

## BOLETÍN **TÉCNICO**

Colegio de **Contadores Públicos** de Guadalajara Jalisco

**IMCP** 

















































GRADUACIÓN

octubre **2020** 



## Colegio de Contadores Públicos de Guadalajara Jalisco



## **BOLETÍN TÉCNICO**



Editor Responsable: CPC Jaime Enrique Morelos Sánchez Director de la Edición: PCFI Miguel Ángel Haro Ruiz



Política Editorial Los artículos publicados expresan la opinión de sus autores y no necesariamente la del Colegio. No se permite la reproducción total ó parcial de los artículos publicados sin citar la fuente respectiva.



Edición Digital: Carolina Castellanos, LDN Eduardo Preciado Huerta, ISC Informática

## **ÍNDICE**

#### Apoyo al Ejercicio Independiente

- Discrepancia Fiscal Teletrabajo subordinado y dependiente
- Razón de negocios, materialidad y sustancia económica en la planeación y ejecucion de la auditoría

#### Apoyo al Ejercicio Independiente 2.0

El fideicomiso. Sus características, ventajas y aplicación en México

Propiedades de inversión NIF C-17

- La interpretación del Test de Proporcionalidad en la materia fiscal, desde la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Hacia una alternativa de aplicación.
  - Establecimiento permanente 2020

    - Tesis y jurisprudencias octubre 2020

#### Investigación Profesional

- Norma para otros servicios relacionados 11010 (revisada)

#### Sector Gobierno

La generación de los cierres contables en los entes públicos

#### Seguridad Social e Impuestos Estatales

El contrato de subcontratación y sus efectos ante el Instituto Mexicano del Seguro

El éxito empieza con un paso: la institucionalización de la empresa familiar

#### PRESIDENTES DE COMISIONES

#### QUE PARTICIPARON EN ESTA EDICIÓN

#### PCFI Felipe de Jesús Arroyo Orozco

Presidente de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente 2020

#### **CPC José Manuel Aleiandre Escanes**

Subcomisión del Boletín de Apoyo al Ejercicio Independiente 2020

#### LCP Marco Antonio Gallegos Cruz

Presidente de la Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente 2.0 2020

#### CPC y PCFI Hugo A. González Anaya

Presidente de la Comisión de Auditoría Interna y Gobierno Corporativo 2020

#### CPC Jesús Fernando Tamayo Corona Presidente de la Comisión de Dictamen 2020

#### CPC José Manuel Aleiandre Escanes Subcomisión del Boletín de Dictamen 2020

PCFI Frnesto De la Torre Peredo

#### Presidente de la Comisión Fiscal 2020

PCFI Aldo Octavio Camacho Murillo Presidente de la Comisión Fiscal 2.0 2020

#### LCP y MI Alfredo Palacios Baltazar

Presidente de la Comisión Fiscal Internacional 2020

#### CPC y PCFI José Luis Franco

Presidente de la Comisión de Ivestigación Profesional 2020

#### LCP y MF Maricela Rodríguez Servín

Presidente de la Comisión Prevención de Lavado de Dinero 2020

#### LCP Luz María García Jova

Presidente de la Comisión de Seguridad Social e Impuestos Estatales 2020

#### LCP y MSS Karla Arlaé Rojas Quezada

Presidente de la Comisión de Seguridad Social e Impuestos Estatales 2.0 2020

## Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente

## Discrepancia Fiscal

Autor: CPC y MI Juan Eduardo Espejo Benítez



#### Introducción:

La discrepancia fiscal surgió a finales de 1978; en ese año la autoridad hacendaria empezaba a darse cuenta de que los contribuyentes personas físicas erogaban (gastaban) más de lo que declaraban en un ejercicio fiscal. Dicho concepto tomó mayor relevancia en enero del año 2014, con las modificaciones del nuevo sistema fiscal mexicano, año en el que hubo mayor fortalecimiento de las plataformas y herramientas tecnológicas que les permite a las autoridades fiscales contar con mayor información a efectos de robustecer su fiscalización.

De lo anterior, las autoridades fiscales están dirigiendo con mayor fuerza la forma de fiscalizar a las personas físicas, vinculando la información entre operaciones realizadas por personas físicas y morales por medio de comprobantes fiscales digitales, declaraciones proporcionadas por las instituciones financieras, fedatarios públicos, declaraciones informativas proporcionadas por personas físicas y morales, así como la Ley Federal para la Prevención e Identificación con Recursos de Procedencia Ilícita mejor conocida como "ley de lavado de dinero".

Con las nuevas tecnologías de fiscalización con que cuenta la autoridad hacendaria las personas físicas que se encuentren en los supuestos de la discrepancia fiscal previstos en el artículo 91 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente y no puedan demostrar el origen de sus recursos pueden caer en los supuestos previstos en los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, ya que la discrepancia fiscal se equipara al delito de defraudación fiscal.

#### **Antecedentes:**

Fue publicada por primera vez el 29 de diciembre de 1978 y en su segundo párrafo del artículo 28 nos señalaba lo siguiente:

Cuando una persona física, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año las autoridades procederán como sigue:

De 1979 al año 2001 prácticamente no sufrió cambios. En el año 2002 se movió de numeral y la pasaron al artículo 107 en el cual adicionaron dentro de la fracción III el segundo y cuarto párrafo para quedar de la siguiente forma:

#### Adición del 2do. párrafo

Tratándose de contribuyentes que no estén obligados a presentar declaración del ejercicio, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

#### Adición del 4to. Párrafo

#### Préstamos y donativos no declarados se consideran ingresos omitidos

Préstamos y donativos no declarados en la informativa respectiva que excedan en lo individual o en su conjunto de \$600,000, son ingresos omitidos y se gravan en el capítulo IX "De los demás ingresos que obtengan las personas físicas".



De lo anterior, es importante señar que si bien es cierto este artículo no lo señala, los premios recibidos también se deben informar de conformidad con el artículo 90 de la Ley del ISR, de lo contrario se considerará un ingreso omitido para efectos de la misma ley y se gravaría en el capítulo IX del Título IV (De los demás Ingresos que obtengan las personas físicas).

En el ejercicio 2006, sufrió otra modificación el segundo párrafo de la fracción tercera para señalar que también se consideran erogaciones las siguientes:

Para los efectos de este artículo, se consideran erogaciones, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras.

En el ejercicio fiscal de 2007 se reforma su primer párrafo del entonces artículo 107 para señalar lo siguiente:

Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:

Como se puede apreciar cada modificación cerraba el paso a las personas físicas y señala en qué supuestos encuadraban en discrepancia fiscal.

#### Discrepancia Fiscal Generalidades:

Ley del Impuesto sobre la Renta. Artículo 91 (Antes 107)

Las personas físicas podrán ser objeto del procedimiento de discrepancia fiscal cuando se compruebe que el monto de las erogaciones en un año de calendario sea superior a los ingresos declarados por el contribuyente, o bien a los que le hubiere correspondido declarar.

#### Qué se entiende por erogaciones (no gastos):

Gastos de cualquier tipo.

Adquisiciones de bienes

Depósitos en cuentas bancarias, inversiones financieras o tarjetas de crédito.

Es importante señalar que el hoy artículo 91 de la ley del Impuesto sobre la Renta únicamente señala como erogación a las tarjetas de crédito; creemos que en un futuro lo van a reformar adicionando las tarjetas de débito, monederos electrónicos tarjetas prepagadas y de servicios ya que la Ley LFPIORPI, mejor conocida como "ley de lavado de dinero" ya lo contempla y es una medida que las autoridades fiscales tienen como una forma de controlar a los contribuyentes.

#### Diversas herramientas con que cuenta la autoridad para fiscalizar a los contribuyentes:

Como ya lo hemos señalado anteriormente las autoridades cuentan con diversa información tecnológica para hacerse llegar de documentación privilegiada misma que señalamos a continuación:

## Ley Federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita. (Ley de Lavado de dinero, inicio julio-2013)

En lo que respecta a dicha ley, creemos que es uno de sus principales músculos con los que cuenta en SAT ya que en su artículo 17 define lo que son actividades vulnerables sujetas a identificación y en su caso dar aviso a la Secretaría las siguientes:

Juegos con apuestas, concursos y sorteos, venta de boletos y fichas.



- La emisión o comercialización, habitual o profesional, de tarjetas de servicios, de crédito, de tarjetas prepagadas y de todas aquellas que constituyan instrumentos de almacenamiento de valor monetario, que no sean emitidas o comercializadas por Entidades Financieras.
- Cheques de Viajero, distinta a las realizadas por Entidades Financieras.
- Operaciones de mutuo, o de garantía o de otorgamiento de préstamos o créditos, con o sin garantía distinto de Entidades Financieras.
- La prestación habitual o profesional de servicios de construcción o desarrollo de bienes inmuebles o de intermediación.
- La comercialización o intermediación habitual o profesional de Metales Preciosos, Piedras Preciosas, joyas o relojes, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México.
- La subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte.
- La comercialización o distribución habitual profesional de vehículos, nuevos o usados, ya sean aéreos, marítimos o terrestres.
- Servicios de blindaje de vehículos terrestres, nuevos o usados, así como de bienes inmuebles.
- Traslado o custodia de dinero o valores (excepto Banco de México y las instituciones dedicadas al depósito de valores)
- Prestación traslado o custodia de dinero o valores, con excepción de aquellos en los que intervenga el Banco de México y las instituciones dedicadas al depósito de valor.
- Prestación de servicios profesionales bajo ciertos requisitos (aplica en gran medida a abogados y contadores)
- Servicios de Fe Pública (notarios y corredores bajo ciertos supuestos)
- La recepción de donativos, por parte de las asociaciones y sociedades sin fines de lucro.
- La prestación de servicios de comercio exterior como agente o apoderado aduanal, bajo ciertos requisitos
- Arrendadores bajo ciertos supuestos
- Intercambio de activos virtuales, para compra o venta de bienes.

#### Instituciones Financieras:

Por su parte la Ley del Impuesto sobre la Renta (ISR), en su fracción I del artículo 55 dentro de las obligaciones para los integrantes del sistema financiero señala las siguientes:

Presentar ante el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, información sobre el nombre, Registro Federal de Contribuyentes, domicilio del contribuyente de que se trate y de los intereses nominales y reales a que se refiere el artículo 134 de esta Ley, la tasa de interés promedio nominal y número de días de la inversión, a él pagados en el año de calendario inmediato anterior, respecto de todas las personas a quienes se les hubiese pagado intereses, con independencia de lo establecido en los artículos 192 y 295 de la Ley del Mercado de Valores, 117 de la Ley de Instituciones de Crédito y 55 de la Ley de Fondos de Inversión.

De igual forma en el mismo artículo, pero en su fracción II, señala que las instituciones financieras deben a más tardar el 15 de febrero de cada año proporcionar constancias en la que se señale el monto nominal y el real de los intereses pagados o, en su caso, la pérdida determinada conforme al artículo 134 de esta Ley, y las retenciones efectuadas correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Por último, en lo que respecta a las instituciones financieras en la fracción IV del mismo artículo señala que proporcionarán anualmente a más tardar el 15 de febrero, la información de los depósitos en efectivo que se realicen en las cuentas abiertas a nombre de los contribuyentes en las instituciones del sistema financiero, cuando el monto mensual acumulado por los depósitos en efectivo que se realicen en todas las cuentas de las que el contribuyente sea titular en una misma institución del sistema financiero exceda de \$15,000.00, así como respecto de todas las adquisiciones en efectivo de cheques de caja, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

#### Informativas de Personas Morales:

#### Fracción XV y XVI del artículo 76 LISR

Otro medio del cual las autoridades fiscales se hacen llegar de documentación lo señala el artículo 76 en sus fracciones XV y XVI que nos obligan a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, informar de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos.



Por su parte la Fracción XVI también nos obliga a informar al SAT, de los préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

#### Informativas de Personas Físicas:

2do. Párrafo del artículo 90 LISR

De igual forma, las personas físicas residentes en México están obligadas a informar, en la declaración del ejercicio, sobre los préstamos, los donativos y los premios, obtenidos en el mismo, siempre que éstos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$600,000.00.

Por último, el tercer párrafo del artículo 150 de la ley del ISR obliga a los contribuyentes personas físicas que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales, incluyendo aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto y por los que se pagó el impuesto definitivo, superiores a \$500,000.00 a declarar en la declaración anual la totalidad de sus ingresos, incluidos aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos de las fracciones XVII, (viáticos pagados) XIX, inciso a) "enajenación de casa habitación" y XXII "herencias y legados" del artículo 93 de esta Ley y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 138 de la misma ley "loterías, rifas y sorteos"

#### Procedimiento para determinar la discrepancia fiscal:

Como podemos observar la autoridad cuenta con diversas herramientas para para poder determinarle a un contribuyente una discrepancia fiscal y proceder de la siguiente forma:

Notificarán al contribuyente, el monto de las erogaciones detectadas, la información que se utilizó para conocerlas, el medio por el cual se obtuvo y la discrepancia resultante. La autoridad cuenta por única ocasión para requerir información adicional al contribuyente con 15 días adicionales.

Después de haberle notificado el oficio el Sat, el contribuyente contará con un plazo de 20 días para informar por escrito a las autoridades fiscales las pruebas que estime idóneas a efectos de desvirtuar dicha discrepancia determinada por la autoridad, de lo contrario la autoridad acreditará la discrepancia fiscal y presumirá un ingreso gravado omitido aplicando la tarifa para la determinación del Impuesto sobre la Renta previsto en el artículo 152 de dicha Ley, al resultado así obtenido.

#### Discrepancia Fiscal se equipará al delito de defraudación fiscal

Fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación

#### Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

Consigne en las declaraciones que presente para los efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos o realizados o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

#### Formas de identificarla y algunas soluciones:

A efectos de identificar a un cliente que cuenta con discrepancia fiscal sugerimos algunos puntos a revisar:

- Verificar su situación fiscal, si está inscrito y bajo qué esquema fiscal se encuentra (avisos al R.F.C.)
- Verificar si tiene cuentas bancarias, inversiones o cuentas en casas de bolsa o alguna otra entidad.
- Efectuar un inventario de bienes muebles e Inmuebles (autos, acciones, contratos que tenga celebrados, entre otros préstamos, donación, compraventa, arrendamiento, usufructo, fideicomiso etc.)





- Realizar un diagnóstico entre lo que erogó y compararlo contra lo declarado a efectos de determinar si tiene alguna discrepancia fiscal.
- Si existiera discrepancia identificar ingresos exentos a efectos de declararlos y disminuir su contingencia.
- Excluir entradas de efectivo que superen los montos a informar.
- Procurar usar tarjetas de crédito acorde a los ingresos declarados.
- Comprar muebles e inmuebles de preferencia a nombre de una compañía ya que su venta se puede realizar transmitiendo las acciones de la compañía.
- Adquirir automóviles a través de personas morales que se dediquen al arrendamiento a efectos de abatir el tope del monto original de inversión y con ello se puede acreditar el IVA al 100%.

#### **Conclusiones:**

El presente artículo se realizó con la finalidad de identificar los antecedentes, formas de obtener la información por parte de la autoridad, el procedimiento que esta va emplear la forma de identificarla y algunas soluciones sobre la discrepancia fiscal plasmada en el artículo 91 de la ley del Impuesto sobre la Renta; lo más recomendable es que el contribuyente sea asesorado por un especialista en materia fiscal y legal a efectos de que defina en qué capítulo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta queda enmarcado en la obtención de sus ingresos.

## Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente

# Teletrabajo subordinado y dependiente

Autor:

Lic. Luis Raúl Meza Mora



Es una realidad que en los últimos años el mundo de trabajo se ha enfrentado a fenómenos que han redefinido algunas características que se creían rígidas, tales como la definición de centro de trabajo, la existencia de un horario o jornada y la supervisión, pero no obstante la existencia de tantos cambios y redefiniciones, por lo menos en México, los elementos esenciales de la relación de trabajo no se han actualizado; la realidad, como constantemente sucede, alcanzó y rebasó a la legislación laboral y de seguridad social y esta realidad ha tenido como resultado suscitar zonas grises que simple y sencillamente generan mayor desproporción entre los factores de la producción y el capital.

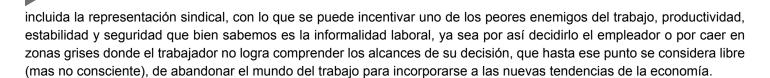
Por un lado los jóvenes trabajadores afectos a las tecnologías de la información y ávidos de libertad e independencia, constantemente confunden el "trabajo a distancia subordinado" con aquellos trabajos independientes, cuestión que se ha pronosticado afectará a todos aquellos que no logran ser esos "multimillonarios" que comúnmente se les presentan como caso de éxito y que probablemente cuando alcancen la madurez laboral, no contarán con esos capitales y patrimonios soñados ni con protección contra riesgos o enfermedades y, penosamente, no sabrán ni podrán manejar una vejez digna. Por otro lado, se encuentran las personas de edad avanzada con un arraigado modo de trabajar que dependen, incluso económica y psicológicamente, de un espacio definido de trabajo en donde las reglas son, por mucho, unas de las condiciones de trabajo primordiales para sentirse seguros.

En adición a lo anterior, la Pandemia que generó grandes estragos al mercado laboral vino a su vez a evidenciar la necesidad imperiosa de adaptar nuestra legislación al mercado laboral y a los requerimientos sanitarios para que las condiciones de trabajo del "centro de trabajo" como tradicionalmente lo conocemos o del lugar " a distancia" sean óptimas, habida cuenta de que se debe tener siempre presente, que la seguridad y salud en el trabajo correrá siempre a cargo del Empleador, ya sea en las relaciones dentro de la fuente de empleo tradicional o incluso, en el hogar del trabajador.

Dado que no existe definición de Teletrabajo en la legislación laboral actual y para poder dar sentido a lo ya redactado, partiendo de una premisa cierta me permito tomar la definición que de Teletrabajo se encuentra en diversa bibliografía de la Organización Internacional del Trabajo" y es: "El teletrabajo es el trabajo a distancia (incluido el trabajo a domicilio) efectuado con auxilio de medios de telecomunicación y/o de una computadora. (Tesauro OIT, 6.a edición, Ginebra, 2008.)".

Relacionado al punto anterior cobra sentido tomar otra definición de "Tecnologías de la Información y la Comunicación" que es un concepto que se citará constantemente al hablar de "Teletrabajo", siendo la definición la siguiente: "Se denomina tecnologías de la información y la comunicación al conjunto de tecnologías que permiten la adquisición, producción, almacenamiento, tratamiento, comunicación, registro y presentación de información en forma de voz, imágenes y datos contenidos en señales de naturaleza acústica, óptica o electromagnética".

