

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN

**PAGOS PROVISIONALES DE SUCURSALES DE LÍNEAS
AÉREAS EXTRANJERAS SIN TRATADO BILATERAL**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

JUAN CARLOS BARBA MOJICA

ASESOR: M.A. MARIO LÓPEZ

CUAUTITLÁN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO

2007



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

DEDICATORIAS:

En general, quiero dedicar y agradecer éste logro, a todas y cada una de las personas que han estado vinculadas de alguna manera a mi formación personal y profesional.

- **A mis Padres, Anita y Rubén.** En testimonio de gratitud ilimitada; por apoyarme tantas veces en mí deseo de seguir estudiando y tener una profesión; gracias por el sacrificio, en gran parte de su vida, para encaminar la mía. Con cariño y admiración.
- **A mis Hermanos: Pancho, Lulú, Tito y David.** Por su ejemplo de superación, esfuerzo y lucha constante.
- **A mis Abuelos: Maurita (Q.P.D.), Tanis y Carmelita.** Por su fortaleza y gran corazón. Gracias por formar parte de mí, por todo lo que me han brindado y por todas sus bendiciones.
- **A mi Esposa Ana,** por ser parte de mi vida, por escuchar mis pensamientos y entenderme; por tolerarme, hasta donde le es posible y por ser el principal motivo de mis esfuerzos de superación. “Te amo”.
- Desde luego, llego al final de este proyecto, gracias al cariño que me inspiraron mis **Tías, Tíos, Primas, Primos, Sobrinas, Sobrinos y Cuñadas.** Esperando que éste logro les sirva de estímulo, para su superación en la vida.

-
- **A todos mis maestros**, no sólo de la carrera, sino de la vida, porque de alguna manera forman parte de lo que hoy soy. Quiero expresar mi agradecimiento por todo su apoyo, amistad y enseñanzas constantes. Hago mención especial de las siguientes personas, que con su ejemplo, han dejado huella en mí, a quienes recuerdo y trato de imitar.

Antonio Soriano Soriano, Ricardo Vera Mendoza, Miguel Ángel Salgado Barrera y Manuel Vásquez Lagos.

- **A nuestro Líder de Cargo Sales, Pablo Alcocer Warnholtz**, por darme la oportunidad de desarrollarme en ésta empresa y apoyarme incondicionalmente, para que concluyera mis estudios profesionales.
- **A todo el Equipo de Cargo Sales**, porque los logros personales, fortalecen y hacen más grande a nuestra empresa.
- **A todos mis amigos**, por su amistad, apoyo, ánimo y compañía en las diferentes etapas de mi vida.
- Por último, agradezco a mi asesor, **M.A. Mario López** y a mi **Jurado**, por sus comentarios y sugerencias, así como el tiempo que se dieron para éste trabajo.

“Y así, después de esperar tanto, un día como cualquier otro... ¡decidí triunfar! Decidí no esperar las oportunidades sino yo mismo buscarlas; decidí ver cada problema como la oportunidad de encontrar una solución; decidí ver cada desierto como la oportunidad de encontrar un oasis; decidí ver cada noche como un misterio a resolver; decidí ver cada día como una oportunidad de ser feliz. Aquel día descubrí que mi único rival no era más que mis propias debilidades, y que en éstas está la única y mejor forma de superarnos; aquel día deje de temer a perder y empecé a temer no ganar. Descubrí que no era yo el mejor y que quizá nunca lo fui, me dejo de importar quién ganara o perdiera.... Ahora me importa simplemente saberme mejor que ayer. Aprendí que lo difícil no es llegar a la cima, sino jamás dejar de subir. Aprendí que el mejor triunfo que puedo tener, es tener el derecho de llamar a alguien “Amigo”. Descubrí que el amor es más que un estado de enamoramiento... el amor es una filosofía de vida. Aquel día dejé de ser un reflejo de mis escasos triunfos pasados y empecé a ser mi propia tenue luz de este presente; aprendí que de nada sirve ser luz sino vas a iluminar el camino de los demás. Aquél día decidí cambiar tantas cosas... aquél día aprendí que los sueños son solamente para hacerse realidad... Desde aquel día ya no duermo para descansar... ahora simplemente duermo para soñar.

Walt Disney

INDICE

DEDICATORIAS	3
INTRODUCCIÓN	9
ABREVIATURAS UTILIZADAS	12
CAPÍTULO 1. ASPECTOS GENERALES	
1.1. Orígenes de las Líneas Aéreas	13
1.2. Reglamentación Internacional	
1.2.1. Convenio de Varsovia	16
1.2.2. Protocolo de la Haya	17
1.2.3. Atribuciones Gubernamentales	18
1.3. Organismos de Regulación	20
1.3.1. Organización Internacional de Aviación Civil	21
1.3.2. Asociación Internacional de Transporte Aéreo	22
1.3.3. Cámara Nacional de Aerotransporte	23
1.4. Sucursales de Líneas Aéreas Extranjeras	
1.4.1. Concepto de Sucursal Extranjera	24
1.5. Distribución de Ventas de las Líneas Aéreas	26
1.6. Intermediación	27
1.7. Planes de Liquidación	
1.7.1. Plan de Facturación y Pago	29
1.7.2. Sistema de Liquidación de Cuentas de Carga	32
1.7.3. Ajustes al BSP y al CASS	35
1.8. Emisión de Comprobantes por Líneas Aéreas	39
1.8.1. Boleto Aéreo	40
1.8.2. Guía Aérea de Carga	42
1.8.3. Orden de Cargos Misceláneos	46
1.8.4. Comprobantes de Carga por Exceso de Equipaje	46
1.8.5. Facturas y Notas de Cargo	48
CAPÍTULO 2. MARCO LEGAL	
2.1. Fundamento Legal de las Contribuciones	49
2.2. Límites Constitucionales al Establecimiento de Contribuciones	51
2.3. Las Contribuciones	
2.3.1. Clasificación de las Contribuciones	52

2.3.2.	Concepto de Impuestos	53
2.3.3.	Clasificación de los Impuestos	53
2.4.	Elementos de la Relación Tributaria	55
2.4.1.	Sujetos	55
2.4.2.	Objeto	56
2.4.3.	Base	57
2.4.4.	Tasa y Tarifa	57
2.5.	Jerarquía de Orden Jurídico en México	58
2.6.	Establecimientos Permanentes	59
2.7.	Registro de un Establecimiento Permanente	61
2.8.	Obligaciones del Establecimiento Permanente	63

CAPÍTULO 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1.	Sujetos	65
3.2.	Objeto	67
3.3.	Base	69
3.3.1.	Ingresos Acumulables	70
3.3.2.	Ingresos No Acumulables	72
3.3.3.	Momento de Acumulación de los Ingresos	72
3.3.4.	Deducciones Autorizadas	73
3.4.	Tasa	75
3.5.	Pagos Provisionales	76
3.5.1.	Ingresos Nominales	76
3.5.2.	Coeficiente de Utilidad	77
3.5.3.	Utilidad Fiscal Para los Pagos Provisionales	78
3.5.4.	Monto de los Pagos Provisionales	78
3.5.5.	Casos en que no se Presentan Pagos Provisionales	79
3.5.6.	Plazos de Pago	80
3.5.7.	Medios de Pago	81
3.6.	Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Tributación	83
3.7.	Estado que Guardan los Convenios Fiscales Celebrados por México Julio 2007	87

CAPÍTULO 4. IMPUESTO AL ACTIVO

4.1.	Sujetos	92
4.2.	Objeto	93
4.3.	Base y Tasa	93

4.3.1.	Promedio Anual de Activos Financieros	94
4.3.2.	Promedio Actualizado de Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos	96
4.4.	Opción del Impuesto al Activo con Base en el Cuarto Ejercicio Anterior Actualizado	100
4.5.	Casos en que No se Causa el Impuesto	101
4.6.	Presentación de la Declaración del Ejercicio	102
4.7.	Exención del Impuesto al Activo 2007	102
4.8.	Pagos Provisionales	103
4.9.	Pagos Provisionales Alternativos de ISR ó IA	104
4.10.	Reducción de los Pagos Provisionales	106

CAPÍTULO 5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1.	Sujetos y Objeto	108
5.2.	Base	110
5.3.	Tasas del IVA	
5.3.1.	Tasa del 15%	111
5.3.2.	Tasa del 10%	112
5.3.3.	Tasa del 0%	113
5.3.4	Tasas de IVA aplicables a los Ingresos de las Líneas Aéreas Extranjeras	114
5.4.	Retención del Impuesto	115
5.5.	Determinación del Impuesto	116
5.5.1.	IVA Traslado	116
5.5.2.	IVA Acreditable	117
5.5.3.	Requisitos del IVA Acreditable	117
5.6.	Presentación de Declaraciones	119
5.7.	Saldos a Favor	119
5.7.1.	Devoluciones del IVA	121
5.7.2	Compensación del IVA	123

CASO PRÁCTICO	125
----------------------	-----

CONCLUSIONES	140
---------------------	-----

BIBLIOGRAFÍA	142
---------------------	-----

INTRODUCCIÓN

El pago provisional es un concepto que las disposiciones fiscales han establecido, para que los contribuyentes efectúen anticipos a cuenta del impuesto anual, esto fundamentalmente derivado de una necesidad financiera, ya que el gobierno federal requiere recursos para atender el gasto público.

El presente trabajo se refiere específicamente a los pagos provisionales de las Líneas Aéreas Extranjeras, que no tienen tratado bilateral, para evitar la doble tributación, con nuestro país; es decir, que tributan bajo las disposiciones que para dichos contribuyentes establecen las autoridades fiscales.

Para tratar los pagos provisionales, necesariamente se tiene que analizar el cálculo del impuesto anual, ya que éste es base para determinar los pagos provisionales del siguiente ejercicio, del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo. En cuanto al Impuesto al Valor Agregado, éste se analiza a detalle toda su aplicación, ya que a partir del 1º de enero de 2003 su cálculo es mensual, derogándose la obligación de efectuar pagos provisionales, y siendo considerados desde entonces como pagos definitivos.

El cálculo de los pagos provisionales de las líneas aéreas extranjeras no difiere de la generalidad de las personas morales; la excepción la encontramos en el Impuesto Sobre la Renta, ya que como veremos en el capítulo respectivo, tiene una particularidad con las deducciones fiscales, necesarias para determinar la utilidad fiscal y por consiguiente el coeficiente de utilidad del siguiente ejercicio. Como el cálculo es similar al de cualquier persona moral, lo que se pretende, es mostrar de manera integral, la aplicación correcta de dichos pagos, atendiendo a la actividad específica de estos contribuyentes.

Para adentrar al lector en el ámbito de las líneas aéreas, se abordan aspectos generales de esta actividad, desde el origen de la aviación, su rápida evolución, los organismos encargados de regularla

y todo el entorno administrativo que la rodea, además de describirse a detalle los comprobantes fiscales que amparan sus servicios.

Al ser éste un trabajo de impuestos, se analiza el fundamento legal de las contribuciones en México, así como los límites constitucionales al establecimiento de las mismas; se describen los elementos de la relación tributaria y se analiza brevemente la jerarquía de orden jurídico en territorio nacional. Por otra parte al considerar nuestra legislación como establecimientos permanentes a las líneas aéreas extranjeras, se analiza la definición que la Ley da a este concepto, así como los pasos para registrarse en México y las obligaciones fiscales que tienen estos contribuyentes al establecerse en el país.

Finalmente para una mayor comprensión del marco teórico, se presenta un caso práctico de la correcta aplicación de los Pagos Provisionales de estos contribuyentes.

Antes de abordar este trabajo, es importante mencionar que la mayoría de los tratados que México ha firmado, van orientados a evitar la doble tributación en impuestos directos, como el Impuesto Sobre la Renta.

A Julio del 2007, México únicamente tiene celebrado un tratado para evitar la doble tributación, en materia de transporte internacional, con la República de Argentina; sin embargo todos los tratados que se han firmado, contienen un apartado en donde en forma individual se trata lo relativo a la navegación marítima y aérea, lo que produce los mismos efectos que el tratado específico. Estos convenios establecen, con carácter general, la tributación de los beneficios procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional, exclusivamente en el Estado donde esté situada la sede de dirección efectiva de la empresa, aunque también se suele establecer la tributación exclusiva en el Estado de residencia de la empresa que explota los buques o aeronaves.

Derivado de lo anterior, las líneas aéreas extranjeras que sean de un país con el que México tenga celebrado un tratado bilateral para

evitar la doble tributación, únicamente cubrirán el Impuesto Sobre la Renta, o su equivalente, en el país en que tengan la sede de dirección efectiva, o en su caso, en donde sean residentes. En cuanto al Impuesto al Activo, de acuerdo al artículo 6º de su Ley, no pagarán este impuesto quienes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. Es decir, las líneas aéreas extranjeras con tratado bilateral no causaran ni el Impuesto Sobre la Renta, ni el Impuesto al Activo, en nuestro país. En este trabajo se analiza brevemente cómo es que se aplican dichos tratados.

Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado, al ser un impuesto que grava los actos o actividades que se realicen en territorio nacional, éste aplica por igual a los contribuyentes extranjeros que realicen estos actos en el país, tengan o no tratado bilateral.

Entre las líneas aéreas extranjeras, cuyo país de residencia, no tienen un tratado bilateral con México, pero tienen permiso de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes para prestar el servicio de transporte aéreo internacional regular hacia y desde territorio mexicano, podemos mencionar las siguientes:

- Aerovías Nacionales de Colombia, S.A. (AVIANCA)
- AVIATECA Guatemala
- Compañía Panameña de Aviación (COPA)
- Cubana de Aviación, S.A.
- DHL de Guatemala, S.A.
- Lan Perú, S.A.
- Líneas Aéreas Costarricenses, S.A. (LACSA)
- Lloyd Aéreo Boliviano, SAMB
- Tampa Cargo, S.A. Colombia
- Taca International Airlines Inc Guatemala
- Tikal Jets, S.A. Guatemala
- Trans American Airlines, S.A. TACA Perú

ABREVIATURAS UTILIZADAS

BSP	Plan de Facturación y Pago
CASS	Sistema de Liquidación de Cuentas de Carga
CCA	Corrección de Cargos
CFF	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
IA	Impuesto al Activo
IATA	Asociación Internacional de Transporte Aéreo
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LIA	Ley del Impuesto al Activo
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
MCO	Orden de Cargo Misceláneo
OACI	Organización de Aviación Civil
RLIA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SCT	Secretaría de Comunicaciones y Transportes
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público

CAPÍTULO 1. ASPECTOS GENERALES

1.1. ORIGEN DE LAS LÍNEAS AÉREAS

Hace poco más de cien años el hombre realizó el sueño tan anhelado de poder transportarse por aire en un vuelo dirigido; el acontecimiento trascendental tiene lugar en 1903, cuando los hermanos Wright consiguen volar por primera vez en un aeroplano.

El día 17 de diciembre de 1903, cerca de Kitty Hawk, en el estado de Carolina del Norte, los hermanos estadounidenses Wilbur y Orville Wright realizaron el primer vuelo piloteado de una aeronave más pesada que el aire propulsada por motor. Hasta 1906 nadie más consiguió volar en un avión. El primer vuelo oficialmente registrado en Europa lo hizo en Francia el brasileño Alberto Santos Dumont. En contraste con Europa, los hermanos Wright conseguían en Estados Unidos superar sus marcas día con día. En 1908 Orville Wright completó el primer vuelo mundial de más de una hora, y también por primera vez se transportó un pasajero, el teniente Frank P. Lamh.¹

Antes de la Primera Guerra Mundial muchos países, en especial los que no contaban con medios adecuados de transporte terrestre, vieron en el avión la solución para transportar pasajeros, correo y carga. En esa época, en países como Estados Unidos, Gran Bretaña, Francia y Alemania, el transporte aéreo se realizaba en forma incipiente, ya que los primeros aviones apenas podían transportar un pasajero además del piloto y no contaban con el espacio adecuado para el transporte de carga.

Las urgentes necesidades de la guerra estimularon a los diseñadores para construir modelos especiales para reconocimiento, ataque y bombardeo. Como consecuencia de la presión de la guerra fueron entrenados más pilotos y construidos más aviones en los 4 años de conflicto que en los 13 años transcurridos desde el primer vuelo.

¹ Enciclopedia Microsoft Encarta 2000. 1993-1999. Microsoft Corporation.

Gran parte de los excedentes militares vendidos después de la guerra fueron adquiridos por aviadores formados y entrenados durante la misma, dispuestos a realizar con ellos cualquier actividad que les produjera ingresos económicos: transporte de pasajeros, fotografía aérea, propaganda, (que por lo general era escribiendo los nombres de sus productos en sus aviones), vuelos de instrucción, carreras aéreas y exhibiciones acrobáticas.

Al finalizar la Primera Guerra Mundial se empezaron a utilizar los aviones de la fuerza aérea para realizar transporte aéreo comercial en pequeña escala, en forma un tanto organizada. El transporte internacional de carga entre dos naciones se llevó a cabo por primera vez en 1919 mediante un servicio regular entre París y Londres. En América, se iniciaron los primeros vuelos para transportar correo aéreo a principios de 1918 bajo el patrocinio de la oficina postal de Estados Unidos; este significativo hecho se considera como el precursor de los servicios de transporte de carga aérea. En Europa, la compañía KLM inició operaciones de vuelos sin itinerario fijo el 7 de octubre de 1919, y el 17 de mayo de 1920 se realizó el primer vuelo de pasajeros con itinerario de Holanda a Londres.

En la década de los veinte se fundaron las que actualmente son grandes empresas de transporte aéreo como: KLM, de Holanda; SABENA, de Bélgica; AVIANCA, de Colombia; QANTAS, de Australia; MEXICANA DE AVIACION, de México; AIR EXPRESS, de Estados Unidos, etcétera. La expansión aérea fue muy rápida en muchos países y regiones debido a la creación de estas empresas y a que se fomentó el establecimiento de rutas en las colonias que poseían los países poderosos de aquella época.

Junto con el servicio de correo aéreo, en la década de 1920 empezó también el transporte de mercancías por aire. El negocio de la carga aérea se amplió en la década de 1930 cuando entraron en funcionamiento los grandes aviones de pasaje, pero como fuente de ingresos, la carga aérea iba aún a la zaga del transporte de pasajeros y correo. No obstante, demostró ser de gran utilidad para cierto tipo de artículos compactos, ligeros y de gran valor.

A raíz de la Segunda Guerra Mundial el transporte aéreo recibió un gran impulso, ya que se fabricaron aviones más grandes, más potentes, más eficaces y con un radio de acción mayor, que se auxiliaron por la creación y el desarrollo de sistemas de ayuda a la navegación y el radar. El movimiento de tropas, armas, provisiones e incluso vehículos durante la guerra, demostró que el transporte aéreo podría representar un gran negocio en tiempos de paz, y no sólo un recurso para transportar gente adinerada que pagara una tarifa muy alta.

El avión ganó aceptación como un medio de transporte efectivo, en especial en aquellos lugares donde los medios de transporte convencional tenían graves dificultades para prestar servicios.

Al terminar la guerra, las líneas aéreas volvieron a establecer sus rutas comerciales al tratar de penetrar en los mercados mundiales, lo cual permitió lograr grandes progresos tanto comerciales como tecnológicos. Este desarrollo propició el acercamiento de los países y los hizo más accesibles para el hombre; además incrementó los estándares de vida, abrió infinitud de mercados a nuevos productos y, en general, aumentó el intercambio mundial de bienes y servicios.

El constante desarrollo de los aviones favoreció mucho la rápida expansión del tráfico aéreo y la frecuencia de los vuelos. Los servicios de transporte de carga, al igual que los de pasajeros, crecieron gradualmente y los embarques se convirtieron en una cosa ordinaria en los aeropuertos; al principio sólo se transportaba por avión mercancías especiales, como periódicos, flores, medicamentos, etcétera, pero con el tiempo se volvió común el transporte de todo tipo de carga, ésta aumentó su volumen a pesar de los altos costos: la necesidad se había creado.²

Actualmente se transporta en avión a personas y mercancías. Las líneas aéreas proporcionan al usuario grandes ventajas, ya que pone a su disposición una red mundial de operadores con una gran

² ORTEGA Alcocer, Roberto. Carga Aérea Teoría y Práctica. México 1989. Trillas . P. 9 a 11.

capacidad y flexibilidad para llegar y hacer llegar sus mercancías a cualquier parte del mundo en pocas horas.

La velocidad, aunada a las ventajas adicionales del transporte aéreo, ejerce una marcada influencia en el comercio mundial. Muchas industrias florecientes, así como otras importadoras y exportadoras de todas partes del mundo, dependen del transporte aéreo para cubrir sus mercados tanto nacionales como internacionales.

1.2. REGLAMENTACIÓN INTERNACIONAL

1.2.1. CONVENIO DE VARSOVIA

El Convenio de Varsovia de 1929, sobre Transporte Aéreo Internacional, se firmó el 12 de Octubre de 1929. Es el primer Convenio de carácter Internacional, celebrado para la unificación del Derecho Privado de la aviación, estando compuesto de 41 Artículos y un Protocolo adicional.

Su denominación correcta es Convención Para la Unificación de Ciertas Reglas Relativas al Transporte Aéreo Internacional y su texto contiene principios que se resumen de la forma siguiente³:

- Responsabilidad contractual del transporte aéreo.
- Limitación de la Responsabilidad.
- Nulidad de las cláusulas que eximen de responsabilidad al transportador o bien fijan un límite inferior al de la Convención.

