

SEGUNDA SECCION
PODER EJECUTIVO
SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2011

Contenido

CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- 01/ISR.** Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero
- 02/ISR.** Enajenación de bienes de activo fijo
- 03/ISR.** En materia de Inversiones
- 04/ISR.** Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos
- 05/ISR.** Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social
- 06/ISR.** Régimen Simplificado
- 07/ISR.** Instituciones de Crédito. Créditos incobrables
- 08/ISR.** Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones
- 09/ISR.** Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004
- 10/ISR.** Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas
- 11/ISR.** Enajenación de certificados inmobiliarios
- 12/ISR.** Establecimiento permanente
- 13/ISR.** Régimen Simplificado Ejercicios 2001 y Anteriores
- 14/ISR.** Deducción de inventarios congelados
- 15/ISR.** Inventarios Negativos
- 16/ISR.** Desincorporación de sociedades controladas
- 17/ISR.** No deducibilidad de la participación en las utilidades de las empresas pagada a los trabajadores a partir del 2005
- 18/ISR.** Rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, que únicamente se destinen a financiar la educación
- 19/ISR.** Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos
- 20/ISR.** Indebida deducción de pérdidas por la división de atributos de la propiedad
- 21/ISR.** Instituciones del sistema financiero. Retención del ISR por intereses
- 22/ISR.** Ganancias obtenidas de la enajenación de acciones inmobiliarias

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

- 01/IVA.** Servicio de Roaming Internacional o Global
- 02/IVA.** Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación
- 03/IVA.** Alimentos preparados
- 04/IVA.** Enajenación de efectos salvados
- 05/IVA.** Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil

3. IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA

- 01/IETU.** Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas no son objeto de la Ley del Impuesto empresarial a tasa única
- 02/IETU.** No deducibilidad de los intereses pagados a entidades que integran el sistema financiero para la Ley del Impuesto empresarial a tasa única

4. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

- 01/IEPS.** Base sobre la cual se aplicará la tasa del IEPS cuando el prestador de servicio proporcione equipos terminales de telecomunicaciones u otorgue su uso o goce temporal al prestatario, con

	independencia del instrumento legal que se utilice para proporcionar el servicio.
02/IEPS	Servicios que se ofrecen de manera conjunta con Internet

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

01/ISR. Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero.

Se considera que no son deducibles las regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México y su transmisión se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado; toda vez que no se justifica la necesidad de la migración y por ende el pago posterior de la regalía.

Tampoco se consideran deducibles las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

Asimismo, no se considerarán deducibles las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.

Todo lo anterior, con fundamento en el artículo 31, fracción I de la Ley del ISR.

02/ISR. Enajenación de bienes de activo fijo.

Cuando se enajenen bienes de activo fijo, en términos del artículo 20, fracción V de la Ley del ISR, los contribuyentes están obligados a acumular la ganancia derivada de la enajenación. Para calcular dicha ganancia, la Ley del ISR establece que la misma consiste en la diferencia entre el precio de venta y el monto original de la inversión, disminuido de las cantidades ya deducidas. Lo anterior se desprende específicamente de lo dispuesto en el artículo 37 de dicha Ley que establece que cuando se enajenen dichos bienes el contribuyente tiene derecho a deducir la parte aún no deducida.

Por ello, pretender interpretar la Ley en el sentido de que para determinar la utilidad fiscal del ejercicio, el contribuyente debe acumular la ganancia antes referida y, deducir nuevamente el saldo pendiente de depreciar de dichos bienes, constituye una doble deducción que contraviene lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV y 172, fracción, III de la Ley del ISR, considerando que las deducciones deben restarse una sola vez.

Lo dispuesto en el párrafo anterior también resulta aplicable a la enajenación de bienes que se adquieren a través de un contrato de arrendamiento financiero.

03/ISR. En materia de Inversiones.