Es de resaltar que el Teletrabajo es una forma de organización del trabajo clara y debidamente reconocida por la teoría laboral, que su existencia y efectos en México y el mundo son innegables, que su presencia se hizo exponencial derivado de la Pandemia y que no tenemos un marco legal que brinde seguridad jurídica a ningún actor de la relación de trabajo,



Tomando la experiencia de un trabajo realizado entre la OIT y el Gobierno Argentina que generaron un manual de buenas prácticas denominado "Manual de buenas prácticas en teletrabajo. 1ra. ed. Buenos Aires: Oficina Internacional del Trabajo, Ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social, Unión Industrial Argentina, 2011 ISBN: 978-92-2-325464-3 (versión web pdf)" se propone al lector una serie de recomendaciones a partir de características particulares, para implementar el teletrabajo a falta de legislación específica:

- 1. **Voluntario.** El Teletrabajo deberá ser siempre de libre elección, lógicamente esta elección deberá en todo caso ser materializada en un Contrato Individual de Trabajo.
- 2. Reversibilidad.- Poder ir a un modelo tradicional y viceversa.
- 3. Perfil del trabajador.- De acuerdo a las características del teletrabajo y a todas las condiciones que lo revisten, es claro que por lo menos actualmente el Teletrabajo es una forma de organizar el trabajo que no resulta apta para cualquier trabajador, de tal forma que los autores del Manual citado señalan como cualidades de un trabajador sujeto a un modelo de Teletrabajo las de:
- Seguridad, autonomía, autocontrol, proactividad, iniciativa
- Capacidad de proceder solo, sin supervisión; capacidad para tomar decisiones
- Capacidad de adaptación rápida a situaciones de cambio
- Flexibilidad para orientarse en la búsqueda y concreción de resultados
- Competencia para plantear un plan de acción con objetivos, definiendo empleo de recursos y prioridades
- Disciplina, sistematicidad y orden
- Capacidad de gestionar la comunicación
- Capacidad de autogestionar el tiempo
- Alto grado de compromiso
- · Capacidad para armonizar vida familiar y laboral
- 4. Formación y Capacitación, Certificación de competencias.- Uno de los retos principales del Teletrabajo es capacitar a los trabajadores para que puedan prestar sus servicios atendiendo a las necesidades de los puestos y generen la productividad deseada. En adición de lo anterior subsiste la obligación de todo empleador conforme lo ordena el artículo 132 de la Ley Federal del Trabajo de proporcionar capacitación y adiestramiento a sus trabajadores y la obligación de estos de recibirla.
- 5. Evaluación y Desarrollo.- Los expertos recomiendan evaluar el desempeño de los teletrabajadores y los trabajadores presenciales de la misma manera que a los trabajadores presenciales. A su vez sugieren seguimientos de los teletrabajadores para comprobar el grado de evolución, considerando los diversos impactos que la modalidad puede tener sobre la persona, a nivel profesional, personal, familiar y psicológico.
- 6. Libertad de Sindicación y Negociación Colectiva. En la experiencia internacional donde las condiciones de trabajo se fijan mediante el Diálogo Social y la Negociación Colectiva, se ha visto la ventaja de incluir en los "convenios colectivos" a los teletrabajadores, de ahí que también se recomiende que en nuestra Negociación Colectiva se incluya a estos y se tabulen sus salarios y prestaciones.
- 7. Compensación de gastos por teletrabajo.- Dado que se pudieran generar gastos extraordinarios a nivel personal los expertos recomiendan revisar sin perjuicio de otros, los siguientes aspectos:

- · Afectación de un espacio en el domicilio del teletrabajador
- Probables cambios en el entorno familiar del teletrabajador
- Probable mayor consumo de energía eléctrica
- Potenciales riesgos de siniestro a causa del equipamiento que la empresa entrega al teletrabajador

En consonancia con los puntos señalados como "posibles gastos", se recomienda valorar y convenir que el tiempo y los gastos de transporte pueden verse disminuidos por lo que las compensaciones deberán ser equitativas y proporcionales en todo aspecto.

- 8. El teletrabajo y la prevención en la salud y seguridad.- Se recomienda capacitar al empleado respecto de estos tópicos ya que las disposiciones que pueden afectar al Empleado son vastas, señalando, sin limitar, que la Seguridad y Salud en el trabajo se regula por la Ley Federal del Trabajo, Reglamento Federal de Seguridad y Salud en el Trabajo, Normas Oficiales Mexicanas, Convenios OIT, Código Penal Federal, Criterios de la STPS para Inspecciones Laborales en el modelo de Trabajo Digno descargables en la dirección:http://www.stps.gob.mx/bp/secciones/conoce/quienes\_somos/quienes\_somos/inspeccion/ins/inspeccionb/assets/criterios-del-trabajo-digno-o-decente.pdf
- 9. Privacidad y confidencialidad de la información y protección de los activos de la empresa en el teletrabajo.
   Esto es relativo a la exposición de información de los actores de la relación de trabajo y de terceros. Existen las leyes relativas que deben respetarse, pero se deberán firmar acuerdos claros donde los empleados se informen y comprometan a respetar toda secrecía tanto del empleador como de los clientes y proveedores.
- 10. Su impacto en la conciliación laboral, familiar y social. Como un derecho de los trabajadores, el empleador deberá generar políticas y sistemas que permitan establecer límites claros y saludables entre trabajo, familia y vida. Al respecto me permito citar una idea que obtuve del libro "OIT-PNUD Trabajo y familia: "Hacia nuevas formas de conciliación con corresponsabilidad social". Santiago, Oficina Internacional del Trabajo y Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo, 2009, ISBN 978-92-2-322385-4 (web pdf) que define que el empleador deberá: "facilitar la conciliación de la vida laboral con las responsabilidades familiares; implica mejorar las condiciones del mercado de trabajo, no solo las condiciones de empleo para las mujeres, sino también promover una nueva distribución de las oportunidades para todos"
- 11. Responsabilidad social y teletrabajo. Idealmente las TIC acercan a las personas de las comunidades más alejadas y de menos recursos otorgando la posibilidad de equilibrar los accesos de aquellas personas que viven en las zonas desarrolladas. Desgraciadamente en México no todos los empleadores ni los trabajadores tienen un acceso claro e irrestricto a estos recursos por lo que se puede tener un efecto inverso. Se sugiere que, si nuestra población laboral es tan amplia que abarca estos sectores, se implementen los mecanismos físicos y técnicos para que todos los teletrabajadores gocen de igualdad de oportunidades.
- 12. Género y discapacidades. En 2001 la OIT señaló que "el desarrollo de las tecnologías de la información y la comunicación brinda un gran número de nuevas oportunidades para las mujeres. Sin embargo, salvo que estas posibilidades se vean respaldadas por la formulación deliberada de políticas capaces de garantizar la participación, la asunción de responsabilidades, la educación y la formación en materia de TIC destinada a mujeres, así como las políticas de apoyo a las familias en los lugares de trabajo en los que se desarrolla la economía de la información, los viejos sesgos vinculados al género persistirán". Nuestra Ley Federal del Trabajo reformada en 2012 ya preveía la existencia de los protocolos antiviolencia y discriminación, por tanto los empleadores deberán ajustar los mismos para el caso de las teletrabajadoras, uno de los retos más grandes, sobre todo de aquellas que se desarrollan en un entorno violento.

Así pues, se busca que este documento dote de herramientas prácticas para los empleadores al momento de implementar el teletrabajo y que sirva para advertir de sus grandes complejidades y los retos legales, operativos y económicos que representa.

## Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente

Razón de negocios, materialidad y sustancia económica en la planeación y ejecucion de la auditoría

Autor: CPC Javier Ulises Romero Quezada



El presente artículo pretende revisar de manera breve, la responsabilidad del auditor en la aplicación y determinación de la naturaleza, el alcance de una auditoría y el cumplimiento de los requerimientos de ética relevantes en la planificación y ejecución de una auditoría de estados financieros y su fundamental aplicación para evaluar el efecto de las incorrecciones identificadas sobre la auditoría y el de las representaciones erróneas no corregidas, si existen, sobre los estados financieros.

## Marco de referencia respecto a la Normatividad que rige la actividad del Contador Público Independiente

#### Código de Ética Profesional

Norma de Control de Calidad aplicable a firmas de contadores públicos que desempeñan auditorías y revisiones de información financiera, trabajo para atestiguar y otros servicios relacionados

El Código de Ética profesional dispone cinco principios fundamentales que son de observancia obligatoria para los Contadores Públicos:

- Integridad
- Objetividad
- Diligencia y competencia profesional
- Confidencialidad
- Comportamiento profesional

Estos principios fundamentales son el estándar de conducta que se espera de un contador público. Además, el Código de Ética establece en su marco conceptual el enfoque que un contador debe aplicar para cumplir con cada uno de los principios fundamentales, con base en el principio de Independencia Mental y criterios que debe tener un Contador Público dentro de su ejercicio profesional.

La independencia -en su sentido abstracto-, debe incluir entre otros aspectos:

La Independencia mental, la cual permite al contador público emitir una opinión sin estar afectado por influencias que comprometan su juicio.

La Independencia en apariencia, que supone evitar situaciones en donde un tercero podría pensar que se ha comprometido el juicio independiente del Contador Público.



La actividad desarrollada por los contadores públicos en trabajos de revisión y atestiguamiento y en particular en el ámbito profesional de auditoría exige la aplicación de las normas generales de conducta en la práctica diaria reguladas por el Código de Ética profesional.

Así, un auditor conforme al Código de Ética deberá cumplir con lo siguiente:

- · Responsabilidad hacia la entidad
- Responsabilidad en relación con su equipo de trabajo
- Secreto profesional
- Rechazo de tareas que no cumplan con el Código de Ética
- Lealtad hacia la organización o entidad

Ciertas circunstancias derivadas de la práctica profesional y del ambiente de control en que se desarrolla una auditoría de estados financieros, podrían crear amenazas al cumplimiento de los principios fundamentales, para ello la sección 120 del Código de Ética incluye un marco conceptual para apoyar a los Contadores Públicos a cumplir con los principios fundamentales y cumplir con su responsabilidad de actuar en beneficio del interés público; el enfoque de este marco conceptual está diseñado para que un Contador Público esté en posibilidad de:

- Identificar amenazas de cumplimiento de los principios fundamentales
- Evaluar las amenazas identificadas; y
- Responder a las amenazas eliminándolas o reduciéndolas a un nivel aceptable.

Así las cosas, debe evitarse cualquier actividad que deteriore o pueda deteriorar los principios fundamentales en el pleno ejercicio de la independencia, pues transgrede la actuación profesional

La independencia incluye dos aspectos principales:

- **Actitud mental independiente.** Actitud mental que permita expresar una opinión sin influencias que comprometan el juicio profesional, propiciando que un individuo actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional.
- Independencia aparente. Supone evitar los hechos o circunstancias que son tan relevantes, que un tercero con juicio y bien informado, con conocimiento de toda la información relevante, incluyendo cualquier salvaguarda, pudiera razonablemente concluir que la integridad, la objetividad o el escepticismo profesional de una firma de auditoría o de un miembro del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad, estuviese comprometido.

#### Requerimientos

De Ética

El auditor estará sujeto a cumplir con los requerimientos mínimos de actuación y los principios fundamentales señalados en el Código de Ética profesional:

• El auditor debe ser independiente de la entidad sometida a la Auditoría. La independencia del auditor respecto a la Entidad, salvaguarda la capacidad del mismo para formarse una opinión de Auditoría no afectada por influencias que comprometan dicha opinión.

También estará sujeto a la Norma Internacional de Control de Calidad o a los requerimientos nacionales que sean al menos igual de exigentes.





El auditor aplicará su juicio profesional en la planificación y ejecución de la auditoría de estados financieros. Por su relevancia, es necesario referirse a la NIF A-1 en lo concerniente al Juicio Profesional mismo que debe ejercerse con un criterio prudencial, el cual consiste en seleccionar la opción más conservadora, considerando que la decisión se tome sobre bases equitativas para los usuarios de la información financiera.

El auditor planificará y ejecutará la auditoría reconociendo que pueden darse circunstancias que supongan que los estados financieros contengan incorreciones materiales.

## Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la Entidad y su entorno (NIA 315)

Con la finalidad de identificar el enfoque que el auditor debe aplicar en su revisión y, en su caso, donde puede haber posibles incorrecciones que afecten de manera importante las cifras mostradas en los estados financieros, el auditor:

- Identificará los riesgos por medio del proceso del conocimiento de la Entidad y de su entorno, incluidos los controles relevantes relacionados con los riesgos, y mediante la consideración de los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar en los Estados Financieros.
- Valorará los riesgos identificados y evaluará si se relacionan de modo generalizado con los Estados Financieros en su conjunto y si son susceptibles de afectar a muchas afirmaciones.
- Relacionará los riesgos identificados con posibles incorrecciones en las afirmaciones teniendo en cuenta los controles relevantes que el Auditor tiene intención de probar, y considerará la probabilidad de que existan incorrecciones incluida la posibilidad de múltiples incorrecciones y si la incorrección potencial podría por su magnitud constituir una incorrección material.

#### Clasificación de los riesgos

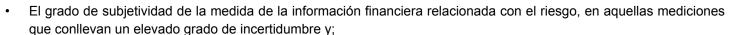
- Riesgo de negocio: Se puede llegar a presentar derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u
  omisiones significativos que afectarán de forma negativa a la capacidad de la Entidad para conseguir sus objetivos y
  ejecutar sus estrategias o derivado del establecimiento de estrategias inadecuadas.
- Riesgo de fraude: Este se relaciona con hechos o condiciones que indican un incentivo o presión a cometer fraude o
  dan oportunidad para cometerlo.
- **Riesgo significativo:** Riesgo identificado y valorado de incorrección material que, a juicio del auditor, requiere de una consideración especial en la auditoría.

#### Riesgos que requieren una consideración especial de Auditoría

El auditor determinará si alguno de los riesgos identificados es a su juicio, un riesgo significativo, para juzgar los riesgos que son significativos, el Auditor considerará al menos, lo siguiente:

- Si se trata de un riesgo de fraude.
- Si el riesgo está relacionado con significativos y recientes acontecimientos contables o de otra naturaleza y, en consecuencia, requiere una atención especial.
- La complejidad de las transacciones.
- Si el riesgo afecta a transacciones significativas con partes vinculadas.





 Si el riesgo afecta a transacciones significativas ajenas al curso normal de los negocios de la entidad o que por otras razones parecen inusuales

Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que no puedan detectarse algunas incorrecciones materiales en los Estados Financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado adecuadamente de conformidad con las NIA.

Es por ello que la **NIA 240** "Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude", establece normas sobre la responsabilidad del auditor respecto de la existencia de fraude y error en los estados contables sometidos a su examen.

Así mismo el auditor hace un análisis detallado del riesgo de auditoría (dar una opinión equivocada sobre los estados contables sujetos a examen) y de sus componentes tales como:

- El riesgo inherente.
- · El riesgo de control.
- El riesgo de detección.

En el desarrollo de la práctica profesional el Auditor se ha enfrentado en más de una ocasión a conductas irregulares o actos ilícitos, hechos que se perpetran por ausencia de control interno y falta de mecanismos efectivos de prevención y detección de fraudes y falta de ética.

#### Razón de negocios, materialidad y sustancia económica

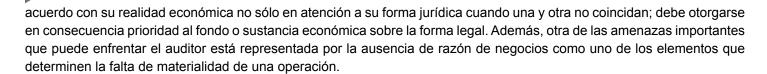
Debido a las limitaciones inherentes a una auditoría, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales en los estados financieros, incluso aunque la auditoría se haya planificado y ejecutado de conformidad con las NIA.

Los efectos de tales limitaciones son especialmente significativas en el caso de incorrecciones debidas a fraude, el cual puede conllevar planes sofisticados y cuidadosamente organizados para su ocultación tales como: la falsificación, la omisión deliberada del registro de transacciones o la realización al auditor de manifestaciones intencionalmente erróneas que pueden ser difíciles de detectar cuando se acompañan de colusión.

Existe también el riesgo de no detectar desviaciones materiales que resulten de un fraude es mayor de los que resulten de un error, ya que el fraude puede involucrar conspiración, falsificación, omisión intencional, tergiversación o la anulación de un control interno.

Tal es el caso del uso indebido de comprobantes fiscales, que en esencia consiste en realizar y registrar operaciones mediante comprobantes fiscales que, aunque cumplen con los requisitos fiscales establecidos en los artículos 29 y 31 LISR, 5 LIVA y 28, 29 y 29 A del Código Fiscal de la Federación y amparan conceptos por actividades tales como, prestaciones de servicios, asesorías, consultorías, intangibles, etc., carecen de racionalidad de negocios, materialidad y sustancia económica, en tal caso, debe entenderse que tales operaciones no tienen razón de negocios, carecen de utilidad y de beneficio económico cuantificable y debe presumirse la inexistencia de las operaciones amparadas con tales comprobantes.

El reflejo de la sustancia económica debe prevalecer en el reconocimiento contable con el fin de incorporar los efectos derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos que afectan económicamente a una entidad de



No obstante que los CFDI deben cumplir con diversos requisitos de forma y fiscales que permitan su deducción fiscal, existen otros requisitos igual de importantes aunque no están definidos en la ley, son necesarios para darle validez fiscal o no a una deducción, y son aquellos relacionados con la materialidad y razón de negocios de las deducciones.

Con base en lo anteriormente expuesto y con el objetivo de tener mayor claridad sobre la importancia con que el auditor debe aplicar su juicio profesional relacionado con el tema de sustancia económica, hay que tomar en consideración, que el Artículo 59 fracción III del Código Fiscal de la Federación prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, y atendiendo a lo dispuesto en las NIF A-1, A-2, A-3 y A-4 que establecen los principios de sustancia económica, de confiabilidad, veracidad y verificabilidad de las operaciones.

Además de cumplir con los principios fundamentales, los postulados básicos son fundamentos que configuran el sistema de información por lo que su cumplimiento es esencial en la emisión de la opinión del Contador Público; es por ello que debe revisarse que tanto el concepto de materialidad como la razón de negocios reúnan por lo menos los siguientes requisitos:

**Materialidad:** Posibilidad de verificar físicamente si se realizaron las situaciones o de hecho a las que la entidad pretende darles efectos fiscales basándose en documentos aportados por la entidad o terceros relacionados.

**Razón de negocio:** Relación entre el contenido y la sustancia económica del acto en cuestión, orientados preponderantemente a lograr un fin económico que esté vinculado con el fin esencial del negocio o el objeto social de una sociedad, y lo secundario sean los efectos fiscales de dicho acto jurídico.

#### **Conclusiones**

Según la NIA 315 **Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno** el objetivo del auditor es identificar y valorar los riesgos de incorrección material debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones... "1. Por tanto, debe ser necesario tener en consideración que:

- 1. Actualmente no es suficiente tener un comprobante fiscal que cumpla con los requisitos de forma para que fiscalmente sea deducible un gasto.
- 2. La Razón de Negocios se cumple cuando los actos u operaciones se realizan dentro del marco de actividades del contribuyente para la obtención de ingresos, y además existan valoraciones financieras y económicas debidamente documentadas, donde se pondere la sustancia y el fondo del gasto.
- 3. La simulación de actos o contratos para reducir la base de un impuesto, o evitar el hecho imponible, producirán provisionalmente efectos fiscales y podrán ser anulados 'por parte del SAT.
- 4. Debe existir una vinculación entre (i) justificación del gasto (ii) soporte contable del registro del gasto (iii) contrato que respalde su materialidad y (IV) la razonabilidad de como beneficia económicamente ese gasto a la entidad.

Es así como el juicio profesional y el comportamiento ético son indispensables al enfrentar amenazas y resolverlas. Así el buen actuar del contador cumple con el marco conceptual que rige nuestra profesión cuyo fundamento se sostiene en primerísima instancia en el cumplimiento del Código de Ética Profesional sus principios fundamentales y el marco conceptual.

1 Cfr. Párrafo 3 NIA 315



#### Bibliografía

Carmen K. Tapia Iturriaga – Horacio Eudave Robles "NIF con efectos fiscales". PP 58-59 Código de ética profesional, principios fundamentales
Carmen K. Tapia Iturriaga y coautores "Fundamentos de Auditoría". PP. 96, 142 y 163
Normas de Auditoría, para Atestiguar, y Otros Servicios Relacionado
Normas de Información Financiera
Papeles de Trabajo de Elaboración propia

## Comisión de Apoyo al Ejercicio Independiente 2.0

# El fideicomiso. Sus características, ventajas y aplicación en México

Autor:

Lic. Zaida Alejandra Guzmán Vizcaíno



El fideicomiso es una figura jurídica, poco conocida y poco explorada o aprovechada en México, quizás por ser una institución que nace en nuestro país como una adaptación de una figura jurídica anglosajona (TRUST), apenas en 1926, es decir es una figura que aún no cumple los 100 años en nuestro país, lo que la hace relativamente nueva.

