta operación.

La **NIF B-3, Estado de resultado integral (2022)**, en su párrafo IN 11, establece textualmente lo siguiente:

**Otros ingresos y gastos**

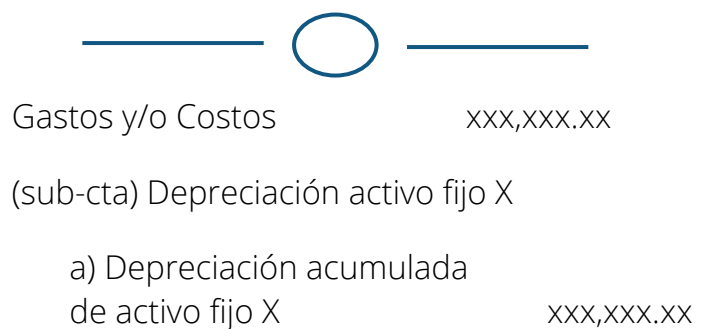
**IN11 Se considera que el rubro de otros ingresos y gastos no debe incluir partidas consideradas como operativas; por ello, este rubro debe contener normalmente importes poco relevantes, por lo que esta NIF no requiere su presentación en forma segregada. No obstante, si una entidad considera adecuada su presentación en forma separada, lo puede hacer. El CINIF hará los cambios necesarios en el resto de las NIF para evitar que partidas operativas como la utilidad o pérdida en venta de propiedades, planta y equipo o la PTU, consideradas como operativas, se reconozcan en otros ingresos y gastos.**

Como se observa en este texto, la norma considera la cuenta o rubro, como le llama a otros ingresos y gastos, debe contener solo importes poco relevantes por lo que no debe incluir partidas consideradas como operativas, como es el caso de la utilidad o pérdida en venta de activos fijos, misma que la norma considera como partida operativa. En lo personal, no coincido, ya que la venta de un activo fijo no es parte de las operaciones normales y operativas de la empresa o entidad, de hecho, esa es una característica para considerarse como activo fijo, el uso y no el de venderlo en el curso normal de las operaciones.

Por otro lado, en el párrafo 52.3.3 de la misma norma, se establece lo siguiente:

**52.3.3 Ciertos gastos pueden presentarse netos de un ingreso que represente la recuperación directa del propio gasto. Por ejemplo, el valor neto en libros de una partida de propiedades, planta y equipo al momento que se da de baja, se compara con el ingreso derivado de su venta, el cual corresponde al valor residual estimado del activo; tanto el costo como el ingreso representan el ajuste a la estimación sobre la cual se basó la depreciación correspondiente, por lo cual debe afectarse el mismo rubro en resultados en que se reconoció la depreciación.**

Como todo mundo sabe, las inversiones en activo fijo se deprecian en el transcurso del tiempo. Esta depreciación, conforme se determina, se va registrando en la contabilidad de la siguiente manera:



Por supuesto que se trata de un gasto o costo esta pérdida de valor por el uso o transcurso del tiempo. Este registro contable se efectúa durante el tiempo en que el activo se está utilizando y mientras mantenga un valor en libros.

Llegará un momento que, posiblemente y por cualquier razón, se venda este activo (en el mejor de los casos) como una opción de renovación o de actualización o por la razón que sea y entonces se tendrá que realizar el registro contable correspondiente para desaparecer de los registros de la empresa esta propiedad; es decir, darlo de baja.

He observado en múltiples ocasiones, en redes sociales, platicando con colegas, en discusiones muchas veces estériles, en fin, que una baja de activo fijo se debe registrar la ganancia o la pérdida de la misma en OTROS INGRESOS (utilidad) o en OTROS GASTOS (pérdida), de hecho, yo lo registro así y definitivamente es una opinión generalizada y que por siempre se ha utilizado esta cuenta para este tipo de registros. ¿Paradigma?, costumbre o no, es una práctica generalizada.

Pero qué nos dice la normatividad contable (NIF) al respecto.

El párrafo IN11 de la NIF B-3 que ya transcribimos líneas arriba, establece claramente que la venta de activos fijos es considerada una partida operativa por lo que su registro contable NO SE DEBE efectuar utilizando la cuenta (o rubro) de otros ingresos y gastos. Si esto es así, entonces como se debe registrar o, mejor dicho, donde se debe registrar tal afectación a los registros contables.

El párrafo 52.3.3 de la misma NIF B-3, también transcrito en líneas anteriores, establece textualmente que la ganancia, en caso de tenerla, en operaciones de venta de activo fijo, se DEBE registrar en la misma cuenta DE GASTOS O DE COSTOS que fue afectada por el registro de la depreciación ya que se trata de una recuperación de esa pérdida de valor registrada durante cierto tiempo.