El principio general enunciado en el Convenio de Varsovia, es que el transportista es responsable de los daños ante el pasajero, expedidor o

³ UGARTE Ramos, Luis. Ley, Convenios, Tratados y otros Temas de Aeronáutica Civil. Edic. Espejo de Obsidiana. México 1995. P.19-20

consignatario, a menos que pueda demostrar que adoptó las medidas necesarias para evitarlo. La obligación de aportar pruebas es así transferida del reclamante sobre quien recae normalmente al propio transportista. Por otra parte se establece un límite de responsabilidad del transportista. El convenio fija estos límites de responsabilidad en caso de muerte o lesiones a un pasajero, así como la pérdida, daño o retraso del equipaje y carga.

Este convenio se rige como la columna vertebral del Derecho Aéreo Internacional Privado, que a pesar del devenir del desarrollo de la aviación sigue siendo regidor de la Aviación Civil Comercial Internacional.

1.2.2. PROTOCOLO DE LA HAYA

El protocolo de la Haya, firmado en esta ciudad el 28 de septiembre de 1955, es el único que contiene modificaciones al Convenio de Varsovia y que ha alcanzado hasta la fecha las ratificaciones necesarias para su entrada en vigor, por lo que se considera, junto con el Convenio de Varsovia como un solo instrumento.

El protocolo modificó la Convención de la siguiente forma:

- Dobló el límite de responsabilidad al transportista.
- Sustituyó la cláusula de responsabilidad ilimitada, en caso de dolo por el transportador, quitando los límites si se prueba que el daño es resultado de acción u omisión del transportador o de sus dependientes con intención de causar daño o con temeridad y sabiendo que probablemente causará daño.
- Permite la negociación de la Carta de Porte y simplifica y regula la documentación de transporte.

1.2.3. ATRIBUCIONES GUBERNAMENTALES

A diferencia de lo que ocurre en las empresas del sector industrial privado, una compañía aérea en general no puede, en el terreno formal, desarrollar su política de tarifas exclusivamente en función de los propios objetivos de la empresa. El tráfico aéreo, especialmente el servicio aéreo regular es parte de la política de gobierno en política de infraestructura, economía, seguridad, transporte, y relaciones exteriores.

Los acuerdos de tráfico aéreo celebrados bilateralmente entre dos Estados reconocen tres principios básicos de soberanía en materia de precios⁴:

- **DOBLE APROBACIÓN (DUAL APPROVAL).** Todas las tarifas entre dos países son aprobadas de común acuerdo por los gobiernos de ambos Estados. (Acuerdo recíproco) Esta forma de aprobación estatal de los precios para el tráfico aéreo es la que aún hoy rige para la mayoría de todos los acuerdos celebrados.
- **REGLA DEL PAÍS DE ORIGEN (CONTRY OF ORIGIN).** El gobierno respectivo autoriza exclusivamente las tarifas para el tráfico generado en el territorio propio (país de origen) En tal caso la autoridad renuncia a intervenir en el precio para el tráfico que se origina en el exterior. Como contrapartida se asegura la soberanía exclusiva sobre los precios que rigen el tráfico que se origina en territorio nacional.
- **DOBLE DESAPROBACIÓN (MUTUAL DISAPPROVAL)** Finalmente existe la posibilidad de que los gobiernos se mantengan completamente al margen del desarrollo de los precios. Bajo este sistema, las tarifas se consideran aprobadas hasta tanto no sean rechazadas por expresa oposición de ambos Estados que intervienen en el tráfico (desaprobación mutua).

⁴ HAMM Wilhelm. Introducción al Marketing en Aviación Comercial. Argentina 1995. Ediciones Macchi. P. 67-68

Sin embargo, algunos acuerdos contemplan un sistema de bandas tarifarias, con el objeto de que los precios puedan adoptarse dentro de cierta flexibilidad. En este sentido, los gobiernos, bilateralmente, establecen las condiciones limitativas de las bandas y dentro de éstas las empresas tienen la oportunidad de fijar las tarifas, sin que los gobiernos las objeten.

Esta fórmula es compatible con la tendencia desregulatoria que predomina en el transporte aéreo, fundamentalmente en el campo tarifario.

En México la Ley de Aviación Civil es la encargada de regular la explotación, uso o aprovechamiento del espacio aéreo situado sobre el territorio nacional, respecto de la prestación y desarrollo de los servicios de transporte aéreo civil y de Estado⁵. Dada su importancia se transcriben los siguientes artículos de regulación:

- **Art. 18, 2º. párrafo.** El transporte aéreo entre dos o más puntos en territorio nacional, se realizará exclusivamente por personas morales mexicanas.
- **Art. 21.** Las sociedades extranjeras requerirán de permiso de la SCT para prestar el servicio de transporte aéreo internacional regular hacia y desde territorio mexicano. Al efecto, la SCT otorgará tales permisos conforme a los tratados celebrados con los Estados respectivos.
- **Art.24.** La prestación de servicios de transporte aéreo no regular internacional por parte de permisionarios mexicanos o por sociedades extranjeras, se sujetará a lo establecido en los tratados, a falta de éstos, la SCT resolverá en lo particular cada solicitud.
- **Art.42.** Los concesionarios o permisionarios fijarán libremente las tarifas por los servicios que presten, en términos que permitan la prestación de los servicios en condiciones

⁵ Artículo 1 Ley de Aviación Civil

satisfactorias de calidad, competitividad, seguridad y permanencia.

Las tarifas internacionales se aprobarán por la SCT de conformidad con lo que, en su caso, se establezca en los tratados.

Las tarifas deberán registrarse ante la SCT para su puesta en vigor y estarán permanentemente a disposición de los usuarios.

La Secretaría podrá negar el registro de las tarifas fijadas por los concesionarios o permisionarios, si las mismas implican prácticas depredatorias, de carácter monopólico, de dominancia en el mercado o una competencia desleal que impida la permanencia en el mercado de otros concesionarios o permisionarios, y podrá establecer niveles tarifarios mínimos o máximos, según sea el caso, para los servicios respectivos, a fin de ordenar dichos niveles, con el objeto de fomentar la sana competencia.

En las tarifas se describirán clara y explícitamente las restricciones a que estén sujetas y permanecerán vigentes por el tiempo y en las condiciones ofrecidas. Las restricciones deberán hacerse del conocimiento del usuario al momento de la contratación del servicio.

1.3. ORGANISMOS DE REGULACIÓN

Para poder regular y organizar todo lo concerniente al transporte aéreo se necesitó, desde un primer momento, la creación de organismos que velasen por la seguridad y gestión del espacio aéreo internacional, es así como surge la Organización Internacional de Aviación Civil y la Asociación Internacional de Transporte Aéreo; en el ámbito local tenemos a la Cámara Nacional de Aerotransporte.

1.3.1. ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DE AVIACIÓN CIVIL

Inmediatamente después de la segunda Guerra Mundial y a fin de coordinar el desarrollo del tráfico aéreo y estudiar científicamente sus problemas, se fundó la Organización Internacional de Aviación Civil, "OACI" (Por sus siglas en inglés), organismo que establece las características que deben tener los aviones civiles de transporte y fija las normas relativas a la construcción de los aeropuertos y a las infraestructuras de asistencia en vuelo.

Es un organismo técnico especializado de la ONU creado para promocionar el desarrollo seguro y ordenado de la aviación civil en todo el mundo. Regula las relaciones entre los países en un extenso campo de materias tanto técnicas como comerciales, relativas al transporte aéreo internacional.

La OACI es también un medio de cooperación en todos los campos de la aviación civil entre los países socios, y proporciona asistencia técnica a los países que necesitan ayuda para mantener instalaciones de aviación civil o para alcanzar las normas establecidas.

La organización ha sido fundamental en la mejora de los servicios meteorológicos, del control aéreo, de las comunicaciones aire-tierra, de las operaciones de búsqueda y rescate, y en la implementación de otras medidas en pro de la seguridad de los vuelos internacionales. También ha contribuido mucho a la simplificación de los procedimientos de aduanas e inmigración y de las normativas de salud pública relacionadas con los vuelos internacionales. La lucha contra los secuestros y otros atentados terroristas, así como los efectos del ruido provocado por los aviones en el medio ambiente son asuntos de especial interés para la OACI.

En la OACI están representados 189 países que se reúnen una vez cada tres años en una asamblea. Su órgano ejecutivo provisional es un consejo constituido por 33 socios que son elegidos por la asamblea a partir de su importancia relativa en el transporte aéreo internacional y su distribución geográfica.

1.3.2. ASOCIACIÓN INTERNACIONAL DE TRANSPORTE AÉREO

La Asociación Internacional de Transporte Aéreo, IATA (Siglas en inglés International Air Transport Association), fue fundada en 1945. En su fundación, la IATA tenía 57 miembros a partir de 31 naciones, sobre todo en Europa y Norteamérica. Hoy tiene 270 miembros de más de 140 naciones en cada parte del globo, los cuales realizan más del 95% del tráfico aéreo internacional⁶.

La IATA es un organismo que opera en el ámbito mundial cuyos objetivos son:

- Promover el transporte aéreo seguro, regular y económico en beneficio de los pueblos del mundo, desarrollar el comercio aéreo y estudiar los problemas inherentes a éste.
- Proporcionar medios que permitan la colaboración entre las empresas que participan en forma directa o indirecta en los servicios internacionales del transporte aéreo.
- Cooperar con la OACI y con los otros organismos internacionales que de alguna manera tengan relación con el transporte aéreo.

La IATA no sólo actúa en el campo tarifario, sino también en todo el proceso de interlinealidad del transporte aéreo, mediante el cual un viaje puede ser efectuado por cualquier pasajero en una amplia red de servicios interviniendo diversos transportadores con reservas y emisión de documentos de transporte que posteriormente son aceptados por las diferentes empresas y efectuados los débitos correspondientes. Ello es posible por el simple hecho de que previamente ha habido acuerdos relativos a la forma de llevar a cabo las reservas; de emisión y aceptación de un documento original emitido por el transportador inicial; tarifas acordadas multilateralmente entre todas las empresas intervinientes en el transporte, prorrateo de

⁶ <http://www.iata.org/about/history.htm>

tal tarifa entre todas las empresas, débito y posterior pago de lo que a cada una corresponda, a través también de un prorrateo, instituido por la IATA, simplificando todo un proceso contable y bancario que excluye, también las dificultades de la moneda de pago.

1.3.3. CÁMARA NACIONAL DE AEROTRANSPORTE

Dada la importancia y creciente desarrollo que la aviación comercial tanto nacional como internacional tenía en los años sesentas, se estimó que era necesario que las empresas aéreas estuvieran agrupadas en una cámara industrial autónoma, y fue así como se dio origen a la actual Cámara Nacional de Aerotransportes, que fue autorizada el 21 de julio de 1964, aprobándose al mismo tiempo los estatutos correspondientes.

La Cámara funciona con los siguientes Comités Nacionales: de relaciones comerciales, carga, gerentes de aeropuerto, fianzas y técnico; y podrán ser designados los que sean necesarios para la solución de problemas específicos.

Dentro de los objetivos principales que la Cámara persigue, se encuentran los siguientes⁷:

- Representar los intereses generales de los asociados.
- Fomentar el mejoramiento y desarrollo de la industria aérea en general.
- Participar en la defensa de los intereses particulares de los socios.
- Ser órgano de consulta y de asesoría del Estado, buscando la satisfacción de las necesidades de la Industria del Transporte Aéreo.

⁷ Folleto de la Cámara Nacional de Aerotransporte. 2000

-
- Ejercer el derecho de petición solicitando, la expedición, modificación, derogación o revocación de las leyes, reglamentos o cualesquiera disposiciones administrativas que afecten las actividades industriales del transporte aéreo.
 - Los demás que le señale la Ley, los estatutos y la propia institución.

1.4. SUCURSALES DE LÍNEAS AÉREAS EXTRANJERAS

1.4.1. CONCEPTO DE SUCURSAL EXTRANJERA

Se entiende por sucursal al establecimiento comercial o industrial dependiente de uno central. Según el Centro de las Naciones Unidas para las Corporaciones Transnacionales, "una sucursal extranjera es la parte de una empresa que opera en terceros países".

Por lo general se entiende que una sucursal extranjera es una oficina u otro establecimiento de una sociedad constituida de acuerdo con las leyes de un Estado distinto al país en que se localiza la sucursal⁸.

Las empresas establecen sucursales cuando tienen el propósito de acrecentar sus ventas, ampliar su radio de acción, tener el dominio de ciertas plazas, vender mercancías o servicios en otros lugares, o extender sus operaciones en lugares distintos a la casa matriz.

Al igual que cualquier organización comercial, las Líneas aéreas crean sucursales con el fin de adaptarse a la demanda de los mercados, así como a los servicios requeridos por sus clientes.

⁸ BETTINGER Barrios Herbert. Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente. México 2004. ISEF. P. 25

El objetivo principal de las sucursales de Líneas Aéreas es la de representar a la central de su compañía en el país o territorio que le haya sido asignado, para lo cual la oficina que se establece, cumple fundamentalmente las siguientes funciones:

1. Comerciales

- Información de destinos, horarios, tarifas, espacio disponible, conexiones.
- Efectuar reservas, cambios de fecha, reconfirmaciones y cancelaciones.
- Emisión de pasajes y otros documentos para clientes y agencias que no cuentan con un stock de boletos propios, realizar devoluciones, etc.
- Ventas y promoción.
- Cuentas corrientes .
- Cuentas corporativas .
- Mercadeo y Publicidad.
- Atención al Cliente.
- Atención a agencias de viajes y de carga.

2. Operativas

- Chequeo de aeronave
- Limpieza de la misma
- Despacho Operativo
- Control de cargas
- Relación con pilotos y tripulación
- Embarque de pasajeros
- Contactos con el aeropuerto
- Alternativas

3. Administrativa

- Recaudación de fondos
- Pago de gastos
- Elaboración de estadísticas e informes
- Administración de personal
- Mantenimiento de instalaciones y equipos
- Imputaciones contables y fiscales.

En general el personal de una sucursal de Líneas Aéreas, realiza multifunciones en la misma.

1.5. DISTRIBUCIÓN DE VENTAS DE LAS LÍNEAS AÉREAS

Ninguna línea aérea puede permitirse el lujo de instalar una oficina de ventas en todas las ciudades del mundo, si bien la mayor parte de las empresas de transporte aéreo desean tener la oportunidad de transportar personas y mercancías desde cualquier ciudad del mundo a otra, las agencias de viaje y de carga son los intermediarios que ofrecen esa posibilidad.

En cuanto al pasaje, las ventas directas realizadas por las propias líneas aéreas representan aproximadamente el 10% de su venta total, el 80 % de los pasajes comercializados mundialmente son vendidos por distribuidores independientes y el 10% restante de las ventas se obtiene con intervención de otras líneas aéreas; estas últimas resultan de los tramos en los que la compañía en cuestión no ofrece vuelos, cuando su vuelo está completo o cuando el cliente desea volar en una fecha en la que la línea que vende los pasajes no ofrece servicios. Esta tendencia con los avances tecnológicos va a cambiar, ya que se prevé que antes del 2010, el 80% de las ventas serán electrónicas, vía Internet.

En lo que se refiere a la carga aérea, por lo menos en México, el 100% de las ventas es realizada por intermediarios, “agentes de carga”. Lo anterior, en virtud de que las líneas aéreas no tienen la capacidad técnica y de personal para efectuar acarreos, empaques, almacenajes y por supuesto la documentación necesaria para manejar un embarque por avión, incluso guía aérea, declaraciones de exportaciones, obtención de facturas consulares, certificados de origen, documentos bancarios, permisos de importación y exportación, manejo de cartas de crédito, etc.

1.6. INTERMEDIACIÓN

La intermediación, en la práctica, consiste en poner en contacto a dos o más personas para que realicen un negocio, percibiendo a cambio una comisión. Para ese efecto, el intermediario puede ser contratado por una o por las dos partes.

El contrato de transporte aéreo, tanto en el de pasajeros como en el de carga hay intermediación a través del Agente del Transportista.

Los servicios proporcionados por las líneas aéreas se complementan con aquellos que prestan los agentes de viaje y los agentes de carga, éstos están ampliamente calificados para proporcionar información relacionada con asuntos de carga y de pasajeros.

La IATA tiene entre otras actividades la supervisión de los agentes de las líneas aéreas. Una vez que la IATA acredita un agente, las compañías aéreas que trabajan con el mismo suelen proveerlo de los correspondientes boletos a las agencias de viaje y guías aéreas a las agencias de carga; además les dan información y autoriza las reservas de espacio, que éstos hagan a petición del cliente.

Los agentes de viaje cobran las mismas tarifas que las líneas aéreas fijan y reciben una comisión por la prestación de sus servicios que en la práctica, en México, es del 1%, con algunas excepciones, en las que las líneas aéreas dan desde el 4 hasta el 9% sobre la tarifa para pasajeros.

Para el caso de los agentes de carga, la gran mayoría de las líneas aéreas en México manejan lo que son las tarifas netas; es decir de acuerdo al volumen del flete aéreo, la línea cobra una tarifa por cada kilogramo, el agente cubre esta tarifa y puede revender la misma al cliente. Con las líneas aéreas que restringen la reventa, los agentes de carga, al igual que las agencias de viaje cobran las mismas tarifas que establecen las líneas y reciben una comisión, que en la actualidad es del 5%.

Tanto en el caso de los agentes de viaje, como los de carga, pueden existir premios o sobre comisiones, de acuerdo al volumen de ventas.

Las funciones principales de una agencia, tanto de viajes como de carga, son las siguientes:

- Ocuparse activamente de la promoción y venta de los pasajes y de la carga aérea.
- Asesorar al cliente.
- Comunicar las reservas a la compañía, si no tiene sistema.
- Emitir los documentos correspondientes.

Como las agencias siempre actúan sobre la base de un pedido del cliente, sus prestaciones coinciden con el monto por lo que para la compañía aérea se produce una venta.

En ocasiones la venta se hace con intervención de agencias de viaje y de carga que no son miembros de la IATA. En tal caso hay países, como México, que reconocen el derecho a comisión para los agentes.

1.7. PLANES DE LIQUIDACIÓN

Otra de las actividades de la IATA consiste en la administración de los planes de liquidación: el BSP para los pasajes y el CASS para la carga aérea.

1.7.1. PLAN DE FACTURACIÓN Y PAGO

El Plan de Facturación y Pago, BSP (Billing and Settlement Plan) destinado a las líneas aéreas y a las agencias de viaje, sirve para agilizar el control y la administración de las ventas y sus pagos de transporte aéreo internacional, hechos por las agencias de viajes.

El BSP, es un sistema preciso y bien probado, que simplifica los procedimientos de venta, reporte y remisión de fondos de los agentes de venta de pasaje acreditados por IATA⁹.

El elemento característico fundamental del BSP es el documento estándar neutral del tráfico, billete de pasaje y la orden de cargo misceláneo (MCO), que utilizan los agentes acreditados por IATA en nombre de todas las compañías aéreas representadas.

El BSP utiliza los servicios de los centros de proceso de datos, para calcular las facturas y los importes monetarios que los agentes emiten al banco, para la distribución de éstos importes y su abono entre las compañías aéreas. Este sistema fue diseñado por las aerolíneas en relación con agentes de viajes de todo el mundo. El reporte es considerado un documento fiscal, maneja hasta cinco periodos al mes (dependiendo de las semanas del mismo). Para tal efecto en el caso de México, Banco Santander es el banco que lleva a cabo las siguientes funciones:

- Recepción de reportes de ventas de los agentes de viajes.
- Envío de estado de cuenta a los agentes de viajes.
- Recepción de remesas de los agentes de viajes.
- Envío de estados de cuenta

⁹ Manual del Agente de Viajes-Resolución 808. IATA. Canadá 2000. Cap.XXV-XXVI

-
- Desarrollo de otras funciones especificadas en el reglamento de ventas de los agentes

El BSP, representa tanto para las agencias de viajes como para las líneas aéreas las siguientes ventajas:

- Simplificación en la emisión de boletos.
- Ahorro de tiempo en la distribución de documentos.
- Reportes de Ventas más claros y concisos.
- Información estadística.

Los datos que contiene un BSP, son los siguientes:

A. Análisis de las ventas para líneas aéreas y resumen total:

1. Periodo
2. Número de boletos
3. Fecha de emisión
4. Pago al contado o a crédito
5. Porcentaje y monto de la comisión
6. IVA sobre comisión y sobre tarifa
7. Neto a pagar
8. Agencia que lo vendió (dirección, código, RFC, y teléfono)
9. Otros impuestos

B. Distribución de los impuestos por código:

1. Clave del impuesto
2. Importe del impuesto

C. Informe declaración de IVA:

1. Agencia que lo vendió (RFC y código)
2. Monto de la comisión
3. Tarifa base
4. IVA sobre comisión y sobre tarifa
5. TUA
6. Otros impuestos

1.7.2. SISTEMA DE LIQUIDACIÓN DE CUENTAS DE CARGA

El Sistema de Liquidación de Cuentas de Carga, CASS (Cargo Accounts Settlement System), es el organismo que emite el reporte de las ventas efectuadas por los agentes de carga, soportados por las guías aéreas. Se maneja en forma quincenal y al igual que el BSP, Banco Santander, es el banco designado en México para realizar las funciones de liquidaciones entre los agentes de carga y las líneas aéreas.