La figura del fideicomiso nace en el país, como una necesidad el gobierno para hacer negocios con Estados Unidos, para la implementación del Ferrocarril en México, de tal manera que teníamos compañías del país vecino del norte, invirtiendo en México, pero necesitaban tener garantizada su inversión en el país, de tal manera que un fideicomiso resolvía su problema, sin embargo en nuestro país no existían compañías fiduciarias y no estaban legisladas éstas y mucho menos el fideicomiso, por lo que nuestro gobierno y las compañías ferrocarrileras Mexicanas, celebraron un "Trust deed" con las Instituciones Fiduciarias Norteamericanas el 29 de febrero de 1908, suscrito en el extranjero pero surtía efectos en nuestro país al amparo del Código Civil del 1884 y de la Ley de Ferrocarriles de 29 de abril de 1899, que tenía como obligación principal la emisión de obligaciones para la consolidación de deuda de Ferrocarriles Nacionales colocando estas obligaciones en el extranjero, gravando muebles e inmuebles en nuestro país, a favor de los fiduciarios como acreedores hipotecarios y en beneficio de los tenedores de las obligaciones emitidas.(BATIZA, RODOLFO. El fideicomiso Teoría y Práctica. Editorial Jus, México 1991, página 102.

Después de este suceso, el gobierno de México se dio a la tarea de legislar la figura, siendo en 1926 en la Ley de Instituciones de Crédito que se incluye esta figura, pero sin reglas de aplicación u operación, por lo que fue hasta 1932, cuando se legisla la figura del Fideicomiso tal y como lo conocemos ahora, en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTYOC).

El 27 de agosto de 1932, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la legislación que regula el fideicomiso a través de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito y entró en vigor el 15 de septiembre de ese año, señalando en un apartado de la exposición de motivos que: "el fideicomiso puede servir a propósitos que no se lograrían sin él o que exige una complicación extraordinaria de contratación con otras figuras jurídicas".

Con esta breve introducción podemos observar que el fideicomiso es una figura jurídica muy especial, que permite de una forma sencilla resolver problemas patrimoniales o económicos, que con otras figuras jurídicas, sería muy difícil o simplemente imposible.

El fideicomiso es una figura muy noble, con mayor aceptación y uso en la actualidad, que nos puede ayudar a resolver temas tan delicados como la seguridad jurídica y patrimonial de una persona y su familia, la continuidad y vida de una empresa, así como a dar transparencia y tranquilidad a las partes en un negocio y un sinfín de actividades más, que trataremos de por lo menos ejemplificar en el presente estudio.

Sin mayor preámbulo entramos al estudio del Fideicomiso, mismo que se encuentra regulada por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito de forma directa, de forma indirecta por la Ley de Instituciones de Crédito.

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, define al fideicomiso a través de los artículos 381 al 407 de dicha ley.

El concepto de fideicomiso se encuentra previsto en el artículo 381 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, mismo que dice: "En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria."

CONCEPTO DOCTRINAL: Un fideicomiso es un acto jurídico que se formaliza a través de **un contrato**, mediante el cual una **persona** (**física o moral**), denominada "fideicomitente, transmite ciertos bienes a una institución, llamada "**fiduciaria**" (**Banco**), para que con dichos bienes se cumpla un fin licito y determinado, en favor del beneficiario del fideicomiso, denominado "**fideicomisario**".

De la lectura del artículo 381 de la LGTYOC y la definición anterior, podemos apreciar, que el Fideicomiso es un contrato, entre una persona llamada FIDEICOMITENTE y una institución Fiduciaria, llamada FIDEICOMISARIO, donde, el FIDEICOMINTENTE, transmite la propiedad de un bien o la titularidad de derechos, para un fin especifico que deberá realizar el FIDUCIARIO.

#### **ELEMENTOS DEL FIDEICOMISO:**

FIDEICOMITENTE: Es una persona física o moral que constituye el fideicomiso, transmitiendo la propiedad o titularidad de ciertos bienes o derechos al fiduciario.

FIDUCIARIO: Es la institución de crédito (Banco) que recibe del fideicomitente los bienes para cumplir con los fines establecidos en el fideicomiso.

FIDEICOMISARIO: Es la persona física o moral designada por el fideicomitente, que recibe el beneficio directo del fideicomiso, pudiendo el fideicomitente designarse a si mismo, beneficiario, o bien designara a terceras personas.

BIENES: Los bienes que comúnmente se aporta a un fideicomiso son: Inmuebles, Acciones o Dinero, sin embargo, un FIDUCIARIO puede recibir cualquier bien que esté en el comercio y no esté impedido a recibirlo por alguna disposición legal.

COMITÉ TÉCNICO: Conjunto de personas que tienen facultades para girar instrucciones al Fiduciario para el control y administración del patrimonio fideicomitido, que pueden ser los propios fideicomitentes o personas diversas de él.

#### **CARACTERÍSTICAS:**

El fideicomiso sirve para la realización de un gran número de negocios y de las actividades económicas y familiares en general. Esto se debe a sus dos principales características:

1. LA TRANSMISIÓN DE LA PROPIEDAD O TITULARIDAD DE BIENES: Esta característica es muy importante ya que como se ha señalado, en todos los fideicomisos se trasmiten los bienes que integran su patrimonio al fiduciario (Banco), quien está obligado a destinarlos única y exclusivamente a los fines del fideicomiso, con la ventaja de que a través del fideicomiso se regulan derechos y obligaciones de las partes de acuerdo a los fines del mismo y los bienes no pueden destinarse a fines diversos.

Así mismo, por el hecho de que en el fideicomiso el fiduciario es el titular del patrimonio, al fallecimiento de alguna de las partes, los bienes aportados al fideicomiso no forman parte de la masa hereditaria del mismo por lo que si tiene testamento o no, en realidad no afecta al patrimonio aportado, puesto que este debe seguir el destino del fin pactado, dándole continuidad a la culminación de los negocios, los cuales no se ven bloqueados por el fallecimiento o desviaciones fraudulentas, toda vez que la institución fiduciaria es la propietaria y encargada del cumplimiento de dicho fin, además de haberse constituido como un patrimonio paralelo o independiente del patrimonio del Fideicomitente.

Como pueden ver, el fideicomiso está basado en la transmisión de la propiedad o titularidad de los derechos aportados, y esta enajenación da la base y sustento a la figura jurídica que estamos analizando, puesto que, al constituir un fideicomiso, se transmite la propiedad de los bienes mubles o inmuebles aportados al fideicomiso a una institución fiduciaria, por lo que, dichos bienes salen del patrimonio de la persona que los aporta, para transmitirlos a una institución fiduciaria, que en nuestro país debe ser un BANCO, de tal manera, que resulta claro que los bienes portados a un fideicomiso dejan de ser propiedad del aportante o FIDEICOMITENTE.

Ahora bien, la propiedad del Fiduciario (Banco), debe ser reconocida dentro de la contabilidad del mismo banco, pero no como un bien propio, sino como una propiedad sujeta a un fin y destino definido en el contrato de fideicomiso y para su cuidado y administración, siendo el FIDUCIARIO, el obligado a cumplir con los fines pactados dentro del contrato del fideicomiso.

De tal manera que el fiduciario (Banco) se ve limitado y obligado a realizar exclusivamente las actividades previstas en el contrato de fideicomiso y las indicadas por la persona o personas que dentro de dicho contrato se autorizaron para dar instrucciones al mismo.

De acuerdo al artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, el acto por el que se constituye un fideicomiso, es una acto de enajenación solo en los casos previstos por la norma, por lo que, en todos los demás casos, la constitución de un fideicomiso no se considera para efectos fiscales como una enajenación, por lo que, dicha transmisión de propiedad aunque jurídicamente si es una enajenación, ésta se encuentra exenta del pago del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado al no darse los supuestos de enajenación, previstos en la ley, como se puede apreciar a continuación:

Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

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

(...) x

- a) En el acto en el que el fideicomitente designe o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
- b) En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

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

- VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:
  - a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos



casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.

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

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

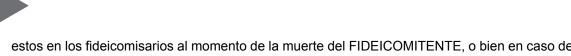
Como puede apreciarse, fiscalmente se da la enajenación solo en el momento en que el FIDEICOMITENTE, deja de ser el fideicomisario de esos bienes, ya sea por cesión de sus derechos de fideicomisario, o designación directa de un fideicomisario que no sea el fideicomitente, o bien por perder el derecho a readquirir los bienes aportados al fideicomiso.

2. EL FIDEICOMISO ES UN CONTRATO ABIERTO: a diferencia de otros contratos tradicionales, como la hipoteca, la compraventa, el arrendamiento, por dar un ejemplo, sirven para un solo fin, por ejemplo, la hipoteca solo sirve para establecer un gravamen sobre un inmueble en garantía de un crédito especifico, o el contrato de compraventa que sirve solamente para enajenar un bien. A través del fideicomiso se pueden efectuar u sinnúmero de actividades, por ejemplo: realizar inversiones, adquirir inmuebles, otorgar garantías, enajenar inmuebles, comercializar desarrollos inmobiliarios, administrar una empresa o un grupo de empresas, cualquier actividad que sea licita, logrando así una extraordinaria flexibilidad en la realización de los negocios, o bien puede ser usado para la continuidad de una empresa, al aportar las acciones a un fideicomiso que será administrado por un comité técnico.

#### **VENTAJAS:**

Por las características antes mencionadas podemos señalar que la utilización de un fideicomiso nos deriva varias ventajas, dentro de las cuales podemos resaltar las siguientes:

- a) SEGURIDAD JURÍDICA: factor elemental del fideicomiso ya que a través de un fideicomiso se adquiere la seguridad de que los bienes que son transmitidos al fiduciario, no se destinan a otro fin de que no sea el pactado, salvaguardando los bienes de posibles contingencias o contratiempos que pueden ocasionares cuando participan en algún negocio solo personas físicas, o bien sociedades que pueden poner en riesgo nuestro patrimonio.
- b) TRANSPARENCIA: esta se obtiene en virtud de que el fiduciario esta responsabilizado del correcto manejo del patrimonio del fideicomiso, y de informar a las partes en forma periódica sobre el estado que guarda dicho patrimonio y la manera en que ha sido manejado, la cual debe ser totalmente transparente, en caso contrario el fiduciario en responsable de las perdidas o menoscabos que los bienes sufran por su culpa.
- c) EQUIDAD: cuando el fideicomitente y el fideicomisario son distintas personas, el fiduciario debe actuar siguiendo al pie de la letra los fines del fideicomiso, sin que se incline en favor de laguna de las partes, desprotegiendo así los derechos de la otra.
- d) ECONOMÍA: Los tiempos que hoy vivimos, la creciente competitividad y lo vertiginoso de los cambios de nuestro entorno, nos obligan a que cada día actuemos con una mejor planeación y dejando a un lado la improvisación.
- e) SUCESIÓN: A través de un fideicomiso, podemos dejar claro quien o quienes serán las personas beneficiarias de los derechos de fideicomisario, designándolos como fideicomisarios sustitutos o, en segundo lugar, convirtiéndose



estos en los fideicomisarios al momento de la muerte del FIDEICOMITENTE, o bien en caso de estado de interdicción o declaración de ausencia en caso de ser previsto.

f) ADMINISTRACIÓN EFECTIVA: A través de un fideicomiso los bienes aportados a este pueden ser administrados efectivamente por el fiduciario, obligado a cumplir los fines del fideicomiso, pero además a través de un comité Técnico, cuyos integrantes podrán girar instrucciones respecto de los fines, usos o destino de dichos en bienes en caso de ser previsto por el fideicomiso, pudiendo ser integrado por personas diversas de los fideicomisarios.

De tal manera que podemos tener fideicomisarios que reciban todos los beneficios del patrimonio (Rentas, frutos, dividendos, derechos de uso, posesión, derecho para renta o subarrendar), pero el comité técnico gira las instrucciones de que pasará con los bienes y como serán administrados y suministrados a favor de los FIDEICOMISARIOS.

#### CONCLUSIÓN

Un fideicomiso con las ventajas antes mencionadas, nos permite instrumentar negocios con menores riesgos, lo cual por consecuencia nos ahorra dinero que puede perderse cuando no soportamos dichos negocios en bases seguras, transparentes y duraderas, además de permitirnos cuidar el patrimonio aportado y garantizar incluso las transacciones o negocios realizados a través de éste, o bien garantizar la permanencia y continuidad de una empresa, en caso de aportar las acciones de la misma.

Podemos constituir fideicomisos patrimoniales sucesorios, en los que se aportan las acciones de una empresa y designar fideicomisarios sustitutos a los hijos y esposa y tener un comité técnico diverso de los fideicomisarios, que se encargue de la correcta administración de la empresa en beneficio de los fideicomisarios, pero sin que ellos administren o tomen el control de la empresa en los casos que se considere necesario.

Podemos aportar bienes a un fideicomiso, con la única finalidad de que sean protegidos por el fiduciario para su correcta administración y cuidado, para el caso de la muerte del FIDEICOMITENTE, garantizar que los FIDEICOMISARIOS, continuaran recibiendo los beneficios de dicho patrimonio, o bien para que reciban por concepto de herencia dichos bienes.

Se pueden hacer contratos de fideicomiso de inmuebles con la finalidad de que se vea afectado para un desarrollo inmobiliario y todos los inversionistas tengan garantizados sus inversiones y el cumplimiento de las obligaciones pactados por las partes.

Se puede realizar contratos de fideicomiso de garantía, para tener un bien que respalde alguna operación financiera.

Además de tener la ventaja de tener protegidos los bienes aportados al fideicomiso, por constituir un patrimonio alterno e independiente del patrimonio del Fideicomitente que los aporta y garantizar que dichos bienes serán recibidos por los fideicomisarios sustitutos designados en caso de muerte, estado de interdicción o declaración de ausencia.

En conclusión, el fideicomiso es un vehículo ideal para la protección de los bienes y los negocios en los que son aprovechados, en beneficio de su titular y sus familiares.

### Comisión de Dictamen

## Propiedades de inversión NIF C-17

Autor: CPC Eduardo Santana Baltazar



A partir del 1° de enero de 2021 entra en vigor la NIF C-17 "Propiedades de Inversión" de las Normas de Información Financiera Mexicanas, la cual elimina la supletoriedad de la NIC 40 y de la Circular 55 de la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP.

No existían en las normas de información financiera mexicanas (NIF's) bases para el reconocimiento contable de las propiedades de inversión, por lo tanto, se aplicaba de forma supletoria la NIC 40 "Propiedades de Inversión" de las Normas Internacionales de Contabilidad emitida por IASB tomando en cuenta la Circular 55 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En los términos de la NIC 40, las propiedades de inversión son terrenos, edificios, parte de un edificio o ambos, que se tienen por parte del dueño o por un arrendatario como un activo por derecho de uso para ganar rentas y/o plusvalía.

El criterio adoptado en forma supletoria fue el modelo del costo considerando reclasificar y presentar las propiedades de inversión dentro del activo no circulante, evaluarlas como si estuvieran dentro de las propiedades, planta y equipo y, hacer las revelaciones requeridas por la NIC 40 relativas a:

- · El modelo adoptado por la entidad
- El criterio aplicado para distinguir las propiedades de inversión del activo fijo.
- El importe registrado en el resultado del ejercicio por:
  - i. Rentas provenientes de las propiedades de inversión
  - ii. Gastos directos de operación que generaron ingresos
  - iii. Gastos directos que no generaron ingresos
  - iv. La existencia de restricciones (por venta, cobro de ingresos, etc.)
  - v. Las obligaciones contractuales para la adquisición, construcción o desarrollo de las propiedades de inversión.
- Método de depreciación adoptado por la administración
- Vidas útiles
- Conciliación del importe en libros al inicio y al final del periodo
- El importe reconocido por deterioro
- Traspaso de propiedades de inversión a inventarios o al activo fijo

El Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) emitió en diciembre de 2019 la NIF C-17 "Propiedades de Inversión" con el objetivo de establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento de las propiedades de inversión en los estados financieros de una compañía.

La norma debe aplicarse en forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual de las NIF'S en los términos de la NIF A-3 "Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros".



Bajo la nueva norma, la propiedad de inversión es un activo cuyo objetivo principal es ganar por la apreciación de su valor a mediano plazo mediante su venta, sin embargo, durante el plazo que se mantiene en la entidad suelen obtener ingresos por arrendamiento.

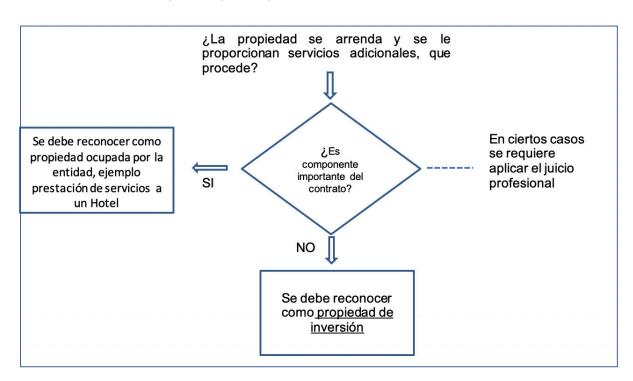
La NIF C-17 de las normas de información financiera converge con la NIC 40 de las normas internacionales de contabilidad porque permite en un reconocimiento posterior aplicar el modelo del costo o del valor razonable a elección de la entidad, excepto por 2 diferencias:

- 1ª. La NIF C-17 deja fuera de las propiedades de inversión a los activos con objetivo de generar ingresos por rentas bajo cualquier contrato de arrendamiento operativo.
- 2ª. No es aplicable a los activos por derecho de uso que tiene un arrendatario, porque no se tiene probabilidad de ganar apreciación de valor por dicho activo.

El modelo de negocio de una propiedad de inversión es ganar por apreciación de su valor a mediano o largo plazo mediante su venta, por ejemplo, terrenos y edificios que se mantienen para ganar plusvalía o un inmueble que está construyéndose o mejorando para mantenerlo como propiedad de inversión.

Ciertas propiedades pueden dividirse en dos partes: una como propiedad de inversión y otra ocupada por la entidad; si estas pueden ser dispuestas en forma separada (venta o arrendamiento financiero), se reconocen por separado. En caso de que la parte ocupada sea poco importante, todo se puede clasificar como propiedad de inversión.

Cuando se arrenda una propiedad de inversión y se suministran servicios adicionales a los arrendatarios, esta debe analizar si los servicios son un componente poco importante del contrato.



Las propiedades de inversión deben valuarse inicialmente a su costo de adquisición, el cual incluye el precio de adquisición, pago de honorarios, impuestos, otros costos, los costos incurridos para dejar el inmueble en condiciones para generar beneficios, los costos asociados con el retiro del activo y, en su caso, el resultado integral de financiamiento.

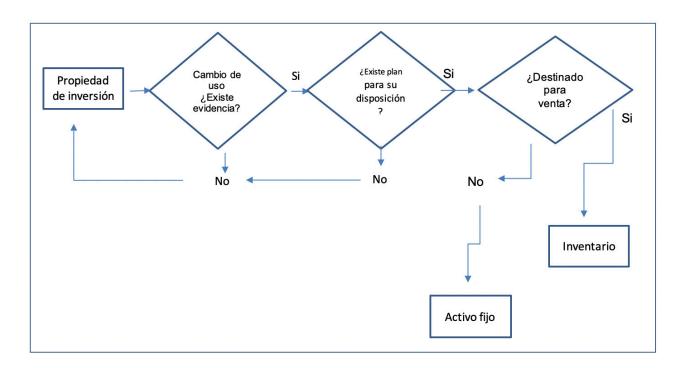


En su reconocimiento posterior, la entidad puede elegir para valuar las propiedades entre utilizar el "modelo del costo" o el "modelo del valor razonable".

