



# MUNDOCP<sup>®</sup>

## Iniciativa de reformas fiscales 2020 (Primera parte)

Paquete económico 2020

Mediación como mecanismo alternativo de solución de controversias en procedimientos de comprobación  
SAT, IMSS, Infonavit

Subcontratación actividad vulnerable  
Outsourcing

Modelos de control interno  
Modelo cadbury

El control presupuestal y su relación con el proceso administrativo

Sociedades y asociaciones civiles que se dedican a la enseñanza  
(Aspecto fiscal)

Vigencia 1 al 15 de Octubre 2019 Revista 16 Año 1

Suscripción  
Anual  
\$ 1,800.00



# EDITORIAL

**EDICIÓN**  
**Octubre 2019 N°16**

## **DIRECTOR EDITORIAL**

**CP Santiago de la Cruz García**

## **CONSEJO EDITORIAL**

**CP, LD, MI Leopoldo Reyes Equiguas**  
**Mtro. Ángel Loera Herrera**  
**CPC Javier Arenas Wagner**  
**LCP Martín Ernesto Quintero Valle**  
**LC Leticia Mayela Meza Pérez**  
**CPC Manuel de Jesús Cárdenas Espinosa**  
**CP Santiago de la Cruz García**

## **ASESOR CONSEJO EDITORIAL**

**CP, LD, MI Leopoldo Reyes Equiguas**

## **DISEÑO DE PORTADA, PUBLICIDAD Y PROPAGANDA**

**ING Josué David Velázquez Montoya**

## **DISEÑO Y FORMACIÓN EDITORIAL**

**LC Jorge Enrique Sánchez Miranda**

## **APOYO EDITORIAL**

**Naitze Daneira de la Cruz Arellano**

**ING Victor Arturo Meza Velázquez**

## **DIRECTOR COMERCIAL**

**ACT Celia Arellano Mejía**

## **VENTAS**

### **DISTRIBUIDORES**

**LC Jorge Enrique Sánchez Miranda**  
**Tel: (01-961) 61 6 34 88**  
**Email: distribuidores@mundocp.com**

### **DIRECTAS**

**CP Lourdes Suriano Sánchez**  
**Tel: (01-961) 21 2 67 88**  
**Email: ventas@mundocp.com**

**Síguenos:**

 /Revista MundoCP

portal web: [www.mundocp.com](http://www.mundocp.com)

# INDICE

		<b>CORPORATIVO</b>
5	• • • • •	Iniciativa de reformas fiscales 2020 (Primera parte)
		<b>IMPUESTOS</b>
18	• • • • •	Sociedades y asociaciones civiles que se dedican a la enseñanza (Aspecto fiscal)
		<b>JURIDICO</b>
31	• • • • •	Mediación como mecanismo alternativo de solución de controversias en procedimientos de comprobación SAT, IMSS, Infonavit
		<b>RECURSOS HUMANOS</b>
36	• • • • •	Subcontratación actividad vulnerable Outsourcing
		<b>FINANZAS</b>
45	• • • • •	El control presupuestal y su relación con el proceso administrativo
		<b>ADMINISTRATIVO</b>
51	• • • • •	Modelos de control interno Modelo cadbury
		<b>EN LA OPINION DE...</b>
56	• • • • •	Paquete económico 2020





**MUNDO** CP  
CORPORATIVO PROFESIONAL



**Presente en**  
**los mejores eventos**



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos  
Cancún



# MATERIALIDAD Y RAZÓN DE NEGOCIOS DE LOS CONTRATOS

10 y 11 de octubre, 2019 | Jueves 16:00 A 21:00 hrs y Viernes 09:00 a 14:00 hrs  
en Sala de Capacitación del IMCP Cancún

## EXPOSITOR



### Dr. Leopoldo Reyes Equiguas

Rector Institucional de la Universidad Latina, Presidente del consejo editorial y titular de la sección corporativo de la revista digital MUNDOCP CORPORATIVO PROFESIONAL, Socio fundador de la firma Corporativo Legal Patrimonial, S.C.

## OBJETIVO

Dar a conocer el marco legal relativo a la contratación de servicios, adquisiciones y transmisión del patrimonio con efectos fiscales de deducción y acreditamiento, así como las figuras jurídicas necesarias para dar sustento y materialidad a las operaciones mercantiles y civiles, con la finalidad de poder acreditar la razón de negocios, basada en convenios, contratos y evidencias de cumplimiento contractual.

## DIRIGIDO A

Contadores públicos, abogados, asesores fiscales y corporativos, administradores, empresarios y público en general, que requieran conocer los mecanismos de contratación mercantil y civil con efectos fiscales.

## TEMARIO

1. Contratación mercantil y civil.
2. Materialidad contractual.
3. Razón de negocio y sustancia económica.
4. Sustancia económica en las planeaciones fiscales.
5. Falsa sustancia económica (simulación jurídica).



La inversión incluye una suscripción anual a la revista MundoCP con valor de \$1,800.00 [www.mundocp.com/comprar](http://www.mundocp.com/comprar)



10  
NDPC  
FISCAL



**INVERSIÓN  
SOCIOS Y EMPLEADOS:**  
\$2500.00

**PÚBLICO GENERAL:**  
\$2800.00 (más IVA)

REALIZA PAGOS DE  
**6, 9 Y 12 MESES SIN INTERESES**  
CON TARJETAS DE CRÉDITO  
**BBVA Bancomer**

**CONTACTO**  
887-57-15 y 884-57-14  
[eventos@ccpcancun.org.mx](mailto:eventos@ccpcancun.org.mx)  
☎ (998) 149 15 95

**POLÍTICA DE PAGO**  
Para ingresar al salón se requerirá la validación de su pago por lo tanto deberá enviar el comprobante por correo a [eventos@ccpcancun.org.mx](mailto:eventos@ccpcancun.org.mx) para que sea válido además de los datos de facturación. En caso de no enviarnos la factura se emitirá como publico en general, cambios y refacturaciones solo se realizarán dentro del mismo mes.

**POLÍTICA DE CANCELACIÓN**  
Las cancelaciones deberán realizarse por correo electrónico 24 hrs. antes del evento, de lo contrario se cobrará el 50%.



## Iniciativa de reformas fiscales 2020 (Primera parte)

Leopoldo Reyes Equiguas

Ha iniciado el tortuoso recorrido de las negociaciones para la aprobación de las modificaciones legales en materia económica, tanto el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos de la Federación para el año 2020; comienza el proceso legislativo con todo a favor para el Ejecutivo en lo político, dada la hegemonía que mantiene su partido en el Congreso Federal; pero no podemos decir lo mismo en lo que concierne a la economía del país, ya que estamos inmersos en un entorno nacional e internacional con demasiadas aristas, pues no solamente las políticas públicas en el contexto nacional se perciben desdibujadas y sin un rumbo claro, en el ámbito internacional no estamos mejor, ya que los temas migratorios y las constates amenazas por parte del país del norte en relación a establecer aranceles a manera de castigo por permitir los flujos de migrantes hacia Estados Unidos, e incluso dar por terminado el Tratado de Libre Comercio de América del Norte, próximamente T-MEC, son una constante por parte de nuestro "socio" americano, aunado a los últimos conflictos bélicos en Medio Oriente por la interminable lucha del petróleo, crean una atmósfera enrarecida que no permite tener certeza ni claridad en cuanto a datos e indicadores como el precio internacional del petróleo, el tipo de cambio peso-dólar y el bajo crecimiento económico interno, conformando con todo ello un escenario sumamente volátil y difícil de clarificar, para tener certeza en cuanto a los pronósticos de lo que nos depara el año 2020, principalmente en lo referente a los niveles de recaudación fiscal (talón de Aquiles del actual y anteriores gobiernos), la tasa de crecimiento y la generación de empleos; quizás es por

ello que el presidente López Obrador ha apostado por un endurecimiento en cuanto a las políticas en materia económica-criminal, proponiendo una serie de cambios a la legislación, los cuales si bien no contemplan un incremento de impuestos para el próximo ejercicio, se advierte que será implacable con los contribuyentes que sean sorprendidos defraudando al fisco, pero particularmente aquellos que han creado toda una industria en torno al fenómeno denominado tráfico de comprobantes fiscales, a quienes además de considerarlos como integrantes del crimen organizado, les pretende imputar la comisión de un delito contra la "seguridad nacional" (en relación a la defraudación fiscal), permitiendo con ello aplicar protocolos más agresivos en la investigación y aseguramiento de bienes producto de los delitos fiscales; dichos protocolos pueden consistir desde la intervención de comunicaciones privadas, infiltración de células criminales y utilización de testigos protegidos como el aseguramiento de bienes con la intención de aplicar la figura de extinción de dominio sobre el patrimonio de empresas y contribuyentes que incurran en las conductas antes mencionadas.

En esta primera entrega, estimado lector, vamos a realizar el análisis de las propuestas para reformar el Código Fiscal de la Federación, el cual se pretende alinear a todos los esfuerzos que el Gobierno Federal está instrumentando contra la defraudación fiscal, principalmente la generada a través de la simulación de operaciones, en donde podremos identificar la forma del cómo se pretende acabar con las planeaciones agresivas, la implementación del deber de reportar las planeaciones fiscales que el

contribuyente pretenda implementar, con la finalidad de que sean autorizadas por el SAT, la creación del “colaborador tributario”, quien podrá presentar denuncia en contra de aquellos contribuyentes que evadan impuestos, así como la implementación de la lotería fiscal, entre otros cambios propuestos; así estimado lector, te invito a que me acompañes en el apasionante análisis del derecho fiscal, donde podremos identificar las propuestas que puedan ser impugnables por considerarse violatorias de derechos humanos, así como otras que seguramente serán aprobadas y por tanto, preparar los ajustes y adecuaciones de nuestros procesos administrativos, contables y jurídicos que permitan a la empresa dar cumplimiento a lo que viene; sin mayor preámbulo, comenzamos:

#### **Cláusula antiabuso (adición del artículo 50.-A del CFF).**

“Artículo 50.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán recharacterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes cuando este último no exista. La recharacterización o inexistencia señaladas en este párrafo solo tendrán efectos fiscales.

Se considera que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico.

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con

base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá recharacterizar o considerar inexistentes los actos jurídicos referidos, sin que antes se den a conocer en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional y oficio de preliquidación a que se refiere la fracción I el artículo 53-B de este Código y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.

Adicionalmente, se presume, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.”

Es evidente que lo que trata de regular el Ejecutivo al presentar la propuesta que antecede, es lo relativo a las planeaciones fiscales, ya que a juicio de las autoridades fiscales, el contribuyente ha practicado de forma indiscriminada situaciones que en un primer análisis aparentan una suerte de simulación, y que en algunos casos lo son.

No obstante, del hecho consistente en reconocer que efectivamente hay contribuyentes personas físicas y morales que a través del uso de figuras jurídicas inapropiadas, o a través del abuso de las mismas, han efectuado una suerte de estrategias basadas en aquellas circunstancias que no se encuentran expresamente reguladas, o cuya regulación contempla algunas “zonas grises”, y por falta de técnica legislativa dejan muy abiertos los supuestos para efectos de una interpretación de normas con efectos fiscales, dando paso a lo que la doctrina denomina “fraude a la ley”, figura que reconoce la posibilidad de aplicar procedimientos o estrategias legales con efectos fiscales, que se basan en el principio “legalidad”, el cual se traduce en poder realizar cualquier acto jurídico, siempre y cuando no esté prohibido por la norma.

Ahora bien, de la propuesta transcrita, la cual pretende ser una “cláusula anti-abuso” como la que existe en otros países, podemos encontrar una serie de situaciones jurídicas que quedan demasiado abiertas para poder ser consideradas en un entorno de certeza jurídica, pudiendo llegar a ser aplicada de forma por demás arbitraria o injustificada en las revisiones fiscales, cuando los auditores no comprendan cómo funciona algún negocio o modelo económico muy particular, cómo pueden ser la industria extractiva, los negocios digitales o los mercados de “futuros” en el ámbito bursátil, sólo por mencionar algunos ejemplos.

Un ejemplo claro de la problemática que planteará el aplicar una “cláusula anti-abuso” en la práctica, inicia con la presunción de que una operación carece de “razón de negocio”, cuando el beneficio económico perseguido pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso. El problema de lo anterior es quién va a determinar dichas circunstancias; sabemos de antemano que en lo relativo a la realización de negocios en general, un comerciante en sentido amplio, siempre apostará a sacar beneficios de todas las operaciones que realice, tal y como lo establece el Código de Comercio, en el cual se señala que se presume que todo “acto de comercio” se realiza con “fines especulativos”, es decir, el contribuyente en su faceta de comerciante, siempre deberá apostar por ganar, salvo prueba en contrario, por supuesto que sí; todos los aspectos antes señalados provocan el que uno justifique ante los cuestionamientos de la autoridad, por qué celebra actos jurídicos que en apariencia le generan pérdidas y no utilidades, lo que parecería ir en contra de su propia naturaleza mercantil, ningún comerciante realiza actividades para perder.

El principio mercantil citado, por regla general debe considerar excepciones, primero porque desde el inicio de operaciones de una sociedad hay que invertir, se generan gastos y se apuesta por un proyecto de negocios, que no siempre prospera; imagínese que a partir de la entrada en vigor de este nuevo artículo, en caso de ser aprobado, la figura de la “discrepancia fiscal” también aplicara a las personas morales, es decir, que una empresa perdedora demostrara que efectivamente está perdiendo, ya que de otra forma y por carecer de razón de negocios, se presuma el uso de figuras notoriamente inapropiadas o de forma abusiva sólo para propiciar una aparente “pérdida”, lo que nos llevaría al

extremo de establecer la prohibición de generar pérdidas, so pena de presumir una simulación de operaciones en caso de que no se pueda demostrar que la pena es auténtica o legítima.