Considerando las diferencias en el tratamiento fiscal aplicable a los gastos e inversiones, se ha detectado que los contribuyentes otorgan a ciertos conceptos de inversión, el tratamiento de gasto, en forma indebida:

- a) Las adquisiciones de cable para transmitir datos, voz, imágenes, etc., deben de considerarse como una inversión para efectos del ISR, de acuerdo a lo dispuesto en el artículo 38 de la Ley de la materia, salvo que se trate de adquisiciones con fines de mantenimiento o reparación.
- b) La adquisición de los bienes de activo fijo, como son los refrigeradores, enfriadores, envases retornables, etc., que sean puestos a disposición de los detallistas que enajenan al menudeo los refrescos y las cervezas, se consideran inversiones para las empresas de dicha industria, conforme a lo dispuesto en el Título II, Sección II de la Ley del ISR, relativo a inversiones.

04/ISR. Reservas para fondos de pensiones o jubilaciones. No son deducibles los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos.

Los intereses derivados de la inversión o reinversión de los fondos destinados a la creación o incremento de reservas para el otorgamiento de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las previstas en la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, no son deducibles para el contribuyente (fideicomitente), a que se refiere el artículo 28 de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre del 2001 y 35 de su Reglamento, conforme ha sido interpretado en la tesis de Jurisprudencia número 2a./J. 63/2003.

05/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.
- II. La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

06/ISR. Régimen Simplificado.

Lo dispuesto por la fracción IV del Artículo Segundo de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR, vigente a partir de 2002, no es aplicable a las personas morales que tributaron conforme al Régimen Simplificado contenido en la Ley del de referencia vigente hasta el ejercicio fiscal de 2001, toda vez que las adquisiciones de inversiones realizadas por los contribuyentes de tal régimen, tenían el tratamiento de salidas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 119-E de la Ley del ISR en vigor hasta el 31 de diciembre de 2001.

07/ISR. Instituciones de Crédito. Créditos incobrables.

Las pérdidas de las instituciones de crédito que se derivan de la imposibilidad de los clientes para pagar los créditos que les fueron concedidos, no son deducibles como quebrantos, sino conforme se crean o incrementan las reservas preventivas para cubrir dichas pérdidas, en los términos del artículo 53 de la Ley del ISR y 76 de la Ley de Instituciones de Crédito.

08/ISR. Instituciones de Fianzas. Pagos por reclamaciones.

Para efectos del ISR, las compañías de fianzas no deben considerar deducibles los pagos por concepto de reclamaciones de terceros, que tengan su origen en fianzas otorgadas sin observar las disposiciones precautorias de recuperación que les son aplicables, conforme a los artículos 19 y 21 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, al no ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad conforme al artículo 31, fracción I de la Ley del ISR. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en este mismo sentido al resolver la contradicción de tesis número 128/2004 SS.

09/ISR. Consolidación fiscal. Acreditamiento contra el ISR causado por dividendos distribuidos de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida en los ejercicios fiscales de 2000 a 2004.

Las controladas que hubieran distribuido dividendos provenientes de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada reinvertida, por los que la controladora hubiera pagado el impuesto correspondiente, podrán acreditar en la participación consolidable dicho pago contra el impuesto que deban pagar por el mismo concepto las sociedades controladas al distribuir dividendos provenientes de su cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida, en los términos del artículo 57-Ñ de la Ley del ISR, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

Asimismo, la Resolución Miscelánea Fiscal ha establecido los requisitos que deberán cumplirse para ejercer dicha opción, así como el registro que deberán llevar las sociedades controladoras para tal efecto; señalando expresamente que en caso de que el monto de los dividendos que una sociedad controlada distribuya sea mayor al saldo del registro en comento, por la diferencia se pagará el impuesto en los términos del tercer párrafo del artículo 10-A de la Ley del ISR vigente hasta 2001, ante las oficinas autorizadas.