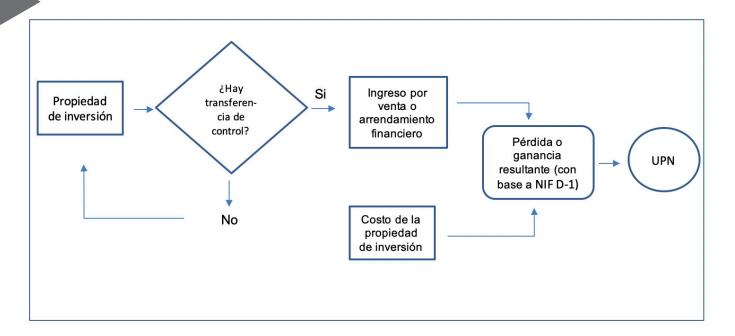
En el modelo del valor razonable, una entidad debe valuar, sus propiedades de inversión conforme a lo establecido en la NIF B-17, las pérdidas o ganancias deben de reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo (UPN) como otro resultado integral, no deben depreciarse, no duplicar el reconocimiento de activos; si no puede determinarse el valor razonable de manera confiable, debe valuarse a su costo de adquisición y, continuar valuando la propiedad de inversión a su valor razonable hasta que se disponga.

En el modelo del costo, aplicar lo establecido en la NIF C-6 "Propiedades, Planta y Equipo" o lo establecido en la NIF B-11 "Disposición de activos de larga duración y operaciones discontinuadas".

En el modelo del costo, los traspasos de las propiedades de inversión no deben de modificar el valor neto en libros; en el modelo del valor razonable se reconoce como el costo asumido, el valor que se tenía a la fecha del traspaso. Cuando una propiedad ocupada se convertirá en propiedad de inversión a su valor razonable, al momento del cambio, debe de reconocer cualquier diferencia en la utilidad o pérdida neta del ejercicio.



En caso de venta, la fecha de disposición es aquella en la que el receptor obtiene el control y se satisface la obligación a cumplir en los términos de la NIF D-1 "Ingresos por contratos con clientes" y NIF D-2 "Costo por contratos con clientes" o en la fecha de disposición por causa de arrendamiento financiero. La pérdida o ganancia que resulta de la baja debe reconocerse en la utilidad o pérdida neta del periodo.



Las normas de presentación de la NIF C-17 requieren:

- En el Balance general, presentarse como activo a largo plazo en un rubro llamado "Propiedades de Inversión".
- En el Estado de resultados integral:
  - a) Las propiedades valuadas a su valor razonable, presentar en la UPN los cambios por valuación a su valor razonable, y en su caso, los ingresos por arrendamiento y ganancias o pérdidas por disposición de propiedades de inversión.
  - b) Las propiedades valuadas al costo, presentar en la utilidad o pérdida del periodo los ingresos por rentas, los gastos por depreciación y pérdidas por deterioro y, de existir, la ganancia o pérdida por disposición de propiedades de inversión

Las normas de revelación de la NIF C-17 requieren que se describa en notas a los estados financieros:

- Las clases de propiedades de inversión
- · El modelo adoptado para valuar
- Los criterios utilizados para distinguir las propiedades
- En caso de valor razonable, el perito independiente o en su caso quien realizó la evaluación
- Las cifras incluidas en la UPN
- Las restricciones para su disposición
- Las obligaciones contractuales de las propiedades de inversión
- En el modelo del valor razonable, revelar los movimientos desde el inicio y hasta el final del periodo y, cuando el ajuste por valor razonable sea significativo, revelar las diferencias antes de ajustar contra lo incluido en los estados financieros.
- En el modelo del costo, revelar los métodos de depreciación, la vida útil, revelar los movimientos desde el inicio y hasta el final del periodo, el valor bruto, la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro.

La NIF C-17 "Propiedades de Inversión" de las normas de información financiera entra en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1° de enero de 2021, se permite su aplicación anticipada y, la adopción inicial debe hacerse de manera retrospectiva con base a la NIF B-1 "Cambios contables y corrección de errores".

El auditor obtiene evidencia de auditoria para determinar la razonabilidad de los saldos y transacciones de las propiedades de inversión mediante el diseño de procedimientos de auditoria que le permitan mitigar el riesgo de incorreción material en los estados financieros de la entidad.



Por ejemplo, de manera enunciativa se señalan los siguientes:

- a) Elaborar cédula de altas, bajas, traspasos y depreciación acumulada, cotejado contra registros contables. Verificar que los incrementos a la depreciación coincidan contra lo cargado a resultados.
- b) Efectuar el siguiente trabajo:
  - Examinar los comprobantes o documentos que amparen las propiedades.
  - Realizar inspección física de las propiedades de inversión.
  - Cerciorarse en el caso de las bajas, que el tratamiento contable sea el adecuado.
  - Verificar que todas las ventas y bajas están debidamente autorizadas por funcionario competente.
  - Verificar costo por baja de propiedades de inversión.
- c) Investigar con los funcionarios de la empresa si hubo cambios en el uso de las propiedades.
- d) Cerciorarse de la razonabilidad del valor razonable y de su correcta aplicación contable.
- e) Investigar credenciales de quien determinó el valor razonable, así como la técnica utilizada.
- f) Obtener información respecto a los gravámenes existentes. En su caso, solicitar certificado de libertad de gravamen ante el Registro Público de la Propiedad. Elaborar cedula resumen de gravámenes.
- g) Recabar memorándum de la empresa donde detalle la política contable de las propiedades de inversión.

**Fuente de datos:** NIF C-17 "Propiedades de Inversión" y Circular Número 55 de las Normas de Información Financiera emitidas por el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).

#### Comisión Fiscal

La interpretación del Test de Proporcionalidad en la materia fiscal, desde la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Hacia una alternativa de aplicación.

Autor: LD Oscar Adrián Fabián Barajas¹



#### I. Introducción:

El presente ensayo analiza de forma general la aplicación del Test de Proporcionalidad que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación Mexicana en materia tributaria.

Para quien suscribe, dicha aplicación se sustenta en un tratamiento diferenciado que no encuentra sustento constitucional, y, que se contrapone directamente con los parámetros de la reforma constitucional en materia de derechos humanos que existe en el sistema jurídico mexicano desde 2011.

De esta manera, si bien se analiza un modelo en específico, las reflexiones que aquí se proponen a manera de alternativa pueden ser útiles para el debate internacional, respecto del enfrentamiento que existe entre normas que justifican la actuación de las autoridades fiscales y las limitaciones que éstas provocan en los derechos fundamentales del contribuyente.

#### II. Enunciado del problema

Dentro del sistema jurídico mexicano se establece una división de poderes, destacando entre ellos el Poder Judicial de la Federación<sup>2</sup>, el cual tiene, entre otras facultades, la de dirimir las controversias de carácter jurídico.

Como en muchas democracias, el Poder Judicial de la Federación tiene como cúspide a la Suprema Corte Justicia de la Nación (en adelante SCJN) que funge como un Tribunal Constitucional, integrado por dos Salas y un Pleno, y, que además emite la Jurisprudencia de carácter obligatoria para el resto de los órganos de dicho Poder.

Por otra parte, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece diversos derechos fundamentales<sup>3</sup>, los cuales rigen y limitan la relación entre autoridades y gobernados, y, cuya protección se encuentra bajo la Tutela del Poder Judicial de la Federación, específicamente en la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al respecto, el artículo 1º Constitucional, establece como punto de partida la igualdad de derechos sin distinción alguna, prohibiendo de manera expresa la discriminación por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

En ese contexto, la actuación de la SCJN ha tenido una impronta destacable al pronunciarse sobre normas o actuaciones que limitan los derechos fundamentales protegidos por la Constitución, siendo mayormente rigurosa cuando se trata de intromisión en las categorías de discriminación (Tesis: 1a. CCCXII/2013)4.

<sup>2</sup> Ver artículo 94 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (2019) 3 Artículos del 1º al 29 de la misma Constitución.

<sup>4</sup> Amparo en revisión 202/2013. 26 de junio de 2013.

<sup>5</sup>Tesis de jurisprudencia 10/2019 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintitrés de enero de dos mil diecinueve



En esos casos y bajo diversas metodologías (Tesis: 2a./J. 10/2019 (10a.)<sup>6</sup>, entre ellas la del "Test de Proporcionalidad", han ponderado las normas limitativas de derechos fundamentales, a fin de verificar si existe una relación instrumentalidad entre fines y medios que las justifiquen.

No obstante, ese rigor, denominado escrutinio estricto, se ha planteado una teoría del escrutinio laxo (Tesis: 2a./J. 11/2018 (10a.), aplicado para normas limitativas de derechos fundamentales que se refieran a cuestiones económicas, entre ellas la tributaria, por considerar que en ellas el nivel de discrecionalidad del Poder Legislativo es mayor a la incidencia que el Poder Judicial pudiese tener.

Bajo esta premisa, surge la problemática que se plantea en este ensayo, a fin de verificar si en efecto dicho tratamiento es justificado o efectivamente descansa sobre una base de "justicia diferenciada" que, en sí misma, resultase violatoria de derechos humanos.

La segunda parte del problema consistiría en analizar una posible alternativa de solución que, en nuestra opinión, permitiría una impartición de justicia más equilibrada.

#### III. Desarrollo del Planteamiento:

#### a. Principio de Proporcionalidad:

La referencia al Test de Proporcionalidad y su aplicación a la materia fiscal realizada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en su Jurisprudencia que constituye el objeto de este ensayo, tiene su antecedente en el denominado Principio de Proporcionalidad, el cual ha sido abundantemente desarrollado por diversos autores<sup>7</sup>.

Dicho principio, diverso al relacionado con el de capacidad económica o capacidad contributiva que en México, se regula por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>8</sup>, y puede definirse como un instrumento metodológico para la interpretación constitucional, útil para valorar (ponderar) la violación de derechos fundamentales. (Alvarado Esquivel; 2014; 62).

De esta manera, nos situamos en un principio de interpretación que permite "ponderar" la justificación de una limitación prevista por el legislador a derechos fundamentales, y, por ello, a pesar que se limite un determinado derecho, puede prevalecer su constitucionalidad.

Es decir: De lo que se trata es de ponderar si la finalidad perseguida por la ley es proporcional con los medios que se utilizan en la consecución de dicho fin, que se traduce en afectaciones o limitación a los derechos fundamentales. (Alvarado Esquivel; 2014; 63).

Dicho principio tiene sus orígenes desde el derecho natural, seguido por la Teoría moderna Kantiana, *al confrontarse el binomio de fines y medios* (Alvarado Esquivel; 2014; 62); *así como en el contractualismo iusnaturalista de los tiempos de la Ilustración*, donde se reconocía la idea de la libertad en la sociedad civil como un bien inherente al ser humano, y, al mismo tiempo, la intervención y limitación de esa libertad del Estado sólo cuando ésta resultaba necesaria para satisfacer exigencias sociales (Bernal Pulido, 2014; 56 y ss).

La evolución de dicho principio se realizó, en gran medida, por la Jurisprudencia del Tribunal Europeo de Derechos Humanos e incluso fue incorporado en el artículo 52, punto 1º de la Carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea de la siguiente manera:

<sup>8</sup> La proporcionalidad tributaria es distinta al principio de proporcionalidad, dado que la primera está orientada al rubro de la capacidad contributiva o capacidad económica como límite a la imposición de tributos, mientras que el principio de proporcionalidad responde a la ponderación entre fines y medios de las normas limitativas de derechos fundamentales.



<sup>6</sup> Tesis de jurisprudencia 11/2018 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de enero de dos mil dieciocho.

<sup>7</sup> Los autores que abordan el citado principio de proporcionalidad son diversos y lo hacen desde varios aspectos, por lo que para fines de este ensayo, baste señalar entre otros a Carlos Bernal Pulido en su obra El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales (2014); Robert Alexi en su obra Teoría de los Derechos Fundamentales, (1985); Miguel Carbonell en la coordinación de la obra El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional (2007); Rubén Sánchez Gil en su obra El principio de proporcionalidad (2007); entre otros.



#### Artículo 52 Alcance de los derechos garantizados

1. Cualquier limitación del ejercicio de los derechos y libertades reconocidos por la presente Carta debe ser establecida por la ley y respetar el contenido esencial de dichos derechos y libertades. Sólo se podrán introducir limitaciones, respetando el principio de proporcionalidad, cuando sean necesarias y respondan efectivamente a objetivos de interés general reconocidos por la Unión o a la necesidad de protección de los derechos y libertades de los demás.

Este desarrollo del principio de proporcionalidad repercutió también en el ámbito del Derecho Constitucional, donde el Tribunal Alemán, a través de su Jurisprudencia y de sus sentencias<sup>9</sup>, lo aplicó en el control de constitucionalidad de los actos de los poderes públicos. (Bernal Pulido, 2014; 65)

La Jurisprudencia del citado Tribunal Alemán, así como el aporte de diversos estudiosos del derecho, entre ellos Robert Alexy<sup>10</sup>, han desarrollado, con mayor precisión, las características, composición y aplicación del citado principio de proporcionalidad a la materia jurídica, esbozando su núcleo, sus partes y su importancia como herramienta de interpretación en el enfrentamiento de principios relacionados con derechos fundamentales.

En nuestra opinión, la referencia del principio de proporcionalidad como "medida", tanto en la implementación de normas, así como de las actuaciones de las autoridades (excesos), resulta de gran relevancia para la actividad tributaria, sobre todo si se refiere a evitar la interdicción de la arbitrariedad, situación que será analizada más adelante.

#### b. Test de Proporcionalidad:

El Test de Proporcionalidad constituye una división del principio de proporcionalidad que fue desarrollado por el Tribunal Constitucional Alemán, según lo afirma Miguel Alvarado Esquivel (2014).

Dicho Test se compone de tres subprincipios, que son denominados de la siguiente manera:

- a) Congruencia o idoneidad;
- b) Necesidad, y;
- c) Proporcionalidad en sentido estricto.

En consecuencia, y, en aplicación del citado Test de Proporcionalidad, una norma limitativa de derechos fundamentales será constitucional, y, por ende, justificada, si supera cada uno de los sub principios referidos; por el contrario, de no superarlos, no tendría justificación y tendría que ser desincorporada por el Tribunal que aplique dicho Test.

Así pues, la actividad legislativa referida a normas de intervención o de limitación de derechos fundamentales, se somete a un escrutinio constitucional, que exige de los operadores jurídicos un ejercicio de ponderación para verificar si dichas normas son congruentes y encuentran justificación con los principios constitucionales.

El desarrollo de este Test de Proporcionalidad<sup>11</sup>, en la experiencia mexicana, ha sido aplicado con estricto rigor en aquellos casos donde las normas de limitación sobre derechos fundamentales inciden en categorías de discriminación, sin embargo, y aquí subyace la ratio del presente ensayo, se han establecido matices y diferencias al aplicarse en la materia tributaria, lo que será analizado más adelante.

<sup>9</sup> Destaca la Sentencia del "caso de las farmaciac", BVerfGE, 377, en la cual el Tribunal Alemán ponderó el derecho de libertad de elección profesional de un farmacéutico frente a la justificación y necesidad de apertura de una farmacia conforme a las exigencias de ley.

<sup>10</sup> La obra de Robert Alexy es amplia, por lo que baste citar entre otras las siguientes: Teoría de los Derechos Fundamentales, (1985); Teoría de la Argumentación Jurídica (1978)

<sup>11</sup> Sobre el Tema, destaco entre otros, el abundante desarrollo que desarrolla Carlos Bernal Pulido en el capítulo sexto denominado La Estructura del Principio de Proporcionalidad en su obra anteriormente citada, El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales (2014); de igual manera resulta conveniente citar la obra de Robert Alexy, quien en diversas participaciones y escritos ha desarrollado ampliamente los sub principios referidos, aún sin denominardo Test de Proporcionalidad. Al respecto destaca su participación en el capítulo denominado Sobre los Derechos Constitucionales a Protección, en la obra Derechos Sociales y Ponderación (2013). Destaca finalmente la obras de Markus González Belifuss denominada El principio de proporcionalidad en la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional (2003) así como la obra que coordina Carlos Alberto Burgoa Toledo, denominada El Test de Proporcionalidad Justificación en la Limitación de los Derechos, (2017).



#### c. Reforma Constitucional en materia de Derechos Humanos en el Sistema Jurídico Mexicano y la inclusión de la Dignidad Humana.

La reflexión y aplicación (sobre y respecto) de los derechos humanos en el sistema jurídico mexicano, ha representado, a partir del 2011, uno de los principales factores de cambio para la comprensión de las relaciones entre autoridades y gobernados, específicamente en el reconocimiento de los derechos fundamentales de estos últimos.

Lo anterior tuvo su punto de partida en la reforma constitucional vigente a partir del 2011<sup>12</sup>; pues sujetó la actuación de todas las autoridades al respeto irrestricto de tales derechos previstos tanto en la Constitución, como en los Tratados Internacionales. (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; 2011; Artículo 1°).

Dicha Reforma Constitucional supone un punto de partida distinto para el entendimiento en la interpretación, aplicación y protección de los derechos fundamentales de los individuos, pues, de manera directa, pone en el centro del "derecho" la dignidad del ser humano, lo que ha provocado que dicha reforma sea denominada como humanista. (Abreu Sacramento et. al; 2011)

De igual manera, la citada Reforma Constitucional gozó de profundidad en su proceso legislativo, pues, desde la presentación de la iniciativa ante la Cámara de Diputados en el año de 2009, hasta su discusión y modificación en Cámara de Senadores en el año de 2010, y, finalmente, en su publicación en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, se evidenció la amplia discusión de las orientaciones de la misma, así como la participación de varios sectores de la sociedad a fin de lograr el fin pretendido.<sup>13</sup>

Cabe precisar que la Reforma Constitucional modificó diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos<sup>14</sup>, sin embargo, es el **artículo 1º Constitucional** el que representa el núcleo de la misma, dado que ahí subyacen los principios de interpretación de los derechos fundamentales en el sistema jurídico mexicano.

Por el momento, y más allá de precisar cada uno de los rubros que desglosan el artículo 1º, referido con anterioridad, basta señalar que el análisis de sus alcances resulta medular para comprender el nuevo enfoque de los derechos fundamentales en nuestro país y la sujeción de las autoridades al respeto de los mismos.

Tan es así, que se ha dicho que la referida Reforma del artículo 1º Constitucional supone un nuevo "paradigma de interpretación jurídica" (PRODECÓN; 18)¹⁵, y que, por tal razón, la protección de los derechos humanos debe ser el impulso diario de todo juzgador, abarcando no sólo los reconocidos en el propio texto constitucional, sino también aquéllos previstos en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, incluyendo los resolutivos, sentencias y Jurisprudencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 2011; Tesis Varios 912/2010).

A grandes rasgos, en la reforma constitucional destaca la interpretación extensiva de los derechos fundamentales bajo el principio pro homine, así como la función judicial a través de lo que ha sino denominado el control difuso, teniendo como parámetro de regularidad a la propia Constitución, así como a los Tratados Internacionales en materia de derechos humanos, al igual que la interpretación conforme constitucional que es exigida para los operadores jurídicos.<sup>16</sup>

<sup>12</sup> Reforma publicada con fecha 10 de junio de 2011 en el Diario Oficial de la Federación.

<sup>13</sup> El Proceso Legislativo es consultaba en la página electrónica de la Cámara de Diputados visible en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/proceso/lxi/117\_DOF\_10jun11.pdf.

<sup>14</sup> Lo anterior se desprende del DECRETO PÓR EL QUE SE MODIFICA LA DENOMINACIÓN DEL CAPÍTULO I DEL TÍTULO PRIMERÓ Y REFÓRMA DIVERSOS ARTÍCULOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, en el cual en su artículo único modifica la denominación del Capítulo Primero del Título Primero; el primero y quinto párrafo del artículo 13; el primer párrafo del artículo 13; a la fracción decima del artículo 89; el segundo párrafo del artículo 97; el segundo y tercer párrafos del apritado B del artículo 102; y el inciso g) de la fracción segunda del artículo 105; la adición de dos nuevos párrafos, segundo y tercero, al artículo 10, y recorriéndose los actuales en su orden; un nuevo párrafo segundo al artículo 11, los párrafos segundo, tercero, cuarto y quinto al artículo 29; un nuevo párrafo segundo al artículo 33, recorriéndose el actual en su orden y los nuevos párrafos quinto, octavo y décimo primero, recorriéndose los actuales en su orden, al artículo 102 del Apartado B; todos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Consultado en http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/dof/CPEUM\_ref\_194\_10jun11.pdf.