La cláusula antiabuso es general, es decir, no establece parámetros de racionalidad, y mucho menos excepciones, lo que convertiría a la figura en un ariete a través del cual se derribarían cualquier tipo de estrategias fiscales, legítimas o aparentemente ilegales, sólo por el simple hecho de que a la autoridad le parece que se está incurriendo en una ausencia de razón de negocio, aunque dicha figura no esté claramente definida y determinada, ya que no basta con que se establezca que la misma se configura si el objetivo de la planeación pudo haberse alcanzado con una menor cantidad de actos jurídicos, provocando con ello que los mismos generasen mayores gastos para el particular; finalmente, la complejidad de los negocios desde una perspectiva económica no siempre puede celebrarse con la optimización de pasos o procesos, pues hay otras normas, además de las fiscales, que podrían estar superpuestas a éstas últimas, y de las cuales depende directamente que el negocio se realice o no, por lo que sería fundamental afinar la redacción del artículo, ya que el alcance de la norma repercutiría en lo que el propio artículo denomina “recharacterización” del acto, con lo que se pueden generar dos resoluciones por parte de la autoridad: la primera y menos gravosa es que “ajuste” a una realidad concebida por ella la determinación de los actos jurídicos para que al final se determine cuáles son los efectos fiscales, por ejemplo, recharacterice una donación sin efectos fiscales y la considere como una enajenación con los efectos para el ISR e IVA; pero lo más grave es que al recharacterizar resuelva que no hay acto que recharacterizar, es decir, la “nada jurídica”, y por lo tanto, desconozca por

completo una deducción fiscal al atribuirle a las circunstancias observadas en una revisión fiscal la presunción de “inexistencia” de las operaciones a las que el contribuyente pretende reconocer como deducciones fiscales.

Debemos estar atentos respecto al rumbo que toma la iniciativa en este apartado del Código Fiscal de la Federación, principalmente para que en caso de haber posibilidades de caer en los supuestos del nuevo artículo 5o.-B los asesores fiscales y legales de la empresa avalen o por lo menos evalúen los riesgos operativos de las estrategias o planeaciones fiscales que está aplicando la entidad.

### **Verificación de datos al solicitar la Fiel (Reforma del artículo 17-D, quinto párrafo)**

Se pretende que al acudir al solicitar la firma electrónica avanzada (Fiel) por parte de los contribuyentes, las autoridades verifiquen la información que proporcionen los particulares en los siguientes términos:

#### **“Artículo 17-D(...)**

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México. Para tales efectos, el Servicio de Administración Tributaria validará la información relacionada con su identidad, domicilio y, en su caso, sobre su situación fiscal, en términos del artículo 27 del presente Código; de no hacerlo, la autoridad podrá negar el otorgamiento de la firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer los documentos y el procedimiento para validar la información proporcionada por los contribuyentes.”

**Nuevas causales para la cancelación de sellos digitales (Reforma del artículo 17-H, fracción X, incisos a) y c), adición de incisos d), e), f), g), h), i) y j)**

Se incrementan las causales para la cancelación de sellos digitales, con lo cual los contribuyentes quedarán impedidos para emitir facturas electrónicas. Por lo que hace a los incisos a) y c) de la fracción X del artículo 17-H, se reforman para precisar las causales consistentes en la omisión de la declaración anual o los pagos provisionales y definitivos, así como la desocupación del domicilio fiscal sin presentar el aviso respectivo, cuando el contribuyente esté sujeto a facultades de comprobación.

A continuación se plasman las nuevas causales que estarán siendo consideradas para cancelar los sellos digitales a partir del 1o. de enero de 2020:

“d) Detecten que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo de este Código.

e) Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B de este Código y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.

f) Derivado de la verificación prevista en el artículo 27 de este Código, detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 de este Código.

g) Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

h) Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.

i) Detecten la comisión de una o más de las conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 de este ordenamiento, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado de sello digital.

j) Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B Bis de este Código.”

Lo realmente preocupante del mecanismo de cancelación de sellos a partir de las reformas y adiciones que se proponen, es que prácticamente la cancelación de sellos se aplicaría en automático al caer en algún supuesto, y posteriormente el contribuyente deberá efectuar las aclaraciones pertinentes; sin embargo, los tiempos en que se pueda desahogar hacen que durante los mismos el contribuyente quede imposibilitado para facturar, con las afectaciones que ello conlleva; adicionalmente, si por la vía de aclaración no se logra la habilitación de los sellos digitales, se tendría que litigar, condenando en definitiva a la continuidad del negocio.

### **Notificaciones por estrados (se adicionan al artículo 17-K un tercer y cuarto párrafos)**

Si el contribuyente no habilita su buzón tributario, o bien, proporciona datos falsos o erróneos para poder ser notificado, se entenderá que se opone a la notificación electrónica o personal, por lo que procederá la notificación por estrados en los siguientes términos:

“Artículo 17-K(...)

Para efectos de lo previsto en el párrafo anterior, los contribuyentes deberán habilitar el buzón tributario, registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo con el procedimiento que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cuando el contribuyente no habilite el buzón tributario o señale medios de contacto erróneo o inexistente, o bien, no los mantenga actualizados, se entenderá que se opone a la notificación y la autoridad podrá notificarle conforme a lo señalado en el artículo 134, fracción III de este Código.”

Recordemos que los riesgos de ser notificado por estrados es que generalmente el contribuyente no conoce dichas notificaciones sino hasta el momento del inicio del procedimiento administrativo de ejecución, principalmente en lo concerniente al congelamiento de cuentas bancarias; el problema radica en que a esas alturas del procedimiento, muchos términos y plazos legales habrán fenecido, por lo que apostar a ser notificado por estrados por falta de localización, metafóricamente es apostarle a la ruleta rusa.

### **Eliminación de la compensación universal (reforma del primer párrafo del artículo 23 del CFF)**

Se pretende suprimir por completo la figura de la “compensación universal”, a través de la cual es factible pagar créditos fiscales o impuestos a cargo del contribuyente con saldos a favor; al día de hoy es un problema porque como es sabido por el amable lector, la Ley de Ingresos para 2019 estableció mediante transitorio la imposibilidad de realizar la “compensación universal”, con todo y que el Código Fiscal de la Federación vigente la contempla; el nuevo artículo 23 del mencionado código quedaría en los siguientes términos al reformarse su primer párrafo:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración **únicamente** podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido

o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, **deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni aquellos que tengan un fin específico.**”

Con la reforma al artículo 23 se dará por terminada la contienda que hoy existe en los tribunales, ya que muchos contribuyentes interpusieron amparo contra la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, en la cual se limitaba el derecho previamente otorgado por el Código Tributario Federal vigente, lo que configura una confrontación de normas, de la cual se debería aplicar la norma que “más beneficie al particular”; de ahí los amparos interpuestos; pero con este cambio dejará de existir el mencionado conflicto de normas.

#### **Responsabilidad solidaria para liquidadores, socios y accionistas de persona moral (reforma del artículo 26, fracciones III y X)**

La responsabilidad solidaria para los liquidadores de las personas morales tenía una excepción, misma que consistía en la presentación de declaraciones y avisos de la entidad que se liquidaría; sin embargo, se elimina dicha excepción, por lo que los liquidadores quedarán expuestos a una contingencia legal por cinco años, periodo en que operarían la prescripción o caducidad, siendo necesario considerar ese riesgo.

Por otro lado, los socios y accionistas de una persona moral serán responsables por los créditos fiscales que no sean cubiertos o garantizados por la sociedad, lo que en apariencia generaría una responsabilidad más allá de las aportaciones; sin embargo, al final de la fracción respectiva se menciona que dicha responsabilidad no podrá exceder del monto de las aportaciones; misma situación se plantea para la figura de la asociación en participación.

#### **Reestructuración total del artículo 27 del cff en relación al registro federal del contribuyente**

Como se sabe, la esencia del artículo 27 del código tributario federal es la de establecer las causas por las cuales un contribuyente, persona física o moral, residente en México o en el extranjero, socio o accionista o cualquier otra figura prevista en la norma, debe estar contemplado como sujeto obligado a la inscripción en el padrón de contribuyentes, lo que es de suma importancia, ya que para poder ejercer cualquier acto de autoridad tendiente a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales, o bien, para ejercer actos de cobro, primero se deberá identificar y tener localizado al sujeto pasivo de la contribución, de lo contrario, la labor administrativo-tributaria del SAT se volverá muy compleja, con los resultados de la baja recaudación de todos conocida.

**“Artículo 27. En materia del Registro Federal de Contribuyentes, se estará a lo siguiente:**

- A. Sujetos y sus obligaciones específicas:**
  - I. Las personas físicas y personas morales están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones I, II, III y IV del apartado B del presente artículo, siempre que:**

- a) Deban presentar declaraciones periódicas, o
- b) Estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban.
- Tratándose de personas físicas y personas morales que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, sólo están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo, siempre que no se ubiquen en los supuestos de los incisos a) y b) de esta fracción.
- II. Las personas morales, además están obligadas a dar cumplimiento a las fracciones V y VI del apartado B del presente artículo.
- III. Los representantes legales, socios y accionistas de las personas morales están obligados a dar cumplimiento a las fracciones I, II, III y IV del apartado B de este artículo, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas.
- IV. Las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán dar cumplimiento a la obligación prevista en la fracción VII del apartado B del presente artículo.
- V. Los fedatarios públicos deberán dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones VIII, IX y X del apartado B del presente artículo.
- VI. Las unidades administrativas y los órganos administrativos desconcentrados de las dependencias y las demás áreas u órganos de la Federación, de las Entidades Federativas, de los municipios, de los organismos descentralizados y de los órganos constitucionales autónomos, que cuenten con autorización del ente público al que pertenezcan, que tengan el carácter de retenedor o de contribuyente, de conformidad con las leyes fiscales, en forma separada del ente público al que pertenezcan, deberán dar cumplimiento a las obligaciones previstas en las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo.
- En todos los casos, los sujetos obligados deberán conservar en el domicilio fiscal, la documentación que compruebe el cumplimiento de las obligaciones previstas en este artículo y en el Reglamento de este Código.
- Las personas físicas y morales que presenten algún documento ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, en los asuntos

en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el Servicio de Administración Tributaria sean parte, deberán citar en todo momento, la clave que el Servicio de Administración Tributaria le haya asignado al momento de inscribirla en el padrón del Registro Federal de Contribuyentes.

No son sujetos obligados en términos del presente artículo, los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presente ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

#### B. Catálogo general de obligaciones:

- I. Solicitar la inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- II. Proporcionar la información relacionada con la identidad, domicilio y, en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código, así como señalar un correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.
- III. Manifestar al registro federal de contribuyentes el domicilio fiscal.
- IV. Solicitar el certificado de firma electrónica avanzada.
- V. Anotar en el libro de socios y accionistas, la clave en el registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurren a la misma.
- VI. Presentar un aviso en el registro federal de contribuyentes, a través del cual informen el nombre y la clave en el Registro Federal de Contribuyentes de los socios o accionistas, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos, en términos de lo que establezca el Reglamento de este Código.
- VII. Solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que se realicen los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como proporcionar correo electrónico y número telefónico de los mismos, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.
- VIII. Exigir a los otorgantes de las escrituras públicas en que se hagan constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción, o aviso

de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación; en caso contrario, el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente.

Lo anterior no será aplicable, cuando el fedatario público que protocolice el instrumento de que se trate, solicite la inscripción en el registro federal de contribuyentes de la persona moral.

IX. Asentar en las escrituras públicas en las que hagan constar actas constitutivas o demás actas de asamblea, la clave en el registro federal de contribuyentes que corresponda a cada socio y accionista o representantes legales, o en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados, cerciorándose que la misma concuerda con la cédula respectiva.

X. Presentar la declaración informativa relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante los fedatarios públicos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

C. Facultades de la autoridad fiscal:

I. Llevar a cabo verificaciones conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código, sin que por

ello se considere que inician sus facultades de comprobación, para constatar los siguientes datos:

a) Los proporcionados en el registro federal de contribuyentes, relacionados con la identidad, domicilio y demás datos que se hayan manifestado para los efectos de dicho registro;

b) Los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, declaraciones, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

En la verificación de la existencia y localización del domicilio fiscal, las autoridades fiscales podrán utilizar servicios o medios tecnológicos que proporcionen georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales, cuya información también podrá ser utilizada para la elaboración y diseño de un marco geográfico fiscal.

II. Considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este Código, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto.

III. Establecer mediante reglas de carácter general, mecanismos simplificados de inscripción en el registro federal de

contribuyentes, atendiendo a las características del régimen de tributación del contribuyente.

IV. Establecer a través de reglas de carácter general, los términos en que las personas físicas y morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos previstos en el presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

V. Realizar la inscripción o actualización en el registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo o en los que obtenga por cualquier otro medio.

VI. Requerir aclaraciones, información o documentación a los contribuyentes, a los fedatarios públicos o alguna otra autoridad ante la que se haya protocolizado o apostillado un documento, según corresponda.

Cuando la autoridad fiscal requiera al fedatario público que haya realizado alguna inscripción en el registro federal de contribuyentes y éste no atienda el requerimiento correspondiente, el Servicio de Administración Tributaria requerirá de manera directa al contribuyente la información relacionada con su identidad, domicilio y, en su caso sobre su situación fiscal, como lo establece el artículo 17-D, quinto párrafo de este Código.

VII. Corregir los datos del registro federal de contribuyentes con base en evidencias que recabe, incluyendo aquéllas proporcionadas por terceros.

VIII. Asignar la clave que corresponda a cada contribuyente que se inscriba en el Registro Federal de Contribuyentes.

Dicha clave será proporcionada a través de la cédula de identificación fiscal o la constancia de registro fiscal.

IX. Establecer mediante reglas de carácter general, las características que deberán contener la cédula de identificación fiscal y la constancia de registro fiscal.

X. Designar al personal auxiliar que podrá verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado por el contribuyente en la inscripción o en el aviso de cambio de domicilio.

La verificación a que se refiere esta fracción, podrá realizarse utilizando herramientas que provean vistas panorámicas o satelitales.