Por lo anterior, en los ejercicios fiscales de 1999 a 2004, pretender interpretar que la Resolución Miscelánea Fiscal establece la posibilidad de acreditar el impuesto pagado a nivel de controladora contra el impuesto causado por la controlada en la participación no consolidable, constituye un acreditamiento indebido fuera del marco legal, siendo que sólo procede dicho acreditamiento contra el impuesto causado por la controlada en la participación consolidable, tal y como lo establece el artículo 57-Ñ, último párrafo de la Ley vigente hasta 2001 y el primer párrafo de la regla 3.5.12., de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004.

10/ISR. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Los contribuyentes que hayan obtenido el amparo y la protección de la Justicia de la Unión, en contra de la aplicación del artículo 16 de la Ley del ISR y, con ello, hubiesen obtenido el derecho a calcular la base de la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 10 de la misma Ley, no tienen derecho a considerar que la utilidad fiscal, base del

reparto de utilidades, deba ser disminuida con la amortización de pérdidas de ejercicios anteriores, ya que la base para determinar la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas es la utilidad fiscal y no el resultado fiscal. La primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en este mismo sentido al resolver la tesis número 1ª. /J. 64/2004.

11/ISR. Enajenación de certificados inmobiliarios.

La enajenación de certificados inmobiliarios que representen membresías de tiempo compartido, las cuales tienen incorporados créditos vacacionales canjeables por productos y servicios de recreación, viajes, unidades de alojamiento, hospedaje y otros productos relacionados, que otorguen el derecho a utilizarse durante un periodo determinado, no se deberán considerar como enajenación de casa habitación para efectos de ISR e IVA y por lo tanto, no se actualizarán en los supuestos de exención a que se refieren los artículos 109, fracción XV de la Ley del ISR y 9, fracciones II y VII de la Ley del IVA.

12/ISR. Establecimiento permanente.

Conforme a lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 2 de la Ley del ISR y el quinto párrafo del artículo 5 de los Tratados para evitar la doble tributación y los comentarios al modelo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, cuando un residente en el extranjero se encuentre vinculado en los términos del derecho común con los actos que efectúe el agente dependiente por cuenta de él, con un residente en México, se considerará que constituye un establecimiento permanente.

13/ISR. Régimen Simplificado Ejercicios 2001 y Anteriores.

Los contribuyentes que hasta el ejercicio fiscal de 2001 tributaron de conformidad con el Régimen Simplificado, que de conformidad con el Artículo Segundo, fracción XVI de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio fiscal de 2002, generaron una pérdida fiscal derivado del cambio del citado régimen considerarán lo siguiente:

1. Las primas pagadas sobre el valor nominal de las acciones, deben considerarse para la integración de la cuenta de capital de aportación, como una reducción del capital de la persona moral, por ello, es indebido el beneficio que algunos contribuyentes han obtenido al no restar, a la cuenta de capital de aportación, el reembolso de las primas pagadas sobre el valor nominal de las acciones, generando una cuenta de capital de aportación (CUCA) superior al capital contable, cuya diferencia constituye una pérdida al momento de cambiar del régimen simplificado al general o al nuevo régimen simplificado, la cual es aprovechada indebidamente por los contribuyentes, que hasta el ejercicio fiscal de 2001 tributaron en el régimen simplificado, al disminuirla de sus utilidades o, en su caso transmitirla mediante fusión o escisión.
2. Las aportaciones de capital suscrito no pagado, no deben considerarse para la integración de la CUCA, hasta que las acciones que lo representan se encuentren pagadas, por ello es indebido el beneficio que algunos contribuyentes han obtenido al adicionar, a la cuenta de capital de aportación, las aportaciones amparadas con títulos de crédito, generando una CUCA superior al capital contable actualizado, cuya diferencia constituye una pérdida al momento de cambiar del régimen simplificado al general o al nuevo régimen simplificado. Lo anterior, también es aplicable a las aportaciones amparadas con acciones que únicamente se encuentren suscritas, por lo que no debieron adicionarse a la CUCA sino hasta el momento en que dichas acciones suscritas sean pagadas, es decir, hasta que se encuentren suscritas y pagadas.