CASS proporciona un método simplificado para la estandarización de las ventas, los reportes de ventas, administración y custodia de formas valorables para carga (guías), facturación a líneas aéreas y agencias de carga así como la recuperación de los dineros en forma oportuna¹⁰.

En general el CASS tiene las mismas funciones y ventajas que el BSP, la diferencia estriba en que el BSP maneja todo lo relacionado con transportación de pasajeros y el CASS se encarga de la transportación de carga.

Los datos que contiene el reporte de ventas o facturación del CASS son los siguientes:

1. Nombre, RFC, código y dirección de la línea aérea.
2. Nombre, RFC, código y dirección del agente de carga.
3. Moneda y tipos de cambio.
4. Ventas en dólares y en moneda nacional.
5. Número de guías, número, origen, destino y fecha de expedición.
6. Kilogramos y tarifa por kilogramos.
7. Porcentaje, importe e IVA de la comisión.
8. Neto a favor del agente y a favor de la aerolínea.
9. Número de guías prepagadas y por cobrar.
10. Resumen global de todos los datos anteriores.

¹⁰ <http://www.iata.org/worldwide/mexico/index>



2007

CASS MEXICO
CALENDARIO DE FACTURACION
INTERNACIONAL 2007

● DÍA DE DESCANSO O FESTIVO
■ SÁBADO Y DOMINGO

TS TRANSMISIÓN SERVIDOR CASS LINK LINEAS AÉREAS
PC PROCESO CASS LINK

OFS OBTENCIÓN FACTURA SERVIDOR
AJ PROCESO DE AJUSTES

VP VERIFICACIÓN Y PAGO
* ABONO BANCO

ESTE CALENDARIO PODRÁ SER MODIFICADO, PREVIA NOTIFICACIÓN DE 45 DÍAS A LOS USUARIOS

ENE	01	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	02	●	VP/23 TS	VP/23 TS	PC	PC *				OFS	OFS	VP/24	VP/24			VP/24
FEB	03	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	04	TS	TS			●	PC	PC	OFS	OFS AJ 2			PC	OFS	VP/02	VP/02
MAR	05	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	06	VP/03 TS	TS			PC *	PC	OFS	OFS AJ 4	PC			OFS	VP/04	VP/04	
ABR	07	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	08		TS	TS *	PC	●	●			PC	OFS	OFS AJ 6	PC	OFS		
MAY	09	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	10	●	TS *	TS	PC			PC	OFS	OFS AJ 8	PC	OFS			VP/08	VP/08
JUN	11	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	12	TS			TS	PC	PC	OFS	OFS AJ 10				PC	OFS	VP/10	VP/10
JUL	13	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	14		TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 12	PC	OFS	VP/12	VP/12		
AGO	15	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	16	TS	TS	PC			PC	OFS	OFS AJ 14	PC	OFS			VP/14	VP/14	
SEP	17	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	18			TS	TS	PC	PC	OFS			OFS AJ 16	PC	OFS	VP/16	VP/16	
OCT	19	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	20	TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 18	PC	OFS	VP/18	VP/18			
NOV	21	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	22	TS	●			TS	PC	PC	OFS	OFS AJ 20			PC	OFS	VP/20	VP/20
DIC	23	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
	24			TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 22	PC	●	OFS	VP/22	
2008 ENE	01	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
02	●	TS	TS *	PC			PC	OFS	OFS AJ 24	PC	OFS			VP/24	VP/24	

16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS	TS *	PC	PC				OFS	OFS	VP/01	VP/01			VP/01		*
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28			
TS			TS *	PC	PC	OFS	OFS AJ 3			PC	OFS	VP/03			
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS *		●	TS	PC	PC	OFS				OFS AJ 5	PC	OFS	VP/05	VP/05	
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
VP/06 TS	VP/06 TS	PC	PC *	OFS			OFS AJ 7	PC	OFS	VP/07	VP/07				
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS	TS *	PC			PC	OFS	OFS AJ 9	PC	OFS			VP/09	VP/09		*
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
		TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 11	PC	OFS	VP/11	VP/11		
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 13	PC	OFS	VP/13	VP/13				*
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS *	TS			PC	PC	OFS	OFS AJ 15	PC			OFS	VP/15	VP/15		*
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
	TS	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 17	PC	OFS	VP/17	VP/17			
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS *	TS	PC	PC			OFS	OFS AJ 19	PC	OFS	VP/19			VP/19		*
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	
TS			●	TS *	PC	PC	OFS			OFS AJ 21	PC	OFS	VP/21	VP/21	
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
	TS VP/22	TS	PC *	PC	OFS			OFS AJ 23	●	PC	OFS	VP/23			VP/23
16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31
TS	TS *	PC			PC	OFS	OFS AJ 1	PC	OFS			VP/01	VP/01		*

Tanto el BSP como el CASS permiten liquidar las cuentas entre agencias y líneas aéreas dentro de cada país por medios informatizados. La agencia sólo tiene que resolver sus asuntos a través de una oficina central de control en lugar de tener que liquidar con cada compañía por separado.

En el caso del BSP los agentes de viaje son los encargados de reportar las ventas de los boletos de avión mientras que las líneas aéreas son las encargadas de reportar al CASS las ventas de servicios de carga por los agentes; en ambos casos hay un calendario establecido para reportar dichas ventas, hay un periodo, por lo general de tres días, para revisar y hacer ajustes a las ventas y también existe un periodo establecido para que los agentes depositen a las líneas aéreas el importe total del periodo reportado.

Cabe mencionar que tanto el BSP, como el CASS son considerados en México como comprobantes fiscales:

Respecto al BSP la regla 2.4.16. de la RMF 2007 establece que las agencias de viajes no emitirán comprobantes respecto de los ingresos por concepto de comisiones que perciban de las líneas aéreas y de las notas de crédito que éstas les expidan. Tales ingresos se comprobarán con los reportes de boletaje vendido de vuelos nacionales e internacionales que elaboren las propias agencias de viaje y la IATA respectivamente, en los que se precise por línea aérea y por agencia de viajes, el número de boletos vendidos, el importe de las comisiones y créditos correspondientes.

Dichos reportes y notas de crédito servirán a las líneas aéreas para comprobar la deducción y acreditamiento que proceda conforme a las disposiciones fiscales.

En cuanto al CASS se considera una factura fiscal amparada por el Diario Oficial de la Federación del día 29 de marzo de 1996, sección II, regla 38.

1.7.3. AJUSTES AL BSP Y AL CASS

Al hacer los reportes del BSP y del CASS pueden cometerse errores, por lo que las líneas aéreas deben realizar los ajustes correspondientes.

En el BSP se utilizan los llamados “memos de débito de agencia” que se realizan entre otras razones por cobros de menos; reembolsos de más; ventas de boletos por separado reportados como boletos conjuntos; por reembolsos a solicitud del pasajero ya sea por transportación no utilizada o por cambio a clase de servicio más baja; sobrecobro en el boleto reembolsado al pasajero, reclamo de la comisión de la cantidad cobrada de más; entre otros. En el BSP también realiza ajustes a favor de los agentes de viajes; éstos son conocidos como “memo de crédito de agencia” que por lo general se efectúan por boletos invalidados reportados como boletos válidos; boletos en conjunto reportados como una venta por separado; entre otros.

Los citados memos de débito y de crédito reportados al BSP son formatos libres utilizados por las líneas aéreas, pero todos ellos deben contener los siguientes datos:

- Nombre y código IATA de la línea aérea.
- Número consecutivo de memo.
- Fecha de expedición y fecha en la que será reportado.
- Código IATA del agente de viajes.
- Periodo de reporte terminado (donde se reportó originalmente).
- Número de boleto.
- Fecha de validación del boleto.
- Nombre del pasajero.
- Concepto del ajuste o memo.
- Cómo se reportó, cómo se debió haber reportado y la diferencia por reportar.

NOMBRE DE LA LÍNEA AÉREA
LÍNEA AÉREA CIELO AZUL 999 0

Memo de Débito de Agencia

Importante:
 El talón de este Memo queda en poder de la oficina emitente.
 Los memos no disputados aparecerán en el ANÁLISIS DE SUS
 FACTURAS correspondientes al periodo subsecuente a la fecha
 de emisión de los mismos.

MEMO No.		999 00063		
Fecha de Expedición.		05 DE MAYO DE 2007		
No. de Clave IATA de la Agencia.		8661951 4		
Período de Reporte Terminado.		1o. DE ABRIL DE 2007		
Boleto No.		7991599599		
Fecha de validación del boleto.		03 DE ABRIL DE 2007		
Nombre del Pasajero.		MARIN / CLAUDIA		
	TARIFA	COMISION	IMPUESTO	TOTAL
NUESTRA CONTABILIZACIÓN	6,524.65	260.99	39.15	6,224.51
SU CONTABILIZACIÓN	5,524.65	220.99	33.15	5,270.51
DIFERENCIA	1,000.00	40.00	6.00	954.00

RAZON DEL DEBITO

- Cobro de menos.
- Reembolso de más.
- Venta por separado reportando como boletos conjuntos.
- Reembolsado por nosotros a solicitud del pasajero por transportación no utilizada ó cambio a clase de servicio más baja.
- Sobrecobro en el boleto reembolsado al pasajero. Reclamo de la comisión de la cantidad cobrada de más.
- Otro.

DIFERENCIA A FAVOR DE LA LÍNEA AÉREA 954.00

NOMBRE Y NUMERO DE CLAVE DE LA LÍNEA AÉREA
LÍNEA AÉREA CIELO AZUL 999 0

Memo de débito de agencia No. 999 00063

Fecha de Expedición 05 DE MAYO DE 2007

Sello del Agente

VIAJES ARCOIRIS SA DE CV
 IATA 865261304
 CERRADA DE POLVORA No. 1
 COLONIA SANTA FE
 MÉXICO, D.F. CP 11560
 TELÉFONO: 55704820

Tipo de Moneda	Tarifa	Comisión	Impuestos	Diferencia a favor de la Línea Aérea
MXN	1,000.00	40.00	6.00	954.00

Documento Número

999	7991	599	599
-----	------	-----	-----

EJEMPLO DE UN MEMO DE DÉBITO

NOMBRE DE LA LÍNEA AÉREA
LÍNEA AÉREA CIELO AZUL 999 0

Memo de Crédito de Agencia

Importante:
 El talón de este Memo queda en poder de la oficina emitente.
 Los memos no disputados aparecerán en el ANÁLISIS DE SUS
 FACTURAS correspondientes al periodo subsecuente a la fecha
 de emisión de los mismos.

MEMO No.	999 00086			
Fecha de Expedición.	24 DE MARZO DE 2007			
No. de Clave IATA de la Agencia.	8661952 4			
Período de Reporte Terminado.	4o. DE FEBRERO DE 2007			
Boleto No.	7991600920 / 921			
Fecha de validación del boleto.	27 DE FEBRERO DE 2007			
Nombre del Pasajero.	MARCIAL / JOSE			
	TARIFA	IMPUESTOS	COMISIÓN	TOTAL
NUESTRA CONTABILIZACIÓN				
SU CONTABILIZACIÓN				
DIFERENCIA				

RAZON DEL CRÉDITO

- Boleto invalidado reportado como boleto válido.
- Boleto en conjunto reportado como una venta por separado.
- Sobrecomisión.
- Otro. **BOLETO VENDIDO A CRÉDITO,
 REPORTADO EN BSP AL CONTADO.**

IMPORTE A FAVOR DE LA AGENCIA: \$ 8,650.54

NOMBRE Y NÚMERO DE CLAVE DE LA LÍNEA AÉREA
LÍNEA AÉREA CIELO AZUL 999 0

Memo de crédito de agencia No. 999 00086

Fecha de Expedición 24 DE MARZO DE 2007

Sello del Agente

VIAJES LA ILUSIÓN SA DE CV
 IATA 865261462
 AHUHUETES No. 45
 COLONIA PASTEROS
 MÉXICO, D.F. CP 38650
 TELÉFONO 53836009

Tipo de Moneda	Tarifa	Comisión	Impuestos	Diferencia a favor del Agente
MXN	8,650.54	0.00	0.00	8,650.54

Documento
 Número 999 | 7991 | 600 | 920 / 921

EJEMPLO DE UN MEMO DE CRÉDITO

CASS INTERNATIONAL			MÉXICO	
Cca number: 000050			07/04/2007 17:32	
CARGO CHARGES CORRECTION (CCA) CORRECCION DE CARGOS				
AWB 6050343-3		ORIGEN Guadalajara	DESTINO Bogota	FECHA: 2007/05/25
INTERNATIONAL CARGO WORLD DE MÉXICO			00-0 6449/1115	
999, LÍNEA AÉREA CIELO AZUL				
GROSS WEIGHT	REVISED/CORRECT CHARGES CARGOS REVISADOS/CORREGIDOS		ORIGINAL/INCORRECT CHARGES CARGOS ORIGINALES/INCORRECTOS	
Weight unit/Peso kg.	15,642.00		14,241.00	
CHARGES	REVISED/CORRECT CHARGES CARGOS REVISADOS/CORREGIDOS		ORIGINAL/INCORRECT CHARGES CARGOS ORIGINALES/INCORRECTOS	
CURRENCY CODE USD	PREPAID (PREPAGADOS)	COLLECT (POR COBRAR)	PREPAID (PREPAGADOS)	COLLECT (POR COBRAR)
Weight charges (fletes)	26,285.40		24,209.70	
Valuation charges (Cargos por valuación)				
Total other charges due agent (Total otros cargos agente)				
Total other charges due carrier (Total otros cargos línea aérea)	2,319.30		2,136.15	
TOTAL	28,604.70	0.00	26,345.85	0.00
NOMBRE Y FIRMA DE QUIEN RECIBE EL AJUSTE				

EN EL EJEMPLO DE ESTE CCA HAY UN AJUSTE A FAVOR DE LA LÍNEA AÉREA, YA QUE ORIGINALMENTE SE HABÍAN REPORTADO 14,241 Kg. CUANDO LA CARGA REAL FUE DE 15,642 Kg. EL AJUSTE ES POR LA DIFERENCIA EN LOS TOTALES \$ 2,258.85 DÓLARES.

En el CASS los ajustes los hacen las líneas aéreas por medio del sistema informático de reportes denominado BILING; estos ajustes son conocidos como CCA o Corrección de Cargos; éstos se realizan tanto para importes a favor de la línea aérea como para importes a favor del agente de carga. Los datos que contienen son los siguientes:

- Número consecutivo del CCA.
- Nombre de la línea aérea.
- Fecha de elaboración de la corrección.
- Número de guía aérea.
- Origen, destino y fecha de la carga.
- Nombre y código IATA del agente de carga.
- Los cargos originales incorrectos, los cargos revisados corregidos y la diferencia a favor de la línea aérea o el agente de carga.

1.8. EMISIÓN DE COMPROBANTES POR LÍNEAS AÉREAS

Los comprobantes fiscales de las líneas aéreas en México se establecen en la regla miscelánea 2.4.6. que señala que para efectos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (Requisitos de los comprobantes), los siguientes documentos servirán como comprobantes fiscales, respecto de los servicios amparados por ellos:

- A. Las copias de boletos de pasajero, guías aéreas de carga, órdenes de cargos misceláneos y comprobantes de carga por exceso de equipaje, expedidos por las líneas aéreas en formatos aprobados por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes o por la IATA.
- B. Las notas de cargo a agencias de viaje o a otras líneas aéreas.

1.8.1. BOLETO AÉREO

El boleto es un documento emitido por la línea aérea o por una agencia de viajes en donde se informa el itinerario reservado, clase de servicio, cálculo de tarifa y forma de pago.

Los datos que contiene el boleto aéreo son los siguientes:

- Nombre del pasajero (Apellido y Nombre)
- Itinerario.
- Transportista.
- Fecha.
- Tarifa.
- Impuestos (IVA, TUA y otros impuestos extranjeros)
- Forma de pago.
- Origen destino.
- Lugar de emisión.
- Moneda y tipo de cambio.

El boleto aéreo tienen las siguientes características:

- El número de boleto está formado por el código de aerolínea, 3 dígitos, más forma y número de serie, 10 dígitos, haciendo un total de trece dígitos, que nunca podrá repetirse.
- Constan de uno a cuatro cupones de vuelo, es necesario un cupón para cada cambio de transportista y para cada tramo del viaje en el que se produzca un cambio de vuelo, cambio de clase de servicio o una parada con estancia.
- En caso de que se manejen muchos tramos para la ruta del viaje, se deberán emitir boletos en conjunto o en conexión siendo los boletos de número consecutivo y por orden correlativo de menor a mayor.
- Debe emitirse un boleto individual para cada pasajero.

DE / A			CONDOSOS / RESTRICCIONES (CARBON)					ORIGEN / DESTINO				CUPON DE AUDITOR							
TRANSP.		CALC.DE LA TARIFA						LÍNEA AÉREA											
			NOMBRE DEL PASAJERO		INTRANSFERIBLE	FECHA DE EXPEDICIÓN		EXPEDIDO EN CONTRA DE											
			BOLETOS EN CONJUNCIÓN					EMISIÓN TRANSP. FORMA No.SERIAL LUGAR FECHA CLAVE DEL AGENTE											
			ORIGINAL					LUGAR DE EXPEDICION - AGENTE				NO ES VALIDO SI ESTA ALTERADO O INUTILIZADO ESTE BOLETO NO ES VALIDO Y NO SE ACEPTARÁ PARA TRANSPORTACIÓN A MENOS QUE HAYA SIDO COMPRADO A LA LÍNEA AÉREA EMISORA O A UN AGENTE DE VIAJES AUTORIZADO POR LA MISMA							
X/O		NOT GOOD FOR PASSAGE			TRANSPORTADOR	VUELO/CLASE	FECHA	HORA	STATUS	TARIFA BASE/TKT DESIGNATOR						NO ES VALIDO ANTES	NO ES VALIDO DESPUES	FRANQ. KG.	EQUIP.DOCUMENT.
DE																			
A																			
A																			
A																			
A																			
A																			
A																			
A																			
FORMA DE PAGO					CLAVE DE EXCURSIÓN				LÍNEA AÉREA CIELO AZUL LAC 730726 Q74 999 0										
EQUIV. PAGADO													SUJETO A LAS CONDICIONES DEL CONTRATO INSERTAS EN ESTE BOLETO						
TARIFA		EQUIV. FARE PD.		IMPTOS./TASAS/CARGOS	IMPTOS./TASAS/CARGOS	IMPTOS./TASAS/CARGOS	999 7 9 9 1 5 9 9 5 9 9 6												
TOTAL		MONEDA	PAGADO AL CONTADO	PAGO A CREDITO	% COMISION	IMPTOS./TASAS/CARGOS													

Formato Electrónico del Boleto de Avión

1.8.2. GUÍA AÉREA DE CARGA

La guía de aérea es el documento de embarque que se usa en el transporte internacional de mercancías; contiene las instrucciones de embarque para la línea aérea, la ruta que se va a seguir, la descripción de las mercancías, los cargos de transportación aplicables, así como los demás cargos originados por el manejo del embarque, e indica si la liquidación se hará en el origen o en el destino para mayor conveniencia del usuario.

Este documento es muy útil ya que aparte de servir para efectos contables y fiscales, nos trae las cláusulas mediante las cuales se conviene el transporte de las mercancías o productos.

La guía aérea internacional es un documento que se compone de un total de 12 copias; tres de ellas son originales: una se entrega al remitente (azul), otra al consignatario (rosa) y la tercera queda en poder de la línea aérea (verde); cada una tiene igual valor. De las nueve copias restantes, una es amarilla y tiene la función específica de ser el comprobante de recibo a la entrega; las otras ocho se utilizan de acuerdo con las necesidades de las líneas aéreas involucradas en el transporte y de las autoridades aduanales de los países de origen y destino.

Una sola guía aérea cubre el transporte sobre cualquier distancia al utilizar tantas líneas aéreas como sea necesario, ya sean internacionales o locales, de tal manera que cuando las mercancías se transportan mediante una línea aérea y es necesario transferirlas a otra u otras, la guía aérea original cubre la transportación desde el origen hasta el destino final¹¹.

La guía aérea además representa la prueba de la existencia de un contrato de transporte entre el embarcador y la línea aérea y al mismo tiempo indica que las mercancías descritas se han recibido en buenas condiciones por la línea aérea o su agente de carga.

¹¹ ORTEGA Alcocer Gabriel, Ob. Citada, P.20-21

Los datos fundamentales que podemos apreciar en una guía aérea universal son los siguientes:

- Número de guía aérea formado por el código de aerolínea, 3 dígitos, más una serie de 7 números y un dígito verificador haciendo un total de once dígitos, que nunca podrá repetirse.
- Nombre y dirección del expedidor o exportador.
- Nombre y dirección del consignatario.
- Nombre y clave IATA de la agencia que emite la guía.
- Número del vuelo y destino, así como la ruta especificada.
- Aeropuerto de salida y de llegada.
- Ruta que se va a seguir.
- Detalle de la carga, peso, volumen, cantidad, tarifa, descripción.
- Indicación de que el flete es pagadero en origen o en destino.
- Importe del flete.
- Moneda en la que se efectúa la operación.
- Fecha de emisión.
- Cualquier otra información adicional que se considere necesaria para el manejo del embarque.