XI. Emitir a través de reglas de carácter general, los requisitos a través de los cuales, las personas físicas que no sean sujetos obligados en términos del presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

#### D. Casos especiales:

- I. Para efectos de la fracción I del apartado B del presente artículo, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, las personas físicas y personas morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se encuentren obligadas a ello. Para tal efecto, deberán proporcionar su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación de contar con éste en el país en que residan, así como cumplir con los términos y requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. Dicha inscripción no les otorga la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.
  - b) En caso de que dentro del citado ejercicio de facultades, el contribuyente no sea localizado en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, y presente un aviso de cambio de domicilio, la sola presentación del referido aviso de cambio no implicará que el contribuyente está localizado.
  - c) Cuando por virtud de la verificación que realice el personal auxiliar designado por la autoridad fiscal, se concluya que el lugar señalado como domicilio fiscal no cumple con los requisitos del artículo 10 de este Código, el aviso de cambio de domicilio no surtirá efectos, sin que sea necesaria la emisión de alguna resolución. Dicha circunstancia se hará del conocimiento a los contribuyentes mediante buzón tributario.
- II. Para efectos de las fracciones II y III del apartado B del presente artículo, se estará a lo siguiente:
  - a) En caso de cambio de domicilio fiscal, las personas físicas y morales deberán presentar el aviso correspondiente dentro de los diez días siguientes al día en el que tenga lugar dicho cambio, salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, en cuyo caso deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación.
- III. Para efectos de la fracción V del apartado B del presente artículo, la persona moral deberá cerciorarse de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.
- IV. Para efectos de la fracción VII del apartado B del presente artículo, los contribuyentes a los que se hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán proporcionar a las personas morales en las que recae la obligación de inscribirlos en el Registro Federal de Contribuyentes, los datos necesarios para dar el cumplimiento correspondiente,

así como su correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que determine la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

V. Para efectos de la fracción IX del apartado B del presente artículo, en aquellos casos en el que las actas constitutivas y demás actas de asamblea, sí contengan la clave en el registro federal de contribuyentes de los socios o accionistas, los fedatarios públicos deberán cerciorarse que la referida clave concuerde con las constancias de situación fiscal.

VI. Para efectos de la fracción X del apartado B del presente artículo, la declaración informativa deberá ser presentada a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél al que se refieren las operaciones realizadas ante el Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

La declaración informativa a que se refiere esta fracción, deberá contener al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

VII. La solicitud o los avisos a que se refieren las fracciones I, II y III del apartado B del presente artículo que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados.

VIII. Las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y entidades o figuras jurídicas extranjeras, deberán cumplir con la obligación prevista en el artículo 113-C, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en los términos señalados por el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.”

Del nuevo y “recargado” artículo 27 se denota el interés que tienen las autoridades de tener el control de actos jurídicos celebrados ante fedatarios públicos, y de cualquier registro en el cual se deba asentar el Registro Federal de Contribuyentes de los sujetos que participen en diversas operaciones, además de nuevas reglas para acreditar la información relativa al domicilio fiscal y al contacto que puede establecerse con los contribuyentes, digamos que la autoridad aplicará el dicho que reza: “aquello que no se controla, no se puede medir, y por ende no se puede mejorar”; por lo tanto, es menester contar con un padrón completo y depurado de contribuyentes para poder generar programas de fiscalización y cobro con más eficiencia y eficacia, lo que redundará en una mayor recaudación de impuestos.



## Sociedades y asociaciones civiles que se dedican a la enseñanza (Aspecto fiscal)

Javier Arenas Wagner\*

La reforma fiscal para el año 2014. Incluyó como novedad la derogación de la Ley del Impuesto sobre la Renta del año 2002 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013 y el inicio de una nueva ley a partir del 1° de enero de 2014. Entre las novedades que este nuevo ordenamiento presentó, amén de ser la misma estructura y contenido de la anterior, salvo por algunas modificaciones que como toda reforma fiscal busca, está el de imponer diversos esquemas que permitieron a la Federación incrementar los ingresos tributarios.

Así lo expresa textualmente la exposición de motivos:

“Los múltiples regímenes preferenciales existentes, permiten a los contribuyentes de ciertos sectores exentar por completo parte de sus ingresos del pago de impuestos o acceder a deducciones particularmente generosas, lo cual se traduce en una reducción de su base impositiva. Los principales regímenes preferenciales incluyen, entre otros, los siguientes:

--> Régimen de consolidación fiscal (...)

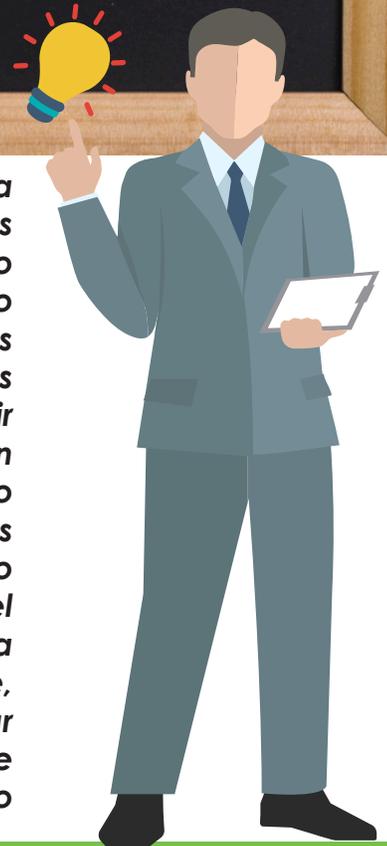
--> Asociaciones de enseñanza y con fines deportivos: permite a escuelas privadas y clubes deportivos recibir el tratamiento tributario de organizaciones no lucrativas aun cuando no lo son en la práctica.”

En atención a lo anterior, la citada exposición de motivos expresaba con exactitud respecto al tema que nos trata lo siguiente:

**SOCIEDADES O ASOCIACIONES DE CARÁCTER CIVIL QUE SE DEDIQUEN A LA ENSEÑANZA**

**TR9-XXII. Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza.**

**XXII. Las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley cuyo objeto sea la enseñanza, que no cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, así como las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines deportivos, a partir de la entrada en vigor de este Decreto deberán cumplir las obligaciones del Título II de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, no obstante, deberán determinar el remanente distribuible generado**



**con anterioridad a la entrada en vigor de este Decreto en los términos del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta que se abroga y sus socios e integrantes considerarán como ingreso a dicho remanente cuando las personas morales mencionadas se los entreguen en efectivo o en bienes.**

Para concluir con esta exposición de motivos, la Federación justificó la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, al indicar lo siguiente:

**“Con la nueva Ley del ISR se elimina el 77 por ciento de los regímenes preferenciales y el 47 por ciento de los tratamientos especiales, preservando solamente aquellos que tienen una lógica económica clara. Con esta acción, además**

**de facilitar el cumplimiento fiscal, se avanza en el cumplimiento del principio de equidad horizontal, pues se garantiza dar un trato similar a contribuyentes con capacidades similares.”**

Ahora bien, es importante observar que las instituciones de enseñanza autorizadas por la Secretaría de Educación Pública y que cuentan con autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta (donatarias autorizadas) serán las que cumpliendo los requisitos del título III de la ley de la materia seguirán disfrutando del tratamiento de entidades no lucrativas y por consiguiente no pagarán el impuesto sobre la renta; sin embargo, aquellas que no tengan

autorización para recibir donativos a partir del año 2014 o bien, aquellas que teniendo autorización, llegasen a perder la misma por no cumplir con la obligación de transparentar la información de los donativos recibidos; éstas deberán ser ubicadas en el título II de la misma ley.



Es interesante precisar que conforme al artículo tercero, fracción II, del Código de Comercio, se reputan comerciantes **las sociedades constituidas con arreglo a las leyes mercantiles;** y que de acuerdo con el artículo 75 del mismo ordenamiento, en ninguna de sus fracciones se establece que la educación es o debe ser objeto del comercio, es por ello que concluimos que ciertamente el impartir la educación es parte

de una actividad civil, motivo por el cual las escuelas que pertenecen a los particulares, sólo se pueden constituir como sociedades civiles y no mercantiles.

### **Escuelas que se ubican en el título III de la Ley del ISR**

Primero establezcamos el régimen de las asociaciones o sociedades civiles dedicadas a la enseñanza, y que cuentan además con el reconocimiento oficial de validez de estudios impartidos, con la autorización por parte del Servicio de Administración Tributaria para recibir donativos y que éstos sean deducibles de impuestos; en otras palabras, una donataria autorizada.

La fracción X del artículo 79 de la Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor señala textualmente que no son contribuyentes de dicho gravamen:

- Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, **siempre que sean consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de esta ley.**

De acuerdo con la redacción de la fracción en comento, se deja claro que las que no sean donatarias autorizadas no gozarán de dicho beneficio tributario.

¿Qué requisitos se deben cumplir para poder obtener la autorización?

1. Que se constituyan y funcionen exclusivamente conforme a las actividades señaladas en la fracción X del artículo 79.
2. Que una parte sustancial de sus ingresos los perciban de fondos proporcionados por la Federación, entidades federativas o municipios, de donativos o de sus ingresos por realizar sus actividades de docencia.
3. Que las actividades que desarrollen tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, sin que puedan intervenir en campañas políticas o involucrarse en actividades de propaganda.
4. Se podrán llevar a cabo actividades destinadas a influir en la legislación, siempre que dichas actividades no sean remuneradas y no se realicen a favor de personas o sectores que les hayan otorgado donativos y además proporcionen al SAT la siguiente información:
  - a. La materia objeto del estudio.
  - b. La legislación que se pretende promover.
  - c. Los legisladores con quienes se efectúen las actividades de promoción.
  - d. El sector social, industrial o rama de la actividad económica que se beneficiaría con la propuesta.
  - e. Los materiales, datos o información que aporten los órganos legislativos, claramente identificables en cuanto a su origen y autoría.
  - f. Las conclusiones.
  - g. Cualquier otra información relacionada que determine el SAT mediante reglas de carácter general.
5. Que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, sin poder otorgar beneficios sobre el remanente distribuible a persona física alguna o a sus integrantes personas físicas o morales, salvo que se trate, en este último caso, de alguna de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos o se trate de la remuneración de servicios efectivamente recibidos. Este requisito deberá señalarse dentro del acta constitutiva.

6. Que al momento de su liquidación y con motivo de la misma, destinen la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles. Al igual que el requisito anterior, también este debe señalarse expresamente en el acta constitutiva dentro de los estatutos.
7. Mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos, así como al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, la información a que se refiere la fracción II de este artículo, por el plazo y en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.
8. Informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.
9. La información a que se refiere este punto estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.
10. Informar a las autoridades fiscales, en los términos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hayan otorgado donativos deducibles en los términos de esta ley.
11. Que cuenten con las estructuras y procesos de un gobierno corporativo, para la dirección y el control de la persona moral, de conformidad con las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

Lo dispuesto en el punto anterior sólo será aplicable tratándose de personas morales con fines no lucrativos con ingresos totales anuales de más de 100 millones de pesos o que tengan un patrimonio de más de 500 millones de pesos.

En todos los casos, las donatarias autorizadas deberán cumplir con los requisitos de control administrativo y de transparencia que al efecto establezcan el reglamento de esta ley y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; si no se cumple con el proceso de transparencia, les será retirada la autorización para recibir donativos y ello llevaría a la institución de enseñanza al régimen de personas morales del título II, y ello bastaría para que para el ISR.

En caso de que les revoque o no se les renueve la autorización, a partir de que surta sus efectos la notificación de la resolución correspondiente y con motivo de ésta, podrán entregar donativos a donatarias autorizadas sin que les sea aplicable el límite establecido por el artículo 27, fracción I, último párrafo de esta ley durante el ejercicio en el que se les revoque o no se les renueve la autorización (de 4 o 7% de la utilidad fiscal en el ejercicio anterior).

Las instituciones de enseñanza deberán informar a las autoridades fiscales el importe y los datos de identificación de las personas morales a quienes se destinó la totalidad de su patrimonio, a través de los medios y formatos que para tal efecto emita el SAT mediante reglas de carácter general. Si la institución de enseñanza no cumple con lo anterior, la transmisión de propiedad se considerará ingresos por enajenación y se deberá pagar el ISR conforme al título II de la ley. Quien reciba los bienes deberá emitir un comprobante de donativo y en este caso, el donativo no será deducible.

Además, conforme al título III, las instituciones

de enseñanza deberán cumplir con

las siguientes obligaciones de carácter fiscal:

1. Llevar los sistemas contables de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su reglamento y el reglamento de esta ley y efectuar registros en los mismos respecto de sus operaciones.
2. Expedir y recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
3. Presentar en las oficinas autorizadas a más tardar el día 15 de febrero de cada año, declaración en la que se determine el remanente distribuible y la proporción que de este concepto corresponda a cada integrante.



4. Proporcionar a sus integrantes constancia y comprobante fiscal en el que se señale el monto del remanente distribuible, en su caso.
5. Expedir las constancias y el comprobante fiscal y proporcionar la información a que se refiere la fracción III del artículo 76 de esta ley; retener y enterar el impuesto a cargo

de terceros y exigir el comprobante respectivo, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de esta ley. Deberán cumplir con las obligaciones a que se refiere el artículo 99 de la misma ley, cuando hagan pagos que

a la vez sean ingresos en los términos del título IV, capítulo I del presente ordenamiento.

Las instituciones de enseñanza considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, lo siguiente:

1. El importe de la omisión de sus ingresos.
2. Las compras no realizadas e indebidamente registradas.
3. Las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del título IV de la ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que las misma no reúnen los requisitos de la fracción IV de la propia Ley del ISR.
4. Los préstamos que hagan a sus socios o integrantes.

Si la institución de enseñanza se ubica en cualquiera de los supuestos anteriores, deberá enterar como impuesto a su cargo el que resulte de aplicar la tasa de 35%, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo de enterar dicho importe en el mes de febrero del año siguiente a aquel en el que ocurra cualquiera de los supuestos antes señalados.