14/ISR. Dedución de Inventarios Congelados.

Los contribuyentes que en la determinación del inventario acumulable, conforme a la fracción V del Artículo Tercero Transitorio para 2005, hubieren disminuido el valor de los inventarios pendientes de deducir de los ejercicios 1986 o 1988, en los términos de las fracciones II y III del Artículo Sexto Transitorio del Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, publicado en el DOF el 31 de diciembre de 1988 y de la regla 106 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal publicada en el DOF el 19 de mayo de 1993, no podrán considerarlos como una deducción para efectos de determinar la base del ISR a partir del ejercicio 2005 hasta por la cantidad que hubieran aplicado en el cálculo de dicho inventario acumulable.

15/ISR. Inventarios Negativos.

En el caso de que el contribuyente obtenga una cantidad negativa en el cálculo del ajuste a los montos que se tienen que acumular en el ejercicio por concepto de inventario acumulable, en el supuesto de que el

inventario al cierre del ejercicio 2005 hubiese disminuido respecto del inventario base, se considera una práctica fiscal indebida el hecho de disminuir los ingresos acumulables del ejercicio con las cantidades negativas resultantes, toda vez que se trata de un inventario acumulable y no de una deducción autorizada.

Este mismo criterio será aplicable en el caso de disminuciones de inventarios en ejercicios posteriores.

16/ISR. Desincorporación de sociedades controladas.

Las sociedades controladas que optan por considerar su resultado fiscal consolidado deben determinarlo conforme a lo dispuesto en el artículo 68 de la Ley del ISR y ello implica necesariamente que tengan que determinar su utilidad o pérdida fiscal consolidada y en caso de tener utilidad fiscal consolidada pueden disminuir de ella las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores que tengan.

El artículo 71, segundo párrafo de la Ley del ISR dispone que cuando una sociedad controlada se desincorpora de la consolidación, la sociedad controladora debe sumar o restar a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada, respectivamente, del ejercicio inmediato anterior, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que la sociedad controlada tenga derecho a disminuir en lo individual al momento de su desincorporación, considerando para estos efectos, sólo los ejercicios en que se restaron las pérdidas de la sociedad que se desincorpora para determinar su resultado fiscal consolidado y consecuentemente, su utilidad o pérdida fiscal consolidada por lo comentado en el párrafo anterior.

Por lo tanto, es improcedente el interpretar la disposición contenida en el artículo 71, segundo párrafo de la Ley del ISR, en el sentido de que en la desincorporación de una sociedad controlada sólo deben sumarse o restarse a la utilidad fiscal consolidada o a la pérdida fiscal consolidada, del ejercicio inmediato anterior, las pérdidas fiscales de la sociedad que se desincorpora incurridas en ejercicios en los que determino resultado fiscal consolidado y en esa interpretación pretender que no se pague el impuesto sobre la renta o no se disminuyan las pérdidas fiscales consolidadas por las pérdidas fiscales de la sociedad controlada que se desincorpora que se hayan restado en la consolidación en los ejercicios en que determino utilidad o pérdida fiscal consolidada.

17/ISR. No deducibilidad de la participación en las utilidades de las empresas pagada a los trabajadores a partir del 2005.

Cuando en la sentencia o ejecutoria de amparo el juzgador no analiza y, por ende, no se pronuncia en otro sentido, no es procedente interpretar que por virtud de los amparos que se concedieron con relación a la fracción, XXV del artículo 32 de la Ley del ISR para los ejercicios del 2002, 2003 y 2004, se pueda deducir la PTU pagada a los trabajadores a partir del 2005, ya que la fracción I del artículo 10 y 61 permite su disminución de la utilidad fiscal.

Al respecto, recientemente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 316/2008 resolvió que la fracción XXV del artículo 32 y la fracción I del artículo 10 deben analizarse como un nuevo sistema normativo.