<sup>15</sup> Serie de cuadernos de la Prodecón, número 4; sin año. En http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iv, visto el día 02 de abril de 2016.

<sup>16</sup> Sobre estos aspectos resulta referente la opinión interpretativa y jurisprudencial de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sin embargo y a fin de considerar un contrapeso, considero pertinente señalar la obra denominada La Reforma Humanistas, Derechos Humanos y cambio Constitucional en México, coordinada por José Pablo Abre Sacramento y Juan Antonio Le Clercq; así como la obra denominada El Modelo Constitucional de Derechos Humanos en México, Coordinada por Ramos Ortega García.



Ahora bien, la citada reforma resulta relevante para el problema que nos ocupa, pues a partir de la misma se puede concluir que, a la base del sistema jurídico mexicano, se encuentra el ser humano y el respeto de su dignidad, y, es por ello que, a nuestro parecer, no puede existir esa distinción en la protección de los derechos fundamentales que ha realizado la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando dicha protección conlleva, como contrapeso, la obligación de contribuir al gasto público.

Por lo tanto, desde la *ratio legis*, resulta contrastante la manera en que la SJCN la ha interpretado al aplicarla a temas fiscales, lo que refleja *prima facie* un tratamiento diferenciado que, en nuestra opinión, no necesariamente se encuentra justificado.

Así mismo, considero que de la revisión de esta reforma constitucional, puede evidenciarse, sin lugar a dudas, que la dignidad humana es la base de todo el sistema de derecho constitucional en México, lo que creemos puede resultar el punto de partida para sustentar una alternativa de interpretación al Test de Proporcionalidad y analizar si sería factible establecer la proporcionalidad como un principio constitucional para la ponderación de las normas, tal y como se ha lo ha sugerido la carta de los derechos fundamentales de la Unión Europea en su artículo 52 anteriormente referido.

De ser esto posible podríamos sustentar una verdadera alternativa en la aplicación del Test de Proporcionalidad, no sólo como "instrumento metodológico", sino como un verdadero principio de interpretación las normas limitativas de derechos fundamentales, que sería altamente útil también para la materia tributaria.<sup>17</sup>

d. La interpretación y aplicación del Test de Proporcionalidad en el derecho Mexicano, a través de la Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y su aplicación a la materia fiscal.

Como fue referido con anterioridad, la SCJN ha utilizado el **principio de proporcionalidad** como herramienta de interpretación, a fin de resolver los conflictos entre normas limitativas de derechos fundamentales.

Para la aplicación de dicho principio, la SCJN a través de su Primera Sala, ha señalado que la resolución de conflictos entre los derechos fundamentales y sus límites debe resolverse a través de un *método específico* denominado test de proporcionalidad. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXIII/2016 (10a.); 2016)

Según lo señala dicha Primera Sala, para analizar (examinar) si una medida legislativa que limita derechos fundamentales es constitucional, deben seguirse dos etapas:

La primera, consistente en determinar si la medida legislativa en efecto limita al derecho fundamental, precisando las conductas que protege tal derecho y en cuáles de ellos afecta la norma limitativa.

La segunda, consistente en examinar si existe una justificación constitucional para que la medida legislativa reduzca o limite la extensión de la protección que otorga inicialmente el derecho.

Precisamente para lograr esta "verificación", se propone lo que se conoce como el *Test de Proporcionalidad*, el cual según lo señala la Primera Sala de la SCJN, se conforma por cuatro fases:

a) Fin constitucionalmente válido, que consiste en verificar si la intervención legislativa persigue un fin constitucionalmente objetivo y válido; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXV/2016 (10a.); 2016).

17 Ciertamente se reconoce que la reforma constitucional al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos estableció el principio de proporcionalidad relacionado con las sanciones, pues señala en su parte conducente: Artículo 22. Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado, sin embargo, el citado principio parece aplicarse en línea directa con las sanciones y en su caso con los delitos, lo que de suyo no estaría relacionado en general con la interpretación de las normas limitativas de derechos, lo cual sería la intención de plantearlo precisamente como "principio".



- b) *Idoneidad*, que consiste en verificar si la medida resulta idónea para satisfacer en alguna medida su propósito constitucional; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXVIII/2016 (10a.); 2016).
- c) *Necesidad*, que consiste en verificar si existen medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.); 2016).
- d) *Proporcionalidad en sentido estricto*, que consiste en realizar un balance (ponderación) para verificar que el grado de realización del fin perseguido, sea mayor al grado de afectación provocado al derecho fundamental por la medida impugnada. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXXII/2016 (10a.); 2016)

De igual manera, la SCJN ha señalado que tratándose de casos en los cuales la limitación legislativa afecte derechos fundamentales, tales como la libertad, la dignidad humana o las categorías sospechosas previstas en el último párrafo del artículo 1º constitucional, la aplicación de dicho Test deberá ser rigurosa y estricta, a fin de que se hagan prevalecer los principios de igualdad y no discriminación. (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis: 1a. CXXXIII/2004; 2004)

En cambio, cuando la limitación legislativa afecte otras áreas, tales como la económica (o la tributaria), donde el legislador goza de mayor discrecionalidad para interferir (porque así lo dispone la Constitución), entonces la aplicación del Test de Proporcionalidad deberá ser laxa y menos rigurosa. (SEGUNDA SALA DE LA SCJN; Tesis: 2a./J.11/2018 (10ª); 2018).

De esta manera, la SCJN ha considerado que el escrutinio constitucional a través del Test de Proporcionalidad admite "diferencias", de tal forma que, en algunos casos, dicho escrutinio será estricto y en otros *laxo*.

El escrutinio será estricto, siempre que la acción clasificadora del legislador incida en los derechos fundamentales garantizados constitucionalmente, por lo que será necesario aplicar con especial intensidad las exigencias derivadas del principio de igualdad y no discriminación. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a. CXXXIII/2004).

En cambio, el escrutinio será *laxo* en aquellos casos en que el Legislador cuente con un amplio margen de configuración de la norma, como lo es aquélla con efectos económicos o tributarios, y, en la cual, por regla general, la intensidad del análisis constitucional debe ser poco estricta, con el fin de no vulnerar la libertad política del legislador. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a./J. 84/2006)

A decir de la SCJN, no es función del Poder Judicial Federal, sino de los órganos políticos, entrar a analizar si esas clasificaciones económicas son las mejores, o si éstas resultan necesarias. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 1a./J. 84/2006).

Basado en lo anterior, la SCJN ha resuelto a través de su Jurisprudencia, que el Test de Proporcionalidad aplicado a la resolución de conflictos en leyes fiscales exige un mínimo de justificación de los elementos que lo conforman.

De esta manera, considera que en materia tributaria la intensidad del escrutinio constitucional es *flexible o laxo*, pues el legislador cuenta con amplia libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo.

Basado en ello, el Juez constitucional tiene una injerencia menor, y, por ende, su control debe limitarse a verificar que la intervención legislativa persiga un mínimo de idoneidad y que exista correspondencia proporcional mínima entre el medio elegido y el fin buscado que justifique la intervención legislativa diferenciada entre los sujetos comparables. (SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN; 2a. XC/2017 (10a.)

Precisamente, con base en dicha conceptualización, ha sido reiterada la postura de la SCJN al resolver asuntos de naturaleza fiscal, donde los contribuyentes alegan la violación a sus derechos fundamentales, pues en esos casos alegados, se ha resuelto la constitucionalidad de las *normas limitativas* por considerar que, de manera mínima, superaron el Test



de Proporcionalidad, ocasionando con ello la prevalencia de la norma no obstante la vulneración total o limitativa de los derechos del contribuyente<sup>18</sup>.

Al respecto, me permito precisar que la SCJN ha resuelto en dos líneas directrices:

a) Por lo que ve a la configuración de los tributos, donde entra en juego algún elemento esencial de la contribución como sujeto, objeto, base, tasa o tarifa o exenciones, ha optado por señalar que en esos temas el Legislador goza de un amplio margen de discrecionalidad y por lo tanto, prevalece el interés económico del estado.<sup>19</sup>

En este tipo de asuntos, no se ha matizado la postura de la SCJN, volviendo prácticamente insuperable dicho "interés económico" sobre cualquier argumento de vulneración de derechos fundamentales.

b) Por lo que a las normas limitativas que afectan derechos fundamentales de seguridad jurídica en tratándose de temas fiscales, la SCJN básicamente aplica el Test de Proporcionalidad (o de razonabilidad) y aduce bajo el primer eslabón de fin constitucionalmente legítimo que la norma debe prevalecer<sup>20</sup>.

De esta manera es destacable cómo, desde 2014 a la fecha, las reformas fiscales distintas a la configuración de tributos y que están mayormente relacionadas con aspectos procedimentales, han sido justificadas bajo la premisa del *combate a la defraudación o evasión fiscal*, y, desde dicha finalidad, ha sido también insuperable cualquier argumento en contra.

A nuestro parecer aquí subyace la *justicia diferenciada*, dado que otorga un trato desigual que, en nuestra opinión, no tiene soporte constitucional, precisamente si se parte del hecho de que a la base de dicha "distinción" se encuentran derechos fundamentales del sujeto pasivo del tributo, es decir, del contribuyente.

Ciertamente, la obligación constitucional de contribuir al gasto público es de interés constitucional, sin embargo, ello no puede justificar la arbitrariedad, ni menos aún, que cualquier norma limitativa de derechos fundamentales o de configuración de tributo deba avalarse, por el simple hecho de existir una finalidad constitucional.

Precisamente, medir las consecuencias de esa limitación, sea a través del citado Test o de cualquier otra metodología, debería ser ejercido por los jueces, a fin de verificar estrictamente y sin matices si dichas limitaciones se justifican y si, en su caso (de acuerdo al sub principio de necesidad), podrían existir otras medidas menos lesivas que puedan lograr el mismo resultado.

Consideramos pues, que no existe justificación alguna para el tratamiento diferenciado, menos aun cuando la reforma constitucional del artículo 1º último párrafo constitucional, estableció un supuesto de igualdad, sin haber previsto un control diferenciado, pues ello supondría incurrir en una discriminación basada en categorías de sujetos, lo que se encuentra vedado por el citado numeral (CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS; 2019).

# IV. Alternativas de aplicación.

Como puntos preliminares a destacar consideramos lo siguiente:

Existe una clara incompatibilidad entre la forma de implementar el Test de Proporcionalidad en materia tributaria y lo
previsto por los principios de la reforma constitucional en materia de derechos humanos del artículo 1º, anteriormente
referida.

<sup>20</sup> En la legislación mexicana destacan dos procedimientos altamente lesivos a diversos derechos fundamentales del contribuyente. El primero previsto por el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, en el cual se justifica incluso la publicación en diversos medios electrónicos, de empresas que a juicio de las autoridades y con base en presunciones, expiden comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. El segundo, previsto por el artículo 17-H del mismo ordenamiento que prevé la cancelación de certificados de sellos digitales inclusive sin otorgar derecho de audiencia previa. En ambos casos, la SCJN consideró constitucionales dichas medidas bajo el argumento de que el fin constitucionalmente perseguido (combate a la defraudación) era justificable. Ver: Tesis: 2a./J. 161/2015 (10a.) y Tesis: 2a. CXIII/2016 (10a.)



<sup>18</sup> Ver como ejemplo las siguientes Tesis: Tesis: 2a./J. 7/2020 (10a.), Tesis: 2a. XCII/2017 (10a.); Tesis: 2a. CXIII/2016 (10a.)

<sup>19</sup> Tesis: 1a./J. 159/2007

 Dicha diferenciación no encuentra soporte constitucional a fin de establecer "matices" de laxitud al realizar un escrutinio de ponderación para las normas limitativas de derechos fundamentales que inciden en la materia tributaria.

Por lo anterior consideramos que la alternativa de aplicación del Test de Proporcionalidad tendría los siguientes elementos:

a) La inclusión del principio de proporcionalidad como parámetro de la obligación tributaria, tanto en aspectos de configuración de tributos así como en aspectos de limitación a derechos fundamentales de seguridad jurídica.

Lo anterior permitiría tener dicho principio como un límite y una referencia clara dentro del ordenamiento constitucional, o al menos legal, que impida por una parte el exceso de las normas y consecuencias, así como mayor seguridad jurídica para el contribuyente.

He de precisar que la pretensión referida no es original, pues como se ha dicho en el presente ensayo, existe el modelo previsto por el artículo 52, punto 1 de la Carta de los Derechos Fundamentales en la Unión Europea que, sin duda alguna, sirve de referencia para lo señalado.

b) La exigencia de que la ponderación de las normas limitativas de derechos fundamentales no tenga matices y en todos los casos, exija un escrutinio estricto.

Consideramos que éste es el punto de mayo relevancia, pues si bies en es cierto que la obligación de contribuir a los gastos públicos es de interés constitucional, también lo es que no puede exigirse de cualquier manera, y, menos aún, puede legitimarse cualquier tipo de acción en favor de las autoridades fiscales.

c) La exigencia de escrutinio estricto en el sub principio de necesidad:

Para el modelo mexicano anteriormente descrito, consideramos que resultaría sustancial que en la aplicación del Test de Proporcionalidad se realizará un escrutinio estricto precisamente en el *sub principio de la necesidad* de la norma<sup>21</sup>, lo cual obligaría al Juez a verificar si existen otros *medios menos lesivos para obtener los mismos fines*.

De esta manera podría superarse el obstáculo del fin constitucional legítimo, lo que, sin duda, obligaría a que las propuestas de reformas a las leyes fiscales fuesen realizadas con mayor cuidado a fin de no ser excesivas.

# V. Conclusión:

Será oportuno esperar la evolución de las sentencias de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, así como del Tribunal Europeo de Derechos Humanos donde puedan tratarse estos temas y así, bajo la posibilidad de referir la mismas en Juicios de Constitucionalidad, podamos convencer que la aplicación del citado Test en materia tributaria puede realizarse sin distinciones desfavorables.

# VI. Fuentes de consulta:

- 1. BERNAL PULIDO Carlos, El principio de Proporcionalidad y los derechos fundamentales (2014);
- 2. ALEXI Robert, Teoría de los Derechos Fundamentales, (1985);
- 3. CARBONELL Miguel, El principio de proporcionalidad en el Estado Constitucional (2007);
- 4. SÁNCHEZ GIL Rubén, El principio de proporcionalidad (2007).
- 5. SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, (2020). La Jurisprudencia su integración. 2ª. Ed. México: SISTEMA BIBLIOTECARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

21 Necesidad, que consiste en verificar si existen medidas alternativas igualmente idóneas para lograr dicho fin, pero menos lesivas para el derecho fundamental; (PRIMERA SALA DE LA SCJN; Tesis 1a. CCLXX/2016 (10a.); 2016).





- 6. CARMONA TINOCO J., (2011). "Panorama y breves comentarios al sentido y alcance de la inminente reforma constitucional en materia de derechos humanos en México de 2011", en: J. Abreu Sacramento y J. Le Clercq (Coords.) La reforma Humanista. Derechos Humanos y cambio constitucional en México.
- 7. FERRER MAC-GREGOR E., (2011). "Reflexiones sobre el Control difuso de convencionalidad (A la luz del Caso Cabrera García y Montiel Flores vs. México), en: J. Abreu Sacramento y J. Le Clercq (Coords.) La reforma Humanista. Derechos Humanos y cambio constitucional en México.
- 8. CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS (2019), en www.diputados.gob.mx
- Tesis varios 912/2010. Relativo a la instrucción ordenada por el Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la resolución de fecha siete de septiembre de dos mil diez, dictada dentro del expediente varios 489/2010, México, D.F., 14 de julio de 2011, ponente: MARGARITA BEATRIZ LUNA RAMOS. SECRETARIOS: RAÚL MANUEL MEJÍA GARZA Y LAURA PATRICIA ROJAS ZAMUDIO en: www.scjn.gob.mx
- 10. Tesis: 10a. Época; Pleno; S.J.F. y su Gaceta; Libro III, Diciembre de 2011, Tomo 1; Pág. 535, CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.
- 11. CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, Sentencia, Caso Radilla Pacheco vs. Estados Unidos Mexicanos, San José Costa Rica, 23 de noviembre de 2009.

# Comisión Fiscal

# Establecimiento permanente 2020

Autor: CPC & MI Aldo Octavio Camacho Murillo



# INTRODUCCIÓN

Con los cambios realizados a partir del 2020, en materia del Impuesto Sobre la Renta, se presentó un cambio significativo en la definición de establecimiento permanente, a continuación, revisaremos los cambios más significativos en este rubro

De acuerdo con la exposición de motivos de la reforma fiscal para 2020 se manifestaba el ejecutivo con lo siguiente;

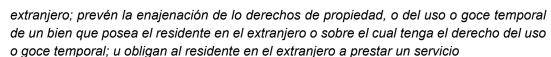
México, como miembro de la OCDE y del G20 ha participado activamente en el desarrollo e implementación de medidas resultantes del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (BEPS por sus siglas en ingles), bajo el cual se desarrollaron 15 acciones para combatir esquemas de evasión y elusión fiscal. Esto busca combatir las estrategias de planificación fiscal utilizadas para cambiar de manera artificial los beneficios económicos a lugares de escasa o nula tributación, lo que permite eludir casi por completo el pago de ISR en México. Actualmente se han sumado mas de 130 países y jurisdicciones a dicho proyecto a través del Marco inclusivo, mismo que monitorea su implementación.

En ese sentido, la acción 7 del proyecto BEPS se enfocó en revisar la definición del concepto de establecimiento permanente para evitar el uso de estrategias de elusión fiscal que buscan impedir que se configure dicho establecimiento, entre las que se encuentran casos en que personas distintas de los agentes independientes actúan por cuenta de un residente en el extranjero, así como la realización de actividades preparatorias o auxiliares como excepción al concepto de establecimiento permanente.

Derivado de esa revisión se propusieron cambios al articulo 5 sobre "Establecimiento Permanente" del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE (modelo OCDE) para contrarrestar esas estrategias de elusión fiscal.

Considerando lo anterior, con la finalidad de actualizar los supuestos de establecimiento permanente que contiene la ley del ISR, tomando como base los resultados de la Acción 7 del proyecto BEPS, se proponen a esa soberanía modificaciones a los artículos 2 y 3 de la referida ley que consisten en lo siguiente;

 Establecer que cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona distinta de un agente independiente, se considerará que el mismo tiene un establecimiento permanente en el país si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos celebrados por el residente en el



- Señalar que se presume que una persona física o moral no es un agente independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.
- Mencionar expresamente que las actividades señaladas en el articulo 3 de la Ley del ISR son excepciones a la constitución de establecimiento permanente cuando tengan la condición de carácter preparatorio o auxiliar.
- Incorporar una disposición con el objetivo de evitar que un residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten una operación de negocios cohesiva en varias excepciones de actividades con carácter preparatorio o auxiliar.

Como se puede observar en esta exposición de motivos, México busca alinearse con los trabajos del proyecto BEPS, donde recoge en su mayoría la definición de establecimiento permanente de acuerdo con el Instrumento Multilateral firmado por nuestro país.

### **REFORMA FISCAL 2020**

A continuación, un cuadro comparativo de los cambios realizados en el articulo 2 y 3 de la Ley del ISR

# Ley del ISR 2019

Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cual-quier lugar de negocios en el que se desa-rrollen, parcial o totalmente, actividades em-presariales o se presten servicios perso-nales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábri-cas, talleres, instalaciones, minas, cante-ras o cualquier lugar de exploración, ex-tracción o explotación de recursos natura-les.