Hasta aquí las obligaciones de las instituciones de enseñanza autorizadas para recibir donativos, conforme a lo establecido en el título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

### **ESCUELAS QUE SE UBICAN EN EL TÍTULO II DE LA LISR**

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

En los casos en los que se haga referencia a acciones, se entenderán incluidos los certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, las partes sociales, las participaciones en asociaciones civiles y los certificados de participación ordinarios emitidos con base en fideicomisos sobre acciones que sean autorizados conforme a la legislación aplicable en materia de inversión extranjera.

Cuando se haga referencia a **accionistas**, quedarán comprendidos los titulares de los certificados a que se refiere este párrafo, de **las partes sociales** y de las participaciones señaladas.

Tratándose de **sociedades cuyo capital esté representado por partes sociales**, cuando en esta ley se haga referencia al costo comprobado de adquisición de acciones, **se deberá considerar la parte alícuota que representen las partes sociales en el capital social de la sociedad de que se trate.**

En atención a ello, para efectos de la Ley el Impuesto sobre la Renta, las Sociedades y Asociaciones Civiles pueden ser ubicadas en el título II “De las Personas Morales” y otras en el título III “Del Régimen de las Personas Morales con fines no Lucrativos”, saber:

1. De profesionistas (contadores, doctores, ingenieros, arquitectos, abogados, etcétera).
2. Arrendadoras de inmuebles.
3. Administradoras de inmuebles.
4. Las dedicadas a la enseñanza y que no cuenten con autorización o con reconocimiento de validez oficial de la Secretaría de Educación Pública, o bien, que sí cuenten con dicha autorización o reconocimiento, pero no sean donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles en el ISR.
5. De agentes aduanales.
6. Cualquier otra sociedad o asociación civil no incluida en el artículo 79 de la ley de la materia.

En la Ley de ISR no se define el concepto de prestación de servicios personales independiente; sin embargo, para efectos de la Ley del IVA, se consideran prestación de servicios independientes, entre otras, las siguientes:

1. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
2. El transporte de personas o bienes.
3. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley del IVA como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

Se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal cuando se trate de las actividades mencionadas que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Se entenderá por actividades empresariales, entre otras, las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter.

El Código de Comercio señala que, entre otros, son actos de comercio, los siguientes:

1. Todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, después de trabajados o labrados.
2. Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial.
3. Las empresas de transporte de personas o cosas, por tierra o por agua.

En atención a lo anterior, se puede establecer que los servicios de enseñanza tienen la naturaleza de prestación de servicios personales independientes, por lo que los ingresos derivados de dichos servicios se acumularán en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.

Es importante señalar que la institución educativa podrá tener otro tipo de ingresos, por lo que será necesario que se observe si tiene la naturaleza de prestación de servicios personales independientes, con la finalidad de obtener el beneficio de acumularlos hasta que se cobren.

En caso de que los ingresos no pueden ser considerados como prestación de servicios independientes, se deberá analizar lo establecido para el momento de acumulación a que se refiere el artículo 17 de la Ley del ISR.

#### Otros ingresos acumulables

Las sociedades y asociaciones civiles considerarán ingresos acumulables, además de los obtenidos por la realización de sus actividades cotidianas, los siguientes:

1. Los ingresos determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
2. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique la persona autorizada por las autoridades fiscales.

3. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos, terrenos y acciones.
4. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno.
5. Los intereses moratorios.

En el caso de enajenación de bienes de activo fijo, es importante observar lo que señala el criterio no vinculativo emitido por el Servicio de Administración Tributaria:

## 2/ISR/NV

### ENAJENACIÓN DE BIENES DE ACTIVO FIJO.

El artículo 18, fracción IV de la Ley del ISR, establece que los contribuyentes que enajenen bienes de activo fijo, están obligados a acumular la ganancia derivada de esa enajenación. Para calcular dicha ganancia, la Ley del ISR establece que esta se determina como la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Lo anterior se desprende específicamente de lo dispuesto en el artículo 31 de dicha Ley que establece que cuando se enajenen dichos bienes el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Los artículos 27, fracción IV y 105, fracción IV, de la Ley del ISR establecen que las deducciones de las personas morales y físicas con actividades empresariales y profesionales requieren estar debidamente registradas en contabilidad y ser restadas una sola vez. El artículo 147, fracción III del citado ordenamiento establece este último requisito, tratándose de las deducciones de las personas físicas del Régimen de los ingresos

por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; del Régimen de los ingresos por enajenación de bienes y Régimen de los ingresos por adquisición de bienes.

Por lo anterior, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. El contribuyente que para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio efectúe la deducción del saldo pendiente de depreciar de aquellos bienes de activo fijo que hubiera enajenado en el ejercicio y por los cuales para el cálculo de la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes ya hubiera considerado dicha deducción, ya que ello constituye una doble deducción que contraviene lo dispuesto en los artículos 27, fracción IV, 105, fracción IV y 147, fracción III de la Ley del ISR.
- II. El contribuyente que para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio efectúe la deducción del saldo pendiente de depreciar de aquellos bienes de activo fijo que hubiera enajenado a través de un contrato de arrendamiento financiero en el ejercicio y por los cuales para el cálculo de la ganancia acumulable por la enajenación de dichos bienes ya hubiera considerado dicha deducción, ya que ello constituye una doble deducción que contraviene lo dispuesto en los artículos 27, fracción IV, 105, fracción IV y 147, fracción III de la Ley del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.



6. Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.

Lo anterior será aplicable a las sociedades y asociaciones civiles que no presten servicios personales independientes.

Las sociedades y asociaciones civiles prestadoras de servicios personales independientes no acumularán los pagos que perciban por recuperación de créditos deducidos por incobrables, en virtud de que no pueden deducir un crédito que no han acumulado; ya que tales contribuyentes acumulan los ingresos hasta que cobran el precio o la contraprestación pactada.

7. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.
8. Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.
9. Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que tales gastos sean respaldados con comprobantes fiscales a nombre de aquel por cuenta de quien se efectúa el gasto.
10. El ajuste anual por inflación acumulable.
11. Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.

Lo anterior será aplicable a las personas morales cuando no informen a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el SAT, mediante reglas

de carácter general (reglas misceláneas), de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a esa cantidad, dentro de los 15 días posteriores a aquel en que se reciban las cantidades correspondientes.

En el supuesto de que en un mismo ejercicio las cantidades se reciban en dos o más pagos, las personas morales presentarán la información dentro de los 15 días posteriores a la entrega de la última cantidad por la que superen los \$600,000 en efectivo, en moneda nacional o extranjera.

### INGRESOS NO ACUMULABLES

Las sociedades y asociaciones civiles no considerarán como ingresos acumulables los conceptos siguientes:

1. Aumentos de capital.
2. Ingresos por revaluación de activos y de capital.
3. Dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Los contribuyentes que estén sujetos a un procedimiento de concurso mercantil podrán disminuir el monto de las deudas perdonadas conforme al convenio suscrito con sus acreedores reconocidos, en los términos establecidos en la Ley de Concursos Mercantiles, de las pérdidas pendientes de disminuir que tengan en el ejercicio en el que tales acreedores les perdonen las deudas. En caso de que el monto de las deudas perdonadas sea mayor a las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, la diferencia que se obtenga no se considerará ingreso acumulable, salvo que la deuda perdonada provenga de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas a que se refiere el artículo 179 de la Ley de ISR.

No se consideran ingresos acumulables los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las entidades federativas, siempre que se cumplan los requisitos siguientes:

1. Los programas deberán contar con un padrón de beneficiarios.

Las dependencias o entidades, federales o estatales encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios deberán poner a disposición del público en general y mantener actualizado, en sus respectivos medios electrónicos, el padrón de beneficiarios a que se refiere este numeral, mismo que deberá contener los siguientes datos:

- a) Denominación social de las personas morales beneficiarias.
  - b) El monto, recurso, beneficio o apoyo otorgado para cada una de las personas morales beneficiarias.
  - c) La unidad territorial.
2. Los recursos deberán distribuirse a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios.
  3. Los beneficiarios deberán cumplir con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los programas.
  4. Contar con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales.

Los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos de referencia, que no se consideren ingresos acumulables, no serán deducibles para efectos del ISR.

## MOMENTO DE RECONOCIMIENTO DEL INGRESO

Las sociedades y asociaciones civiles considerarán obtenidos los ingresos en las fechas que se indican conforme a lo siguiente:

1. Prestación de servicios o, en su caso, enajenación de bienes, cuando se dé cualquiera de los supuestos siguientes, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

Las sociedades o asociaciones civiles que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes considerarán obtenidos los ingresos en el momento en que cobren el precio o la contraprestación pactada.

2. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente, sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe otorgamiento, o se expida el comprobante fiscal de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.
3. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en que se consuma el plazo de prescripción o en el mes en que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XV del artículo 27 de la Ley del ISR.

4. Ingresos derivados de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en que el deudor incurrió en mora, cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel en que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses moratorios devengados acumulados correspondientes al último periodo.

5. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos de mercancías, materias primas, productos terminados o semiterminados.

Cabe destacar que las sociedades y asociaciones civiles que obtengan ingresos por la prestación de servicios personales independientes no podrán deducir los créditos incobrables, en virtud de que no pueden deducir un crédito que no han acumulado.

El criterio normativo del SAT 18/ISR/N establece que una pérdida

de dinero en efectivo derivada de un robo o fraude podrá ser deducida como caso de fuerza mayor, siempre que se reúnan los requisitos siguientes:

#### 18/ISR/N

**Deducción de pérdidas por caso fortuito o fuerza mayor.**

a) Una pérdida de dinero en efectivo derivada de un robo o fraude podrá ser deducida en los términos del artículo 25, fracción V

de la Ley del ISR, como caso de fuerza mayor siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

Para efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.

#### **Deducción de las sociedades y asociaciones civiles que tributan en el título II de la ley del ISR**

Las sociedades y asociaciones civiles que tributan en el título II de la Ley de ISR, podrán efectuar las deducciones siguientes:

1. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.
2. El costo de lo vendido.
3. Los gastos netos (gastos-descuentos, bonificaciones o devoluciones).
4. Las inversiones.

- I. Que las cantidades perdidas, cuya deducción se pretenda, se hubieren acumulado para los efectos del ISR, y
- II. Que se acredite el cuerpo del delito. Para ello, el contribuyente deberá denunciar el delito y contar con copia certificada del auto de radicación, emitido por el juez competente. Dicha copia certificada deberá exhibirse a requerimiento de la autoridad fiscal.



Las cantidades que se recuperen por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros se acumularán de conformidad con el artículo 18, fracción VI de la Ley del ISR.

El contribuyente volverá a acumular las cantidades deducidas conforme al presente criterio en el caso de que la autoridad competente emita conclusiones no acusatorias, confirmadas, en virtud de que las investigaciones efectuadas hubieran indicado que los elementos del tipo no estuvieren acreditados y el juez hubiere sobreseído el juicio correspondiente.

En los casos en los que no se acredite la pérdida de dinero en efectivo, robo o fraude, la cantidad manifestada por el contribuyente como pérdida deberá acumularse, previa actualización de conformidad con el artículo 17-A del CFF, desde el día en que se efectuó la deducción hasta la fecha en que se acumule.

b) En caso de que la pérdida de bienes a que se refiere el artículo 37 de la Ley del ISR derive de la comisión de un delito, el contribuyente para realizar la deducción correspondiente deberá cumplir con el requisito a que se refiere la fracción II del apartado A anterior.

6. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de la LISR.

El monto de esta deducción no excederá en ningún caso a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate. El factor a que se refiere este párrafo será del 0.53

cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior.

7. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al IMSS. No se podrán deducir en el ISR las cuotas obreras que paguen los patrones respecto de trabajadores que perciban el salario mínimo.



**RENTA. LA CUOTA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS TRABAJADORES QUE PERCIBEN EL SALARIO MÍNIMO PAGADA POR LOS PATRONES, CONSTITUYE UN GASTO DEDUCIBLE.** El artículo 36 de la Ley del Seguro Social indica que corresponde al patrón pagar íntegramente la cuota señalada para los trabajadores, en los casos en que éstos perciban como cuota diaria el salario mínimo. Así, con fundamento en el artículo 25, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1 de enero de 2014, cuando el trabajador perciba como cuota diaria el salario mínimo y, por tanto, corresponda al patrón pagar íntegramente la cuota, se actualiza el supuesto de deducibilidad contemplado en el artículo últimamente referido, pues el pago que se realiza no constituye una sustitución en la obligación primigenia de pago, sino que por disposición de la propia Ley del Seguro Social la cuota se constituye a cargo del patrón y, por ende, resulta deducible.

*SEGUNDA SALA - Numeración: 2, 013,227 Tesis: 2a. /J. 187/2016 (10a.) Página: 0 Época: Décima Época Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Publicación: viernes 02 de diciembre de 2016 10:14 h Materia: Administrativa Sala: Segunda Sala Tipo: Reiteración*

*Amparo en revisión 1012/2014. Akalán, S.A. de C.V. 21 de septiembre de 2016. Cinco votos de los Ministros Amparo en revisión 684/2014. Servicio Industrial Umán, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros*

*Amparo en revisión 766/2014. Fernando José Marrufo Gómez, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros*

*Amparo en revisión 925/2014. Combustibles y Lubricantes La Florida, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros*

*Amparo en revisión 112/2015. Marbol Industria Mueblera, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2016. Cinco votos de los Ministros*

*Tesis de jurisprudencia 187/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis.*

**\*\* Tesis de jurisprudencia 187/2016 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil dieciséis.**

8. Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.
9. Los intereses moratorios efectivamente pagados, mismos que se deducirán a partir del cuarto mes. Se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquel en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquel en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos, correspondientes al último periodo.
10. Anticipos por gastos, siempre que se cumplan determinados requisitos.
11. El ajuste anual por inflación deducible.
12. Los anticipos que entreguen las sociedades y asociaciones civiles a sus miembros, cuando los distribuyan conforme a la fracción II del artículo 94 de la Ley de ISR, la cual establece que tales anticipos se asimilan a salarios.