Por lo general, al enviar la carga vía aérea, y al emitirse la correspondiente guía que la ampara, junto con ella viajan los documentos de embarque que se originan con motivo de la misma, por ejemplo factura comercial, certificado de origen, lista de empaque, etc., éstos son entregados al importador en el país de destino junto con la guía aérea original.

La guía aérea también tiene otras funciones importantes y entre ellas podemos destacar que sirve como documento para el pago de los cargos involucrados ya sea por el remitente o por el consignatario; además, es la base de los ajustes de pago entre las líneas aéreas participantes en el transporte de un embarque; también sirve como documento de control para la línea aérea, ya que al estar numerada en forma progresiva, con solo hacer mención del número correspondiente se puede saber el estado que guarda el embarque de referencia.

1		NOMBRE Y DIRECCION REMITENTE Shipper's Name and Address		NUMERO CUENTA REMITENTE Shipper's Account Number		GUIA AERE/ (NOTA DE CONSIGNACION AERE) EXPEDIDA POR No negociable		LOGOTIPO Y NOMBRE DE LA LINEA AEREA	
						AIR WAYBILL (AIR consignment note) Issued by Not negotiable		MIEMBRO DE LA ASOCIACION INTERNACIONAL DE TRANSPORTE AEREO	
						COPIAS 1,2 Y 3 DE ESTA GUIA AEREA SON ORIGINALES Y TIENEN LA MISMA VALIDEZ Copies 1, 2 and 3 of this Air Waybill are originals and have the same validity			
NOMBRE Y DIRECCION CONSIGNATARIO Consignee's Name and Address		NUMERO CUENTA CONSIGNATARIO Consignee's Account Number		<p>Queda acordado que los bienes de esta guia son aceptados en aparente buen estado y condición (exceptuando lo anotado), para transporte SUJETO A LAS CONDICIONES DEL CONTRATO QUE SE ENCUENTRAN EN EL REVERSO DE ESTE DOCUMENTO. SE HACE NOTAR AL REMITENTE LAS CONDICIONES DEL LIMITE DE RESPONSABILIDAD DEL TRANSPORTISTA. El remitente podrá incrementar dicho límite de responsabilidad declarando un valor mayor para transporte pagando un cargo extra si lo requiere.</p> <p>It is agreed that goods described herein are accepted in apparent good order and condition (except as noted) for carriage SUBJECT TO CONDITIONS OF CONTRACT ON THE REVERSE HEREOF. THE SHIPPER'S ATTENTION IS DRAWN TO THE NOTICE CONCERNING CARRIER'S LIMITATION OF LIABILITY. Shipper may increase such limitation of liability by declaring a higher value for carriage and paying a special charge if required.</p>					
NOMBRE Y CIUDAD DEL AGENTE DEL TRANSPORTADOR Issuing Carrier's Agent Name and City		INFORMACION CONTABLE Accounting information							
CODIGO IATA DEL AGENTE Agent's IATA Code		No. DE CUENTA Account No.		10					
AEROPUERTO DE SALIDA (DIRECCION DEL PRIMER TRANSPORTADOR) Y RUTA REQUERIDA Airport of Departure (Addr. Of first Carrier) and requested Routing		MONEDA Currency		CLAVE DE CARGOS Chgs. Code		FLETE/VAL WT/VAL		OTROS Others	
A / to By first Carrier		RUTA Y DESTINO Routing and Destination		A / to By first Carrier		PAGADO PPD		COBRAR COLL.	
AEROPUERTO DE DESTINO Airport Destination		VUELO/FECHA Flight/Date		EXCLUSIVO TRANSPORTADOR		VUELO/FECHA Flight/Date		CANTIDAD DEL SEGURO Amount of Insurance	
INFORMACION DE MANEJO Handling Information		SEGURO: INSURANCE		SI EL TRANSPORTADOR OFRECE EL SEGURO, Y DICHO SEGURO ES REQUERIDO DE ACUERDO CON LAS CONDICIONES EN EL REVERSO, INDIQUE LA CANTIDAD ASEGURADA CASILLA MARCADA "CANTIDAD DEL SEGURO". If carrier offers insurance and such insurance is requested in accordance with conditions on reverse hereof, indicate amount to be insured in figures in box marked Amount of Insurance.					
No. DE BULTOS RCP No. Of Pieces RCP	PESO BRUTO Gross Weight Kg lb	CLASE DE TARIFAS Rate Class		PESO/ VOL. COBRABLE Chargeable Weight	TARIFA Rate	CARGOS Charge		TOTAL TOTAL	NATURALEZA Y CANTIDAD DE LOS ARTICULOS INCLUYENDO DIMENSIONES O VOLUMEN Nature and Quantity of Goods (incl. Dimensions or Volume)
PAGADO Prepaid		CARGOS POR FLETE Freight Charges		POR COBRAR Collect		OTROS CARGOS Others Charges			
		CARGOS POR VALUACION Weight Charge							
		IMPUESTOS Tax							
		TOTAL DE OTROS CARGOS DEL AGENTE Total other Charges Due Agent		EL REMITENTE CERTIFICA QUE LOS DATOS CONSIGNADOS EN EL ANVERSO DE ESTE DOCUMENTO SON EXACTOS Y QUE SI EL EMBARQUE O PARTE DEL MISMO CONTIENE ARTICULOS PELIGROSOS, ESTOS DEBERAN SER CORRECTAMENTE DESCRITOS POR SU NOMBRE, Y QUE ADEMAS GUARDA LAS CONDICIONES ADECUADAS PARA SU TRANSPORTACION AEREA DE ACUERDO CON LA REGLAMENTACION DE ARTICULOS PELIGROSOS APLICABLE.					
		TOTAL DE OTROS CARGOS DEL TRANSPORTADOR Total other Charges Due Carrier		Shipper certifies that the particulars on the face hereof are correct and that insofar as any part of the consignment contains dangerous goods such part is properly described by name in proper condition for carriage by according to the applicable Dangerous Goods Regulation					
		C.O.D.		FIRMA DEL REMITENTE O DE SU AGENTE Signature of Shipper or his Agent					
TOTAL PAGADO Total prepaid		TOTAL POR COBRAR Total collect							
TIPO DE CAMBIO DE LA MONEDA Currency Conversion Rates		C.C. EN LA MONEDA DEL DESTINO CC. Charges in Dest Currency		EXPEDIDO EN		FECHA		EN LUGAR FIRMA DEL TRANSPORTADOR EXPEDIDOR O DE SU AGENTE	
PARA USO DEL TRANSPORTADOR UNICAMENTE EN EL DESTINO For Carriers Use only at Destination		CARGOS EN EL DESTINO Charges collect Charges		TOTAL CARGOS POR COBRAR Total collect Charges					

AVISO SOBRE LIMITACION DE RESPONSABILIDAD DE LOS TRANSPORTISTAS

Si el transporte termina o tiene una escala en un país que no sea de salida puede aplicarse el convenio de Varsovia que regula y en la mayoría de los casos, limita la responsabilidad del transportista por pérdida, daño o retraso de la carga a 250 francos franceses Oro por Kilogramo a menos que el expedidor haya previamente declarado un valor superior y pagado un cargo adicional.

El límite de responsabilidad de 250 francos franceses oro por kilogramo tiene una equivalencia aproximada de USD 20 por kilogramo en base a USD 42.22 por onza de oro.

CONDICIONES DEL CONTRATO

1. A LAS EFECTOS DE ESTE CONTRATO <<transportista>> es aquel que transporta o se compromete a transportar la mercancía en virtud de este contrato o realiza otros servicios relacionados con dicho transporte aéreo. <<Convenio de Varsovia >> es el convenio para una Unificación de ciertas Reglas relativas al transporte Aéreo Internacional. Firmado en Varsovia el 12 de Octubre de 1929 o dicho convenio tal como fue modificado en La Haya el 28 de septiembre de 1955, según sea el caso y <<francos franceses Oro >>son francos compuestos de 65 ½ miligramos de oro con una ley de novecientos milésimos.

2/2.1 El transporte realizado en virtud de este contrato esta sujeto alas normas relativas ala responsabilidad establecidas por el Convenio de Varsovia a menos que tal transporte no sea <<transporte internacional>> según lo define dicho convenio.

2.2 El transporte realizado en virtud de este contrato esta sujeto alas normas relativas a la responsabilidad establecidas par el Convenio de Varsovia o Convenio de Montreal a menos que tal transporte no sea <<transporte internacional>> según lo define por el aplicable dicho convenio .

2.2.1 las leyes aplicables (incluidas las leyes nacionales que dan efectividad al convenio), reglamentos, ordenes y requisitos gubernamentales;

2.2.2 las disposiciones que aquí figuran, y

2.2.3 las tarifas, normas condiciones del transporte, reglamentos y horarios (con excepción de las horas de salida y llegada) aplicables por el transportista en cuestión n, que forman parte de este contrato y que pueden consultarse en cualquiera de sus oficinas y en las aeropuerto desde los cuales opera servicios aéreos regulares. En caso de transporte realizado entre u punto de los Estados Unidos o Canadá y cualquier punto fuera de dichos países.

3. El nombre del primer transportista puede aparecer abreviado puede aparecer abreviado en el anverso, al estar contenido el nombre completo y su abreviatura en las manuales de tarifas, condiciones de transporte, reglamentos y horarios de dicho transportista. La dirección del primer transportista es el aeropuerto de salida indicado en el anverso. Las escalas convenidas (que pueden ser alteradas por el transportistas en caso necesario), son aquellas, con excepción de los de salida y destino, expresadas en el anverso, o que figuran en las horarios del transportista como escalas previstas en el itinerario. El transporte realizado en virtud de este contrato por varios transportistas sucesivos se considera como una sola operación.

4. Salvo estipulación en el contrato en los manuales de tarifas o en las condiciones de transporte del transportista, en el caso de transporte no sujeto al convenio de Varsovia por pérdida, daño, o retraso de la mercancía la responsabilidad del transportista no excederá de USD20.00 o su equivalencia por kilogramo a menos que el expedidor haya declarado un valor superior y pagado un recargo adicional.

5. Si la suma anotada en el anverso del conocimiento aéreo como <<Valor declarado para el transporte>> representa una cantidad superior a la limitación de responsabilidad señalada en estas condiciones y en el aviso que las procede, y si el expedidor hubiera pagado cualquier cargo adicional requerido por los manuales de tarifas, condiciones de transporte o reglamentos del transportista, ello constituiría una declaración especial de valor en cuyo caso el límite de responsabilidad del transportista sería el de la suma así declarada. El pago por reclamaciones estará sujeto a la prueba de los daños reales sufridos.

6. En los casos de pérdida, daño o retraso de una parte del envío, el peso a tener en cuenta para determinar el límite de responsabilidad del transportista será solo el peso del bulto o bultos afectados.

7. Cualquier exclusión o limitación de responsabilidad aplicable al transportista se aplica y beneficiaron a sus agentes empleados o representantes, o cualquier persona cuya aeronave utilice el transportista para el transporte y a sus agentes, empleados y representantes. A efectos de esta disposición, el transportista actúa en esto como agente de todas esas personas.

8/8.1 El transportista se compromete a realizar el transporte con razonable diligencia. Cuando lo permita la legislación aplicable, los manuales de tarifa y reglamentación administrativa, el transportista podrá, sin previo aviso pero con la debida consideración hacia los intereses del expedidor, usar transportistas, aeronaves o modalidades de transporte alternativos. El transportista esta autorizado por el expedidor a elegir el itinerario indicado en el anverso del presente, o desviarse de el. Este sub.-apartado no se aplica al transporte con origen o destino en los estados unidos).

8.2 El transportista se compromete a realizar el transporte con razonable diligencia. Excepto en los Estados Unidos de América donde se aplican las normas del transportista, este podrá, sin previo aviso pero con la debida consideración hacia los intereses del expedidor, usar transportistas, aeronaves o modalidades de transporte alternativos. El transportista esta autorizado por el expedidor a elegir el itinerario y todas y todas las escalas intermedias que considere oportunas, a modificar el itinerario indicado en el anverso del presente, o desviarse de el. (Este subapartado se aplica solo al transporte con origen o destino en los Estados Unidos de América).

9. Sujeto a estas normas condiciones el transportista será responsable de las mercancías durante el tiempo en que estas estén a su cargo de su agente.

10./10.1 Salvo cuando el transportista sin aprobación escrita del expedidor haya concedido crédito al consignatario, el pago de de todos los cargos por el transporte debidos de acuerdo con los manuales de tarifas, condiciones del transporte y correspondientes reglamentos del transportista con las leyes aplicables (incluidas las leyes nacionales que dan efectividad al convenio), reglamentos, ordenes y requisitos gubernamentales.

10.2 De no entregarse parte alguna del envío, la reclamación relativa a tal envío será atendida aun cuando los cargos por transporte no hubiesen sido pagados.

11. El aviso de llegada de la mercancía se dará con prontitud al consignatario o a la persona indicada en el anverso como persona a notificar. Al llegar la mercancía al punto de destino, salvo que se hayan aceptado otras instrucciones dadas por el expedidor antes de las llegadas de la mercancía al lugar de destino, la entrada se efectuara al consignatario o de acuerdo a sus instrucciones. Si el consignatario rehúsa aceptar la mercancía o no puede ser notificado, se dispondrá conforme alas instrucciones del expedidor.

12./12.1 L a persona con derecho ala entrega deberá reclamar por escrito al transportista en caso:

12.1.1 de daño visible a la mercancía una vez descubierto el daño y no más tarde de los 14 días desde la fecha de recepción de la misma;

12.1.2 de otros daños a la mercancía dentro de un plazo 14 días desde la fecha de recepción de la misma;

12.1.3 de retraso en un plazo de 21 días desde la fecha en que las mercancías fueron puestas a su disposición.

12.1.4 de no tener lugar la entrega de la mercancía dentro de un plazo de 120 días desde la fecha de emisión del conocimiento aéreo

12.2 A los efectos del subapartado 12.1 precedente, la reclamación escrita puede dirigirse bien al transportista cuyo conocimiento aéreo haya sido utilizado, o al primero o al último transportista, o al transportista que efectuó el transporte donde se origino la pérdida, daño o retraso.

12.3 Cualquier derecho a indemnización contra el transportista expirara a menos que se hubiese establecido una demanda dentro de los dos años a partir de la fecha de llegada a destino, a partir de la fecha en que ceso el transporte.

13. El expedidor ha de cumplir con todas las leyes y reglamentos gubernamentales aplicables en los países de origen, sobrevuelo, trancito y destino que puedan intervenir en el transporte de la mercancía incluyendo las relativas a su embalaje, transporte o entrega y ha de proporcionar cualquier información y adjuntar a este conocimiento aéreo tantos documentos como0o sean necesarios para cumplir con tales leyes y normas. El transportista no es responsable ante el expedidor por pérdidas o gastos debidos al incumplimiento de esta disposición por parte de este.

14. Ningún agente, empleado o representante del transportista tiene autoridad para alternar, modificar o renunciar a cualquiera de las disposiciones del presente contrato.

15. Si el transportista ofrece un seguro y si dicho seguro que solicita, previo pago de la correspondiente prima, y registro el acto en el anverso, la mercancía amparada por este conocimiento aéreo queda asegurada bajo una póliza abierta por la suma requerida según se manifiesta en el anverso (estando limitada la indemnización al valor de mercancía perdida o dañada con tal de que esa cantidad no exceda el valor asegurado), el seguro esta sujeto a los términos, condiciones y cobertura (de la que están excluidos ciertos riesgos) de la póliza abierta, que puede ser consultada en las oficinas del transportista emisor por parte interesada. Las reclamaciones al amparo de dicha póliza deben ser presentadas inmediatamente en cualquier oficina del transportista.

Reverso de las guías universales

1.8.3. ORDEN DE CARGOS MISCELÁNEOS

La Orden de Cargo Misceláneo “MCO” es un documento que expide la línea aérea o agencia de viajes por medio del cual se solicita la expedición de un boleto aéreo, de exceso de equipaje, o por cualquier otro tipo de servicios como son: transporte terrestre para viajes todo incluido (VTP), alquiler de autos, impuestos, cobros por la emisión de PTA (Prepaid Ticket Advice / Boleto pagado por adelantado) diferencias por cambio de servicios, cobros complementarios por error en el cálculo original o cambio de clase, diferencia a reembolsar y tarifas adicionales, el documento también es conocido como Documento de Propósito Múltiple, MPD. Estos servicios están sujetos a las normas que dicta el gobierno del país.

Existen dos tipos de MCO:

- **TRANSPORTE ESPECIFICADO.** Este tipo de MCO va dirigido a un transportista determinado y está limitado a un solo tipo de transporte. Se indica puntos de salida, destino y cálculo de tarifa. Figura el nombre del pasajero y además se especifica el tipo y clase de transporte solicitado.
- **TRANSPORTE NO ESPECIFICADO.** Se emite cuando el fin del mismo es cubrir al pasajero de posibles contingencias, por ejemplo: exceso de equipaje o cambio de ruta. Cuando El MCO es expedido por una agencia de viajes, se debe a que cobró dinero por servicios relacionados con el viaje aéreo, pero que no llevan consigo necesariamente la emisión del boleto aéreo.

1.8.4. COMPROBANTES DE CARGA POR EXCESO DE EQUIPAJE

El ingreso por exceso de equipaje se lleva a cabo en el momento de que el pasajero se presenta en el aeropuerto llevando un peso mayor del permitido; como se comentó anteriormente, el comprobante que ampara este servicio es el MCO o MPD.

NOMBRE DEL PASAJERO / NAME OF PASSENGER NO TRANSFERIBLE / NOT TRANSFERABLE		ORDEN DE CARGOS MISCELANEOS MISCELLANEOUS CHARGES ORDER CUPON DE PASAJERO PASSENGER COUPON SUJETO A TERMINOS Y CONDICIONES AL REVERSO CUPON DE PASAJERO SUBJECT TO TERMS AND CONDITIONS ON BACK PF PASSENGER COUPON		TIPO DE CAMBIO BANCARIO / BANK EXCHANGE	VER EN LA PARTE INFERIOR EL NÚMERO DE FORMA Y SERIE DE LA LÍNEA AÉREA SEE BELOW FOR AIRLINE FORM, SERIAL NUMBER
TIPO DE SERVICIO INCLUIDO / TYPE OF SERVICE FOR WHICH ISSUED				IMPORTE PAGADO / AMOUNT PAID	
VALOR PARA CAMBIO / VALUE FOR EXCHANGE		CANTIDAD EN LETRA / AMOUNT IN LETTERS	MONEDA / CURRENCY	CANTIDAD EN NUMEROS / AMOUNT IN FIGURES	LUGAR DE EMISIÓN - AGENCIA / PLACE OF ISSUE - AGENCIA
EXPEDIDO A / ISSUED TO		DIRECCION / AT		IVA EN OCM / TAX ON MCC	OTROS CARGOS / OTHER CHARGES
CLAVE DE RESERVACIÓN / RESERVATION DATA		NOMBRE DE LA EXCURSIÓN / TOUR NAME		TOTAL / TOTAL	
OBSERVACIONES / REMARKS		EXPEDIDO CONTRA / ISSUED IN EXCHANGE FOR		EXPEDIDO EN CONJUNTO CON / ISSUED IN CONNECTION WITH	
		FECHA Y LUGAR DE EXPEDICION ORIGINAL / DATE AND PLACE OF ORIGINAL ISSUE		ENDOSO Y RESTRICCIONES (CARBON) / ENDORSEMENTS AND RESTRICTION (CARBON)	
				FORMA DE PAGO / FORM OF PAYMENT	
				LÍNEA AÉREA CIELO AZUL LAC 730726 Q74 999 0	
NULO SI ESTA MUTILADO O ALTERADO / VOID IF MUTILATED OR ALTERED VALIDO UN AÑO DESDE FECHA EMISIÓN / VALID ONE YEAR FROM DATE OF ISSUE				CPN CODIGO DE AEROLINEA / AIRLINE CODE 999	FORMA / FORM NUMERO DE SERIE / SERIAL NUMBER 4184042663
					DC / CK 0

Formato electrónico de un MCO

8.5. FACTURAS Y NOTAS DE CARGO

Además de los anteriores documentos las líneas aéreas expiden en operaciones esporádicas Facturas y Notas de Cargo.

Las facturas y notas de cargo que expidan las líneas aéreas deberán contener los requisitos que establece el artículo 29-A del CFF para los comprobantes fiscales, esto es:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- Fecha de impresión y datos de identificación del impresor autorizado.

Estos comprobantes podrán ser utilizados en un plazo máximo de dos años, contados a partir su fecha de impresión. Transcurrido dicho plazo sin haber sido utilizados, deberán cancelarse. La vigencia para la utilización de los comprobantes, deberá señalarse expresamente en los mismos.

CAPÍTULO 2. MARCO LEGAL

2.1. FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONTRIBUCIONES

El fundamento legal para que el Estado imponga contribuciones lo encontramos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en el artículo 31 fracción IV en donde establece que: Son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Estado y Municipios en que residan, de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes”.