Por lo anterior, los amparos del artículo 32, fracción XXV y aquellos concedidos en conjunto con la fracción XIV del artículo segundo transitorio vigente a partir del 2004 no resultan aplicables contra el nuevo sistema normativo de no deducibilidad y disminución de la PTU vigente a partir de 2005.

18/ISR. Rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, que únicamente se destinen a financiar la educación.

El artículo 106, primer párrafo de la Ley del ISR establece que están obligadas al pago del impuesto establecido en el Título IV de dicha Ley, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de dicho Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale la Ley del ISR, o de cualquier otro tipo.

El cuarto párrafo del artículo citado dispone que no se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen, entre otros fines, a financiar la educación hasta nivel licenciatura de sus descendientes en línea recta, siempre que los estudios cuenten con reconocimiento de validez oficial.

En este sentido, el supuesto previsto en el cuarto párrafo del artículo 106 de la Ley del ISR, requiere de una persona física que tenga la calidad de fideicomitente –esto es, que haya transmitido la propiedad de bienes, dinero o ambos a la fiduciaria para ser destinado al fin referido en el párrafo citado, encomendando la realización de dicho fin a la fiduciaria– y que sea ascendiente en línea recta de la persona física que cursará la educación financiada.

Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. La persona física que no considere como ingresos por los que está obligada al pago del ISR, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, que se destinen a financiar la educación de sus descendientes en línea recta, cuando la propiedad de dichos bienes haya sido transmitida a la fiduciaria por una persona moral.
- II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior.

19/ISR. Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos.

El artículo 109, fracción XXII de la Ley del ISR establece que no se pagará el ISR por los ingresos percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de “acreedores alimentarios” en términos de la legislación civil aplicable.

Invariablemente, para tener dicho carácter, la legislación civil requiere de otra persona física que tenga la calidad de “deudor alimentario” y de una relación jurídica entre éste y el “acreedor alimentario”.

En este sentido, una sociedad civil universal –tanto de todos los bienes presentes como de todas las ganancias– nunca puede tener el carácter de “deudor alimentario” ni una persona física el de “acreedor alimentario” de dicha sociedad.

Además, la obligación de una sociedad civil universal de realizar los gastos necesarios para los alimentos de los socios, no otorga a éstos el carácter de “acreedores alimentarios” de dicha sociedad, ya que la obligación referida no tiene las características de la obligación alimentaria, es decir, no es recíproca, irrenunciable, intransmisible e intransigible.

Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o a través de interpósita persona a una sociedad civil universal, a fin de que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan.
- II. El socio de una sociedad civil universal que considere las cantidades recibidas de dicha sociedad, como ingresos por los que no está obligado al pago del ISR.
- III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

20/ISR. Indebida deducción de pérdidas por la división de atributos de la propiedad.

Se considera como una práctica fiscal indebida, la deducción de la pérdida producida por considerar como costo comprobado de adquisición el valor de la totalidad del inmueble respecto del ingreso obtenido por la enajenación solamente de la nuda propiedad del inmueble.

21/ISR. Instituciones del sistema financiero. Retención del impuesto sobre la renta por intereses.

El primer párrafo del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, deberán retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión para el ejercicio de que se trate en la Ley de Ingresos de la Federación, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, como pago provisional.

No obstante, la fracción II del segundo párrafo de dicho artículo dispone que no se efectuará la retención a que se refiere el primer párrafo del mismo artículo, tratándose de intereses que se paguen entre el Banco de México, las instituciones que componen el sistema financiero y las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro.

Asimismo, la fracción citada señala que no será aplicable lo dispuesto en ella –es decir, sí se efectuará la retención a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta–, tratándose de intereses que deriven de pasivos que no sean a cargo de las instituciones que componen el sistema financiero o las sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro, así como cuando éstas actúen por cuenta de terceros.

Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida, la institución del sistema financiero que efectúe pagos por intereses y que no realice la retención a que se refiere el primer párrafo del artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de los supuestos siguientes:

- I. Intereses que deriven de pasivos que no sean a cargo de las instituciones que componen el sistema financiero o de las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro.
- II. Intereses que se paguen a las instituciones que componen el sistema financiero o a las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, cuando éstas actúen por cuenta de terceros.

22/ISR. Ganancias obtenidas de la enajenación de acciones inmobiliarias.

De conformidad con las disposiciones de los párrafos 1 y 2 del Artículo 13 del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta, en vigor, las ganancias de capital se pueden someter a imposición en México en diversos supuestos.

Además de tales supuestos, el párrafo 4 del Artículo citado establece que las ganancias obtenidas por un residente de un Estado Contratante por la enajenación de acciones, participaciones y otros derechos en el capital de una sociedad, u otra persona moral residente del otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este otro Estado Contratante cuando el perceptor de la ganancia ha detentado, directa o indirectamente, durante un periodo de doce meses anteriores a la enajenación, una participación de al menos el 25 por ciento en el capital de dicha sociedad o persona moral.

Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien considere que no actualizar los supuestos previstos en los párrafos 1 y 2 del Artículo citado, implica no ubicarse en el supuesto previsto en el párrafo 4 del mismo Artículo.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

01/IVA. Servicio de Roaming Internacional o Global.

El servicio de roaming internacional o global, que prestan los operadores de telefonía celular ubicados en México, a los clientes de compañías operadoras del extranjero, cuando dichos clientes se encuentran en el área de cobertura de su red, consistente en permitirles conectarse y hacer y recibir automáticamente llamadas de voz y envíos de datos, es un servicio que aprovecha en territorio nacional, por lo que no debe considerarse como exportación de servicios. Por tanto, al monto que se facture por este concepto a los operadores de telefonía celular del extranjero o a cualquier otra persona, debe aplicarse y trasladarse la tasa del 15% de IVA.

Se ha detectado que algunos operadores de telefonía celular han aplicado equivocadamente el artículo 29, fracción IV de la Ley del IVA y calculado el gravamen a la tasa del 0%.

02/IVA. Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación.

Se consideran alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación, los que resulten de la combinación de aquellos productos que, por sí solos y por su destino ordinario, pueden ser consumidos sin necesidad de someterse a otro proceso de elaboración adicional, cuando queden a disposición del adquirente los instrumentos o utensilios necesarios para su cocción o calentamiento.

Se ha detectado que algunas tiendas de las denominadas "de conveniencia" han aplicado equivocadamente el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del IVA y calculado el gravamen a la tasa del 0%, por las enajenaciones que realizan, no obstante que el último párrafo de dicha fracción los grava a la tasa general.

03/IVA. Alimentos preparados.

Para los efectos del artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la Ley del IVA, se consideran alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación, los alimentos enajenados como parte del servicio genérico de comidas, prestado por hoteles, restaurantes, fondas, loncherías, torterías, taquerías, pizzerías, cocinas económicas, cafeterías, comedores, rosticerías, bares, cantinas, servicios de banquetes o cualesquiera otros de la misma naturaleza, en cualquiera de las siguientes modalidades: servicio en el plato, en la mesa, a domicilio, al cuarto, para llevar y autoservicio.

Se considera que las tiendas de autoservicio prestan el servicio genérico de comidas, únicamente por la enajenación de alimentos preparados o compuestos, listos para su consumo y ofertados a granel,

independientemente de que los hayan preparado o combinado, o adquirido ya preparados o combinados. Por consiguiente, la enajenación de dichos alimentos ha estado afecta a la tasa general. Las enajenaciones que hagan los proveedores de las tiendas de autoservicio respecto de los mencionados alimentos, sin que medie preparación o combinación posterior por parte de las tiendas de autoservicio, igualmente han estado afectas a la tasa general.