Uno de los requisitos que deben cumplir las sociedades y asociaciones civiles para poder efectuar la deducción de los anticipos que entreguen a sus miembros, consiste en que efectúen las retenciones de ISR al momento de distribuir los mismos.

En nuestra próxima entrega analizaremos algunos de los conceptos deducibles o no deducibles señalados en los artículos 27 y 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.



**C.P.C. Javier Arenas Wagner. M.I.**  
**Socio Director**  
**ARENAS WAGNER CONSULTORES**  
**ASOCIADOS, S.C.**  
**jarenasw@hotmail.com**



# Mediación como mecanismo alternativo de solución de controversias en procedimientos de comprobación SAT, IMSS, Infonavit

Ángel Loera Herrera\*

A partir de 2014 se incorporó en el texto legal del Código Fiscal de la Federación la posibilidad de establecer un procedimiento *sui generis* conocido como “acuerdos conclusivos”, a través del cual la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) puede intervenir como organismo mediador entre las autoridades revisoras y los contribuyentes auditados.

Cabe mencionar que, además de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación respecto del procedimiento de mediación arriba referido, en 2014 también fueron publicados los “Lineamientos que regulan el ejercicio de atribuciones sustantivas de la Prodecon” en donde se contemplaron disposiciones adicionales para la adopción del acuerdo conclusivo.

Por lo que si usted, estimado lector, es objeto del ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria a través de visitas domiciliarias, revisión de gabinete o revisiones electrónicas, y no esté de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, podrá valorar la posibilidad de solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo.

Por principio de orden, tenemos que al ser un procedimiento voluntario que se ventila con la intervención de un tercero (Prodecon) cuyas características intrínsecas deben ser la imparcialidad y neutralidad, su objeto se limita a facilitar la comunicación entre las partes para la solución de controversias en amigable composición y su resultado se formaliza a través de un acuerdo signado por las partes, a diferencia del arbitraje o proceso jurisdiccional en donde el tercero dirime una controversia a través de fallos o sentencias que son obligatorias.

Las características que se desprenden de los artículos 69-C, 69-D, 69-E, 69-F y 69-G del Código Fiscal de la Federación son las siguientes:

1. Puede versar sobre uno o varios hechos u omisiones consignados por la autoridad.
2. Se puede solicitar en cualquier momento dentro del procedimiento fiscalizador, siempre y cuando no haya sido notificada la resolución.
3. La autoridad puede aceptar o no los términos propuestos por el contribuyente o en su caso, proponer términos diversos.
4. Se convocan mesas de trabajo para desvirtuar hechos u omisiones observados por la autoridad.
5. Suspende los plazos de 12 meses para concluir la visita domiciliaria o revisión de gabinete y seis meses para emitir resolución.

**6. Derecho a condonación de hasta 100% de las multas**

Otra característica del acuerdo conclusivo, es la oportunidad que se abre para ofrecer pruebas que desvirtúen los hechos u omisiones observados por la autoridad y que por cualquier causa no fueron exhibidas, o fueron exhibidas y por el volumen no fueron valoradas, lo cual sirve de apoyo si estratégicamente se busca establecer el juicio de resolución exclusiva de fondo contemplado en el artículo 58-24 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, mismo que establece lo siguiente:

**Artículo 58-24.** *En el juicio de resolución exclusiva de fondo, serán admisibles únicamente las pruebas que hubieren sido ofrecidas y exhibidas, en:*

- I. El procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado;*
- II. El procedimiento de Acuerdos Conclusivos regulado en el Código Fiscal de la Federación, o*
- III. El recurso administrativo correspondiente.*

Del artículo transcrito se desprende la obligación del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de admitir las pruebas ofrecidas en el procedimiento de acuerdos conclusivos, por lo que si tenemos la certeza de haber cumplido cabalmente con el pago de los impuestos y consideramos ocioso el recurso de revocación o inconformidad, el adoptar un acuerdo conclusivo abre una oportunidad de negociar o aclarar determinadas partidas observadas por la autoridad, ello a través del desarrollo de las mesas de trabajo, lo cual reduce considerablemente el tiempo que en suma llevaría el asunto hasta la última instancia.

Recordemos que un elemento crítico en una controversia fiscal, es la capacidad para actuar y tomar decisiones asertivas en la estructuración de estrategias tendientes a defender la ilegalidad de las resoluciones,<sup>1</sup> si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas, en cuanto al fondo del asunto.

Es de considerar que así como hay supuestos en que algunos contribuyentes son omisos en cuanto a su obligación de pago, también existen supuestos en los cuales la autoridad tributaria actúa de manera arbitraria viciando el procedimiento fiscalizador con errores, al no valorar elementos que aporta el contribuyente, emite resoluciones ilegales, por lo que para los primeros, la adopción de un acuerdo conclusivo puede significar la oportunidad para regularizar su situación fiscal en mejores condiciones y para los segundos la posibilidad de aclarar los hechos asentados por la autoridad.

Es importante mencionar que a la luz del principio de derecho que reza "*pacta sunt servanda*", los acuerdos alcanzados podrían ser considerados vinculantes pues una vez suscritos, no procede medio de defensa alguno. Si hay partidas sobre las cuales no se llegó a un consenso, las mismas serán recurribles a través del recurso de revocación y/o juicio contencioso administrativo una vez notificadas a través de la resolución determinante de crédito fiscal.

<sup>1</sup> Artículo 51 fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA\\_270117.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf)

Por lo que hace al procedimiento de mediación en materia fiscal, en términos del artículo 99 de los "Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente", los requisitos que debe contener el escrito de solicitud son los siguientes:

1. El nombre, domicilio y Registro Federal del Contribuyente.
2. En caso de que se comparezca mediante representante legal, que éste cuente con poder general para actos de administración, de dominio o bien con poder especial para la suscripción de los acuerdos conclusivos previstos en el Código Fiscal de la Federación, y adjuntar copia certificada de la escritura en que conste.
3. La designación, en su caso, de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para ese efecto.
4. Que el escrito sea dirigido a la Prodecon y firmado por el contribuyente o su representante legal, en términos de la fracción II de este artículo.
5. La mención e identificación precisa de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no se esté de acuerdo.
6. La calificación que pretende se dé a los hechos u omisiones respecto de los que solicita la adopción del acuerdo, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten y, en consecuencia.
7. Los términos precisos con los que se pretende que la autoridad acepte el acuerdo conclusivo.

8. La mención de que, en todo lo manifestado, se comparece bajo protesta de decir verdad.

Del artículo transcrito se advierten requisitos relativamente fáciles para la solicitud, no obstante, para los puntos 5, 6 y 7 se recomienda el apoyo y asesoría de un abogado especialista que realice una argumentación jurídica clara, precisa y fundamentada, dado que las actas administrativas suelen ser confusas.

Ahora bien, toda vez que el contenido del Código Fiscal de la Federación también se ve limitado en cuanto a plazos para el desarrollo del procedimiento al solo establecer 20 días para que la autoridad dé su respuesta ante la solicitud del acuerdo conclusivo y 20 días para la conclusión que debe hacer el ombudsman fiscal después de recibir la respuesta de la autoridad fiscal, conforme al capítulo décimo, secciones primera y segunda, de los "Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente"<sup>2</sup> se desprenden los siguientes plazos:

Cuando la autoridad acepta la adopción del acuerdo conclusivo:

1. Recibida la solicitud de acuerdo conclusivo, la procuraduría, en un plazo máximo de **tres días hábiles**, procederá a admitirla.
2. La Prodecon requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo máximo de **20 días hábiles**, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento, produzca su contestación al mismo.

2 <http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/MarcoNormativo/3-LineamientosAtribucionesSustantivasProdecon.pdf>

3. Al recibir la contestación de la autoridad revisora, la Prodecon emitirá, en un plazo máximo de **tres días hábiles**, el acuerdo de recepción respectivo.
4. Si la autoridad acepta la adopción del acuerdo conclusivo, se turnará para que se elabore el proyecto del acuerdo conclusivo en **un plazo máximo de siete días**.
5. Una vez notificado, se contará con un plazo de tres días hábiles para hacer las observaciones que se estime pertinentes.
6. Desahogadas las observaciones o no producidas éstas, la procuraduría citará a las partes para la suscripción del acuerdo.
6. Alcanzado el consenso se elaborará el proyecto del acuerdo conclusivo en un **plazo máximo de siete días**.
7. Una vez notificado, se contará con un plazo de **tres días hábiles** para hacer las observaciones que se estime pertinentes.
8. Desahogadas las observaciones o no producidas éstas, la procuraduría citará a las partes para la suscripción del acuerdo.

En este apartado, es dable mencionar que, al convocarse las mesas de trabajo, el tiempo se extiende de manera indeterminada, ya que depende de la carga laboral de la Prodecon, así como del análisis por parte de las autoridades revisoras de toda la información y aclaraciones que se realicen en las mesas.

Si al final no se llega a un consenso, igualmente se hace el proyecto respectivo y después de notificarse a la autoridad, se activan los plazos para la emisión del crédito fiscal, quedando a salvo el derecho del contribuyente de impugnarlo por la vía jurisdiccional.

Cuando la autoridad no acepta la adopción del acuerdo conclusivo:

1. Recibida la solicitud de acuerdo conclusivo, la procuraduría, en un plazo máximo de **tres días hábiles**, procederá a admitirla.
2. La Prodecon requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo máximo de **20 días hábiles**, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento, produzca su contestación al mismo.
3. Si la autoridad revisora no acepta la adopción del acuerdo conclusivo, la procuraduría notificará al contribuyente y concluirá con el procedimiento a través del acuerdo de cierre que corresponda.

Cuando la autoridad opte por expresar términos diversos a los propuestos por el contribuyente:

1. Recibida la solicitud de acuerdo conclusivo, la procuraduría, en un plazo máximo de **tres días hábiles**, procederá a admitirla.
2. La Prodecon requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo máximo de **20 días hábiles**, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento, produzca su contestación al mismo.
3. En caso de acordarse, se notificará al contribuyente en un **plazo máximo de cinco días**.
4. El contribuyente tendrá un **plazo máximo de cinco días** para manifestar si acepta o no la contrapropuesta de la autoridad.
5. Para mejor proveer se podrán convocar mesas de trabajo.

Sin duda, los acuerdos conclusivos pueden ser un procedimiento afable para el obligado tributario que puede evitar los medios tradicionales de defensa fiscal y cuyas ventajas de lograr un consenso con la autoridad pueden ser los siguientes:

1. La eliminación de multas al 100% por una ocasión.
2. La eliminación parcial de multas.
3. La corrección de determinadas partidas observadas.
4. La disminución del crédito fiscal.
5. La sensibilización de las autoridades mediante las mesas de trabajo, respecto de información que no fue debidamente apreciada y valorada.

Por último, es importante mencionar que independientemente de que la intención del procedimiento alternativo en materia fiscal sea la de celebrar acuerdos en “amigable composición” con la autoridad, en la práctica el enfoque puede ser completamente distinto si aquélla es persistente en sus observaciones, pues utilizado estratégicamente, permite al contribuyente otros beneficios que no vienen implícitos en la ley, como la aportación de pruebas adicionales a las exhibidas en el procedimiento fiscalizador que en su momento tendrían que ser aceptadas y valoradas en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin necesidad de agotar el recurso de revocación; por otra parte, su aplicación puede tener otras bondades, aún y cuando no se logre el consenso con la autoridad, como otorgar al contribuyente cierto margen de maniobra por la suspensión dentro del procedimiento fiscalizador, entre otros.

**\*Mtro. Ángel Loera Herrera**

**Socio director de la  
firma Corporativo Legal  
Patrimonial, S.C.**



# Subcontratación actividad vulnerable Outsourcing

Martín Ernesto Quintero García\*

Mucho se ha comentado en estos últimos meses de la fiscalización que se va a realizar a las empresas dedicadas a la subcontratación; esto no es nuevo, recordemos que ello ocurrió en la reforma laboral de diciembre de 2012, donde se modificaron diversos artículos de la Ley Federal Trabajo (LFT) y se añadieron algunos otros que vislumbraban su fiscalización.

Estos cambios no fueron producto de análisis de un día para otro; ha obedecido a las malas prácticas de empresas dedicadas a la subcontratación y de los mismos patrones que tratando de ayudar a los empleados a percibir más ingresos, bajan las cargas sociales y fiscales a las que se debe contribuir.

Pero esto va más allá de ver beneficios en la empresa.

¿Qué pasa cuando una empresa de subcontratación por medio de dos patrones le paga al empleado? ¿Se le está beneficiando realmente?

A primera vista se observará que hay beneficios en lo económico, pero desafortunadamente no es así, ya que percibir ingresos de dos o más empleadores implica trasladar la obligación a los empleados que deben presentar la declaración anual por salarios, aun cuando no se rebase el ingreso tope para hacerlo, es decir los \$400,000 que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Además, se debe analizar la vulnerabilidad que existe para las empresas de subcontratación, pues habrá que entender lo que establece la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), en relación con el tema en mención.

## Ley Federal del Trabajo

La LFT incluye dos conceptos que a mi juicio uno de ellos no es sinónimo de subcontratación; al respecto, el artículo 12 dispone que "Intermediario es la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón".

¿Qué entendemos por intermediación en términos laborales?:

"Explicativo. Solamente hace las veces de **buscador de talento**, o bien, lleva a cabo los procesos de contratación".

"Vínculo jurídico. En principio, **no existe vínculo** de ninguna naturaleza entre el intermediario y el trabajador contratado".

"Temporalidad. El intermediario interviene en la contratación, pero su actividad o intervención, función o tarea **concluye** precisamente con la **contratación**".

"Trabajo. El intermediario interviene para hacer algún servicio con **elementos propios a su mando** que puede concluir cuando se termina el periodo del servicio obras de la construcción."



Este último concepto lo dispone el artículo 13 de la LFT:

**“Artículo 13.** No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que contraten trabajos para ejecutarlos con elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. En caso contrario serán solidariamente responsables con los beneficiarios directos de las obras o servicios, por las obligaciones contraídas con los trabajadores”.