Veámoslo en idioma contable, a través de los asientos de diario.

Consideremos un activo fijo (AF) que se depreció durante x número de años logrando tener una depreciación acumulada de activo fijo (DAAF) de \$260,000.00 al momento de la venta. Pensemos que se trata de un activo asignado al área administrativa, por lo que el gasto de la depreciación se registraba en Gastos de Administración (GA). Por el momento vamos a olvidarnos del IVA. El AF tiene un valor de adquisición de \$585,000.00 por lo que su valor en libros, valor por depreciar, o costo, es de \$325,000.00. Se logra vender en \$425,700.00 por lo su ganancia en la venta es de \$100,700.00.

		D	H
Gastos (GA - DAF)		260,000	
DAAF			260,000
Bancos		495,700	
Otros Ingresos y Gastos			495,700
DAAF		260,000	
Otros Ingresos y Gastos		325,000	
AF			585,000

El saldo que arroja la cuenta de Otros Ingresos y Gastos es de 100,700 ACREEDOR, es la ganancia obtenida en la operación

Así es como tradicionalmente hacemos el registro de esa venta; sin embargo, veamos ahora como quedaría al aplicar estrictamente lo que establece la normatividad contable (NIF), concretamente la NIF B-3.

		D	H
<b>Gastos (GA - DAF)</b>		<b>260.000</b>	
	DAAF		<b>260.000</b>
<b>Bancos</b>		<b>495,700</b>	
	Gastos de Administración		<b>495,700</b>
<b>Gastos de Administración</b>		<b>325,000</b>	
	AF		<b>585,000</b>

Dice la norma que la ganancia se debe registrar en la cuenta donde se reconoció la depreciación por tratarse de una recuperación del gasto de esta última; es decir, la ganancia se debe llevar contra Gastos de Administración (Tómala). ¿¿¿De acuerdo???

¿¿¿COMO LA VEN???

Nuestra normatividad contable, las Normas de Información Financiera (NIF), establecen una serie de disposiciones que es sumamente importante analizar para realizar correctamente los registros contables que obviamente impactan en la preparación de la información financiera a mostrar. En lo personal, yo no coincido con lo que establece la norma EN ESTA CASO EN PARTICULAR y no por costumbre ni porque esté chapeado a la antigua, simplemente como veo y analizo la dispersión ya en su efecto en la práctica y simplemente no coincido.

En un segundo artículo sobre este mismo tema, expondré un mayor análisis y mis consideraciones de mi discordancia.

Nuevamente y de manera muy reiterada, agradezco el espacio que se me permite para la publicación de este artículo en la revista de la Comisión Fiscal de ANAFINET, a nuestro Presidente de esta H. Comisión el C.P. José de Jesús Ceballos Caballero, deseando sea de utilidad lo aquí comentado, y me despido no sin antes ponerme a sus órdenes. Mil gracias.

## **C.P.C. Y M.I. José Luis Leal Martínez**

**Contador Público egresado de la Universidad Autónoma de Nuevo León (UANL) con estudios de Maestría en Impuestos y Estudios Fiscales y Diplomado en Impuestos en la misma Institución.**

**Contador Público Certificado por el IMCP. Certificado en fiscal por el IMCP, ANAFINET y AMCP RS.**

**Catedrático en el área fiscal en la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la UANL y en el Diplomado en Impuestos en la misma Institución.**

**Socio de LEAL MARTÍNEZ Y COMPAÑIA, S.C. y Grupo CO-IN Capacitación, S.C., ambos integrantes de Grupo CO-IN.**

**Expositor en temas fiscales y contables a nivel nacional e internacional en diversas instituciones, autor de diversos artículos publicados en revistas especializadas y coautor del libro Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).**

**Miembro de la Comisión Fiscal y Vice Presidente de ANAFINET.**

**COMISIÓN FISCAL 2020 – 2021**



# ¡Afíliate con nosotros!

## Conoce los beneficios de ser socio:

Aula virtual con programación diaria en vivo

Acceso preferente a eventos públicos

Programas grabados

Materiales de todos los cursos

Boletines

Acumula puntos NAFIS para certificación

Eventos online exclusivos para socios

Descuentos en eventos presenciales

Grupo Privado de Facebook Paquetes de timbres TimbradoFacil.mx

Descuento con otros proveedores con convenio

¡Entra a

<https://anafinet.mx/register/>  
y afíliate con nosotros!



# Anúnciate en nuestra revista

Contáctate con  
nosotros para  
que tu empresa  
se anuncie en

**¡Conciencia  
Fiscal!**