De la disposición antes citada se desprenden los siguientes principios básicos de las contribuciones¹:

- **Principio de generalidad.** La obligación de contribuir es para todos los mexicanos: tanto personas físicas como morales.
- **Principio de obligatoriedad.** El gobierno posee la facultad económico coactiva para hacer que los contribuyentes paguen impuestos; es decir, los impuestos son obligatorios para todos.
- **Principio de vinculación con el gasto público.** La autoridad está obligada a cobrar impuestos hasta por el importe de lo que presupueste erogar (presupuesto de egresos) y no por encima. Este principio se encuentra reforzado con lo establecido en el artículo 73 fracción VII de la misma Constitución que señala la atribución que tiene el Congreso de la Unión para discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Lo mismo queda establecido en el artículo 74 fracción IV donde más específicamente se mencionan las facultades de la cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar el presupuesto de

¹ LATAPI Ramírez Mariano. Introducción al Estudio de las Contribuciones. Ed. Mc Graw-Hill. Méx. 1999 P.9

egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que deben decretarse para cubrirlo.

- **Principio de legalidad.** No puede existir un impuesto en México, sino hay una ley que lo regule y que le de origen y vigencia.
- **Principio de proporcionalidad.** El contribuyente debe contribuir de acuerdo con su capacidad. Esto es que a mayores ingresos mayor carga tributaria y a menores ingresos menor carga tributaria.
- **Principio de equidad.** Las leyes fiscales deberán aplicarse consistentemente gravando sin excepción a quienes realicen actos similares. Es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Cabe mencionar que aunque la Constitución, en la fracción IV del artículo 31, establece que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, aclara también que se deberán cumplir de acuerdo con las leyes vigentes, y éstas últimas están basadas claramente en el principio de residencia y el de fuente de riqueza por lo que implícitamente se deja la puerta abierta para que no sólo sea obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, sino también de los extranjeros que realicen situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

Es importante señalar que si los extranjeros no pagaran impuestos por los actos o actividades que realizan en México, se estaría en una situación de trato preferencial e inequitativo con respecto a los nacionales.

Por otra parte el Tratado de la Haya de 1928, sobre la condición jurídica del extranjero, prevé que los extranjeros están obligados a contribuir y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales del país donde se encuentren².

² FERNANDEZ Martinez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Ed. Mc Graww Hill, México 1998, P.34

2.2. LÍMITES CONSTITUCIONALES AL ESTABLECIMIENTO DE CONTRIBUCIONES

La Constitución establece limitaciones que tienen el carácter de Garantías Individuales y que tienen la función de fijar ciertos límites a las contribuciones.

El citado artículo 31 fracción IV establece las más importantes limitaciones, esto es que las contribuciones deben ser proporcionales, equitativas, destinarse al gasto público y estar establecidas en leyes.

Otras limitantes constitucionales son las siguientes:

- **DERECHO DE PETICIÓN:** Éste se encuentra consagrado en el artículo 8 constitucional y establece que los funcionarios y empleados públicos respetarán el derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa.
- **IGUALDAD.** La igualdad de las personas ante las leyes se encuentra establecida en el artículo 13 constitucional al señalarse que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.
- **IRRETROACTIVIDAD DE LAS LEYES.** El artículo 14 constitucional establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna; esto es que a las personas se les juzgará con las formalidades del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado.
- **DERECHO A NO SER MOLESTADO.** El artículo 16 constitucional señala que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

-
- **NO CONFISCACIÓN DE BIENES.** El artículo 22 constitucional entre otras cosas establece que están prohibidas las multas excesivas y la confiscación de bienes, aunque aclara que no se considerará como confiscación de bienes a la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de impuestos o multas.

2.3. LAS CONTRIBUCIONES

2.3.1. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Los conceptos de las contribuciones se encuentran establecidos en la fracción I a la IV del artículo 2 del CFF y los define como sigue:

I. Impuestos. Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las establecidas en las fracciones II, III y IV del citado artículo.

II. Aportaciones de seguridad social. Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras. Son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos. Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último

caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Para efectos de este trabajo, sólo se analizará más a detalle lo relativo a los impuestos.

2.3.2. CONCEPTO DE IMPUESTOS

En la fracción I del artículo 2 del CFF, aunque no se define el concepto de impuestos, se refiere a los principios de legalidad, de generalidad y de incidencia. Los impuestos como contribuciones deben reunir el triple requisito de estar establecidas en ley, ser aplicable a todo tipo de sujetos en iguales condiciones y derivar de una conciliación entre lo que el sujeto realiza y la legislación prevé³.

Los impuestos son una prestación por lo general de dinero que establece el Estado conforme a la Ley, con carácter de obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo e inmediato. En otras palabras los impuestos son el costo por vivir en sociedad.

2.3.3. CLASIFICACIÓN DE LOS IMPUESTOS

Los impuestos tienen diversas clasificaciones, entre las más importantes están las siguientes⁴:

Atendiendo al sujeto gravado, los impuestos se pueden clasificar en:

³ DIEP Diep Daniel. Exégesis del Código Fiscal de la Federación. ED. Pac. México. 1999. Pag. 38

⁴ RODRIGUEZ, Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Ed. Oxford. México 1998. Pag. 67-68

-
- **Impuestos directos.** Son aquéllos que no pueden ser trasladados y como consecuencia inciden en la riqueza o patrimonio de los contribuyentes.

Como ejemplo de estos impuestos tenemos el Impuesto Sobre la Renta que grava a quien realiza la venta u obtiene el ingreso (situación jurídica) y el Impuesto al Activo que grava al contribuyente o sujeto que mantenga el activo en su poder (situación de hecho).

- **Impuestos indirectos.** Son aquéllos que sí pueden ser trasladados de modo que no inciden en el patrimonio del contribuyente, sino en el de otras personas de quienes lo recupera el sujeto pasivo. El consumidor final, que utiliza los bienes y servicios producidos, es el sujeto del gravamen porque es quien soporta, en última instancia, el peso del mismo.

Ejemplos de estos impuestos son el Impuesto al Valor Agregado y el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

Atendiendo al objeto los impuestos también se clasifican en dos grupos:

- **Impuestos dinámicos.** Gravan la realización de actividades tales como vender, comprar, ganar dinero, etc. Depende de la decisión del contribuyente de realizar el acto jurídico o no. En la práctica son los impuestos más justos, ya que si se genera riqueza se pagan los impuestos, pero si no se genera riqueza no se deberán pagar.
- **Impuestos estáticos.** Gravan al patrimonio estático del contribuyente, sin importar si realiza actos jurídicos o no, por ejemplo el impuesto predial, impuesto sobre uso y tenencia de automóviles. Este tipo de impuestos es muy nocivo para la economía en general, pues grava el patrimonio de las familias y se

causa independientemente de si el contribuyente realiza los actos jurídicos o no.

2.4. ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

El artículo quinto del CFF, establece lo siguiente: “Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa”.

Del análisis de este párrafo, se destaca que la existencia de un impuesto implica una relación tributaria la cual se compone de los siguientes elementos:

- Sujetos
- Objeto
- Base
- Tasa y Tarifa

El 3er. Párrafo del artículo 6 del CFF señala que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo.

2.4.1. SUJETOS

Son aquellos que participan directamente en la relación tributaria, de las obligaciones y de los derechos previstos en las leyes fiscales que de esta nacen. Una vez que se ha realizado el hecho previsto por la Ley surge la obligación fiscal y, por lo tanto, existe un sujeto activo y uno pasivo de la obligación.

-
- **SUJETO ACTIVO.** Está representado por la federación, estado, municipios y los órganos autónomos fiscales los cuales están facultados para establecer y exigir o simplemente para recaudar los tributos.
 - **SUJETO PASIVO.** El sujeto pasivo en esta relación es la persona física o moral que de acuerdo con las leyes tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico o de hecho establecido en la norma.

Toda ley fiscal debe precisar con claridad quienes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes, personas físicas o morales, obligados al pago de la contribución a su cargo.

2.4.2. OBJETO

Respecto a el Objeto, el artículo 6 del CFF establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

El hecho generador del crédito fiscal es la circunstancia que hace que las leyes impositivas se concreten; se trata de lo que la teoría del Derecho llama "caso concreto".

Para que la obligación nazca es necesario que el causante se coloque dentro de un supuesto jurídico. Es decir, la obligación no nace por el hecho de que el objeto del impuesto esté tipificado en la Ley, sino hasta que el sujeto realiza el acto o hecho que encaja en el objeto del impuesto.

Las obligaciones tributarias pueden ser de dos tipos:

-
1. Las obligaciones que implican para el sujeto pasivo contribuciones a pagar, aunque en ocasiones por las características de cada contribución no exista contribución a pagar.
 2. Las obligaciones formales, que no implican pago de contribuciones pero hay que cumplirlas, como la presentación de declaraciones informativas.

2.4.3. BASE

Es la cantidad o monto a la cual se le aplica la tasa, tarifa o tabla en la proporción que establezca del mismo el legislador correspondiente a cargo del sujeto pasivo.

2.4.4. TASA y TARIFA

Son las que se le aplican a la base para determinar la contribución a cargo del sujeto pasivo, las cuales tienen las siguientes definiciones:

- **TASA.** Es el tanto por ciento que se aplica a la base, cualquiera que sea el importe de ésta, y constituye el monto del impuesto.
- **TARIFA.** Por lo general está establecida por dos columnas, una en donde se ubica la base para determinar el impuesto y otra que establece la contribución a pagar.

2.5. JERARQUÍA DE ORDEN JURÍDICO EN MÉXICO

El artículo 133 de la CPEUM establece que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Sin embargo en la interpretación de este precepto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha aclarado que tanto las leyes como los tratados están por debajo de la Constitución, puesto que se requiere que las primeras “emanen de ella” y los segundos“, estén de acuerdo con la misma”.

En términos prácticos, en orden de jerarquía la Constitución es la principal norma de México y, en un segundo término, en igualdad de circunstancias se encontraban los tratados internacionales y las leyes nacionales. De tal manera que los tratados internacionales no podían estar por encima de las leyes nacionales y viceversa. No fue hasta el 11 de mayo de 1999 cuando la SCJN, abandonó este criterio, para establecer que los tratados internacionales “se ubican jerárquicamente por encima de las leyes federales y en un segundo plano respecto de la Constitución”.

La corte estableció que esto es así porque los tratados internacionales derivan de compromisos asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas las autoridades frente a la comunidad internacional⁵.

Por lo anterior, la jerarquía de las leyes en México es la siguiente:

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Tratados Internacionales.
3. Leyes Federales.

⁵ AVILES Carlos, El Universal, Jueves 10 de Noviembre de 2005.

-
4. Los jueces de cada Estado se apegarán a la Constitución, tratados y leyes, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o Leyes de los Estados.

Como principio general, toda norma puede ser derogada o reformada con el mismo procedimiento que le dio origen. Este principio salvaguarda el régimen de legalidad del sistema jurídico mexicano y asegura su permanencia y debido cumplimiento⁶.

2.6. ESTABLECIMIENTOS PERMANENTES

Las Líneas Aéreas Extranjeras son consideradas por nuestra legislación como establecimientos permanentes para efectos fiscales.

En ese sentido se nos hace indispensable citar la definición que para la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 2, representa el establecimiento permanente como se transcribe a continuación:

Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios 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. El artículo 16 del CFF, define como actividades empresariales a las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícola.

El mismo artículo señala que se considera establecimiento permanente, a la actividad que desarrolle un residente en el extranjero que actúa en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, caso en el cual se considera que existe un establecimiento permanente relacionado con todas las actividades que

⁶ <http://portal.sre.gob.mx>

ésta persona física o moral realiza para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en el territorio nacional un lugar de negocios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en nuestro país.

También se considera como establecimiento permanente, a la actividad que desarrolla un residente en el extranjero 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.

Se considera que un agente independiente no actúa en ese marco ordinario, cuando se ubica en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Tenga existencia de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
2. Asuma riesgos por cuenta del residente en el extranjero.
3. Actúe sujeto a las instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
4. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
5. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
6. Efectúe operaciones para el residente en el extranjero, utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieren empleado partes no relacionadas en operaciones comparables.

2.7. REGISTRO DE UN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

La realización de la actividad empresarial en nuestro país por un residente en el extranjero, no requiere forzosamente que se efectúe a través de la constitución de una persona moral de conformidad a nuestra legislación mercantil. El Código de Comercio establece en su artículo 15, la posibilidad que tienen las sociedades legalmente constituidas en el extranjero, de establecerse en el país y ejercer el comercio sin menoscabo de sujetarse a las prescripciones de dicho Código en cuanto a sus establecimientos dentro del territorio nacional, a sus operaciones mercantiles y a la jurisdicción de los tribunales de la nación en virtud de que tienen personalidad jurídica en la República Mexicana como lo señala el artículo 250 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.

Los residentes en el extranjero pueden realizar actividades empresariales en nuestro país, a través del registro, ante las autoridades mexicanas, de los estatutos sociales del residente en el extranjero y cumpliendo con las obligaciones fiscales en el padrón de contribuyentes, así como con las disposiciones contempladas en las diversas normas tributarias.

Los pasos más importantes para registrar un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, deben iniciarse tomando en cuenta lo que se establece en la Ley de Inversión Extranjera, en el Código Civil Federal, y en la Ley General de Sociedades Mercantiles, cumpliendo con los siguientes requisitos⁷:

1. Se deberá solicitar a la persona moral extranjera una copia certificada de los Estatutos de la sociedad, así como las modificaciones a los mismos (en caso de que existan), los cuales deberán ser otorgados ante la fe del Notario Público del país de origen y certificados mediante la Apostilla (Convención de la Haya, del 5 de octubre de 1961), o bien, a través de la

⁷ BETTINGER Barrios Herbert. Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente. Ediciones Fiscales ISEF. México 2004. P.99-102

certificación oficial que expida el Cónsul mexicano de ese país y traducidos por perito traductor autorizado.

2. Asimismo se requiere de un poder especial que el residente en el extranjero le otorgará a las personas que lleven a cabo los trámites ante las autoridades de la Secretaría de Economía (Dirección General de Inversión Extranjera) y del Registro Público de la Propiedad y del Comercio del domicilio en el cual se ubique el establecimiento permanente.
3. Es importante que el residente en el extranjero designe a un representante legal del establecimiento permanente en México, para efectos de que dicha persona actúe en nombre y representación de la sucursal, respondiendo de todas y cada una de las obligaciones que esta última contraiga, en términos del Código Civil Federal mencionado.

Posterior a la obtención de la documentación que se señala en los párrafos que anteceden, es que se deberá elaborar un escrito dirigido a la Dirección General de Inversión Extranjera, mediante el cual se solicita autorización a esa dependencia para registrar en México un establecimiento permanente, así como inscribir los Estatutos que correspondan al residente en el extranjero, y el Poder especial de referencia, que señala tanto la Ley de Inversión Extranjera, como el Código Civil Federal.

Es importante señalar que dicho escrito deberá contener de manera simplificada el objeto social del residente en el extranjero, así como en forma detallada las actividades que realizará la sucursal en México.

Dicha autoridad está obligada a emitir su resolución dentro de un término de 15 días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud correspondiente.

Posterior a la obtención de la resolución favorable, se deberá inscribir al establecimiento permanente de referencia en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras, y se deberá publicar la

autorización otorgada por la Dirección General de Inversión Extranjera en el Diario Oficial de la Federación.

Por último, se deberá inscribir los estatutos del residente en el extranjero, así como la autorización emitida por la Dirección General de Inversión Extranjera ante el Registro Público de la Propiedad y del Comercio del domicilio en el cual se ubique el establecimiento permanente.

2.8. OBLIGACIONES DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

El establecimiento permanente está obligado a presentar un informe anual de las actividades económico-financieras que haya efectuado en el año inmediato anterior, de acuerdo a lo establecido por la Ley de Inversión Extranjera, el cual deberá renovarse cada año dentro de los siete primeros meses. En el supuesto de que el citado informe no se presente ante esa dependencia en el plazo señalado, el establecimiento permanente se hará acreedor a una multa administrativa y en su caso, a la revocación de la inscripción otorgada.

Además de las anteriores obligaciones propias de los establecimientos permanentes, las líneas aéreas extranjeras tienen las mismas obligaciones que las nacionales al ser personas morales del régimen general; estas obligaciones se establecen el artículo 86 de la LISR y son las siguientes:

1. Llevar contabilidad. Las operaciones en moneda extranjera se deberán registrar al tipo de cambio aplicable en la fecha en que se concerten.
2. Expedir comprobantes.
3. Expedir constancias de los pagos a residentes en el extranjero y en su caso, del impuesto retenido.

4. Presentar, a más tardar el día 15 de febrero de cada año, la siguiente información, del año del calendario anterior, por medios electrónicos:

- Personas a las que se les hubieran efectuado pagos y retenciones del impuesto sobre la renta, así como de los residentes en el extranjero a los cuales se les hayan efectuado pagos.
- Los préstamos otorgados o garantizados por residentes en el extranjero.
- Información de las operaciones efectuadas con clientes y proveedores con los que hubiera realizado operaciones con monto superior a \$ 50,000.
- Personas a las que se les hubieran otorgado donativos.
- Personas físicas a las que se les haya entregado cantidades en efectivo por concepto de crédito al salario.
- Operaciones efectuadas a través de fideicomisos por los que se realicen actividades empresariales en los que intervengan.
- Personas a las cuales se les hicieron pagos por concepto de dividendos.

5. Formular un estado de posición financiera.

6. Presentar declaración anual, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine dicho ejercicio en donde se determinará y presentará:

- El Resultado fiscal.
- La Utilidad gravable.

-
- El Impuesto correspondiente
 - Monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
 - Información de las operaciones que realicen con partes relacionadas residentes en el extranjero.
7. Llevar un registro de las operaciones que efectúen con títulos valor emitidos en serie.
 8. Cuando se efectúen pagos por concepto de dividendos o utilidades a personas físicas o morales los pagos se efectuarán con cheque nominativo o transferencia.

A su vez el artículo 32-A del CFF establece la obligación de dictaminar los estados financieros a las personas físicas con actividades empresariales y a las personas morales que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- Ingresos acumulables superiores a: \$ 30´470,980.00
- Valor de su activo sea superior a: \$ 60´941,970.00
- Trabajadores en el ejercicio anterior: 300 por lo menos.

Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos anteriores.

En las líneas aéreas puede existir una utilidad fiscal sobre la cual realizó el pago del ISR en México y en su momento podría ser sujeto a retiro, por lo tanto tienen la obligación de integrar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, ya que las utilidades enviadas a la oficina matriz que no provengan de esa cuenta pagarán el ISR aplicando la tasa del 28% al resultado de multiplicar dichas utilidades por el factor de 1.3889.

CAPÍTULO 3. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

3.1. SUJETOS

Se establece en el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que están obligados al pago del impuesto las personas físicas y morales.

La LISR, en su artículo 8, tipifica a las personas morales, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.

Por otra parte, de acuerdo con el artículo 25 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, señala que son personas morales las siguientes:

- La nación, los estados y los municipios.
- Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley.
- Las sociedades civiles o mercantiles.
- Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal.
- Las sociedades cooperativas y mutualistas.
- Las asociaciones distintas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo, o de cualquier otro fin lícito.
- Las personas morales extranjeras de naturaleza privada que se rijan por el derecho de su constitución, entendiéndose por tal, aquél del Estado en que se cumplan los requisitos de forma y fondo requeridos para la creación de dichas personas.

Las líneas aéreas extranjeras son personas morales y por consiguiente sujetos del ISR al registrar ante las autoridades mexicanas, los estatutos sociales de su constitución en el extranjero.

3.2. OBJETO

El hecho jurídico o de hecho para el impuesto sobre la renta, son los ingresos o la renta obtenidos por el sujeto. Para saber si una persona está obligada al pago del ISR la ley toma en cuenta tres supuestos:

1. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
2. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
3. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

En primer lugar hay que señalar que la ley no toma en cuenta la nacionalidad de la persona, sino que toma en cuenta la residencia. Al respecto el artículo 9 fracción II del CFF señala que las personas morales que se consideran residentes en México son las personas morales que se hayan constituido conforme a las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio su sede de dirección efectiva.

La regla 2.1.5. de la RMF del 2007 establece que se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en el territorio nacional esté el lugar en que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

Por otro lado, como se señaló en el capítulo 2, las líneas aéreas extranjeras son consideradas como establecimientos permanentes, el objetivo que se busca con manejar este concepto, es la de ubicar una

figura jurídica en donde se apoye el estado mexicano para poder aplicar el principio de territorialidad de la Ley, al gravamen de las utilidades que perciban las sucursales de extranjeros.

La LISR considera sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, a los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos que se le atribuyan a este establecimiento, lo que implica que los residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales, deberán acumular los ingresos que obtengan bajo el principio de fuente territorial y en consecuencia, pagar los impuestos corporativos correspondientes.

Los establecimientos permanentes se distinguen del régimen aplicable a los residentes en México, ya que cumplen con el impuesto sobre la renta acumulando para estos fines exclusivamente los ingresos que obtienen en nuestro país, a diferencia de los residentes en México, quienes partiendo del principio de universalidad del ingreso, deben acumular la totalidad de los ingresos que obtengan, sin importar la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan¹.

Cuando un residente en el extranjero realiza en nuestro país actividades empresariales se considera como un establecimiento permanente. Sin embargo, los residentes en el extranjero, pueden generar otra clase de ingresos como son los que se derivan de regalías, asistencia técnica, transferencia de tecnología, entre otros y para los cuales, ni requieren registrarse en México como establecimiento permanente y cumplir con las normas fiscales que determinan la base del impuesto sobre la renta. En estos supuestos, el residente en el extranjero puede actuar como tal, o sea, como residente del extranjero y no como establecimiento permanente.