Y apegándonos a lo que establece el artículo 13 de la LFT, si una empresa que realiza una gestoría de ventas donde la totalidad de los vendedores son de la prestadora de servicios, lleva a cabo sus actividades de venta con programas elaborados por la misma prestadora de servicios y tiene los recursos suficientes para cumplir con sus obligaciones, ¿esto es subcontratación? ¡Desde mi punto de vista no lo es!

Y esto debido a que el concepto de subcontratación en la LFT tiene especificaciones concretas, pero la intermediación no está exenta de que haya cumplimiento solidario si la prestadora de servicios no cumple con todas sus obligaciones, y ello queda claro en los artículos 14 y 15 de la LFT:

**“Artículo 14.** Las personas que utilicen intermediarios para la contratación de trabajadores serán responsables de las obligaciones que deriven de esta Ley y de los servicios prestados.

*Los trabajadores tendrán los derechos siguientes:*

- I. Prestarán sus servicios en las mismas condiciones de trabajo y tendrán los mismos derechos que correspondan a los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa o establecimiento; y*
- II. Los intermediarios no podrán recibir ninguna retribución o comisión con cargo a los salarios de los trabajadores.*

**“Artículo 15.** En las empresas que ejecuten obras o servicios en forma exclusiva o principal para otra, y que no dispongan de elementos propios suficientes de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 13, se observarán las normas siguientes:  
*Párrafo*

- I. La empresa beneficiaria será solidariamente responsable de las obligaciones contraídas con los trabajadores; y*
- II. Los trabajadores empleados en la ejecución de las obras o servicios tendrán derecho a disfrutar de condiciones de trabajo proporcionadas a las que disfruten los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa beneficiaria. Para determinar la proporción, se tomarán en consideración las diferencias que existan en los salarios mínimos que rijan en el área geográfica de aplicación en que se encuentren instaladas las empresas y las demás circunstancias que puedan influir en las condiciones de trabajo.”*

En la reforma laboral de 2012 se dispuso en la LFT un apartado específico a lo que es la subcontratación laboral, donde queda claramente establecido qué es y cómo funciona la subcontratación.

Al respecto, el artículo 15-A de la LFT indica lo que debe entenderse por subcontratación:

*“Artículo 15-A. El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas”.*



Este mismo artículo señala las características de lo que es la subcontratación:

*Este tipo de trabajo deberá cumplir con las siguientes condiciones:*

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.*
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.*
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante”.*

Además, se dispone qué puede ocurrir si no se cumple con ello:

**De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.**

Se puede afirmar entonces que **la intermediación laboral no es subcontratación**, y que si ésta cumple con los tres requisitos del artículo 15-A de la LFT así deberá considerarse como tal.

**Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita**

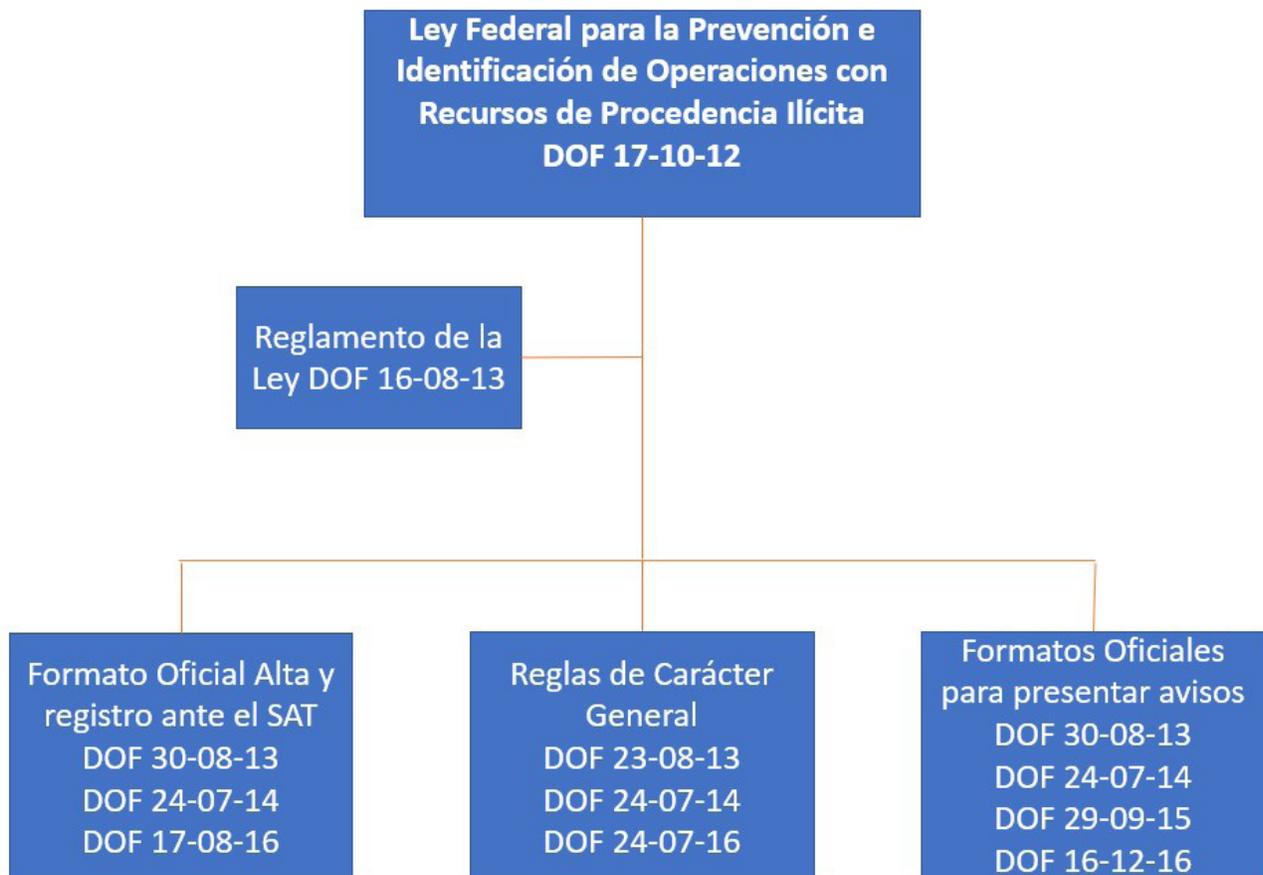
En el caso de la vulnerabilidad del concepto de subcontratación y del tema de la prevención de lavado de dinero, la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI) se encarga de proteger el sistema financiero y la economía nacional para prevenir y detectar operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita.



## NATURALEZA JURÍDICA DE LA NORMATIVIDAD

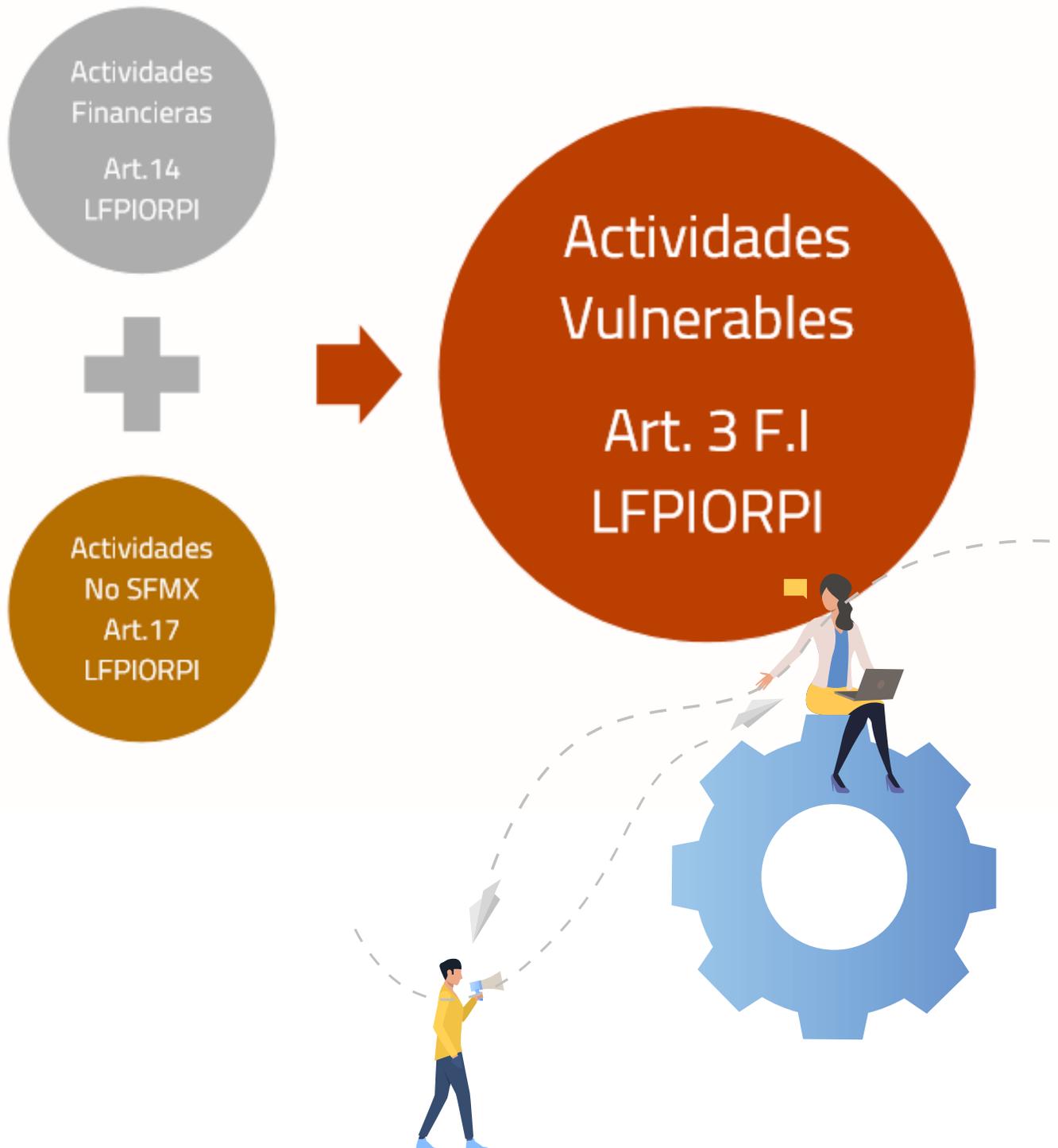


El siguiente cronograma deja ver los detalles de la implantación de esta ley:



La LFPIORPI data de 2012; y en estos últimos meses se ha mencionado mucho no por el cumplimiento, sino por las sanciones económicas que son exageradas, y que es material de otro tema.

Según he mencionado, esta ley persigue regular las actividades financieras y las actividades no financieras.



Según el artículo 17 de la LFPIORPI son actividades vulnerables las siguientes:

“**Artículo 17.** Para efectos de esta Ley se entenderán Actividades Vulnerables y, por tanto, objeto de identificación en términos del artículo siguiente, las que a continuación se enlistan:

### • Artículo 17 LFPIORPI



- No hay definición.
- Por tipo de actividad.
- Lista cerrada.

*De ahí la confusión que hay respecto al cumplimiento de esta ley y el motivo por el cual se tuvo que recurrir a la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) para su aclaración:*

## **UIF - INTERPRETACIONES DE LA LFPIORPI - OUTSOURCING**

**A quienes prestan el servicio de subcontratación (Outsourcing) en términos del Artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.**

**Fecha de publicación: 21 de octubre de 2016**

Hacemos referencia al inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), conforme a la cual se entenderá como Actividad Vulnerable y, por tanto, objeto de identificación, la prestación de servicios profesionales, de manera independiente, sin que medie relación laboral con el cliente respectivo en aquellos casos en los que se prepare para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del cliente, entre otras operaciones, la administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes.

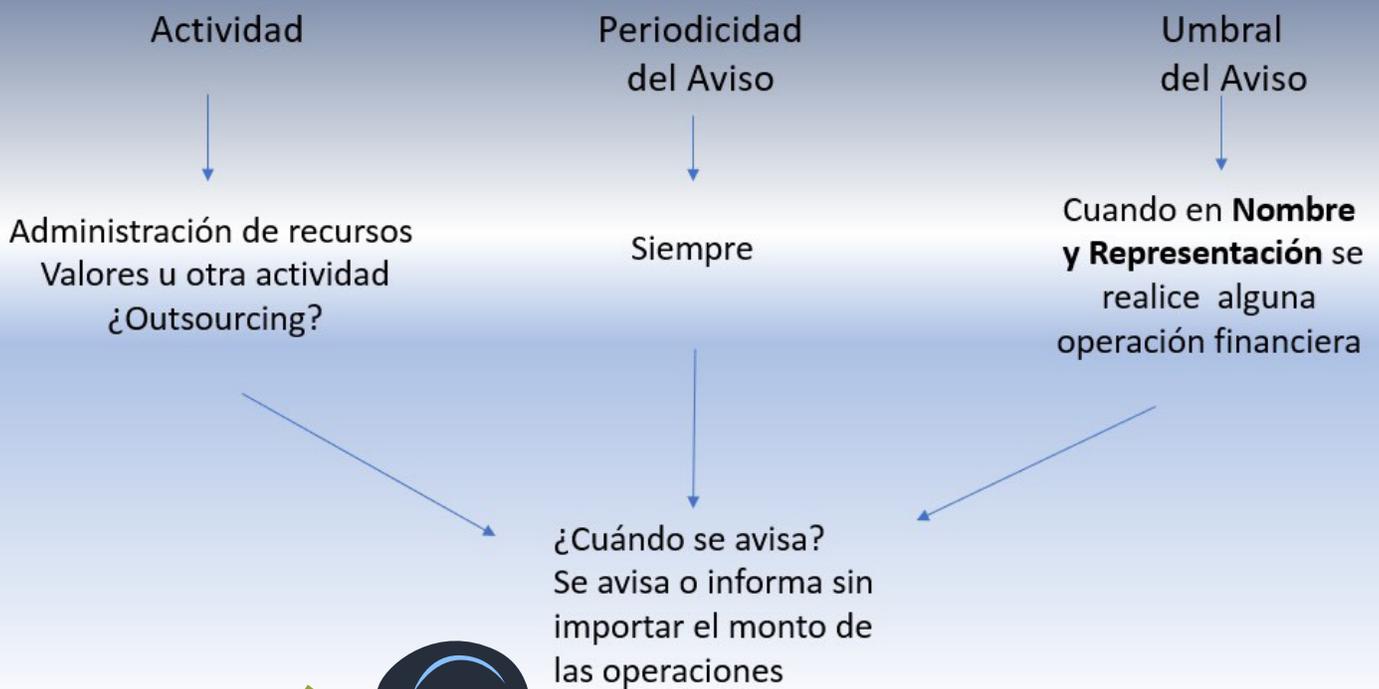
### **UIF - INTERPRETACIONES DE LA LFPIORPI - OUTSOURCING**

Al respecto, nos permitimos puntualizar que **el contratista al prestar el servicio de subcontratación en términos del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, actualiza el supuesto previsto por el inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la LFPIORPI** para ser considerada como Actividad Vulnerable y, por lo tanto, está sujeto al cumplimiento de las obligaciones previstas por la LFPIORPI y su normatividad secundaria, al llevar a cabo la **administración y manejo de recursos del contratante**, es decir de su cliente, en la realización del servicio contratado.