No obstante lo dispuesto en el párrafo ante-rior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente in-dependiente, se considerará que el resi-dente en el extranjero tiene un estable-cimiento permanente en el país, en rela-ción con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las activi-dades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

# Ley del ISR 2020

Artículo 2. Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios, si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos:

- I. Se celebran a nombre o por cuenta del mismo;
- II. Prevén la enajenación de los derechos de propiedad, o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal, u
- III. Obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.

Para efectos del párrafo anterior, no se considerará que existe un establecimiento permanente en territorio nacional cuando las actividades realizadas por dichas personas físicas o morales sean las mencionadas en el artículo 3 de esta Ley.



Podemos observar que la ley incorpora en el caso de los agentes dependientes, en donde si estos agentes participan en el rol principal que lleve a la conclusión y celebración de contratos, estaría el residente en el extranjero en una situación de establecimiento permanente.

De acuerdo con el informe final de la acción 7 del proyecto BEPS, se podría considerar como rol principal lo siguiente

El rol principal que lleva a la conclusión de contratos estará, por tanto, típicamente asociado con las gestiones de la persona que convenció al tercero a celebrar dicho contrato con la empresa. La frase se aplica, por ejemplo, a una persona que ofrece y recibe (pero no finaliza formalmente) órdenes de compra que son enviadas directamente al almacén desde el cual los bienes de propiedad de la empresa son entregados y en donde la empresa rutinariamente aprueba dichas transacciones.

# Ley del ISR 2019

# Artículo 2. (...)

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

# Ley del ISR 2020

### Artículo 2. (....)

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades, entre otros, cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejerza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Se presume que una persona física o moral no es un agente independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

El siguiente cambio que encontramos es respecto al agente independiente, podemos encontrar que estos agentes no serán considerados como independientes cuando actúen exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

En el Instrumento Multilateral señalan que en el caso de agentes independientes podrán generar establecimiento permanente cuando sea considerado como una persona estrechamente vinculada

Una persona está estrechamente vinculada a una empresa si a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes,

- · una tiene el control sobre la otra o
- ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas.



En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si

- una participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o
- sí un tercero participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento (o, en el caso de una sociedad, en más del 50
  por ciento del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de su participación en el patrimonio) en la
  persona y la empresa.

Vemos que en la legislación mexicana quedo muy abierta la posibilidad de que un agente independiente ocasione a un extranjero un establecimiento permanente.

# Ley del ISR 2019

Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

# Ley del ISR 2020

Artículo 3. No se considerará que constituye establecimiento permanente un lugar de negocios cuyo único fin sea la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar respecto a la actividad empresarial del residente en el extranjero. Se considera que no se constituye un establecimiento permanente cuando se realicen las siguientes actividades, siempre que tengan el carácter de preparatorio o auxiliar:

I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.

II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.

IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.

V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.

El párrafo anterior no será aplicable cuando el residente en el extranjero realice funciones en uno o más lugares de negocios en territorio nacional que sean complementarias como parte de una operación de negocios cohesiva, a las que realice un establecimiento permanente que tenga en territorio nacional, o a las que realice en uno o más lugares de negocios en territorio nacional una parte relacionada que sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país. Tampoco será aplicable el párrafo anterior cuando el residente en el extranjero o una parte relacionada, tenga en territorio nacional algún lugar de negocios en donde se desarrollen funciones complementarias que sean parte de una operación de negocios cohesiva, pero cuya combinación de actividades dé como resultado que no tengan el carácter preparatorio o auxiliar.

Lo dispuesto en este artículo también será aplicable en el caso de actividades realizadas a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente.



Uno de los últimos cambios para este 2020, tiene que ver con las limitaciones para que las actividades por las cuales un residente en el extranjero no constituye un establecimiento permanente siempre que estas actividades sean de carácter auxiliar o preparatoria.

Finalmente, dentro del artículo 3, establece que será considerado un establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero realice funciones en diferentes lugares de negocios, las cuales al considerar estos lugares y actividades de forma cohesiva lleven a la conclusión de que la combinación de actividades da como resultado que las actividades no tengan el carácter de preparatorio o auxiliar.

Todos estos cambios, como se ha mencionado van encaminados a estar alineados con lo que México ha reconocido y aceptado a través de proyecto BEPS respecto a establecimiento permanente.

# CONVENIOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN FISCAL

Recordemos que las disposiciones legales serán suplidas por algún convenio para evitar la doble imposición fiscal celebrado por nuestra nación, donde podemos encontrar diferencias significativas para dilucidar sobre si un extranjero residente constituye un establecimiento permanente, siempre por supuesto que dicho extranjero sea residente de un país donde tenga aplicación algún tratado (convenio) firmado por México.

Esta interpretación prevalecerá siempre a menos que sea modificada a través del Instrumento Multilateral aceptado y firmado por nuestro país.

### **INSTRUMENTO MULTILATERAL**

Todos estos cambios, como se ha mencionado van encaminados a estar alineados con lo que México ha reconocido y aceptado a través de proyecto contemplado en la acción 15 del proyecto BEPS.

Existen algunas diferencias entre la legislación mexicana a partir del 2020 y el instrumento multilateral, sin embargo, si existen muchas similitudes entre ambos ordenamientos.

Hay que recordar que el instrumento multilateral aun no es obligatorio de aplicación para México, aun falta que concluya el procedimiento legal y formal para que sea obligatorio su aplicación y revisión de posibles sustituciones de algún tratado para evitar la doble imposición fiscal.

Consideremos que, en este instrumento, cada país que haya aceptado este instrumento fijara su posición respecto a cada acción propuesta, tal como lo es los cambios propuestos a la definición de establecimiento permanente, por lo que se deberá analizar el posicionamiento de México no coincida con la de otros países.

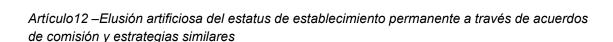
Resulta interesante conocer que pasara una vez que vayan entrando en vigor este instrumento multilateral, hay que tomar en cuenta que por citar algunos países no han aceptado este documento como es el caso de los Estados Unidos de América y Brasil, por lo que en todo momento en el caso de establecimiento permanente se seguirán utilizando el convenio para evitar la doble imposición firmado con cada uno de esos países.

Pero que pasara con otros países, veamos algunos ejemplos

# **Agente Dependiente**

De acuerdo con el instrumento multilateral, un extranjero estará expuesto a tener un establecimiento permanente en el caso de agente dependiente





1.No obstante lo dispuesto en un Convenio fiscal comprendido definiendo el término "establecimiento permanente", con sujeción al apartado 2 se considerará, cuando una persona opere en una Jurisdicción contratante de un Convenio fiscal comprendido por cuenta de una empresa y, como tal, concluya habitualmente contratos, o desempeñe habitualmente el papel principal en la conclusión de contratos rutinariamente celebrados sin modificación sustancial por la empresa, y dichos contratos se celebren:

- a) en nombre de la empresa; o
- b) para la transmisión de la propiedad, o del derecho de uso, de un bien que posea la empresa o cuyo derecho de uso tenga; o
- c) para la prestación de servicios por esa empresa,

que dicha empresa tiene un establecimiento permanente en esa Jurisdicción contratante respecto de las actividades que esa persona realice para la empresa, excepto si la realización de dichas actividades por la empresa a través de un lugar fijo de negocios situado en esa Jurisdicción contratante, no hubiera implicado que ese lugar fijo de negocios se considerara un establecimiento permanente en los términos definidos en el Convenio fiscal comprendido (como pueda resultar modificado por este Convenio).

Algunos de los países que han firmado convenio para evitar la doble imposición fiscal con México y que han aceptado al igual que nuestro país esta definición al igual que nuestro país son; Argentina, Bélgica, Colombia, Costa Rica, Chile, Dinamarca, España, Francia, India, Israel, Japón, Noruega, Perú, Rusia y Uruguay.

Algunos países con los que México tienen celebrado un convenio fiscal, que no han aceptado esta definición, por lo que seguirá prevaleciendo la definición que se tengan en cada tratado; Alemania, Australia, Canadá, Corea, China, Holanda, Irlanda, Italia, Panamá, Polonia, Portugal, Reino Unido, Republica Checa, Suecia y Suiza.

# Agente Independiente (persona estrechamente vinculada)

Como se mencionó previamente, a través del articulo 15 del instrumento multilateral se prevé establecer modificaciones como sigue;

Artículo15 – Definición de Persona estrechamente vinculada a una empresa

1. A los efectos de las disposiciones de un Convenio fiscal comprendido que resulte modificado por el apartado 2 del artículo 12 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisión y estrategias similares), el apartado 4 del artículo 13 (Elusión artificiosa del estatus de establecimiento permanente a través de exenciones de actividades concretas) o el apartado 1 del artículo 14 (Fragmentación de contratos), una persona está estrechamente vinculada a una empresa si, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, una tiene el control sobre la otra o ambas están bajo el control de las mismas personas o empresas. En todo caso, se considerará que una persona está estrechamente vinculada a una empresa si una participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento en la otra (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del total del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de la participación en su patrimonio) o si un tercero



participa directa o indirectamente en más del 50 por ciento (o, en el caso de una sociedad, en más del 50 por ciento del derecho de voto y del valor de las acciones de la sociedad o de su participación en el patrimonio) en la persona y la empresa.

Algunos de los países que han firmado convenio para evitar la doble imposición fiscal con México y que han aceptado al igual que nuestro país esta definición al igual que nuestro país son; Argentina, Australia, Bélgica, Colombia, Costa Rica, Chile, Dinamarca, España, Francia, Holanda, India, Irlanda, Israel, Italia, Japón, Noruega, Perú, Portugal, Reino Unido, Rusia y Uruguay.

Algunos países con los que México tienen celebrado un convenio fiscal, que no han aceptado esta definición, por lo que seguirá prevaleciendo la definición que se tengan en cada tratado; Alemania, Canadá, China, Corea, Panamá, Polonia, República Checa, Suecia y Suiza.

### **CONCLUSIONES**

- A raiz de estos cambios sera importante que las operaciones que tengan algun extranjero en México, residente en algun pais donde no se tenga firmado un convenio fiscal, analice si estas modificaciones en la legislación podrian generarle un establecimiento permanente.
- De acuerdo al parrafo anterior, se debera revisar por parte de cualquier extranjero si las actividades que desempeñan por medio de agentes dependientes o independientes se ajustan a la nueva defincion de establecimiento permanente a partir de 2020.
- De igual manera, se tendra que observar si las activididades que anteriormente realizaban en 2019 o hacia atrás, siguen siendo aplicables para no constituir un establecimiento permanente, tomando en consideracion si estas actividades son consideradas auxiliares o preparatorias, ademas de revisar si no se cae en un tema de fragmentacion (segmentación) de contratos.
- Los cambios en la legislación, no serian aplicables para el caso de extranjeros que sean residentes en un pais donde se tenga un convenio para evitar la doble imposicion fiscal, ya que dicho convenio internacional seguira siendo aplicable
- Habra que revisar minuciosamente las posiciones de Mexico a traves del instrumento multilateral respecto al establecimiento permanente, para que en cuanto entre en vigor en nuestro pais.
- Al mismo tiempo se debera revisar por cada extranjero que tenga operaciones en Mexico, saber cual es la posicion de su pais donde es residente a efectos de saber si le sera aplicable algún cambio por medio del instrumento multilateral.
- En el caso especifico del agente indepeniente y agente dependiente, hay que revisar aquellos paises que a traves del instrumento multilateral han fijado las mismas posiciones que nuestro pais, ya que una vez que entre en vigor en cada pais y en Mexico, ya que estas definiciones aplicaran en lugar de los convenios tributario previos que se hayan firmado.
- Finalmente, habra que revisar tambien el articulo 13 del instrumento multilateral, para el caso de actividades por las
  cuales no se constituiran establecimiento permanente, tomando en consideracion que dicho instrumento prevé que las
  actividades que se permitiran sin riesgo de establecimiento permanente seran solamente las que sean consideradas
  como auxiliares o preparatorias, ademas de cuidar la segmentacion de actividades a traves de diferentes lugares o
  entidades.

# Comisión Fiscal

# Tesis y jurisprudencias al 15 de octubre 2020

Autor: Lic. Omar Sandoval Ortega



Época: Décima Época Registro: 2022223 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 09 de octubre de 2020 10:19 h

Materia(s): (Constitucional, Administrativa)

Tesis: 2a./J. 29/2020 (10a.)

# RENTA. EL ARTÍCULO 303 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO RESPETA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA.

Criterios discrepantes: Dos personas físicas promovieron juicios contenciosos contra la negativa de devolución de saldo a favor de impuesto sobre la renta, con motivo de depósitos que realizaron en la cuenta del seguro de separación individualizado, que contrataron con una empresa aseguradora. Los Tribunales Colegiados que conocieron de los juicios de amparo respectivos sostuvieron un criterio distinto sobre la misma cuestión jurídica, consistente en determinar si el artículo reglamentario de referencia viola los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el artículo 303 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta no transgrede esos principios, ya que sólo desarrolla y complementa lo previsto por el artículo 185 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Justificación: En efecto, el precepto legal de mérito establece un estímulo fiscal para las personas físicas que, entre otros supuestos, efectúen depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro. Desde la perspectiva de las personas que decidan acogerse a tal beneficio, se permite que las cantidades que se destinan al ahorro se reduzcan de la base gravable del ejercicio en el que se efectuaron o del inmediato anterior. Asimismo, desde el punto de vista del fomento al ahorro nacional, el estímulo también tiene la finalidad de incrementar la captación de recursos que realizan las instituciones de crédito, las cuales pueden ponerlo a disposición del público en general para el financiamiento de actividades productivas. Por su parte, el artículo 303 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que se consideran cuentas personales especiales para el ahorro, aquellas en las que se realice cualquier depósito que: a) se aperture en una institución de crédito; b) el contribuyente manifieste por escrito a dicha institución que el depósito o la inversión se efectúa en términos del artículo 185; y c) la institución de crédito asiente en el comprobante fiscal que ampare la operación la leyenda "se constituye en términos del artículo 185 de la LISR". Tales requisitos no vulneran los principios de reserva de ley y de subordinación jerárquica, ya que es el precepto legal el que establece los sujetos, las hipótesis, así como el modo y tiempo para acceder al estímulo fiscal; además, sólo desarrollan y complementan lo que dispone la ley, pues son las instituciones de crédito las que captan el ahorro del público en general para colocar esos recursos entre el público inversionista; asimismo, dado que el beneficio es optativo, es necesario que los contribuyentes manifiesten, por escrito, su voluntad para acogerse a él y esa manifestación de voluntad debe reflejarse en el comprobante fiscal que ampare la operación, pues este documento sirve para dejar constancia de un hecho o acto con relevancia tributaria, como lo es la determinación del contribuyente de acogerse al estímulo fiscal y tomar la deducción respectiva.

# SEGUNDA SALA

Contradicción de tesis 559/2019. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materia Administrativa del Tercer Circuito y Segundo en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito. 22 de abril de 2020. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Disidente: Luis María Aguilar Morales. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Joel Isaac Rangel Agüeros.



### Criterios contendientes:

El sustentado por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 198/2019, y el diverso sustentado por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver el amparo directo 61/2019.

Tesis de jurisprudencia 29/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diecisiete de junio de dos mil veinte.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de octubre de 2020 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 13 de octubre de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

Época: Décima Época Registro: 2022218 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 09 de octubre de 2020 10:19 h

Materia(s): (Administrativa) Tesis: 2a./J. 28/2020 (10a.)

# PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. EL AVISO DE COMPENSACIÓN INTERRUMPE SU PLAZO, AUN CUANDO SEA RECHAZADO POR LA AUTORIDAD FISCAL.

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron si el aviso de compensación realizado por el contribuyente, que ha sido rechazado por la autoridad, constituye o no una gestión de cobro susceptible de interrumpir el plazo de prescripción para solicitar la devolución de saldos a favor, en términos de los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación.

Criterio jurídico: La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, aun cuando sea rechazado por la autoridad.

Justificación: De conformidad con el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Conforme al diverso 22, párrafo décimo quinto, del propio ordenamiento, la obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, considerando como gestión de cobro la solicitud de devolución que formule el particular, excepto cuando desista. Finalmente, en términos del artículo 23 del citado código, el contribuyente que pretenda realizar una compensación debe presentar el aviso ante la autoridad hacendaria competente. De la interpretación de tales disposiciones se desprende que el aviso de compensación que realiza el contribuyente respecto de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, independientemente de su resultado, es decir, si procede o no dicha compensación. Se afirma lo anterior, porque el acto fundamental que da lugar a la interrupción, ya sea mediante una solicitud de devolución, como expresamente lo prevé el código tributario, o bien, mediante el aviso de compensación, es la notificación que se hace al deudor respecto de la existencia de un adeudo fiscal cuyo pago se le requiere o solicita. De ahí que cuando un contribuyente tiene un saldo a favor respecto del que presenta un aviso de compensación, es evidente que dicha acción constituye una gestión de cobro tendente a hacer efectivo el saldo a favor, a fin de extinguir la diversa obligación de pago que tiene con el propio fisco. Sin que trascienda lo que a la postre resuelva la autoridad hacendaria respecto del referido aviso, porque tal circunstancia no cambia su naturaleza jurídica de gestión de cobro o de notificación de existencia de un adeudo tributario.



Contradicción de tesis 5/2020. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito y Primero en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. 11 de marzo de 2020. Cinco votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, Luis María Aguilar Morales, José Fernando Franco González Salas, Yasmín Esquivel Mossa y Javier Laynez Potisek. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez.

Tesis y/o criterios contendientes:

El Tercer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Octavo Circuito, al resolver la revisión fiscal 34/2018, la cual dio origen a la tesis aislada número VIII.3o.P.A.5 A (10a.), de título y subtítulo: "SOLICITUD DE COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR POR CONCEPTO DE CONTRIBUCIONES. CONSTITUYE UNA GESTIÓN DE COBRO QUE INTERRUMPE EL CÓMPUTO DEL PLAZO DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN PARA DEVOLVERLOS.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 6 de septiembre de 2019 a las 10:15 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 70, Tomo III, septiembre de 2019, página 2256, con número de registro digital: 2020568; y,

El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, al resolver la revisión fiscal 48/2016, la cual dio origen a la tesis aislada número IV.1o.A.67 A (10a.), de título y subtítulo: "DEVOLUCIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL AVISO DE COMPENSACIÓN NO REPRESENTA UNA GESTIÓN DE COBRO, NI INTERRUMPE EL TÉRMINO DE LA PRESCRIPCIÓN.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 28 de abril de 2017 a las 10:32 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 41, Tomo II, abril de 2017, página 1730, con número de registro digital: 2014166.

Tesis de jurisprudencia 28/2020 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de junio de dos mil veinte.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de octubre de 2020 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 13 de octubre de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

Época: Décima Época Registro: 2022216 Instancia: Pleno

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 09 de octubre de 2020 10:19 h

Materia(s): (Constitucional) Tesis: P./J. 8/2020 (10a.)

PROCEDIMIENTO SANCIONADOR APLICABLE A LOS CONTADORES PÚBLICOS REGISTRADOS PARA EFECTOS DE EMITIR DICTÁMENES SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS CONTRIBUYENTES O LAS OPERACIONES DE ENAJENACIÓN DE ACCIONES QUE REALICEN. EL ARTÍCULO 52, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE TANTO EN 2013, COMO A PARTIR DE 2014).

Hechos: Las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación analizaron si el artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso

c), del Código Fiscal de la Federación –vigente tanto en 2013 como a partir de 2014– permite conocer con certeza el momento a partir del cual empieza a computarse el plazo de doce meses con el que cuenta la autoridad para notificar la resolución del procedimiento sancionador a los contadores públicos registrados.