En otras palabras a los residentes en el extranjero se les considera sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria cuando generen cualquier ingreso provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento en el país o cuando teniéndolo los ingresos no le sean atribuibles.

¹ BETTINGER Barrios Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente. Ediciones Fiscales ISEF, México 2004, P.107-109.

El residente en el extranjero a diferencia del establecimiento permanente, no lleva a cabo una actividad empresarial, sino que los ingresos que obtiene son producto del arrendamiento de bienes inmuebles o bienes muebles, de la enajenación de acciones o títulos de valor, por la generación de intereses, dividendos, regalías, asistencia técnica, entre otros.

Por último cabe mencionar que a los establecimientos permanentes les aplica las disposiciones del Título II de la LISR, mientras que en el Título V se encuentran las disposiciones relativas a los residentes en el extranjero respecto a los ingresos obtenidos en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente, o cuando teniéndolo los ingresos no le sean atribuibles.

3.3. BASE

El artículo 10 de la LISR establece que la base fiscal a la cual se le aplicará la tasa, será el resultado fiscal obtenido en el ejercicio; éste se determinará como sigue:

1. A los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio se le restarán las deducciones autorizadas y el resultado será la utilidad fiscal. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio.
2. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores y la diferencia será el resultado fiscal del ejercicio.

Cabe mencionar que las líneas aéreas extranjeras a diferencia de la generalidad de las personas morales, como se verá más adelante, no generan pérdidas fiscales, por lo que para ellas siempre utilidad fiscal será sinónimo de resultado fiscal.

RESULTADO FISCAL

	Ingresos Acumulables
MENOS:	Deducciones autorizadas
IGUAL:	Utilidad ó Resultado Fiscal

3.2.1. INGRESOS ACUMULABLES

El primer elemento para obtener la base del impuesto sobre la renta son los ingresos acumulables. En el artículo 17 de la LISR se establece que las personas morales residentes en el país acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. Otro ingreso acumulable que menciona el citado artículo es el ajuste anual por inflación acumulable, que es el ingreso que se obtiene por la disminución real de las deudas.

Para el caso de las líneas aéreas extranjeras como establecimientos permanentes en México acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. Cabe mencionar que no se considerará como ingreso atribuible al establecimiento permanente la simple remesa que se obtenga de la oficina matriz de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

Los ingresos más comunes de la actividad de las líneas aéreas son la venta de boletos, el servicio de carga, el servicio de correo y los cargos por exceso de equipaje.

El artículo 20 de la citada ley menciona otros ingresos que son considerados también ingresos acumulables:

-
1. Los ingresos determinados presuntivamente por las autoridades fiscales.
 2. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie.
 3. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que queden a beneficio del propietario.
 4. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales, certificados de participación, los derivados de la fusión o escisión de sociedades, las reducciones de capital o liquidación de sociedades donde el contribuyente sea socio o accionista.
 5. Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.
 6. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o por responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.
 7. Las cantidades que se obtengan como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.
 8. Las cantidades que se reciban para gastos a cuenta de terceros sin documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.
 9. Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados.
 10. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable, esto es que cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el saldo anual de los créditos, la diferencia se multiplicará por el

factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable²

3.3.2. INGRESOS NO ACUMULABLES

El 2o. párrafo del artículo 17 de la LISR establece que no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por:

- Aumento de capital.
- Pago de la pérdida por sus accionistas.
- Primas por la colocación de acciones de la propia sociedad.
- Valuar sus acciones por el método de participación.
- Reevaluación de activos y de su capital.

3.3.3. MOMENTO DE ACUMULACIÓN DE LOS INGRESOS

El artículo 18 de la LISR señala que tratándose de la enajenación de bienes o la prestación de servicios, situación de las líneas aéreas, los ingresos se obtienen cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

1. Se expida el comprobante que ampare el precio de la contraprestación pactada.
2. Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
3. Se cobre o sea exigible total o parcialmente, el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

² LISR artículo 46, fracción I.

3.3.4. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

La particularidad de las líneas aéreas extranjeras radica en que las deducciones fiscales necesarias para determinar el resultado fiscal no son las establecidas en el artículo 29 de la LISR, sino que éstas se determinan mediante un factor de gastos, cuya mecánica para determinarlo se establece en el 4o. y 5º párrafo del artículo 30, el cual cita textualmente:

Los establecimientos permanentes de empresas residentes en el extranjero que se dediquen al transporte internacional aéreo o terrestre, en lugar de las deducciones del artículo 29 de esta ley, efectuarán la deducción de la parte proporcional del gasto promedio que por sus operaciones haya tenido en el mismo ejercicio dicha empresa, considerando la oficina central y todos sus establecimientos. Cuando el ejercicio fiscal de dichas empresas residentes en el extranjero no coincida con el año del calendario, efectuarán las deducciones antes citadas, considerando el último ejercicio terminado de la empresa.

Para los efectos del párrafo anterior el gasto promedio se determinará dividiendo la utilidad obtenida en el ejercicio por la empresa en todos sus establecimientos antes del pago del impuesto sobre la renta, entre el total del ingresos percibidos en el mismo ejercicio; el coeficiente se restará de la unidad y el resultado será el factor de gasto aplicable a los ingresos atribuibles al establecimiento en México. Cuando en el ejercicio la totalidad de los ingresos de la empresa sean menores a la totalidad de los gastos de todos sus establecimientos, el factor de gasto aplicable será igual a 1.00.

La intención del procedimiento que aparece en el artículo 30 de la LISR es considerar los ingresos y deducciones del contribuyente en todo el mundo.

La problemática que se presenta, es en caso de que las deducciones sean superiores a los ingresos, el factor máximo a considerar será 1, esto implica que no existe un reconocimiento de las pérdidas.

Para una mayor comprensión de la determinación del resultado fiscal de un establecimiento permanente, de una línea aérea extranjera, a continuación se ejemplifica con los siguientes pasos:

PASO 1. INTEGRACIÓN DE LOS INGRESOS EN MÉXICO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

CONCEPTO	IMPORTE
Venta de boletos	\$ 5,850,550.00
Servicio de carga	2,014,000.00
Intereses devengados a favor	151,006.00
Aj.anual x inflación acumulable	88,250.00
TOTAL	\$ 8,103,806.00

PASO 2. DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES (INFORMACIÓN OFICINA MATRIZ)

PASO 2.1. CÁLCULO DEL GASTO PROMEDIO

A) DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD MUNDIAL ANTES DE I.S.R..

	Ingresos consolidados de la oficina matriz.	\$ 33,553,390.00
MENOS:	Deducciones consolidadas de la oficina matriz.	28,180,575.00
IGUAL:	UTILIDAD ANTES DE I.S.R.	\$ 5,372,815.00

B) CÁLCULO DEL FACTOR DE GASTO.

	Utilidad antes de I.S.R.	\$ 5,372,815.00
ENTRE:	Ingresos consolidados.	33,553,390.00
IGUAL:	Cociente	0.1601
MENOS:	Unidad	1.0000
IGUAL:	FACTOR DEL GASTO	0.8399

PASO 2.2 CÁLCULO DE LAS DEDUCCIONES DEL EJERCICIO

	Ingresos acumulables del establecimiento permanente.	\$ 8,103,806.00
POR:	Factor del gasto.	0.8399
IGUAL:	DEDUCCIONES AUTORIZADAS	\$ 6,806,387.00

PASO 3 DETERMINACION DE LA UTILIDAD O RESULTADO FISCAL

	Ingresos acumulables del establecimiento permanente.	\$ 8,103,806.00
MENOS:	Deducciones autorizadas.	6,806,387.00
IGUAL:	UTILIDAD O RESULTADO FISCAL	\$ 1,297,419.00

3.4. TASA

Las Líneas aéreas como personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%³.

Siguiendo con el ejemplo anterior el impuesto por pagar, con los datos anteriores sería de \$ **363,277.32**

³ 1er.Párrafo Artículo 10 LISR

Cabe mencionar que en los últimos seis años las tasas han sido las siguientes: 2002-35%, 2003-34%, 2004-33%, 2005-30% ,2006-29% y 2007-28%.

3.5. PAGOS PROVISIONALES

Por razones financieras el fisco estableció un mecanismo para atender las necesidades del gasto público. El mecanismo consiste en que los contribuyentes efectúen anticipos a cuenta del impuesto anual; estos anticipos se conocen como pagos provisionales.

El tratamiento fiscal de las líneas aéreas era un tanto particular, por su régimen fiscal de bases especiales de tributación que vinieron realizando hasta 1988, conforme a las resoluciones emitidas por parte de la SHCP. Los pagos provisionales se realizaban de manera cuatrimestral; a partir de 1989, la SHCP ya no emitió resolución alguna respecto al tratamiento que debía darse a los pagos provisionales para estos contribuyentes, por lo tanto al no existir ya ese tratamiento específico para calcular dichos pagos, se tuvo que recurrir a determinarlos conforme lo marca la norma genérica en el artículo 12 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, y el artículo 14, a partir del 1º de enero de 2002.

3.5.1. INGRESOS NOMINALES

La base para determinar los pagos provisionales del ISR, son los ingresos nominales obtenidos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

La LISR establece que los ingresos nominales serán los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable. Tratándose de créditos o de operaciones denominadas en unidades de inversión, se considerarán ingresos nominales los intereses conforme se devenguen, incluyendo el ajuste que corresponda al principal por estar los créditos u operaciones denominados en dichas unidades.

Con este procedimiento lo que se busca es eliminar los ingresos provocados por la inflación y considerar únicamente los propios de la actividad a valor histórico (a excepción de los intereses generados por operaciones en unidades de inversión).

Es decir, las líneas aéreas extranjeras consideraran como ingresos nominales, los ingresos propios de su actividad ya mencionados: Venta de boletos, servicio de carga, servicio de correo, cargos por exceso de equipaje e intereses devengados a favor.

3.5.2. COEFICIENTE DE UTILIDAD

El coeficiente de utilidad para los pagos provisionales se calculará con los datos del último ejercicio de doce meses por el que se hubiera o debió haberse presentado declaración anual.

La fórmula para calcular dicho coeficiente será la siguiente:

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad fiscal del último ejercicio}}{\text{Ingresos nominales del mismo ejercicio}}$$

Cabe mencionar que para la generalidad de las personas morales se adicionará la utilidad fiscal o reducirá la pérdida fiscal del ejercicio por el que se calcule el coeficiente, según sea el caso con el importe de la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos. El resultado se dividirá entre los ingresos nominales del mismo ejercicio.

El coeficiente de utilidad, de acuerdo al artículo 9 del RLISR se calculará hasta el diezmilésimo.

Cuando en el último ejercicio de doce meses no resulte coeficiente de utilidad, se aplicará el correspondiente al último ejercicio de doce meses por el que se tenga dicho coeficiente, sin que ese ejercicio sea anterior en más de cinco años a aquel por el que se deban efectuar los pagos provisionales.

Tratándose del segundo ejercicio fiscal, el primer pago provisional comprenderá el primero, el segundo y el tercer mes del ejercicio, y se considerará el coeficiente de utilidad fiscal del primer ejercicio, aún cuando no hubiera sido de doce meses.

3.5.3. UTILIDAD FISCAL PARA EL PAGO PROVISIONAL

La utilidad fiscal para el pago provisional se determinará, multiplicando el coeficiente de utilidad que corresponda, por los ingresos nominales correspondientes al periodo comprendido desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que se refiere el pago.

La LISR señala que a la utilidad fiscal para el pago provisional se le restará, en su caso, la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar contra las utilidades fiscales, sin perjuicio de disminuir dicha pérdida de la utilidad fiscal del ejercicio. Sin embargo, como ya vimos, las líneas aéreas extranjeras no originan pérdidas de acuerdo a la ley.

La fórmula para determinar la utilidad fiscal estimada de las líneas aéreas extranjeras para el pago provisional sería la siguiente:

	Ingresos nominales
POR:	Coeficiente de utilidad
IGUAL:	UTILIDAD FISCAL ESTIMADA

3.5.4. MONTO DE LOS PAGOS PROVISIONALES

Los pagos provisionales serán las cantidades que resulten de aplicar la tasa del 28%, aplicable a partir del 2007, sobre la utilidad fiscal que se determine, pudiendo acreditarse contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad. También podrá acreditarse contra dichos pagos provisionales la retención que se le hubiere efectuado al contribuyente en el periodo por concepto de ingresos por intereses pagados por instituciones de crédito o casas de bolsa.

El monto de los pagos provisionales se puede resumir con la siguiente fórmula:

	Ingresos nominales del periodo
POR:	Coeficiente de utilidad
IGUAL:	Utilidad fiscal para los pagos provisionales
POR:	Tasa del 28%
IGUAL:	Impuesto del periodo
MENOS:	Pagos provisionales del mismo ejercicio efectuados con anterioridad
MENOS:	Retención por instituciones de crédito o casas de bolsa
IGUAL:	MONTO DEL PAGO PROVISIONAL

3.5.5. CASOS EN QUE NO SE PRESENTAN PAGOS PROVISIONALES

No se deberán presentar declaraciones de pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades, así como en los casos que no haya impuesto a cargo ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica⁴.

No obstante lo anterior, el octavo párrafo del artículo 31 del CFF señala que cuando no exista impuesto a pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

Al respecto la regla 2.14.2. de la RMF2007, establece que cuando por alguna de las obligaciones a declarar no exista impuesto a pagar ni saldo a favor, por la obligación de que se trate, los contribuyentes deberán presentar en tiempo y forma la declaración de pago que corresponda, la información de las razones por las cuales no se realiza el pago, a través del formato electrónico correspondiente contenido en la

⁴ Artículo 14 LISR, ultimo párrafo.

página de internet del SAT (www.sat.gob.mx), utilizando para ello, la FEA o clave de identificación electrónica confidencial. El SAT enviará a los contribuyentes el acuse de recibo utilizando la misma vía, el cual deberá contener el sello digital generado por dicho órgano.

Para los efectos del párrafo anterior, los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica citada son:

- Identificación del contribuyente.
- Concepto del Impuesto, por obligación.
- Periodo.
- Ejercicio.
- Tipo de Declaración.
- Razón o razones por la(s) no existe impuesto a pagar ni saldo a favor.
- Adicionalmente para el caso de declaraciones complementarias, se deberá señalar el monto efectivamente pagado con anterioridad y fecha del mismo.

3.5.6. PLAZOS DE PAGO

Los contribuyentes del impuesto sobre la renta efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Cabe mencionar que si el día 17 es inhábil, en los términos del artículo 12 del CFF se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, así como cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva ante las instituciones de crédito autorizadas.

Por decreto presidencial, publicado el día 31 de mayo de 2002, en el DOF, los contribuyentes que de conformidad con las disposiciones fiscales deban presentar declaraciones provisionales o definitivas de impuestos federales a más tardar el día 17 del mes siguiente al periodo al que corresponda la declaración, ya sea por impuestos propios o por retenciones, podrán presentarlas a más tardar el día que a continuación

se señala, considerando el sexto dígito numérico del RFC, de acuerdo a lo siguiente:

Sexto dígito numérico del RFC
1 y 2
3 y 4
5 y 6
7 y 8
9 y 0

Lo dispuesto anteriormente no será aplicable tratándose de:

- Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales,
- Sociedades mercantiles autorizadas para operar como controladoras y controladas.
- La Federación, Estados de la República, el Distrito Federal, organismos descentralizados y empresas de participación estatal mayoritaria de la Federación, partidos y asociaciones políticas legalmente reconocidas, instituciones de crédito y organizaciones auxiliares de crédito, casas de cambio, instituciones para el depósito de valores, seguros y de fianzas, sociedades mutualistas que no operen con terceros (siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios).

3.5.7. MEDIOS DE PAGO

El 7º párrafo del artículo 20 del CFF establece que se aceptará como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que

por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instituciones de crédito, en forma electrónica.

Respecto a esta disposición la regla 2.14.1 de la RMF2006, establece que las personas obligadas a presentar declaraciones de pagos provisionales o definitivos, del ISR, IMPAC, IVA o IEPS, incluyendo retenciones, independientemente de su periodicidad, a través de medios y formatos electrónicos, correspondientes al ejercicio 2006 y subsecuentes, incluyendo sus complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal, las deberán efectuar, respecto de cada una de sus obligaciones fiscales derivadas de los citados impuestos, incluyendo retenciones, vía internet, proporcionando los datos que se contienen en la dirección electrónica de las instituciones de crédito autorizadas, a través de los desarrollos electrónicos correspondientes, debiendo además efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos. Las instituciones de crédito enviarán a los contribuyentes por la misma vía, el acuse de recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales, el cual deberá contener el sello digital generado por las mismas, que permita autenticar la operación realizada y, en su caso, el pago.

Los datos que se deberán proporcionar en la dirección electrónica de las instituciones de crédito a que se refiere el párrafo anterior son:

- Identificación del contribuyente.
- Concepto del Impuesto a pagar, por obligación.
- Periodo de pago.
- Ejercicio.
- Tipo de pago.
- Impuesto a pagar o saldo a favor.
- Accesorios legales.
- Crédito al Salario.
- Compensaciones,
- Estímulos o certificados aplicados,
- En su caso, cantidad a pagar.

-
- En el caso de complementarias o de corrección fiscal, adicionalmente se señalará el monto pagado con anterioridad y la fecha de éste.

3.6. TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN

Los Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Tributación, son acuerdos fiscales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez, un mismo ingreso .

De conformidad con la fracción I, del artículo 76 de la CPEUM los tratados deberán ser aprobados por el senado y serán Ley Suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con la misma, en los términos del artículo 133 de la propia Constitución. Una vez que ha sido publicado el Convenio Fiscal en el DOF y el plazo para su vigencia se ha iniciado, en términos de nuestro sistema interno, este acuerdo impositivo adquiere obligatoriedad y por lo tanto se deberá observar.

El procedimiento para determinar el ISR, debe observarse bajo dos sistemas de política fiscal; el sistema doméstico que se aplica en nuestro país y el sistema que se deriva del ámbito tributario internacional, el cual abarca una subdivisión, consistente en los sujetos pasivos que son residentes en países con los que México ha celebrado convenios para evitar la doble tributación y aquellos residentes en Estados que no han participado en estos convenios.

Conforme a nuestra legislación interna, es posible señalar que el establecimiento permanente al realizar una actividad empresarial por la cual se genera un ingreso, queda obligado a cumplir con las leyes territoriales, y en particular a observar las disposiciones de la LISR, como si se tratara de un residente en territorio nacional.

Por lo que se refiere a la política fiscal internacional y partiendo del supuesto de que el establecimiento permanente corresponde a residentes en el extranjero, cuya residencia impositiva se ubica en países con los que México ha celebrado convenios para evitar la doble

tributación. El proceso que se debe seguir no puede partir de la generalidad, sino de la individualidad analizando cada caso en particular y a la letra de lo que contemplan cada uno de estos convenios, para que partiendo de ellos se determine el régimen fiscal al que quedarán sujetos en cuanto a la generación de ingresos en territorio nacional y a la repatriación de capitales, así como los lineamientos del acreditamiento del impuesto pagado en el país en el que se ubica el establecimiento permanente⁵.

La LISR en su artículo 5º señala que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado. Las constancias que expidan autoridades extranjeras para acreditar residencia harán fe sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando la autoridad fiscal así lo requiera.

Para efectos del artículo 5º. de la LISR el artículo 6º del RLISR establece que los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otros países con los que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación podrán hacerlo mediante las certificaciones de residencia o de presentación de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al I.S.R., bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de referencia.

En caso de que al momento de acreditar su residencia no haya vencido el plazo para presentar la declaración del último ejercicio, se aceptará la certificación en la que conste que presentaron su declaración conforme al régimen aplicable a los residentes de dicho país por el penúltimo ejercicio.

Las certificaciones a que se refiere la presente regla deberán estar expedidas por la autoridad hacendaria del país de que se trate y tendrán vigencia durante el año de calendario en que se expidan.

⁵ BETTINGER Barrios Herbert, Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente, Ediciones Fiscales ISEF, México 2004, P. 111-112

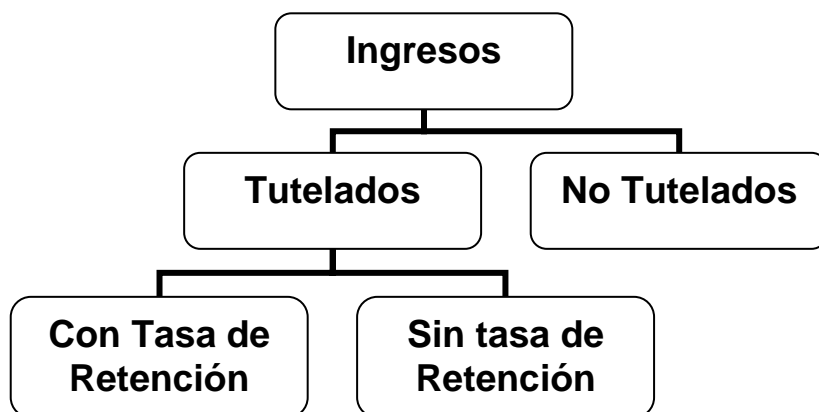
Para efectos de conocer con mayor precisión los alcances de un tratado para evitar la doble tributación y contar con los elementos que permitan orientar sobre su debida aplicación en cualquier caso, los pasos a seguir son los siguientes:

1. Identificar el artículo que regula el caso concreto.
2. Analizar el Protocolo del tratado respecto a ese artículo.
3. Analizar los comentarios y las reservas sobre los comentario de la Organización de la Cooperación para el Desarrollo Económico," OCDE", sobre el tema.