No obstante lo anterior, se ha detectado que algunas tiendas de autoservicio han aplicado equivocadamente el artículo 2-A, fracción I, último párrafo de la Ley del IVA, y no han calculado el gravamen a la tasa general por las enajenaciones que realizan de los alimentos antes señalados.

04/IVA. Enajenación de efectos salvados.

Del artículo 1o. de la Ley sobre el Contrato de Seguro, se advierte que el resarcimiento del daño o pago de una suma de dinero realizado por las empresas aseguradoras al verificarse la eventualidad prevista en los contratos de seguro, tiene su causa en los propios contratos, por lo que estas operaciones no pueden considerarse como costo de adquisición o pago del valor de los efectos salvados para dichas empresas.

En consecuencia, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- I. Quien expida un comprobante que señale como precio o contraprestación por la enajenación de los efectos salvados, la cantidad pagada o resarcida por una empresa aseguradora al verificarse la eventualidad prevista en un contrato de seguro contra daños.
- II. Quien calcule el IVA y lo traslade a una empresa aseguradora que adquiera los efectos salvados, considerando como valor la cantidad a que se refiere la fracción I de este párrafo, expidiendo para tal caso un comprobante que señale como monto del IVA trasladado, el calculado conforme a esta fracción.
- III. La empresa aseguradora que deduzca o acredite fiscalmente el IVA con base en los comprobantes a que se refieren las fracciones I y II de este párrafo.
- IV. Quien considere como costo de adquisición de los efectos salvados, para los efectos del artículo 27 del Reglamento de la Ley del IVA, la cantidad a que se refiere la fracción I de este párrafo.

05/IVA. Prestación de servicios en territorio nacional a través de la figura de comisionista mercantil.

Constituye una práctica fiscal indebida el considerar que la prestación de servicios, tales como: portuarios, fletamento, remolque, eliminación de desechos, reparación, carga, descarga, amarre, desamarre, almacenaje, reparación, mantenimiento, inspección, transportación, publicidad, así como cualquier otro identificado con alguna actividad específica, realizados en territorio nacional es aprovechada en el extranjero por efectuarse a través de un comisionista mercantil y con motivo de ello están sujetas a la tasa del 0% para efectos del IVA.

3. IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA UNICA

01/IETU. Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas no son objeto de la Ley del Impuesto empresarial a tasa única.

La Ley del IETU establece en el segundo párrafo de la fracción I del artículo 3, que no se consideran dentro de las actividades a que se refiere dicha fracción, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes con y entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.

En este contexto cualquier pago que se efectúe por concepto de regalías, con la excepción del pago por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, no es objeto de la ley cuando se efectúe con y entre partes relacionadas.

En las consideraciones del dictamen de la iniciativa respectiva en la parte conducente se establece claramente que la excepción anterior: "...obedece a que se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medios para erosionar la base del ISR..."

Igualmente se dice que: "...la relación existente entre partes relacionadas permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas y generalmente acuden al pago de regalías para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero..."

También se menciona: "...que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión... incluso cuando los pagos de regalías se realizan aparentemente en condiciones de mercado".

Por todo lo anterior, se considera que no son objeto del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que deriven de la transmisión de los derechos de bienes intangibles previstos en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.

02/IETU. No deducibilidad de los intereses pagados a entidades que integran el sistema financiero para la Ley del Impuesto empresarial a tasa única.

No es procedente interpretar que los intereses pagados a las entidades que integran el sistema financiero son deducibles, ya que el artículo 3, fracción I, segundo párrafo de la Ley del IETU claramente establece que no se consideran dentro de las actividades por la prestación de servicios independientes a las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio en los términos del artículo 2 de esta Ley.

4. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

01/IEPS. Base sobre la cual se aplicará la tasa del IEPS cuando el prestador de servicio proporcione equipos terminales de telecomunicaciones u otorgue su uso o goce temporal al prestatario, con independencia del instrumento legal que se utilice para proporcionar el servicio.