Criterio jurídico: El artículo 52, antepenúltimo párrafo, inciso c), del Código Fiscal de la Federación, no otorga certeza respecto al momento en el cual comienzan a transcurrir los doce meses para que la autoridad hacendaria notifique la resolución correspondiente, violándose con ello la certidumbre en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad, que exige el principio de seguridad jurídica.

Justificación: Conforme al citado precepto legal, la autoridad deberá notificar la resolución del procedimiento sancionador al contador público registrado en un plazo que no excederá de doce meses, precisando que éste empezará a transcurrir "a partir del día siguiente a aquel en que se agote el plazo señalado en la fracción I que antecede"; sin embargo, la referida fracción I en realidad regula los requisitos que deben cumplir los contadores públicos para obtener su inscripción ante las autoridades fiscales, es decir, atañe a hipótesis jurídicas y plazos que son del todo ajenos al procedimiento sancionatorio. Por tanto, la remisión a esa fracción normativa en forma alguna permite conocer el momento a partir del cual empieza a computarse el plazo de doce meses con los que cuenta la autoridad fiscal para notificar la resolución en la cual se pueda exhortar, amonestar o suspender el registro del contador público respectivo y, por ende, tal precepto legal transgrede el principio de seguridad jurídica.

### **PLENO**

Contradicción de tesis 484/2019. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 6 de agosto de 2020. Mayoría de nueve votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Juan Luis González Alcántara Carrancá, Yasmin Esquivel Mossa, Luis María Aguilar Morales, Jorge Mario Pardo Rebolledo, Ana Margarita Ríos Farjat, Javier Laynez Potisek, Alberto Pérez Dayán y Arturo Zaldívar Lelo de Larrea; votaron en contra José Fernando Franco González Salas y Norma Lucía Piña Hernández. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Isidro Emmanuel Muñoz Acevedo.

Tesis y/o criterios contendientes:

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 803/2016, que dio origen a la tesis aislada 1a. CXLIV/2017 (10a.), de título y subtítulo: "SEGURIDAD JURÍDICA. EL ARTÍCULO 52, ANTEPENÚLTIMO PÁRRAFO, INCISO C), DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN 2013, TRANSGREDE ESTE PRINCIPIO.", publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 6 de octubre de 2017 a las 10:16 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 47, Tomo I, octubre de 2017, página 497, con número de registro digital: 2015239, y

El sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 6387/2018.

El Tribunal Pleno, el veintinueve de septiembre en curso, aprobó, con el número 8/2020 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. Ciudad de México, a veintinueve de septiembre de dos mil veinte.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de octubre de 2020 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del martes 13 de octubre de 2020, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 16/2019.

Época: Décima Época Registro: 2022212



Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 09 de octubre de 2020 10:19 h

Materia(s): (Civil)

Tesis: I.12o.C.155 C (10a.)

NULIDAD DE PAGARÉS (VOUCHERS) EMITIDOS CON MOTIVO DEL USO DE TARJETA BANCARIA. LA ACCIÓN RELATIVA NO SE EXTINGUE POR EL PAGO VOLUNTARIO DE LOS CARGOS TILDADOS DE NULOS, PUES ÉSTE NO EVIDENCIA EL CONSENTIMIENTO DE LOS CONSUMOS DEL TARJETAHABIENTE, SINO LA INTENCIÓN DE EVITARSE MAYORES PERJUICIOS.

El artículo 2234 del Código Civil Federal, supletorio al Código de Comercio, establece que el cumplimiento voluntario, ya sea por medio del pago, novación o cualquier otro modo, implica la ratificación tácita y extingue la acción de nulidad, lo cual resulta lógico, en la medida en que dicha confirmación constituye la manifestación de voluntad del afectado, de aceptar los efectos del acto jurídico tildado de nulo y perfeccionarlo. Ahora bien, cuando se demanda la nulidad de los vouchers emitidos con motivo del uso de tarjeta bancaria, la excepción sustentada en el precepto citado es infundada, si se apoya en el pago voluntario de los cargos cuya nulidad se demanda, pues éste no evidencia el consentimiento del actor con dichos consumos, sino su clara intención de evitarse mayores perjuicios, como es el caso de una mala calificación en el buró de crédito. En ese sentido, el pago referido no implica sumisión a los cargos cuestionados y, por ende, no extingue la acción de nulidad, debido a que el ejercicio oportuno de esta última revela su inconformidad con esos cargos.

DÉCIMO SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 663/2019. BBVA Bancomer, S.A., I.B.M., Grupo Financiero BBVA Bancomer. 7 de noviembre de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Rómulo Amadeo Figueroa Salmorán. Secretario: Mario Yescas Benítez.

Esta tesis se publicó el viernes 09 de octubre de 2020 a las 10:19 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época Registro: 2022162

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 02 de octubre de 2020 10:12 h

Materia(s): (Administrativa) Tesis: (IV Región)1o.8 A (10a.)

# IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA EXHIBICIÓN DE UN COMPROBANTE FISCAL ES INSUFICIENTE PARA RECONOCER EL DERECHO SUBJETIVO A SU DEVOLUCIÓN.

Para acreditar el impuesto al valor agregado es indispensable cumplir con los requisitos previstos en el artículo 5o. de su ley; en ese sentido, las fracciones I, II y III exigen lo siguiente: que el impuesto corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación —en términos del impuesto sobre la renta—, por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%; que haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de la ley; y, que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate. Por otro lado, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó en las jurisprudencias 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 87/2013 (10a.), que el contribuyente a quien se expida un comprobante fiscal, únicamente deberá



constatar que contenga datos como el nombre o razón social y el Registro Federal de Contribuyentes del emisor, sin que se encuentre obligado a verificar que éste cumpla con sus obligaciones fiscales, pues ello equivaldría a exigirle que despliegue facultades de verificación, lo que constituye una carga que no está prevista en la ley y, por el contrario, sólo está reservada a la propia autoridad hacendaria. Sin embargo, para reconocer el derecho subjetivo a la devolución del impuesto no basta que el contribuyente exhiba comprobantes fiscales que cumplan con los requisitos legales correspondientes, sino que resulta indispensable que la operación haya existido y se hubiere pagado el impuesto en los términos que establecen los artículos 1o.-B, 11, primer párrafo y 17, primer párrafo, de la ley mencionada. Consecuentemente, cuando la autoridad exactora niega la devolución del impuesto, no por considerar inválido el comprobante fiscal exhibido, sino por cuestionar la existencia de una operación amparada en éste, la Sala del Tribunal Federal de Justicia Administrativa deberá declarar la nulidad de la resolución correspondiente, sin reconocer el derecho subjetivo a la devolución, constreñir a la autoridad fiscal a ejercer sus facultades de comprobación en los términos y plazos previstos en el artículo 22-D del Código Fiscal de la Federación y, con el resultado, dictar una nueva determinación en la que única y exclusivamente se pronuncie sobre la procedencia de la devolución, prescindiendo de fincar responsabilidades de cualquier índole.

# PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 169/2019 (cuaderno auxiliar 305/2020) del índice del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, con apoyo del Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región, con residencia en Xalapa, Veracruz. Administradora Desconcentrada Jurídica de Tamaulipas "3" con sede en Nuevo Laredo, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y del Jefe del Servicio de Administración Tributaria. 24 de junio de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Neófito López Ramos. Secretario: Marcelo Cabrera Hernández.

Nota: Las tesis de jurisprudencia 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 87/2013 (10a.), de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE A FAVOR DE QUIEN SE EXPIDEN SÓLO ESTÁ OBLIGADO A VERIFICAR CIERTOS DATOS DE LOS QUE CONTIENEN." y de título y subtítulo: "COMPROBANTES FISCALES. SU VALOR PROBATORIO CUANDO EL CONTRIBUYENTE QUE LOS EXPIDIÓ NO SE ENCUENTRA LOCALIZABLE [ABANDONO DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 161/2005 (\*)]." citadas, aparecen publicadas en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, enero de 2006, página 762 y Décima Época, Libro XXII, Tomo 1, julio de 2013, página 717, con números de registro digital: 176363 y 2003939, respectivamente.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de octubre de 2020 a las 10:12 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

Época: Décima Época Registro: 2022154

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 02 de octubre de 2020 10:12 h

Materia(s): (Administrativa) Tesis: (IV Región)1o.15 A (10a.)

DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEBEN CONSIDERARSE ASÍ LOS PAGOS REALIZADOS POR CONCEPTO DE COASEGURO Y DEDUCIBLE EN LOS SEGUROS DE GASTOS MÉDICOS MAYORES.

El deducible de una póliza de seguro, así como el coaseguro constituyen una participación del asegurado en el costo total de los gastos generados por un siniestro (en virtud de que el primero es la cantidad fija que debe cubrirse antes de que el seguro pague algún beneficio, esto es, un límite mínimo a partir del cual procede el pago por la aseguradora; y el segundo



constituye un porcentaje del total del siniestro, calculado después de restar el deducible, que deberá pagar el asegurado respecto de los gastos hospitalarios y los honorarios del médico), por lo cual, los pagos realizados por esos conceptos deben considerarse como deducciones personales, en términos del artículo 151, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al ser una erogación del contribuyente con motivo de un evento médico. En efecto, lo que caracteriza a los contratos de seguros de gastos médicos mayores es la distribución del riesgo y responsabilidad sobre éste, de manera que los contratantes se encuentran vinculados por virtud de un mismo contrato y son solidarios para pagar esos gastos médicos u hospitalarios en la proporción o cuota en que hubiesen asumido el riesgo y pactado en la póliza. Ello, porque si bien el porcentaje establecido como deducible deriva del acuerdo entre aseguradora y asegurado, es decir, del contrato que éstos celebran, en el sentido de que aquélla se obliga, mediante una prima, a resarcir un daño o a pagar una suma de dinero y éste a pagar el deducible estipulado en dicho contrato, lo cierto es que ese deducible y el coaseguro son el pago de una corresponsabilidad en el siniestro, derivado necesariamente de los gastos médicos u hospitalarios generados, que el asegurado paga directamente al hospital y al médico que lo atendió, de manera que si el objetivo del precepto citado es conferir o favorecer al contribuyente con un beneficio respecto a los gastos médicos que realice, no puede llegarse a una conclusión diversa, ya que las erogaciones por deducible y coaseguro tuvieron por objeto la atención de la salud del particular para la plena satisfacción de sus necesidades médicas y que, como se señaló, el legislador juzgó necesarias en dicha fracción, a fin de que las personas pudieran atender sus necesidades esenciales.

# PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA CUARTA REGIÓN.

Revisión administrativa (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo) 17/2020 (cuaderno auxiliar 319/2020) del índice del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, con apoyo del Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región, con residencia en Xalapa, Veracruz. Administrador Desconcentrado Jurídico de Nuevo León "1", en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y de otras. 15 de julio de 2020. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Vega Ramírez. Secretaria: Alma Leticia Canseco García.

Esta tesis se publicó el viernes 02 de octubre de 2020 a las 10:12 horas en el Semanario Judicial de la Federación.

# Comisión de Investigación Profesional

# Norma para otros servicios relacionados 11010 (revisada)

Autores: Xiomara Vázquez Guillen José Luis Franco Murayama Oscar Barrera Godínez Joel Martínez Bustamante Mauricio González Gómez



### **Alcance**

Dentro del alcance de la norma se establece las responsabilidades del Contador Público, la forma y el contenido del informa sobre la aplicación de procedimientos convenidos, la norma aplica a la realización de encargos de procedimientos convenidos sobre asuntos o información financiera y no financiera, asimismo señala las disposiciones relativas al control de calidad en cada encargo de procedimientos convenidos parten de la premisa de que la firma está sujeta a las NCC difundidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP).

### Contenido

La norma contiene los procedimientos que han sido convenidos por el Contador Público y la parte contratante, el reconocimiento de los procedimientos realizados es apropiado al encargo, la comunicación de los procedimientos y los hallazgos.

El encargo de procedimientos convenidos no es una auditoría, revisión u otro encargo de aseguramiento. Un encargo de procedimientos convenidos no involucra el obtener evidencia con el fin de que el Contador Público exprese una opinión o una conclusión de aseguramiento de ninguna forma

# Objetivo

Los objetivos son acordar con la parte contratante los procedimientos a realizar; realizar los procedimientos convenidos; y comunicar los procedimientos realizados y los hallazgos correspondientes de conformidad con los requerimientos de esta Norma.

## Requerimientos

Dentro de los requerimientos piden estar alertas a cualquier incumplimiento del equipo, cumplir con los requerimientos de esta norma, requerimientos de ética, ejercer el juicio profesional desde la aceptación y en la conducción del encargo, la calidad del encargo, los procedimientos de acuerdo con las políticas y control de calidad de la firma, asimismo dirigir, supervisar, satisfacción de cualquier experto involucrado y la responsabilidad de la documentación que obtiene.

# Aceptación y continuidad del encargo

El Contador Público deberá tener un conocimiento sobre la finalidad del encargo, no aceptará ni continuará el encargo si está al tanto de cualquier hecho o circunstancia que indique que los procedimientos que se le pide que realice son inapropiados para la finalidad del encargo, se debe aceptar si la contratante ve adecuados los procedimientos, se debe obtener la información adecuada, asimismo los procedimientos convenidos y los hallazgos relacionados pueden describirse objetivamente, en términos claros, no engañosos y no sujetos a diversas interpretaciones, se debe estar alertas a cualquier rechazo al encargo, entre otros.



# Acordar los términos del encargo

Si durante el transcurso del encargo, el Contador Público y la parte contratante (y en su caso, otros usuarios previstos) acuerdan modificar los procedimientos convenidos, el Contador Público deberá reflejar los procedimientos modificados en la carta compromiso.

# Realizar los procedimientos convenidos

El Contador Público realizará los procedimientos convenidos en la carta compromiso, deberá considerar si solicitar manifestaciones escritas de la parte contratante. Cuando la parte contratante no es la parte responsable, el Contador Público solicitará manifestaciones escritas de la parte responsable, en los casos necesarios usar el trabajo de un experto, es de señalar que, si en el encargo se utiliza el trabajo de un experto, el Contador Público evaluará competencia, capacidad y objetividad del experto. Acordara con el experto naturaleza y alcance del trabajo, finalmente determinar si los resultados describen adecuadamente el trabajo realizado incluyen el del experto.

# Informe de procedimientos convenidos

El informe de procedimientos convenidos deberá ser por escrito e incluirá un título que indique claramente que es un informe de procedimientos convenidos, un destinatario según lo establecido en la carta compromiso, identificación del asunto sobre la que se realizan procedimientos convenidos, se debe especificar la finalidad del informe de procedimientos convenidos y una declaración de que el informe de procedimientos convenidos puede no ser adecuado para otro propósito. Adicionalmente debe contener una descripción del encargo de procedimientos convenidos que indique que los procedimientos han sido previamente convenidos con la parte contratante y en su caso otros usuarios. Los hallazgos son resultado de los procedimientos convenidos realizados o aplicados.

La parte contratante (y en su caso, otros usuarios previstos) ha reconocido que los procedimientos convenidos son apropiados para la finalidad del encargo, la parte responsable identificada por la parte contratante, y una declaración de que la parte responsable es responsable del asunto sobre la que se realizan los procedimientos convenidos, declaraciones acerca de que el encargo fue realizado de acuerdo con la Norma y que no es un encargo de aseguramiento y no expresa opinión, y si el C.P. hubiera realizado procedimientos adicionales, otras cuestiones podrían haber llamado la atención del profesional y que las habría informado.

Respecto a la independencia, si no se requiere y no se acordó en la carta compromiso cumplir con los requerimientos de independencia hacer declaración para la finalidad del encargo no hay requerimientos de independencia. Si se requiere que el C.P. sea independiente o se ha acordado en la carta compromiso hacer declaración en el Informe que el C.P. ha cumplido con los requerimientos, declaración que la Firma aplica NCC, descripción de los procedimientos aplicados (naturaleza/alcance/oportunidad), los hallazgos de cada procedimiento realizado, incluidos los detalles de las excepciones encontradas; y la firma del Contador Público., fecha emisión y localidad.

La fecha del informe de procedimientos convenidos no será antes de la fecha en que el Contador Público completó los procedimientos convenidos y determinó los hallazgos de conformidad con esta Norma.

### Documentación

El Contador Público incluirá en la documentación del encargo los términos escritos del encargo y, en su caso, el acuerdo de la parte contratante en cuanto a modificaciones a los procedimientos, la naturaleza, momento de realización y extensión de los procedimientos convenidos realizados; y los hallazgos resultantes de los procedimientos convenidos realizados, entre otros.

# Guía de aplicación y otras notas explicativas

La norma contiene guías y otras notas explicativas relacionadas con el trabajo a realizar. Guías sobre trabajos de información financiera y de información no financiera, asuntos relacionados con Parte contratante y otros usuarios previstos, hallazgos,



requerimientos de ética aplicables, objetividad e independencia, cumplimiento con leyes y regulaciones, juicio profesional, aceptación del encargo, realizar el encargo, control de calidad del encargo, aceptación y continuación del encargo.

La Norma contiene el Anexo 1 y Anexo 2 donde proporciona

Anexo 1.- Ejemplo de una carta de contratación para un encargo de procedimientos convenidos.

Anexo 2.- Ejemplos de informes de procedimientos convenidos.

# Comisión de Sector Gobierno

# La generación de los cierres contables en los entes públicos

Autor:

Lic. Claudia Gabriela Rojo Franco



La generación de estados financieros en los entes públicos ha tenido una revolución tras la aprobación de la Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG), ya no solo se puede medir situaciones financieras, además permite analizar el desempeño con un correcto análisis de sus notas, por lo tanto, los entes públicos deben de emitir información de calidad, cumpliendo las fechas de la emisión, con los lineamientos y normatividad obligatoria, realizando una adecuada revisión de sus cifras y conciliando de todos los reportes que la conforman. Las fechas de una cuenta pública, en contabilidad gubernamental comprenden un año a partir del 1 de enero hasta el 31 de diciembre, lo cual va relacionado con la Ley de Ingresos y con los ejercicios de los presupuestos aprobados. Esto último establecido en los postulados básicos en contabilidad gubernamental.

La ley contempla fechas para la entrega de los estados financieros por lo que en la Constitución Política del Estado de Jalisco establece el 30 de abril del siguiente año como fecha en que debe de ser enviada a la Legislatura del Estado (Congreso) (artículo 35 Bis); dichas cifras se deben de presentar consolidadas en lo correspondiente a los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y los Órganos Autónomos de la Entidad Federativa. Con el fin de poder consolidar el Poder Ejecutivo requiere la información anticipadamente y así poder cumplir con la norma en materia de consolidación de Estados Financieros y demás información contable emitido por el CONAC. En el artículo 51 de LGCG, establece la obligación de emitir informes "trimestralmente en sus respectivas páginas electrónicas de internet, a más tardar 30 días después del cierre del período que corresponda, en términos de las disposiciones en materia de transparencia que les sean aplicables". Por lo tanto, los entes públicos deben de establecer procesos de cierre de cuenta pública cuidando el cumplimiento de las fechas.

La LGCG establece en el artículo 46 cuáles son los estados financieros y la información financiera que deben de generar, mismos que deben de presentarse con los postulados básicos de contabilidad gubernamental y en los periodos relativos de un año calendario de doce meses establecido, presentando además cifras comparativas. Para cumplir con este punto los entes deben de verificar los formatos que tienen publicados el CONAC con el fin de que cumpla con las especificaciones y generarlos desde el mismo sistema de contabilidad.

En el artículo 52 de la LGCG en su tercer párrafo señala: "Los estados correspondientes a los ingresos y gastos públicos presupuestarios se elaborarán sobre la base de devengado y, adicionalmente, se presentarán en flujo de efectivo.", por lo tanto, es necesario verificar la vinculación entre los estados financieros que conforman la cuenta pública.