Según se aprecia, en el cumplimiento de la LFPIORPI se deberá observar lo establecido en la LFT en sus artículos referentes a la subcontratación (15-A al 15-D), de tal forma que la figura de la intermediación queda fuera de esta obligación.

## Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI)

### UMBRAL DE IDENTIFICACIÓN



Se recomienda al respecto, asesorarse de abogados fiscalistas y dejar claramente asentado cuándo se debe cumplir con la obligación, si se encuadra en lo establecido en los artículos 15-A al 15-D de la LFT y si al cumplir con la LFPIORPI también es necesario cumplir con las disposiciones en materia de seguridad social.

## Cumplimiento con otras Leyes

Si informo a lo  
establecido en  
**LFPIORPI**

Ley del Seguro  
Social  
Art. 15-A

Ley del  
INFONAVIT  
Art. 29Bis  
SIRESO

Los abogados deberán aclarar si el concepto de intermediación es parte de lo que la LFPIORPI busca para su cumplimiento.

**L.C.P. Martín Ernesto Quintero García.**  
**RMA Consultores Profesionales SC**  
**Integrante de la Comisión de Seguridad Social**  
**e INFONAVIT de la AMCPDF**  
**Correo Electrónico: [mquintero@rma.com.mx](mailto:mquintero@rma.com.mx)**



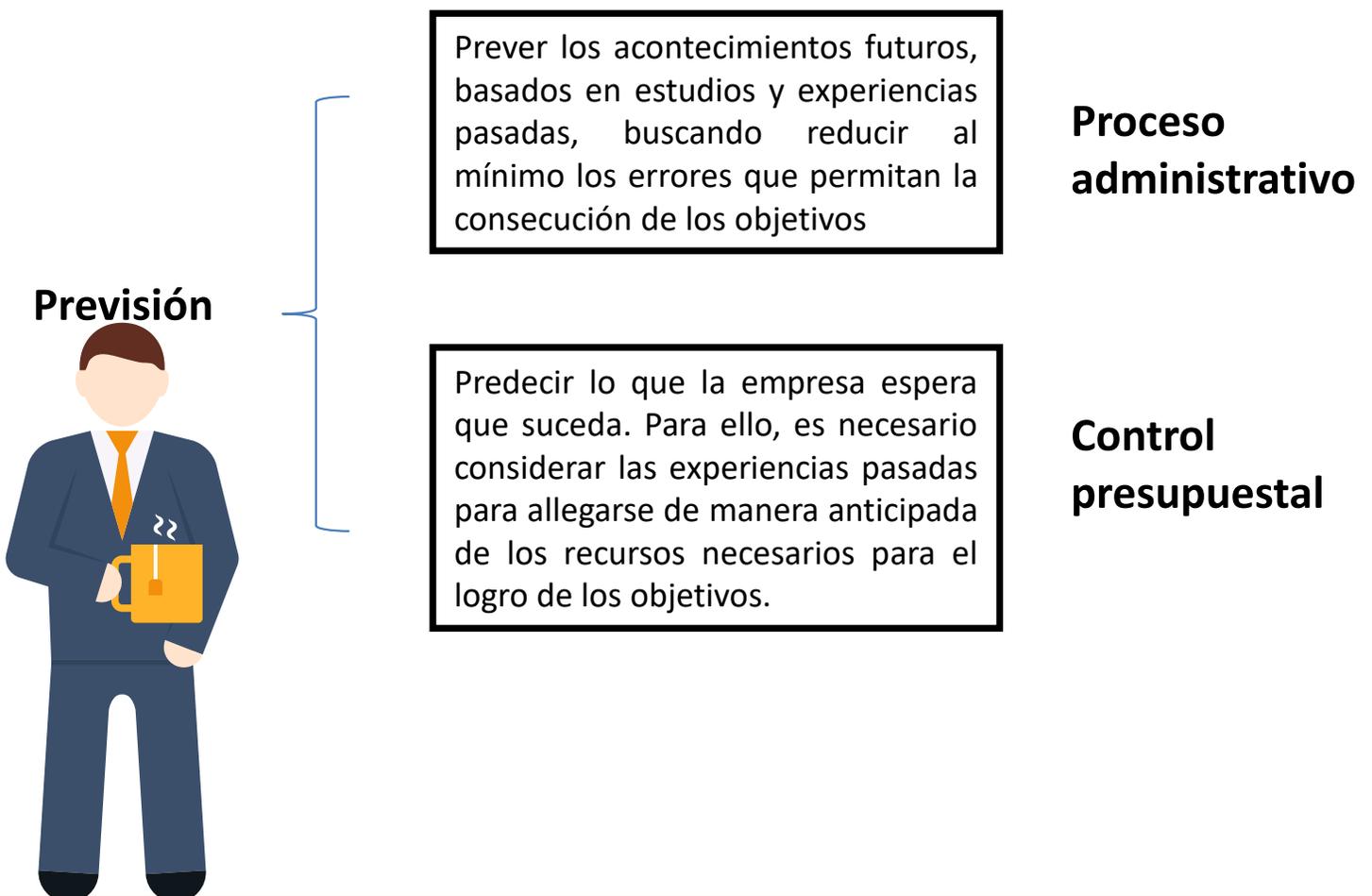
## El control presupuestal y su relación con el proceso administrativo

Toda administración debe tener claro que el control de sus procesos y operaciones debe llevarse a cabo mediante un orden previamente establecido que permita a la entidad el óptimo aprovechamiento de los recursos (humanos, materiales, financieros, tecnológicos, etc.) para el logro de sus objetivos.

De ahí la importancia del control presupuestal y su estrecha relación con el proceso administrativo, pues aquél se encuentra prácticamente en todas las etapas de dicho proceso; además, ambos tienen como objetivo común para la entidad la previsión, planeación, organización, integración, dirección y control.

En seguida se muestra la relación entre el control presupuestal y las etapas del proceso administrativo, desde el punto de vista de los objetivos planteados:

### Objetivos



# Objetivos

## Planeación

Esta etapa refiere sobre **qué y cómo** se hará para alcanzar los objetivos de la empresa, a través de lo siguiente:

1. Saber el camino a seguir y cómo recorrerlo.
2. Establecer las estrategias adecuadas.
3. Los cursos de acción a seguir.
4. Modificar los planes sobre la marcha, en caso necesario.

**Proceso  
administrativo**

Planificar de manera anticipada todos los acontecimientos que puedan ocurrir durante el periodo de desarrollo del presupuesto, en relación con los objetivos del mismo.

**Control  
presupuestal**



# Objetivos

## Organización

Alcanzar la máxima eficiencia de los resultados esperados por la empresa, mediante la estructuración siguiente:

1. Quién lo hará y cómo lo debe hacer.
2. Relación entre personas involucradas, funciones y materiales.
3. Departamentos involucrados.

**Proceso administrativo**



La estructura organizacional del presupuesto debe estar claramente definida con el logro de los objetivos. Debe precisar las líneas de autoridad y de responsabilidad.

**Control presupuestal**

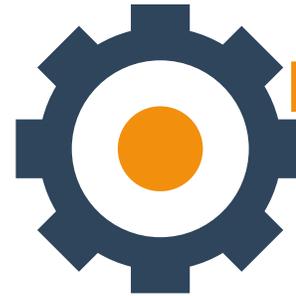


10





# Objetivos



**Coordinación o  
integración**

Permitir la distribución jerárquica de las funciones, mediante reglas que deben seguir las personas que participan, con el fin de optimizar las actividades para el logro de los objetivos de la empresa.

**Proceso  
administrativo**

Engrana de manera eficiente las diferentes funciones y actividades de los distintos departamentos de la entidad, para el logro de los objetivos previamente planeados.

**Control  
presupuestal**



# Objetivos

Dirección

Conducir, inspeccionar y supervisar a las personas y departamentos involucrados en los procesos de administración, mediante la orientación y guía de acuerdo con los objetivos planeados.

**Proceso administrativo**

Su función principal es la de guiar y supervisar a los empleados para que se hagan las cosas conforme a lo planeado, y ayudarlos en la toma de decisiones y políticas a seguir.

**Control presupuestal**





## Objetivos

### Control

Verificar que todo lo planeado se esté llevando a cabo de acuerdo con el plan inicial, y en caso contrario, encontrar las deficiencias para corregirlas.

**Proceso administrativo**

Comparar los resultados planeados con los obtenidos y analizar las diferencias encontradas, con el fin de corregir los errores, o en su caso, incentivar los aciertos.

**Control presupuestal**

Como se puede observar, el control presupuestal cobra vital importancia en el desarrollo y posicionamiento en el mercado de toda entidad, ya que a través de los diversos presupuestos se apoya a la administración en la planeación, coordinación y control, para que las actividades sean planeadas con anticipación, lo que permite analizar, y en su caso, corregir las posibles desviaciones que puedan afectar los resultados planeados.

# Modelos de control interno

## Modelo cadbury

Leticia Mayela Meza Pérez

### Introducción.

A través de la historia se han originado problemas y crisis financieras que han derivado de no tener un control confiable, transparente, claro, íntegro y responsable en las empresas.

En el año de 1991 se elaboró el informe Cadbury por un comité de Gran Bretaña del mismo nombre. El informe fue elaborado por el instituto de contadores públicos de Inglaterra, y debe su nombre Sir Adrian Cadbury, quien presidió el comité de profesores, empresarios y expertos y que hizo público el resultado de sus trabajos.

Surge como una respuesta a una serie de escándalos y fracasos corporativos ocurridos en las compañías abiertas a la bolsa, con el fin de estudiar aspectos financieros y de control de las sociedades.

El modelo Cadbury es como una guía para todas las organizaciones, de manera más específica, para las empresas que cotizan en la bolsa de comercio de Londres, sin que implique una obligación de carácter legal.

Se ha dado por los motivos siguientes:

1. Vaguedad o diferentes posibilidades de aplicación de las normas contables ante un mismo hecho.
2. Crisis empresarial que derivó en quiebras en importantes empresas y críticas a los consejos de administración de los directivos en empresas con altas pérdidas.
3. Ausencia de garantías para que los consejos controlaran sus negocios.
4. Presiones competitivas sobre sociedades y auditores.

1. Las funciones del consejo de administración en las empresas.
2. El bajo nivel de confianza en la información financiera en las organizaciones.
3. La falta de capacidad de los auditores para ofrecer en sus informes la protección que requieren y esperan los usuarios de la información financiera.

Este modelo de control interno se enfoca en las políticas de gobierno, analizando el código ético sobre los aspectos financieros del gobierno de las sociedades, que permite una contribución positiva a la promoción de este en su conjunto y los principios de actuación derivados de ellos.

### Misión

Estudiar la situación existente y regular a través de un código deontológico (código de ética) la actividad financiera y contable de las sociedades.

### Objetivo

Emitir recomendaciones de mejores prácticas de gobierno corporativo, conforme al Código de Mejores Prácticas, punto de referencia para subrayar principios de apertura, integridad y redición de cuentas.

Este código fue requerido a toda empresa listada en la Bolsa de Comercio de Londres, las cuales tenían que incluir un informe donde se indicase el grado de cumplimiento con el código.

Ofrecer una visión común de las medidas que hay que tomar en el ámbito de la información financiera y la contabilidad. Que establezca procedimientos para reducir al mínimo el riesgo de fraudes.

### **Objetivos para ofrecer una razonable seguridad**

1. Efectividad y eficiencia en las operaciones.
2. Confiabilidad de la información y reportes.
3. Cumplimiento de las leyes.

### **Características**

Incluye normas que considera de práctica aconsejable para los estados financieros, sobre los siguientes temas:

1. Responsabilidades que competen a directores y administradores para revisar e informar a los accionistas y partes interesadas.
2. Recomendación de un código de mejores prácticas corporativas.
3. Composición, rol y desempeño de los comités de auditoría.
4. Responsabilidades de directores y administradores en el control.
5. Puntos de contacto entre accionistas, directores y auditores.
6. Considera el papel de los auditores. Asignar recomendaciones a la profesión contable.
7. Adopta una interpretación amplia de control.
8. Mayores especificaciones en la definición de su enfoque sobre el sistema de control en su conjunto financiero y de cualquier tipo.
9. Proporciona un mayor énfasis en la evaluación de los riesgos.

### **Consejo De Administración**

Toda compañía debe ser dirigida por un consejo eficaz, capaz de encauzarla y controlarla, constituido por miembros ejecutivos y miembros externos no ejecutivos, estos últimos como apoyo a los administradores en el cumplimiento de sus responsabilidades.

### **Auditoría**

1. Incrementar la credibilidad y objetividad de las cuentas anuales y la información financiera.
2. Establecer mejoras en la comunicación con los auditores externos.
3. Apoyar a los administradores a cumplir con una parte de sus responsabilidades.
4. Aumentar la independencia de los auditores externos.