Cabe mencionar, que no todos los Tratados contienen el apartado Protocolo, éste pretende aclarar las cláusulas que por su complejidad requieren de una explicación más amplia, considerándose complementario o reglamentario de éstos.

Por otra parte, para poder analizar la base sobre la cual se aplican las tasas de retención que se desprenden de los convenios tributarios, es necesario llevar una explicación previa que nos permita ubicarnos en el contexto.

Los convenios tributarios hacen referencia en forma única a los ingresos que en base al acuerdo celebrado entre los Estados Contratantes, se encuentran o no tutelados dentro de su estructura y éstos se podrán esquematizar en base al siguiente cuadro.



Son ingresos tutelados, aquéllos a los que el Convenio Tributario se refiere a una forma precisa e individual, ya sea en el sentido de permitir al Estado Contratante que aplique una tasa de retención por los ingresos generados por el residente en el extranjero o no efectuar retención alguna.

En el caso de los artículos que hacen referencia a los ingresos tutelados sin reflejar una tasa, la pretensión se encamina a establecer cual de los Estados Contratantes tendrá la obligación de otorgar un crédito por el impuesto pagado por el residente extranjero.

Por lo que corresponde a los ingresos no tutelados, tenemos que son aquellos que no se encuentran contemplados en una forma precisa e individual en los artículos del convenio. Estos ingresos tienen una referencia genérica en el apartado que corresponde a “Otras Rentas”.

Como Otras Rentas debemos considerar aquellos ingresos que obtiene un residente de un Estado Contratante y que no son identificados en forma individual en los artículos del Convenio y que son generados en el otro Estado Contratante, sujetos a imposición en ese otro Estado.

En el caso de “Otras Rentas”, se deja en libertad al Estado Contratante para gravar los ingresos que obtiene el residente del extranjero de acuerdo a su Ley doméstica sin tener la obligación de otorgar un trato preferencial o diferente de aquel que le corresponda al residente en su extensión territorial⁶.

⁶ BETTINGER Barrios Herbert, Estudio Práctico Sobre los Convenios Impositivos Para Evitar la Doble Tributación 2005 – Tomo I, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005, P.151-152



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
JULIO 2007**

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
ALEMANIA		23-FEB-1993	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL ALEMÁN	30-DIC-1993	1-ENE-1994	16-MAR-1994
			16-JUN-1993					6-MAY-1994 ¹
AUSTRALIA		9-SEP-2002	7-OCT-2003	✓	INGLÉS ESPAÑOL	31-DIC-2003	1-ENE-2004 ³	13-FEB-2004
			30-DIC-2003					
AUSTRIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL INGLÉS ALEMÁN	01-ENE-2005	01-ENE-2006	08-DIC-2004
			28-OCT-2004					
ARGENTINA ⁵		26-NOV-1997	29-ABR-1998	✓	ESPAÑOL	15-ENE-2004	1-ENE-2005	19-MAR-2004
			19-JUN-1998					
BARBADOS	✓							
BERMUDA ⁶	✓							
BÉLGICA		24-NOV-1992	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS NEERLANDÉS	1-FEB-1997	1-ENE-1998	6-ENE-1997
			15-JUN-1994					
BRASIL		25-SEP-2003	1-ABR-2004	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS	29-NOV-2006	1-ENE-2007	1-ENE-2007
			28-MAY-2004					
CANADÁ		8-ABR-1991	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	11-MAY-1992	1-ENE-1992	17-JUL-1992
			15-AGO-1991					
		12-SEP-2006 ⁷	27-FEB-2007	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	12-ABR-2007	1-ENE-2008	20-JUN-2007
			10-ABR-2007					

¹ Publicación de Fe de Erratas

² Modificación al Protocolo

³ Respecto de los impuestos establecidos de conformidad con los Artículos 10 (Dividendos), 11 (Intereses) y 12 (Regalías) respecto de cantidades pagadas o acreditables a partir de esa fecha.

⁴ Respecto de otros impuestos.

⁵ Para Evitar la Doble Tributación en Materia de Transporte Internacional

⁶ En materia de Intercambio de Información

⁷ Fecha de firma del Convenio renegociado

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
JULIO 2007**

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
CANADÁ ⁸		16-MAR-1990	8-JUL-1991	✓	ESPAÑOL FRANCÉS INGLÉS	27-ABR-1992	1-ENE-1993	15-JUL-1992
			15-AGO-1991					
COREA		6-OCT-1994	16-DIC-1994	✓	ESPAÑOL COREANO INGLÉS	13-FEB-1995	1-ENE-1996	16-MAR-1995
			10-ENE-1995					
CHILE		17-ABR-1998	5-NOV-1998	✓	ESPAÑOL	12-NOV-1999	1-ENE-2000	12-MAY-2000
			30-DIC-1998					
CHINA		12-SEP-2005	13-DIC-2005	✓	ESPAÑOL CHINO INGLÉS	01-MAR-2006	01-ENE-2007	28-FEB-2006
DINAMARCA		11-JUN-1997	26-ENE-2006 28-OCT-1997 26-NOV-1997	✓	ESPAÑOL DANÉS INGLÉS	22-DIC-1997	1-ENE-1998	27-MAY-1998
ECUADOR		30-JUL-1992	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL	13-DIC-2000	1-ENE-2001	4-ABR-2001
			15-JUN-1994					
ESPAÑA		24-JUL-1992	27-MAY-1993	✓	ESPAÑOL	6-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
			16-JUN-1993					
EUA		18-SEP-1992 8-SEP-1994* 9-SEP-2002*	12-JUL-1993	✓	ESPAÑOL INGLÉS	28-DIC-1993 26-OCT-1995* 3-JUL-2003*	1-ENE-1994 26-OCT-1995*	3-FEB-1994 25-ENE-1996* 22-JUL-2003*
			10-ENE-1995					
			29-ABR-2003					
			5-AGO-1993* 3-JUN-2003*					
EUA ⁹		9-NOV-1989 8-SEP-1994*	19-DIC-1989	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-ENE-1990 26-OCT-1995*	18-ENE-1990 26-OCT-1995*	23-ENE-1990 25-ENE-1996*
			10-ENE-1990					
			10-ENE-1995*					
FINLANDIA		12-FEB-1997	28-OCT-1997	✓	ESPAÑOL FINLANDÉS INGLÉS	14-JUL-1998	1-ENE-1999	11-AGO-1999
			26-NOV-1997					

⁸ En materia de Intercambio de Información

* Modificación al Tratado

⁹ En materia de Intercambio de Información

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
JULIO 2007**

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
FRANCIA		7-NOV-1991	18-DIC-1992	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	31-DIC-1992	1-ENE-1993	16-MAR-1993
			29-DIC-1992					
GRECIA		13-ABR-2004	28-SEP-2004	✓	ESPAÑOL GRIEGO INGLÉS	07-DIC-2005	1-ENE-2006	31-DIC-2005
			03-03-2005					
HUNGRÍA	✓							
INDIA	✓							
INDONESIA		6-SEP-2002	29-ABR-2003	✓	ESPAÑOL INDONESIO INGLÉS	28-OCT-2004	1-ENE-2005	08-DIC-2004
			26-JUN-2003					
ITALIA		8-JUL-1991	25-MAY-1994	✓	ESPAÑOL ITALIANO	10-MAR-1995	1-ENE-1996	29-MAR-1995
			15-JUN-1994					
ISRAEL		20-JUL-1999	28-ABR-2000	✓	ESPAÑOL HEBREO INGLÉS	9-MAY-2000	1-ENE-2000	11-AGO-2000
			11-AGO-2000					
IRLANDA		22-OCT-1998	14-DIC-1998	✓	ESPAÑOL INGLÉS	31-DIC-1998	1-ENE-1999	9-AGO-2000
			30-DIC-1998					
ISLANDIA	✓							
JAPÓN		9-ABR-1996	29-ABR-1996	✓	ESPAÑOL JAPONÉS INGLÉS	6-NOV-1996	1-ENE-1997	6-ENE-1997
			14-MAY-1996					
LÍBANO	✓							
LUXEMBURGO		7-FEB-2001	25-ABR-2001	✓	ESPAÑOL INGLÉS FRANCÉS	27-DIC-2001	1-ENE-2002	6-FEB-2002
			4-JUN-2001					

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
JULIO 2007**

PAÍS	EN NEGOCIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
MALASIA	✓							
NICARAGUA	✓							
NORUEGA		23-MAR-1995	14-NOV-1995 20-DIC-1995	✓	ESPAÑOL NORUEGO	23-ENE-1996	1-ENE-1997	26-AGO-1996
NUEVA ZELANDA		16-NOV-2006	11-ABR-2007 8-MAY-2007	✓	ESPAÑOL INGLÉS	16-JUN-2007	1-AGO-2007 ¹⁰ 1-ENE-2008 ¹¹	15-JUN-2007
PAÍSES BAJOS		27-SEP-1993	22-JUN-1994 6-JUL-1994	✓	ESPAÑOL NEERLANDÉS	13-OCT-1994	1-ENE-1995	31-DIC-1994
PANAMÁ	✓							
POLONIA		30-NOV-1998	26-ABR-1999 17-MAY-1999	✓	ESPAÑOL INGLÉS POLACO	28-AGO-2002	1-ENE-2003	18-OCT-2002
PORTUGAL		11-NOV-1999	28-ABR-2000 20-OCT-2000	✓	ESPAÑOL PORTUGUÉS INGLÉS	9-ENE-2001	1-ENE-2002	3-ABRIL-2001
REINO UNIDO		2-JUN-1994	6-JUL-1994 25-JUL-1994	✓	ESPAÑOL INGLÉS	15-DIC-1994	1-ABR-1994 ¹²	15-MAR-1995
REP. CHECA		4-ABR-2002	18-SEP-2002 13-NOV-2002	✓	ESPAÑOL CHECO INGLÉS	27-DIC-2002	1-ENE-2003	28-ENE-2003

¹⁰ Respecto de los impuestos retenidos sobre rentas, beneficios o ganancias obtenidas por un no residente, por las cantidades pagados o acreditadas, el o a partir de la fecha que se indica.

¹¹ Respecto de otros impuestos.

¹² Entrada en vigor retroactiva.

Este es únicamente un cuadro de referencia rápida. Si desea obtener mayor información, solicítela al 36-88-13-40.



**ESTADO QUE GUARDAN LOS CONVENIOS FISCALES CELEBRADOS POR MÉXICO
JULIO 2007**

PAÍS	EN NEGO- CIACIÓN	FECHA FIRMA	APROBACIÓN SENADO MEXICANO	APROBADO POR EL OTRO ESTADO	IDIOMAS OFICIALES	FECHA ENTRADA EN VIGOR	APLICABLE A PARTIR DEL	FECHA PUBLICACIÓN CONVENIO EN D. O. F
			FECHA PUBLICACIÓN DECRETO EN D.O.F.					
REP. ESLOVACA		13-MAY-2006	22-MAR-2007					
			17-JUL-2007					
RUMANIA		20-JUL-2000	31-OCT-2000	✓	ESPAÑOL RUMANO	15-AGO-2001	1-ENE-2002	12-DIC-2001
			28-NOV-2000					
RUSIA		7-JUN-2004	28-SEP-2004		ESPAÑOL INGLÉS RUSO			
			28-OCT-2004					
SINGAPUR		9-NOV-1994	26-ABR-1995	✓	ESPAÑOL INGLÉS	14-SEP-1995	1-ENE-1996	23-AGO-1996
SUDAFRICA			13-JUN-1995					
SUECIA		21-SEP-1992	15-DIC-1992	✓	ESPAÑOL INGLÉS	18-DIC-1992	1-ENE-1993	10-FEB-1993
			17-DIC-1992					
SUIZA		3-AGO-1993	1-JUN-1994	✓	ESPAÑOL FRANCÉS	8-SEP-1994	1-ENE-1995	24-OCT-1994
			15-JUN-1994					
TAILANDIA	✓							
UCRANIA	✓							
VENEZUELA		6-FEB-1997		✓	ESPAÑOL			

CAPÍTULO 4. IMPUESTO AL ACTIVO

El Impuesto al Activo es un impuesto mínimo que deben pagar los contribuyentes, el cual está íntimamente relacionado con el ISR, en virtud de que sólo se causará, cuando sea mayor que este último impuesto. La LIA entró en vigor el 1º de enero de 1989 y su emisión tuvo por finalidad que todas las empresas en México pagaran un impuesto complementario al ISR, sobre sus activos en virtud de que se había venido observando que la mayor parte de las empresas presentaban declaraciones del ISR sin impuesto a cargo.

4.1. SUJETOS

De acuerdo al artículo 1o. de la LIA son contribuyentes de este impuesto las siguientes:

- Las personas físicas residentes en México que realicen actividades empresariales.
- Las personas morales residentes en México.
- Las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país. En este concepto quedan incluidas las líneas aéreas extranjeras, y pagarán el impuesto al Activo atribuible al establecimiento permanente que tengan en México siguiendo los procedimientos establecidos en la Ley del Impuesto al Activo para su determinación.
- Las demás personas, físicas o morales, residentes en México o en el extranjero, que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto, están obligados al pago del IA únicamente por esos bienes.
- Las personas no contribuyentes del ISR, y las residentes en el extranjero que mantengan inventario en el país para ser

transformados o que ya hubieran sido transformados por algún contribuyente del IA, están obligadas al pago del impuesto, únicamente por esos inventarios.

4.2. OBJETO

La LIA establece que los sujetos están obligadas al pago del impuesto, por el activo que tengan, cualquiera que sea su ubicación. Es decir, el objeto de este impuesto es la tenencia de activo que se tenga.

Según se desprende del mismo artículo 1 de la LIA, las personas físicas o morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, pagarán el impuesto por el activo atribuible a dicho establecimiento.

El artículo 14 de la LIA, señala que se entiende por establecimiento permanente lo que la LISR define como tal.

4.3. BASE Y TASA

De acuerdo con el artículo 2o. de la LIA, el contribuyente determinará el impuesto por ejercicios fiscales sobre la base del valor de su activo en el ejercicio, la tasa del 1.25%.

Cabe mencionar que se reduce del 1.8% al 1.25% la tasa que se aplica para el cálculo anual o del ejercicio, esto en congruencia con la eliminación de la deducción de deudas para determinar la base del impuesto vigente hasta el 2006. Esta eliminación de la deducción de las deudas es con el objeto de fortalecer y sostener la finalidad que dio origen a la creación del IAC de ser un gravamen complementario del ISR.

La base el IA se determina de la siguiente manera de acuerdo al artículo 2 LIA:

	Promedio anual de activos financieros.
MÁS:	Promedio actualizado de activos fijos, cargos y gastos diferidos.
MÁS:	Promedio actualizado de terrenos.
MÁS:	Promedio anual de inventarios.
IGUAL:	VALOR DEL ACTIVO
POR:	TASA 1.25%
IGUAL:	IMPUESTO AL ACTIVO DEL EJERCICIO

Cabe mencionar que las líneas aéreas extranjeras no tienen inventarios; y en cuanto a los terrenos de conformidad a lo dispuesto por la fracción I, del artículo 27 Constitucional, sólo los mexicanos por nacimiento o por naturalización y las sociedades mexicanas, podrán adquirir el dominio de tierras y obtener la concesión para la exploración y explotación de minas y aguas en territorio nacional. El Estado podrá conceder a los extranjeros el mismo derecho siempre que convengan ante la Secretaría de Relaciones Exteriores en considerarse como mexicanos y en renunciar a invocar la protección de su Gobierno por lo que se refiere a aquéllos, bajo la pena, en caso de faltar al convenio, de perder en beneficio de la Nación los bienes que hubieran adquirido. Derivado de lo anterior, es remoto que las líneas aéreas extranjeras tengan en México inventarios y terrenos, por lo que en este trabajo se omite el análisis de su cálculo.

4.3.1. PROMEDIO ANUAL DE ACTIVOS FINANCIEROS

El promedio anual de activos financieros se calculará sumando los promedios mensuales correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.

$$\frac{\text{Suma de los promedios mensuales del ejercicio}}{\text{Número de meses del ejercicio}}$$

El promedio mensual de los activos financieros será el que resulte de dividir entre dos la suma del activo al inicio y al final del mes.

	Saldo inicial del mes.
MÁS:	Saldo final del mes.
IGUAL:	Suma.
ENTRE:	Dos.
IGUAL:	Saldo promedio mensual.

Se consideran activos financieros los siguientes.¹

- Las inversiones en títulos de crédito, a excepción de las acciones emitidas por personas morales residentes en México. Las acciones emitidas por las sociedades de inversión de renta fija se considerarán activos financieros.
- Las cuentas y documentos por cobrar. No se considerarán cuentas por cobrar las que sean a cargo de socios o accionistas residentes en el extranjero, ya sean personas físicas o sociedades. No son cuentas por cobrar los pagos provisionales, los saldos a favor de contribuciones, ni los estímulos fiscales por aplicar.
- Los intereses devengados a favor no cobrados.

Los activos financieros denominados en moneda extranjera, se valorarán al tipo de cambio del primer día de cada mes. Cuando no sea aplicable el tipo controlado de cambio, se estará al tipo de cambio promedio para enajenación con el cual inicien operaciones en el mercado las instituciones de crédito de la ciudad de México.

Para las operaciones contratadas con el sistema financiero o con su intermediación, la LIA establece que se calculará en los mismos términos del artículo 46, fracción I de la LISR que señala que el saldo promedio anual de créditos o deudas será la suma de los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio dividida entre el

¹ ART. 4 LIA

número de meses del ejercicio. Aquí cabe mencionar que la LIA cita textualmente al artículo 7-B, sin embargo el artículo segundo transitorio de la LISR para 2002 en su fracción LXIV señala que cuando en la LIA se haga referencia al de la LISR que se abrogó, se entenderá que se refiere a la nueva LISR vigente con el artículo señalado.

Suma de los saldos al último día de c/u de los meses del ejercicio
Número de meses del ejercicio

Este procedimiento ya no es para determinar el promedio mensual, sino directamente el cálculo del promedio anual que incluye tanto a las operaciones realizadas con el sistema financiero y las demás operaciones fuera del sistema financiero.

La anterior disposición se refuerza con la regla 4.2 de la RFM 2007 que establece que para calcular el promedio mensual de los activos financieros, excepto tratándose de acciones, se podrá determinar el promedio de los activos financieros, sumando los saldos al último día de cada uno de los meses del ejercicio de los activos y dividiendo el resultado obtenido entre el número de meses del ejercicio. Los contribuyentes que ejerzan esta opción no podrán variarla en los siguientes ejercicios.

4.3.2.PROMEDIO ACTUALIZADO DE ACTIVOS FIJOS, GASTOS Y CARGOS DIFERIDOS.

Tratándose de los activos fijos, gastos y cargos diferidos, se calculará el promedio de cada bien, actualizando su saldo pendiente de deducir en el impuesto sobre la renta al inicio del ejercicio o el monto original de la inversión en el caso de bienes adquiridos en el mismo y de aquellos no deducibles para los efectos de dicho impuesto, aun cuando para estos efectos no se consideren activos fijos.

El citado saldo por deducir o monto original de la inversión se actualizará desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes, hasta el último mes de la 1a. mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto. No se llevará a cabo la actualización por los que se

adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determina el impuesto.

El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 41 y 47 de la LISR. Los anteriores artículos corresponden a la LISR abrogada en 2002, por lo que en disposición transitoria se menciona que los artículos que corresponden en la nueva LISR son el artículo 37 y el 43.

El mencionado artículo 37 de la LISR señala que las inversiones únicamente se podrán deducir mediante la aplicación en cada ejercicio, de los por cientos máximos autorizados. Tratándose de ejercicios irregulares, la deducción correspondiente se efectuará en el por ciento que represente el número de meses completos del ejercicio en los que el bien haya sido utilizado por el contribuyente, respecto de doce meses.

El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del IVA, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales.

Las inversiones empezarán a deducirse, a elección del contribuyente, a partir del ejercicio en que se inicie la utilización de los bienes o desde el ejercicio siguiente.

Por otro lado el artículo 43 de la LISR establece que las pérdidas de bienes del contribuyente por caso fortuito o fuerza mayor, que no se reflejen en el inventario, serán deducibles en el ejercicio en que ocurran. La pérdida será igual a la cantidad pendiente de deducir a la fecha en que se sufra.

Entre los por cientos máximos autorizados, tratándose de activos fijos, gastos y cargos diferidos, de acuerdo al artículo 39 y 40 de la LISR, Están los siguientes:

-
- 5% para gastos diferidos.
 - 10% para erogaciones realizadas en periodos preoperativos.
 - 15% para regalías, para asistencia técnica, así como otros gastos diferidos.
 - 10% para el equipo de comunicación.
 - 10% para mobiliario y equipo de oficina.
 - Tratándose de aviones 25% para los dedicados a la aerofumigación agrícola y 10% para los demás.
 - 25% para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones, montacargas y remolques.
 - 30% para computadoras personales de escritorio y portátiles; servidores, impresoras, lectores ópticos, graficadores, lectores de código de barras, digitalizadores, unidades de almacenamiento externo y controladores de redes de cómputo.