Uno de los principales problemas de la generación de los estados financieros es que actualmente se tiene una carencia de sistemas de contabilidad gubernamental que realicen la correlación entre el presupuesto y la contabilidad, por lo que esta operación se realiza manualmente por las áreas financieras y dando por lo tanto márgenes de errores considerables entre los diferentes reportes. Por lo que se tiene que verificar que el reporte presupuestal cuadre en el momento devengado con las cifras contables en cada uno de los capítulos.



Además de ésto, los organismos deben de establecer procesos de cierre en las cuentas que integran la cuenta pública:

- Realizar arqueos de caja.
- · Conciliaciones bancarias (bancos e inversiones).
- · Reintegrar fondos revolventes.
- Conciliar depósitos de terceros, inventariando y resguardando los documentos que lo respaldan.
- Verificar saldos de deudores, conciliando documentos con registros contables y verificar antigüedad y cobrabilidad (pasar en jurídico en caso de ser necesario).
- Verificar anticipos a proveedores, su amortización y conciliando vs contratos, su antigüedad cuadrando con los saldos contables.
- Realizar inventarios, si tuvieran almacenes, y cuadrar inventarios con registros contables, analizar su caducidad si fuera el caso, separar obsoletos o dañados, levantar actas y realizar ajustes procedentes.
- Conciliar bancos con estados de cuenta de Inversiones a largo plazo con contratos reconociendo intereses.
- Realizar inventarios de bienes muebles, inmuebles e intangibles, verificando número de identificación para resguardo, fecha de alta, porcentajes de depreciación y los montos que deben de cuadrar con las cifras de las cuentas del activo.
- Referente a seguros contratados dejar en gastos lo correspondiente del ejercicio.
- En los saldos de proveedores, contratistas, documentos por pagar, deuda pública, pasivos diferidos, fondos en administración en largo plazo y provisiones a largo plazo, se deben de conciliar con los documentos soportes que los avalan, contratos, facturas, verificando su antigüedad, analizando plan de pagos de los mismos para así evitar posibles demandas.
- En lo referente a deuda, separar corto plazo (menor de un año) de largo plazo; reconocer gastos financieros, cuadrar con los contratos, verificando que los porcentajes de intereses del contrato sean los mismos que se están considerando mes a mes.
- Verificar si es necesario la creación de provisiones, por demandas legales o laborables, provisiones por contingencias.
- Conciliar el presupuesto de ingresos con las cifras contables y el presupuesto de egresos con los registros contables, de acuerdo a formatos establecidos por el CONAC.
- Conciliar los estados financieros, entre ellos p.e.: resultado del ejercicio, montos que se reportan en los diferentes
  estados financieros, montos que se reportan del total de estado de variación de la hacienda pública con el estado de
  situación financiera, estado analítico del activo con el estado de situación financiera en las cuentas de activo, estado
  de flujos con el estado de actividades, etc. (conciliar cifras entre los diferentes estados financieros).
- Reintegrar fondos federales como lo establece la Ley de Disciplina Financiera: "las entidades federativas, a más tardar el 15 de enero de cada año, deberán reintegrar a la Tesorería de la Federación las Transferencias federales etiquetadas que, al 31 de diciembre del ejercicio fiscal inmediato anterior, no hayan sido devengadas por sus Entes Públicos.

Además, todos los gastos de origen federal que hubieran quedado pendientes de pago (devengados) deberán de pagarse en el primer trimestre del siguiente año, si no fuera así deberán de reintegrar todo lo que no se pagó."

• En el presupuesto de egresos del Estado de Jalisco, establece en su art. 27 que los organismos públicos descentralizados deben de reintegrar en recurso que no hubieran comprometido o devengado, a la fecha del 15 de enero del siguiente ejercicio.

# CONCLUSIÓN:

La generación de la cuenta pública implica un trabajo profundo con revisiones y actividades de conciliación que es conveniente dejar establecidas en un proceso de cierre involucrando a las áreas que tienen actividades que influyen en él (compras, bancos, almacén, control de activos, ingresos, pagos), con el fin de establecer las fechas de cierre y el área financiera pueda cumplir en la entrega de los mismos.

# Comisión de Seguridad Social e Impuestos Estatales

El contrato de subcontratación y sus efectos ante el Instituto Mexicano del Seguro

Autor: LCP Martha Zepeda Preciado



La subcontratación de obras, y/o pedazos, tramos o etapas de la ejecución de obras de construcción es una práctica recurrente dentro de la industria. Sin embargo, dicha situación genera una serie de obligaciones en materia de seguridad social, tanto para la parte que contrata la ejecución total o parcial de la obra, así como para la que es contratada para realizar la ejecución en favor del propietario de la obra. Las obligaciones antes señaladas se encuentran comprendidas dentro del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado (RSSOTCOTD), así como en la Ley del Seguro Social, y demás ordenamientos jurídicos aplicables.

Una de las obligaciones en materia de seguro social, para todos aquéllos que subcontratan la ejecución, ya sea parcial o en su totalidad de la obra de construcción, es que deberán de acreditar ante el Instituto de manera fehaciente dicha subcontratación, lo cual podrán hacerlo mediante el contrato respectivo firmado entre las partes, por el cual se encomienda al contratista la realización de los trabajos en favor del contratante.

Así pues, el contrato, es el acto jurídico mediante el cual, las partes plasman su voluntad de obligarse, creando consigo derechos y obligaciones para ambos, cumpliendo con una serie de formalidades que den vida al acuerdo.

En este sentido, algunos teóricos, afirman que, basta con que converjan tres elementos esenciales para que el contrato pueda existir. El primero de estos elementos es, la voluntad o el consentimiento, de las partes, el cual debe ser libre y espontáneo, esto quiere decir que las partes efectivamente tienen el deseo de obligarse, y no existe algún vicio que pueda afectar su decisión. El segundo de estos es la capacidad de las partes para celebrar el acuerdo, lo que en pocas palabras significa que, quien se obliga ante otro, se le hubiese otorgado o tenga la potestad legal para obligarse. Finalmente el tercer elemento, es que, el objeto del contrato tenga una obligación lícita, ya sea de dar, hacer o no hacer. No menos importante, resulta señalar que, algunos tratadistas, sostienen como un cuarto elemento, la solemnidad o la forma, esto es, que el contrato se realice conforme la legislación lo prevé.

Ahora bien, los contratos de subcontratación, o también conocidos como contratos de obra, ya sean en cualquiera de sus modalidades, a precio alzado, o a precios unitarios, son contratos del tipo civil, regulados por las legislación civiles estatales, y utilizados comúnmente en la industria de la construcción, los cuales para efectos de seguridad social, son empleados para acreditar la subcontratación de la ejecución de una obra.

En estos contratos, no solo se acredita la subcontratación, sino que, se estipulan los términos y condiciones en los que se deberán de desarrollar los trabajos de construcción por el contratista, las formas de pago, fianzas, así como los derechos y obligaciones contraídas entre el contratista y el contratante.

En este orden de ideas, una vez expuesto lo anterior, resulta menester, remitirnos al contrato de subcontratación y/o contrato de obra, utilizado en la industria de la construcción.

Dentro de la industria de la construcción, es común que los asesores y constructores, piensen que, con el simple hecho de tener formalizado mi contrato de obra, en donde se acredite la subcontratación y otorgue fecha cierta la operación es



suficiente para acreditar la misma, dado que los tres elementos del contrato antes mencionados se encuentran plasmados en el acuerdo. Lo anterior es un error, pues existen ciertos casos y/o supuestos legales en los que, aunado a la existencia de la voluntad, la capacidad de las partes y la legalidad del objeto del contrato, es requerida la forma prevista por la legislación, esto es que, deben de señalarse algunas cuestiones particulares para que pueda ser tomado en cuenta por algunas autoridades fiscales a fin de acreditar diversas situaciones jurídicas.

El contrato de subcontratación, o contrato de obra, en materia de construcción, es uno de estos ejemplos, en los cuales, no basta con que el acuerdo de voluntades cumpla con los elementos, sino que, deberá de cumplir con ciertos requisitos establecidos en el RSSOTCOTD para ser tomado en cuenta por la autoridad fiscal, en este caso por el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) para poder acreditar fehacientemente una situación jurídica particular "la subcontratación".

Si bien es cierto que, bastará con que converjan los tres elementos antes precisados dentro del contrato para poder afirmar que este existe y en el se plasma la voluntad de los contratantes, no menos cierto resulta que, el artículo 5, en su fracción primera, del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, exige una serie de requisitos que deberá contener el acuerdo de voluntades a fin de poder acreditar la subcontratación de las obras.

Así pues, lo anterior no significa bajo ninguna circunstancia que, el contrato sea nulo en los casos en los que no contenga lo comprendido en el numeral del RSSOTCOTD antes citado, sino que únicamente no será válido para efectos de acreditar la subcontratación de las obras de construcción ante el IMSS, presumiéndose con ello, que la totalidad de la obra fue ejecutada por el propietario de la misma.

Esto es así, dado que el artículo quinto, en su fracción primera, del Reglamento del Seguro Social Obligatorio para los Trabajadores de la Construcción por Obra o Tiempo Determinado, establece que, se presumirá que la contratación se realizó por los propietarios de las obras, salvo que acrediten tener celebrado contrato para la ejecución de éstas, ya sea a precio alzado o bajo el sistema de precios unitarios, con personas físicas o morales establecidas que cuenten para ello con elementos propios y en cuyo contrato se consigne el nombre, denominación o razón social del contratista, el domicilio fiscal y el registro patronal otorgado por el IMSS.

Corolario de lo anterior que, en los casos en los que se cuente con subcontratistas durante la ejecución de una obra de construcción, el Instituto presumirá que la obra en su totalidad fue ejecutada por el propietario de la obra, salvo que, el contratante de los trabajos de construcción logre acreditarle al Instituto; 1) tener contrato celebrado con el contratista a precio alzado o precios unitarios con el subcontratista, 2) se acredite que el subcontratista cuenta con elementos propios para la ejecución de la obra, y 3) en el contrato celebrado se consigne el nombre, denominación o razón social del contratista, el domicilio fiscal, y el registro patronal otorgado al contratista por el Instituto.

Por lo anterior es que, como asesores en materia de seguridad social y como constructores, debemos tener en claro que, cuando se efectúe la subcontratación de una obra, debemos contar con el contrato que acredite dicha operación, y además que, en el mismo se consignen los datos solicitados por el artículo quinto del Reglamento antes citado, pues de lo contrario, no podremos acreditar de manera fehaciente la subcontratación ante el Instituto.

# Especial

El éxito empieza con un paso: la institucionalización de la empresa familiar

Autor: CPC y MI José Mario Rizo Rivas

"La institucionalización protegerá el patrimonio de los accionistas y dotará a la empresa de una estructura sólida que garantiza su sustentabilidad".



Las estadísticas nos dicen que las empresas familiares no sobreviven ni a su segunda generación. ¿En dónde está el error que se puede modificar para asegurar la permanencia y éxito de un negocio creado desde la familia? El secreto está en la institucionalización.

Una de las ventajas de una empresa familiar, según lo explica la doctora Marisol Pérez Lizaur en el libro Empresa y familia en México. Una visión desde la antropología (Universidad Iberoamericana, 2010), es que está más cerca de las necesidades del mercado en el que incursiona, a diferencia de una compañía multinacional que podría perder el rumbo al intentar abarcar a un mayor espectro económico y social.

Y también por eso no sorprende que la empresa familiar sea un modelo que en México tiene tantos casos de éxito (más adelante mencionaré por qué lo considero de esta manera).

Sin embargo, otros estudios también han arrojado que no es un camino sencillo, si lo que se busca es permanencia y trascendencia, tanto para asegurar el patrimonio de los integrantes que comparten apellido, como para mantenerse vigentes en la vida empresarial. El problema está en la sobrevivencia.

Tal vez no sean una sorpresa estos datos: el 70 por ciento de las empresas familiares no sobreviven a la segunda generación. Y el 90 por ciento tampoco lo hará a la tercera, no sólo por la poca competitividad en el mercado, sino principalmente a la falta de una buena delegación de funciones y conflictos familiares que intervienen en el negocio.

Esto se traduce, además, en la pérdida de gestión por parte de los integrantes originales: el 47 por ciento está dirigida por la primera generación; el 29, por la segunda; el 14 por la primera y segunda generaciones y apenas el 10 por ciento están encabezadas por la tercera o cuarta generación (Family Business Yearbook, 2014, EY, en línea).

Para evitar esta interrupción, antes que analizar la salud de la economía en general, debemos mirar al interior de la organización. La Institucionalización de una empresa familiar puede ser el proceso de transformación que ayude a que las situaciones informales se conviertan en organizadas, que creará prácticas estables que generen confianza e interpreten funciones con una entidad con personalidad jurídica para una continuidad con miras al futuro.

# ¿De qué hablamos cuando mencionamos esta Institucionalización?

Nos referimos a la creación de un gobierno corporativo que guíe, a mediano y largo plazo, los objetivos e intereses de la empresa, la familia y la relación que existe entre ambos. Puede ser tan sencillo como un comité de dirección o tan estructurado como un consejo de administración, con consejeros independientes por acuerdo de la asamblea de accionistas, incluso con la integración de un consejo consultivo.



Cuando se trata de la familia, el primer paso es conformar un consejo familiar, hasta que sea posible contar con una asamblea que reúna un grupo numeroso, en donde se congregan los miembros pertenecientes a diferentes generaciones y ramas, que comparten el mismo núcleo.

Quizá una de las definiciones más importantes que deben asentarse, sobre todo si hay crecimiento de la empresa, es la de los roles de cada integrante, para evitar así confusiones entre los involucrados que, en ocasiones, no saben cuál es su función, cómo pueden ayudar o qué se espera de ellos cuando es momento de solucionar un conflicto, como lo expresa Adamson en el artículo «Building a Solid Future for Family Owned Businesses«, publicado en South Dakota Business Review, 63 (2005).

La institucionalización también es clave para un arranque limpio, que se anticipe a los problemas del mañana al poner sobre la mesa, y por escrito, una guía básica pero firme sobre la que se construirá el futuro de todos los involucrados, ya establecidos y los que están por sumarse cuando el tiempo así lo requiera y permita.

# Me refiero a lo siguiente:

- una misión que explique la importancia de la familia dentro de la empresa y que contagie de este compromiso a todos los integrantes interesados,
- una visión compartida en la que los involucrados vean reflejado un modelo acorde a sus costumbres, educación y metas futuras.
- una planeación que dé y explique pasos a seguir para la resolución de conflictos o toma de decisiones; algo así como un «wiki how» que también sea una reflejo de los cimientos que mantiene unida a la familia, dentro y fuera del negocio y
- una lista de objetivos tangibles, reales, que además se acompañen de los pasos a seguir para alcanzarlos.

Por supuesto, también se pretende que todas las actividades que se realizan por costumbre en la empresa se trasladen a un documento, para así hacer manuales de funciones, políticas y procedimientos. Se ha visto que la ausencia de esta documentación causa, en muchos casos, pérdidas aproximadas del 50 por ciento de contratos, lo que se ve reflejado en el crecimiento, rentabilidad y desarrollo de la empresa familiar.

Las políticas, reglas, procedimientos y manuales a desarrollar deben abarcar temas como:

- crédito y cobranza,
- compras,
- manejo de inventarios,
- ventas,
- definición de puestos,
- manejo de la tecnología de información,
- ascensos del personal,



- tabuladores de sueldos,
- · causas de despido y el procedimiento legal que este conlleva,
- · viáticos y gastos de viaje,
- documentación del control interno en general, entre otros.

Cuando la preocupación principal del fundador es que la empresa que ha creado continúe de generación en generación, debe implementar la institucionalización y el gobierno corporativo, además de buscar el equilibrio entre la tradición y la innovación, según el negocio lo pida con el paso del tiempo. Y si bien la continuidad se logra estableciendo las reglas, políticas y procedimientos clave, es necesario que estas se apliquen. Asimismo, se requiere estar abierto al cambio y la renovación conforme lo vaya requiriendo el negocio.

Por eso ponemos sobre la mesa otros tema que serán igual de importantes —sobre todo para la prosperidad y trascendencia de la empresa— al momento de hacer su institucionalización:

- Cuáles hijos heredarán las acciones, o si alguno de ellos es capaz de llevar la dirección de la empresa.
- Los conflictos generados por el rol de los familiares directivos, miembros del consejo de administración y los que solo son accionistas.
- El crecimiento de la familia en la participación de la empresa y la posibilidad de que esta sobrepase el crecimiento logrado.
- Si debe considerarse como una obligación emplear a la familia, aun cuando no tenga las competencias para los puestos que ocupan.
- La diferencia entre los intereses de la empresa y los intereses personales de cada accionista familiar, y cómo lleva a la desconfianza en la toma de decisiones de los ejecutivos.

Ante los cambios a los que se expone toda empresa, es posible que los individuos o grupos vean amenazada su posición en la organización y manifiesten resistencia a la institucionalización. Así que también es importante armar un consejo que esté integrado por personas ajenas a la familia, pues podrá poner en perspectiva los cambios más importantes, e incluso con más riesgo, sin responder a los intereses individuales de alguno de los parientes.

Esta tarea parece que es particularmente difícil de cumplirse con esta imparcialidad en Latinoamérica, y resulta en consejos de administración menos eficaces que sus similares en países desarrollados (Santiago y Baek, «Board composition and firm performance of large Latin American firms: An exploratory view.» Latin American Business Review, 4, 2004). Hay que entender que un externo puede convertirse, si no es bien elegido, en un arma de doble filo si este responde sólo a lo que conviene a la persona que lo ha postulado. Y que, si los familiares se alejan demasiado, también el propósito del negocio puede verse afectado. Encontrar el punto medio ideal no es una tarea que deberá tomarse a la ligera.

Una forma efectiva para llevar a cabo el proceso de institucionalización es a través del Protocolo Familiar, el documento en el que una familia empresaria pone por escrito las normas por las que se regirá la relación entre la familia y la empresa. Para redactar el protocolo es muy importante partir de la realidad y no de nuestras expectativas, es decir, habrá que identificar en qué etapa del ciclo de vida se encuentra la empresa para no aplicar medidas inadecuadas, prematuras o excesivas.



Finalmente, no olvidemos que tomar decisiones en una empresa familiar siempre exigirá que contemplemos dos perspectivas simultáneamente: la complejidad del negocio y la complejidad de la familia. Esta óptica nos permitirá llevar a cabo un proceso de institucionalización saludable y, a su vez, la institucionalización protegerá el patrimonio de los accionistas, dotando a la empresa de una estructura sólida que garantizará su sustentabilidad, incluso si esta cambia de manos al ser heredada.

Como empresa familiar, se entiende que uno de los objetivos es que se mantenga gestionada por sus integrantes, ya sean de la primera o la cuarta generación. Tengamos en mente que la institucionalización es la herramienta principal para que esto se cumpla, y pensemos que venderla a terceros no es la mejor estrategia a mediano plazo. Lo menciono por el estudio de Karen Watkins Fassler Desempeño financiero de empresas familiares vs. empresas no familiares en México de 2016. En él, Watkins comparte conclusiones muy interesantes que sustentan la afirmación que compartí al inicio de este artículo, en donde digo que el modelo de empresa familiar podría ser un caso de éxito en nuestro país.

Por un lado, expone que —después de revisar la salud de 89 empresas mexicanas, no financieras—, la combinación de alta concentración de propiedad en manos de familiares con un director del mismo clan es una estrategia exitosa que no todas ostentan. Y suena lógico: pues si la familia conserva el mayor porcentaje de las acciones y participa en la administración de la compañía, es todavía más sencillo alinear objetivos y reducir oportunismo. En épocas de crisis es cuando mejor se aprecia.

Claro está, esto se logra si la familia actúa de manera responsable, tomando en cuenta su impacto para las futuras generaciones, no sólo de los inversionistas externos. Este camino empieza con el primer gran paso: institucionalizar a la empresa.



# CONÉCTATE A NUESTRA TRANSMISIÓN EN VIVO

cada 2do martes de mes.