### **Comité de auditoría**

La responsabilidad de los comités de auditoría se extiende a tres áreas importantes:

1. Información financiera.
2. Gobierno corporativo.
3. Control corporativo.

### **Gobierno corporativo**

Se denomina buen gobierno al sistema de gestión por el que las empresas son regidas, administradas y controladas con garantías suficientes. En este sistema se especifican los procesos para la definición de los objetivos de la empresa y se definen los derechos y obligaciones de los distintos elementos de la entidad. Cada vez cobra más fuerza la teoría de los grupos de interés, que se manifiesta ante la necesidad de que los informes de consecución de una auditoría estén a

disposición de los distintos interesados, como accionistas, trabajadores, clientes, entidades financieras, proveedores, organismos reguladores, corporaciones y profesionales, etc. Un buen gobierno implica la existencia de políticas, estrategias y controles orientados a la consecución de objetivos.

### Confianza

La confianza es básica en el buen gobierno de las sociedades; a su vez debe basarse en lo siguiente:

- La franqueza.
- La integridad.
- La responsabilidad.
- Actitud dialógica (código de ética).
- Transparencia.
- Claridad.

### Objetivos básicos del comité de auditoría

1. Estudio del alcance del trabajo y del informe del auditor.
2. Revisión -De los resultados y evolución del sistema de control interno. De hechos que puedan perjudicar o ser percibidos como perjudiciales respecto a su independencia.
3. Propuesta de nombramiento, cese, honorarios y revisión de los realmente facturados.
4. Análisis con los auditores sobre los problemas surgidos en las labores.
5. Verificación de otros servicios realizados por los auditores y honorarios facturados.
6. Conocimiento profundo del control interno, auditoría externa e interna y sistemas de información.

### Los Miembros Deberán llevar a cabo lo siguiente:

1. Rotar periódicamente.
2. Frecuentar reuniones, bien preparadas y con tiempo.
3. No designar consejeros ejecutivos.
4. Asistir periódicamente a reuniones, además de los del director administrativo-financiero, el jefe de auditoría interna y el auditor externo.

### El Comité De Nombramientos

Es el que propone al consejo cualquier designación de miembros ejecutivos o no ejecutivos del mismo, para seleccionar a las personas más capaces para cada función.

### Auditoría Externa

El informe Cadbury ubica a la auditoría como la que ofrece a los accionistas una visión interna, independiente y objetiva de las cuentas anuales y de cómo han sido preparadas y presentadas, asegurando su objetividad y eficacia.

Para Asegurar La Objetividad y Eficacia de la Función de Auditoría

1. Deben desarrollarse normas contables más eficaces.
2. Constitución de un comité de auditoría, que sea responsable de proponer al consejo la contratación, rescisión y honorarios de los auditores externos.
3. La rotación de los auditores fue otra propuesta del comité "Debería ser introducida alguna forma de rotación obligatoria de las firmas de auditoría".

## Responsabilidad Del Auditor Externo

Sus funciones son:

1. Expresar una opinión profesional sobre si las cuentas anuales, tomadas en su conjunto, reflejan una imagen fiel, para lo cual el auditor deberá aplicar normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. Detectar fraudes no está entre las funciones del auditor; al respecto, el comité señala que atribuir al auditor el deber de detectar los fraudes sustanciales no sería una solución, pues nunca estará en condiciones de garantizar que no se ha producido dicho fraude

## Control Interno

Gestión de una sociedad donde el consejo declara en el informe de gestión y en las cuentas anuales lo siguiente:

1. Eficacia del sistema de control interno y que los auditores informen al respecto.
2. Que la contabilidad y auditoría desarrollen criterios para evaluar la eficacia, así como guías de informes al consejo y procedimientos de auditoría.

## Proceso del análisis del informe Cadbury

El informe empieza revisando la estructura y responsabilidades del consejo de administración, resumidas al final en un código de prácticas óptimas, dirigido a los consejos de administración de todas las compañías cotizadas en el Reino Unido, animando, sin embargo, al mayor número posible de otras empresas a ajustarse a sus mandatos.

Los tres principios en los que se basa el código del informe Cadbury son los de apertura o transparencia, integridad y responsabilidad, los cuales deben formar un todo.

El informe pasa revista al consejo, con especial referencia al presidente, a los consejeros no ejecutivos, a la estructura y procedimientos del consejo, a la responsabilidad de los consejeros, al comité de nombramientos y a los controles internos, comité de auditoría y auditoría interna, y termina con el tema de la remuneración del consejo y las prácticas de información

El apartado de auditoría externa sugiere las medidas necesarias para incrementar su independencia, objetiva profesional y efectiva del informe de auditoría.

El último apartado se refiere a los accionistas, para hablar de la rendición de cuentas de los consejos a la junta general, de la comunicación a los accionistas y de las responsabilidades de los accionistas institucionales.

El informe Cadbury da un mayor énfasis a la evaluación de los riesgos como factor para el correcto funcionamiento de la organización.

En mayo de 1995 el comité Cadbury publicó un informe de seguimiento en el que comenta que los consejeros son cada vez más conscientes de su responsabilidad, que hay más consejeros independientes desde la aparición del código y que los comités tratan diferentes asuntos que antes no se mencionaban.

## Conclusión.

El Modelo de Control Cadbury, desarrollado por el llamado Comité Cadbury surgió como una respuesta a los escándalos y fraudes cometidos en el mundo corporativo a finales de los años de 1980 y principios de los 90.

Adopta una interpretación amplia del control interno. Implica mayores especificaciones en la definición de su enfoque sobre el sistema de control en su conjunto-financiero y de cualquier tipo.

El informe Cadbury deja claro que las expectativas con respecto al comportamiento empresarial se elevan continuamente, y se espera una respuesta en consonancia por parte de **los accionistas, los directivos y los auditores.**

Pero lo que es más importante es la **voluntad** de mejorar la eficiencia por medio de la función de **responsabilidad** de los consejos ante los accionistas, compromiso de los directivos y asesores profesionales ante quienes confían en su juicio.

Una de las mayores aportaciones de este modelo es que permite **brindar certidumbre a los accionistas, inversionistas, directivos y auditores sobre la situación financiera**, al mostrar una concordancia entre los objetivos de la empresa y los resultados reales obtenidos en el ejercicio **para la correcta toma de decisiones.**



# Paquete económico 2020

Manuel Jesús Cárdenas Espinosa\*

El paquete económico presentado para el año 2020 es el primer presupuesto elaborado en su totalidad por el nuevo gobierno. El paquete económico se recibió con alta expectativa por los alcances del mismo, el cual no generará movimientos repentinos que puedan afectar a los mercados financieros y brindar seguridad a los inversionistas. Además, se desarrolló con restricciones a considerar, que son el moderado crecimiento económico, volatilidad de los mercados internacionales, algunas promesas de campaña que no se han cumplido y gastos que no será posible recortar.

Ahora que se presentó, los legisladores deberán revisar, discutir, en su caso modificar y aprobar el paquete completo a más tardar el 15 de noviembre del presente año.

Se propone que los ingresos como porcentaje del Producto Interno Bruto (PIB) sean menores en 2020 con respecto al ingreso de 2019. Esto, inclusive con las proyecciones de la producción petrolera que serán mayores en el año 2020, pero a menor precio.

Es importante considerar que el paquete económico 2020 incluye actualizaciones de impuestos y modificaciones fiscales que dificultarán la evasión.

Los ingresos presupuestarios estimados en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación 2020 equivalen a 21.0% del PIB; esto representa una disminución de 0.4% puntos del PIB con respecto a lo estimado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al cierre de 2019.

El principal componente son los ingresos tributarios, con 13.3% del PIB, seguido de los ingresos petroleros, con 3.8%. En el caso de los tributarios, destaca la disminución en la recaudación del IVA, con respecto a 2019, a pesar de los cambios propuestos en materia tributaria y fiscal, incluyendo los gravámenes a la economía digital (UBER, AIRBNB, RAPPI, entre otras). Este estancamiento de los ingresos, principalmente los tributarios, que se han mantenido estables desde 2015, acentuando la necesidad de una reforma fiscal integral que priorice no sólo una mayor recaudación federal, sino una mejor distribución de los recursos y fortalecimiento de las capacidades recaudatorias de las entidades federativas y municipios en coordinación con el gobierno federal.

Para entender mejor el paquete económico, hay algunos puntos a considerar, como los siguientes:

1. De acuerdo con el Paquete Económico 2020, el gasto federal asciende a \$1.9 billones de pesos, esto es, 31.7% del gasto neto total para 2020 y 7.5% del PIB proyectado para el mismo año.
2. Se propone que la deuda del sector público incremente 4.2% respecto al nivel de endeudamiento aprobado en 2019. Esto ubica el nivel de deuda financiero del sector público en 2.6% como porcentaje del PIB.
3. El gobierno fue el que recibió el mayor incremento porcentual, con 11.4% más respecto a 2019. Los incrementos para desarrollo económico y desarrollo social fueron de 0.1 y 2.7%, respectivamente.

4. El gasto en inversión se ubica en \$759,868 millones de pesos, esto es, 12.4% del gasto total y 2.8% del PIB, un incremento de 2% respecto a 2019. El gasto en inversión pública (infraestructura) presenta una disminución de 5 por ciento.
5. El presupuesto para la salud se incrementa 2.1%, al pasar de \$643,421 millones de pesos a \$656,761 millones de pesos para 2020, esto representa 10.8% del proyecto de presupuesto 2020 y equivale a 2.5% del PIB.
6. En el paquete para 2020 se recorta 1.7% el presupuesto para el seguro popular, \$1,241 millones de pesos menos respecto a 2019.
7. El sector energético que se concentrará en la Secretaría de Energía, recibirá por este concepto \$47,399.7 millones de pesos. Los órganos reguladores de energía (la CNH y la CRE) obtendrán, en conjunto, un presupuesto de \$245.4 millones de pesos.
8. El gasto en pensiones contributivas y no contributivas propuesto por el paquete 2020 representa 4.2% del PIB, es decir, 0.4 puntos porcentuales más que la recaudación del IVA prevista en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación 2020.
9. Con un presupuesto de \$33,391 millones de pesos, el programa de “Jóvenes Construyendo el Futuro” tendrá un recorte de 27.3% real respecto a 2019. En la capacitación habría un descenso real de 38.2%, y las becas educativas tendrían un aumento real de 73.8% para el ejercicio fiscal 2020.
10. La Secretaría de Seguridad y Protección Ciudadana contará con un presupuesto de \$59,150 millones de pesos que provienen, principalmente, de la Secretaría de Gobernación, la cual presenta un recorte de 90% en su presupuesto respecto a 2019.

En este sentido, es importante mencionar lo bueno y lo no tan bueno del paquete económico 2020, que es lo siguiente:

1. Se consolida la política de austeridad.
2. Se implementa la disciplina fiscal.
3. Los ingresos aumentan en términos reales.
4. El presupuesto creció casi 1% en términos reales.
5. Disminuye el costo de la deuda un 1.2%.
6. Meta de inflación acorde con expectativa de 3% al igual que el tipo de cambio en \$19.9 pesos por dólar.
7. Meta de endeudamiento en 2.6% del PIB. Además, ya contempla la caída por menores ingresos petroleros, como se menciona antes.



Lo que no será tan bueno es lo que sigue:

1. Se dan expectativas elevadas. El rango de crecimiento pronosticado por el sector privado oscila entre un 1 y 1.5%; sin embargo, se estimó en 1.5% a 2.5%.
2. Baja el ahorro y aumenta tasa de retención de intereses de 1.04% a 1.45%.
3. Puede que Pemex no alcance una meta de producción cercana a 2 mil millones de barriles diarios. Además, el precio de barril se encuentra en 49 dólares por barril.
4. Se genera una contradicción al decir que es un presupuesto social, pero como parte fundamental del presupuesto se destinan recursos para el rescate de Pemex.

Arturo Herrera señala que hace diez años se recaudaba el 8% del PIB en ingresos petroleros, y en la actualidad sólo se recauda la mitad, 4% del PIB.

Si bien han sido una ventaja los altos ingresos por el petróleo, esto tuvo un efecto que fue acostumbrarse a esos recursos y no recaudar bien.

De acuerdo con la SHCP, los ingresos petroleros son poco confiables por la volatilidad que se vive en el precio del petróleo, de tal modo que las fuentes principales de los ingresos tienen que ser los impuestos, como el ISR y el IVA.



Igualmente, la incertidumbre que generan temas como la tensión comercial entre Estados Unidos y China y el Brexit, las finanzas públicas del país deben fortalecerse.

Se necesita que en los próximos años se vayan construyendo finanzas públicas más sólidas para enfrentar las necesidades internas y los conflictos económicos internacionales.

La política económica para 2020, que tendrá un corte social y de inversión pública, ya que el gasto orientado a programas sociales permitirá reducir las desigualdades económicas y sociales, es de corte tributario.

El paquete económico 2020 incluye el gasto para programas como el seguro de vida para madres jefas de familia, apoyo a migrantes, de empleo temporal, atención a jornaleros, pensión para el bienestar de las personas con discapacidad permanente y para los adultos mayores, "Jóvenes Construyendo el Futuro", entre otros.

En este sentido, el paquete económico se adecuó para lograr resultados aun con la austeridad, mayor combate a la corrupción y de ajuste presupuestal, que en el primer semestre de 2019 provocó subejercicio en inversión pública, lo cual contrajo el gasto público en 4.5%.

Así las cosas, deberemos esperar a que los legisladores lo aprueben o modifiquen para conocer el alcance real del paquete presentado por el secretario de Hacienda y Crédito Público, lo que ojalá sea en beneficio del país.

**\*DESPACHO CÁRDENAS Y ASOCIADOS S.C.**  
 cpmanuelcardenas@despachocardenas.com  
 Instagram: @despacho\_cardenas  
 Rio Tigris #94, 4to Piso. Col. y Alcaldía Cuauhtémoc.  
 Ciudad de México. CP 06500