Cuando con motivo de la prestación del servicio de telecomunicaciones a que se refiere el artículo 2o., fracción II, inciso C) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el prestador del servicio proporcione equipos terminales de telecomunicaciones u otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como valor el importe de las contraprestaciones que el prestador cobre al prestatario por la totalidad de los conceptos mencionados de conformidad con el artículo 17, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Por lo anterior, no resulta procedente interpretar que, respecto de las prestaciones contractuales que se mantienen al amparo de instrumentos jurídicos distintos, mediante los cuales se prestó el servicio de telecomunicaciones con anterioridad al 1 de enero de 2010, se disminuya la base a partir de la cual se calcula el impuesto a que se refiere el párrafo anterior.

02/IEPS. Servicios que se ofrecen de manera conjunta con Internet.

Se ha identificado que algunos contribuyentes, conjuntamente con el servicio que prestan de acceso a Internet, también proporcionan otros servicios, considerando indebidamente que el conjunto de los mismos se encuentra exento conforme al inciso d) de la fracción IV del artículo 8o. de la Ley del IEPS.

Al respecto, se considera que conforme al primer párrafo del inciso d) de la fracción IV del artículo 8o. de la Ley del IEPS sólo el servicio de acceso a Internet es el que se encuentra exento. Conforme al segundo párrafo de dicho inciso, se considera que los servicios de telecomunicaciones que están afectos al pago del impuesto y que pueden prestarse de manera conjunta con el de acceso a internet son, entre otros, los siguientes:

- I. Servicio local, entendiéndose como aquél por el que se conduce tráfico público conmutado entre usuarios de una misma central, o entre usuarios de centrales que forman parte de un mismo grupo de centrales de servicio local, que no requiere de la marcación de un prefijo de acceso al servicio de larga distancia, independientemente de que dicho tráfico público conmutado se origine o termine en una red pública de telecomunicaciones alámbrica o inalámbrica, y por el que se cobra una tarifa independiente de la distancia.

El servicio local debe de tener numeración local asignada y administrada por la Comisión Federal de Telecomunicaciones, de conformidad con el Plan Técnico Fundamental de Numeración y comprende los servicios de telefonía básica local y radiotelefonía móvil celular.

- II. Servicio de larga distancia entendiéndose como aquél por el que se cursa tráfico conmutado entre centrales definidas como de larga distancia, que no forman parte del mismo grupo de centrales de servicio local, y que requiere de la marcación de un prefijo de acceso al servicio de larga distancia para su enrutamiento.
- III. Servicio de televisión restringida, entendiéndose por éste aquél por el que, mediante contrato y el pago periódico de una cantidad preestablecida y revisable, el concesionario o permisionario distribuye de manera continua programación de audio y video asociado.
- IV. Servicio de audio restringido, entendiéndose por éste aquél por el que, mediante contrato y el pago periódico de una cantidad preestablecida y revisable, el concesionario o permisionario distribuye de manera continua programación de audio.

- V. Servicio móvil de radiocomunicación especializada de flotillas (Trunking), entendiéndose como el servicio de radiocomunicación móvil terrestre de voz y datos a grupos de usuarios determinados, utilizando el modo de transmisión semi-duplex.

Para los efectos de las fracciones I y II del presente criterio, se entiende por tráfico público conmutado toda emisión, transmisión o recepción de signos, señales, datos, escritos, imágenes, voz, sonidos o información de cualquier naturaleza que se efectúe a través de una red pública de telecomunicaciones que utilice para su enrutamiento tanto centrales como numeración asignada y administrada por la Comisión Federal de Telecomunicaciones, de conformidad con el Plan Técnico Fundamental de Numeración.

Atentamente

México, D. F., a 31 de Mayo de 2011.- El Jefe del Servicio de Administración Tributaria, **Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena**.- Rúbrica.