EJEMPLO DE PROMEDIO ACTUALIZADO DE ACTIVOS FIJOS, CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS (CON TASA DE DEDUCCIÓN ANUAL DEL 10%)

1. DETERMINACIÓN DEL SALDO POR DEDUCIR

	Fecha de adquisición	15-Mar-06
	Monto Original de la Inversión.	\$ 13,410.00
MENOS:	Depreciación y/o amortización acumulada.	1,006.00
IGUAL:	Saldo por deducir al inicio del ejercicio.	\$ 12,404.00

2. DETERMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN Y/O AMORTIZACIÓN ANUAL:

	Monto Original de la Inversión.	\$ 13,410.00
POR:	Tasa de depreciación y/o amortización.	10 %
IGUAL:	Depreciación y/o amortización anual.	\$ 1,341.00

3. DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE ACTUALIZACION:

$$F.A. = \frac{\text{I.N.P.C. Junio 2007}}{\text{I.N.P.C. Marzo 2006}} = \frac{121.721}{117.309} = 1.0376$$

4. DETERMINACIÓN DEL SALDO POR DEDUCIR ACTUALIZADO:

	Saldo por deducir al inicio del ejercicio.	\$ 12,404.00
POR:	Factor de actualización.	1.0376
IGUAL:	Saldo por deducir actualizado.	\$ 12,870.00

5. DETERMINACIÓN DE LA DEPRECIACIÓN Y/O AMORTIZACIÓN ANUAL ACTUALIZADA:

	Depreciación y/o amortización anual.	\$ 1,341.00
POR:	Factor de actualización.	1.0376
IGUAL:	Depreciación y/o amortización anual actualizada.	\$ 1,391.00

6. DETERMINACIÓN DEL VALOR DEL ACTIVO PARA EFECTOS DEL I.A.

	Saldo por deducir actualizado.	\$ 12,870.00
MENOS:	50% depreciación y/o amortización anual actualizada.	695.00
IGUAL:	Valor del activo para efectos del I.A.	\$ 12,175.00

4.4. OPCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO CON BASE EN EL CUARTO EJERCICIO ANTERIOR ACTUALIZADO

El artículo 5-A de la LIA establece que los contribuyentes podrán determinar el impuesto del ejercicio, considerando el que resulte de actualizar el que les hubiera correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior de haber estado obligados al pago del impuesto en dicho ejercicio. En caso en que el cuarto ejercicio inmediato anterior haya sido irregular, el impuesto que se considerará para los efectos de este párrafo será el que hubiera resultado de haber sido éste un ejercicio regular.

El impuesto de esta opción se actualizará por el periodo transcurrido desde el último mes de la primera mitad del cuarto ejercicio inmediato anterior, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se determine el impuesto.

Un punto importante a considerar al ejercer esta opción es que una vez ejercida no hay vuelta atrás; el contribuyente deberá pagar el impuesto con base en la misma por los ejercicios subsecuentes, incluso cuando se deba pagar este impuesto en el periodo de liquidación.

4.5. CASOS EN QUE NO SE CAUSA EL IMPUESTO

De acuerdo al artículo 6º de la LIA no pagará este impuesto quienes no sean contribuyentes del ISR. Los demás contribuyentes no estarán obligados al pago del IA en los siguientes casos:

- En el periodo Preoperativo.
- En el ejercicio de inicio de actividades y los dos siguientes.
- En el ejercicio de liquidación.

Cabe mencionar que el artículo 16 del RLIA considera ejercicio de inicio de actividades, aquel en que el contribuyente comience a presentar, o deba comenzar a presentar, las declaraciones de pago provisional del impuesto sobre la renta, incluso cuando se presente sin pago de dicho impuesto.

De conformidad con el séptimo párrafo del artículo 7 de la LIA, en el primer ejercicio en que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

Si suponemos que la persona moral se constituyó en el año de 2002; 2003 fue su ejercicio de inicio de actividades, 2004 y 2005 los dos siguientes, estando obligado al pago del IA a partir del ejercicio 2006, por el cual estará obligado a efectuar pagos provisionales.

A pesar de que en el ejercicio de 2005 no estuvo obligado al pago del IA, deberá determinar el impuesto de dicho ejercicio, mismo que le servirá de base para calcular los pagos provisionales del 2006².

² BARRON Morales Alejandro, Estudio Practico de la Ley del Impuesto al Activo 2006, Ed ISEF, México 2006, P.146-147

4.6. PRESENTACION DE LA DECLARACION DEL EJERCICIO

El artículo 8 de la LIA establece que las personas morales contribuyentes del IA, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, conjuntamente con la declaración del ISR, declaración determinando el impuesto del ejercicio dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que éste termine.

4.7. EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO 2007.

A fin de reactivar a la planta productiva, elevar el nivel de la inversión y recuperar el empleo con motivo de la crisis financiera, en 1995 se otorgó un paquete muy importante de incentivos económicos, algunos de los cuales fueron de carácter fiscal, sobresaliendo la exención del impuesto al activo para las pequeñas y medianas empresas.

Es importante mencionar que desde el ejercicio de 1996 y hasta el 2004, el ejecutivo federal expedía anualmente un decreto a través del cual se exentaba de este impuesto, dicho decreto se expedía durante los primeros meses del ejercicio o, inclusive, antes de iniciado el ejercicio; para el 2005 el ejecutivo federal vuelve a expedir el decreto pero se elimina la exención para las personas morales y para el 2006 el estímulo de la exención se presenta en la Ley de Ingresos de la Federación , para las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio de 2005 no hubiesen excedido de \$ 4,000,000.00.

La exención para el 2007 vuelve a ser por decreto para las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio 2006 no hubiese excedido del mismo monto de \$ 4,000,000.00

4.8. PAGOS PROVISIONALES

El pago provisional se determinará dividiendo entre 12 el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior, el cociente se multiplicará por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago; contra el impuesto que resulte se podrá acreditar los pagos provisionales efectuados con anterioridad, correspondientes al ejercicio por el que se paga el impuesto (Art. 7 LIA). Los contribuyentes de este impuesto deberán efectuar pagos provisionales por los mismos periodos, en las mismas fechas y medio de pago que los establecidos para el ISR.

La mecánica sería la siguiente :

	IA actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior
ENTRE:	12
IGUAL:	COCIENTE
POR:	Número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio hasta el mes al que se refiere el pago
IGUAL:	Impuesto a pagar.
MENOS:	Pagos Provisionales efectuados con anterioridad.
IGUAL:	Pago provisional a pagar.

El impuesto del ejercicio inmediato anterior se actualizará con el siguiente factor de actualización:

INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior
a aquél por el cual se calcule el impuesto
INPC del último mes del penúltimo ejercicio
Inmediato anterior

Por ejemplo si se quiere actualizar el IA del ejercicio 2006, para realizar los pagos provisionales de 2007, el factor de actualización será el resultado de dividir el INPC de diciembre de 2006 entre el INPC de diciembre de 2005.

Según se establece en el sexto párrafo del artículo 7o. de la LIA por los meses comprendidos entre el inicio del ejercicio por el cual se efectuarán los pagos provisionales y el mes en que se presenta la declaración del ejercicio inmediato anterior, el contribuyente deberá efectuar sus pagos provisionales en la misma cantidad que se hubiera determinado para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior.

El mismo artículo en el párrafo siguiente nos dice que en el primer ejercicio en el que los contribuyentes deban efectuar pagos provisionales, los calcularán considerando el impuesto que les correspondería, si hubieran estado obligados al pago.

Ahora bien, el impacto de las reformas para 2007 (la tasa impositiva cambia del 1.8% al 1.25%, y se elimina la disminución del promedio de las deudas en su cálculo) es tal que en el Artículo Séptimo Fracción II, segundo párrafo de las Disposiciones Transitorias 2007 se establece que “ los pagos provisionales de enero y febrero del ejercicio fiscal 2007, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido por los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo ejercicio”, por este motivo se debe recalcular el impuesto del ejercicio que sirve de base para los pagos provisionales, con la finalidad de eliminar los efectos de las deudas, y aunque la norma no precisa que el recálculo implique también cambiar la tasa utilizada, en una interpretación armónica es de entenderse que así es.³

4.9. PAGOS PROVISIONALES ALTERNATIVOS DE ISR O IA

De acuerdo al artículo 7-A de la LIA las personas morales podrán efectuar los pagos provisionales de este impuesto y del impuesto sobre la renta que resulte en los términos de los artículos 12 de la LISR y 7º de la LIA, de conformidad con lo siguiente:

³ www.rinconuniversitarioidc.com

-
1. Compararán el pago provisional del impuesto al activo determinado con el pago provisional del impuesto sobre la renta calculado, sin considerar para efectos de dicha comparación, el acreditamiento de los pagos provisionales señalados en tales preceptos.
 2. El pago provisional a que se refiere este artículo se hará por la cantidad que resulte mayor de acuerdo a la fracción anterior, pudiendo acreditar contra el impuesto a pagar, los pagos provisionales efectuados con anterioridad en los términos mencionados.
- En todos los casos resulta conveniente elegir la opción del artículo 7-A, en virtud de que al final del ejercicio, los pagos provisionales efectuados se convierten en pagos provisionales del ISR, ya que éstos serán acreditables contra el ISR del ejercicio, independientemente de que en algunos meses el pago del IA haya sido el más alto. En efecto, de acuerdo con el artículo 8-A de la LIA, los contribuyentes que hayan elegido la opción de los pagos provisionales conjuntos, acreditarán contra el ISR del ejercicio, los pagos provisionales conjuntos, en lugar de los que resulte en los términos de los artículos 14 y 15 de la LISR.
 - Si se elige la opción, en principio no existirán pagos provisionales del IA efectivamente pagados.
 - Si un contribuyente siempre paga el IA por ser éste el más alto, no le perjudica ni beneficia elegir la opción, ya que pagará enteramente lo mismo y se acreditarán los pagos provisionales contra el ISR del ejercicio.
 - Por el contrario, si un contribuyente siempre paga el IA por ser éste el más alto, no le perjudica ni beneficia elegir la opción o no, ya que pagará enteramente lo mismo y se acreditarán los pagos provisionales contra el ISR del ejercicio. Y en caso de que no existiera ISR del ejercicio o éste fuera menor al IA causado en el

mismo, en los términos del artículo 9 de la LIA, el ISR pagado en exceso que en su caso resulte, se convierte en pago del IA del ejercicio, hasta por una cantidad suficiente para cubrir dicho IA a cargo del ejercicio⁴.

4.10. REDUCCIÓN DE LOS PAGOS PROVISIONALES

El día 27 de febrero del 2007 se publicó en el DOF la regla 4.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 en donde se establece un procedimiento opcional para los contribuyentes del IA en el sentido de realizar un cálculo independiente para cada uno de los pagos provisionales del impuesto en cada mes del ejercicio 2007, considerando la base que resulte de dividir entre doce el impuesto actualizado que correspondió al ejercicio inmediato anterior sin disminuir las deudas del mismo ejercicio, tomando en cuenta lo siguiente:

El monto del pago provisional se actualizará aplicando el factor obtenido al dividir el INPC del mes al que corresponda el pago entre el INPC del mes de diciembre de 2006.

Al resultado obtenido se aplicará una disminución del 50% durante el mes de enero que se irá reduciendo consecutivamente en un 10% cada mes hasta el pago provisional correspondiente a junio de 2007, como se muestra en la siguiente tabla:

% a reducir del pago provisional correspondiente a cada mes	
Enero	50
Febrero	40
Marzo	30
Abril	20
Mayo	10
Junio	0

⁴ BARRON Morales Alejandro, Ob. Cit, P.149

A partir del mes de julio se incrementará a cada pago provisional una cantidad equivalente al 10% de dicho pago, de forma consecutiva y adicional hasta el pago del mes de noviembre de 2007 y para el mes de diciembre de 2007, se realizará el pago provisional sin incremento alguno. Lo anterior en término de la siguiente tabla:

% a incrementar del pago provisional correspondiente a cada mes	
Julio	10
Agosto	20
Septiembre	30
Octubre	40
Noviembre	50
Diciembre	0

La intención del beneficio de esta regla es aligerar la carga del impuesto en los primeros meses del año, traspasándola hacia el final del ejercicio, es decir, se reducen gradualmente los primeros pagos, pero se incrementan en esa proporción hacia el final del ejercicio.

El beneficio puede resultar atractivo para los contribuyentes que no cuentan con suficiente flujo de efectivo al inicio del ejercicio para hacer frente a los nuevos pagos provisionales, en el entendido que hacia el final del ejercicio los pagos serán proporcionalmente mayores y, además, con un costo adicional generado por la inflación cuyo impacto deberá ser evaluado según cada caso en particular.

Otra opción que se otorga a los contribuyentes en materia de pagos provisionales de IA (Regla 4.18.) es efectuar un cálculo independiente para cada uno de los pagos provisionales de 2007, considerando el valor promedio de los activos actualizados del mes al que corresponda el pago, sin disminuir las deudas, valor al que se le aplicará la tasa del 1.25% y el resultado se dividirá entre 12.

El valor promedio de los activos se determinará sumando el valor del activo al primer y al último del activo al primero y al último día del mes, y dividiendo la suma entre 12.

CAPÍTULO 5. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El Impuesto al Valor Agregado, "IVA", es el impuesto de alcance más general, está presente en todas las etapas de la actividad económica y de la intermediación; se extiende y aplica al universo de consumidores en todo el territorio nacional y como parte de los gravámenes indirectos al consumo; ofrece al fisco mayores ventajas en su aplicación ya que no entraña resistencia en las personas para quienes va dirigido el gravamen (los consumidores) y no tienen forma de eludirlo.

La LIVA establecía hasta el 31 de diciembre de 2002 que el impuesto se calculaba por ejercicios fiscales pero que el contribuyente estaba obligado a efectuar pagos provisionales, que se tomaban a cuenta del impuesto del ejercicio. El cálculo por ejercicios fiscales demuestra, más bien, que se establece por controles administrativos como puede ser el cruce de información, más que por la naturaleza del propio impuesto, pues los elementos para su pago se conocen en el período del pago provisional.

A partir del 1º de enero de 2003, por reforma al artículo 5 de la LIVA, el cálculo del IVA es mensual, derogándose la obligación de efectuar pagos provisionales; además se incorpora a la ley el procedimiento de cálculo en base a flujos de efectivos¹.

Artículo I.

5.1. SUJETOS Y OBJETO

El artículo 1 de la LIVA establece que los sujetos obligados a pagar el IVA son las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- Importen bienes o servicios.

¹ DOMINGUEZ Orozco Jaime, Pagos mensuales del IVA 2005, Ediciones ISEF, México 2005, P.29-33

Las actividades que realizan las Líneas Aéreas son consideradas por la LIVA como prestación de servicios independientes. En la Ley en el artículo 14 se da una definición general con que se pretende abarcar todos los conceptos de prestación de servicios, y se especifican algunos de ellos, los más usuales, tales como:

- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- **El transporte de personas o bienes.**
- El seguro, el afianzamiento.
- El mandato, la comisión, la medición, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.
- Toda obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la Ley como enajenación, o uso o goce temporal de bienes.

Para los efectos de la LIVA, en su artículo 16 señala que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleve a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país. En este punto es importante señalar que la misma ley en su artículo 3º, establece que se consideran residentes en territorio nacional, las personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que en los mismos realicen.

En el caso del transporte internacional, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La

transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y del sur del país, gozará del mismo tratamiento.

En este punto es importante comentar que el artículo 32 del RLIVA establece que para los efectos del artículo 14 de la Ley del IVA, se considera que el servicio de transporte que presta una línea aérea amparado con un boleto expedido por una línea distinta, es la misma prestación de servicios por la cual ya se causó el IVA al expedirse el boleto, por lo que el cargo interlineal que la línea que presta el servicio hace por este concepto a la que expidió el boleto, no está sujeto al pago de dicho impuesto.

5.2. BASE

El concepto que la LIVA utiliza de manera general para referirse a la base gravable, es el de valor de actos o actividades. El artículo 1 del RLIVA define a los actos o actividades como aquellos a los que se les apliquen las tasas del 15%, 10% y 0% a las que se refiere la Ley. Es decir que para el caso de las líneas aéreas la base (actos o actividades) es la contraprestación que se obtiene por el servicio de transporte aéreo de personas o cosas

El artículo 18 de la LIVA establece que para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor total de la contraprestación pactada el monto que resulte de sumar los conceptos siguientes:

- Valor de la contraprestación pactada.
- Cantidades que se carguen o cobren a quien recibe el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

La disminución de devoluciones, descuentos y bonificaciones al valor total de actos o actividades, dan como resultado el valor neto o base gravable, al cual se aplican las tasas que correspondan para determinar el impuesto del mes.

Lo anterior con fundamento en el artículo 7º de la LIVA que señala que el contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de actividades gravadas, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pago de mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el IVA que se hubiere trasladado se restituyó. Al respecto, el artículo 24 del RLIVA señala que los contribuyentes que reciban devoluciones u otorguen descuentos o bonificaciones, o devuelvan anticipos o depósitos sólo podrán deducir el monto de dichos conceptos hasta por el valor de las actividades. En caso de resultar remanente se deducirá en las siguientes declaraciones de pagos mensuales hasta agotarlos. Sólo se podrá efectuar la deducción a que se refiere este párrafo hasta que la contraprestación, anticipo o depósito correspondiente, se haya restituido efectivamente al adquirente, o bien, cuando la obligación de hacerlo se extinga.

Tratándose de descuentos y bonificaciones, la deducción procederá cuando aquéllos efectivamente se apliquen.

5.3. TASAS DEL IVA

5.3.1. TASA DEL 15 %

Esta tasa, llamada general en el interior de la República, corresponde al sector más amplio de las actividades económicas. Se aplica a la casi totalidad de actos o actividades que se realizan en México con excepción de la región fronteriza. Aunque no se especifica en la ley, por exclusión debe considerarse que en esta clasificación

quedan todos aquellos actos o actividades a los que no se aplica la tasa del 0% y los que no se encuentran exentos.

En el caso de las líneas aéreas se utilizará esta tasa sobre el 25% de la contraprestación por la prestación del servicio en vuelos internacionales que se inicien en México. Se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional, consecuentemente sólo esa porción de la contraprestación se grava con la tasa del 15%; para un mayor control administrativo y contable se le conoce como tasa del 3.75%.

5.3.2. TASA DEL 10%

Esta tasa, también llamada general se aplica en la zona fronteriza del país en relación con productos y servicios que se deben ofrecer a los consumidores residentes en esas zonas, con una carga fiscal equivalente a la de los productos y servicios similares que provienen del extranjero, a los que los consumidores tienen fácil acceso, esto con el objeto de dar mayor competitividad de los nacionales frente al extranjero.

Si se mantuviera en la región fronteriza la tasa general del 15% aplicable en el interior del país, el consumidor de esa región se inclinaría por hacer sus adquisiciones en el extranjero, en detrimento de los proveedores nacionales de bienes y servicios que concurren a ese mercado.

Cabe mencionar que la enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor la tasa del 15%.

Para efectos de la LIVA, se considera como región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en varios límites. (Art. 2 LIVA)

Al igual que la tasa del 15%, la tasa del 10% también se aplicará, en el caso de las líneas aéreas extranjeras, sobre el 25% de la contraprestación del servicio de vuelos internacionales que se inicien en México. También para un control administrativo y contable esta tasa se conoce como tasa del 2.50%.

5.3.3. TASA DEL 0 %

La tasa del 0% se aplica a toda clase de actos o actividades que se considera deben quedar libres del gravamen, para el consumidor final. En el artículo 2A de la LIVA se señala que los actos o actividades a los que se le aplica la tasa del 0% produce los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto. Esto significa que por las operaciones sujetas a la tasa del 0% que no causen IVA, procede el acreditamiento del IVA trasladado y del pagado en importaciones, como si se tratase de actos o actividades gravados con tasas del 10% y el 15%. En cambio por los actos o actividades exentos no procede tal acreditamiento.

El artículo 2A en la fracción IV establece que se aplicará la tasa del 0% a la exportación de bienes y servicios. Las líneas aéreas aplicarán la tasa del 0% en virtud de que el artículo 29 fracción V y VI establece se considera exportación de bienes y servicios lo siguiente:

- La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país. El artículo 60 del RIVA establece que se considera transportación internacional de bienes, la que se efectúe por la vía marítima, férrea, por carretera y **aérea**, cuando se inicie en territorio nacional y concluya en el extranjero.
- La transportación aérea de personas, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que no se considera prestada en territorio nacional, es decir, el 75 % de la contraprestación cuando el vuelo se inicia en territorio nacional.

El artículo 60 del RIVA establece que se considera transportación internacional de bienes, la que se efectúe por la vía marítima, férrea, por carretera y **aérea**, cuando se inicie en territorio nacional y concluya en el extranjero.

5.3.4. TASAS DE IVA APLICABLES A LOS INGRESOS DE LAS LÍNEAS AÉREAS EXTRANJERAS

CONCEPTOS	TASA DEL 15%	TASA DEL 10%	TASA DEL 0%
Boletos	(1) X	(2) X	(3) X
Carga			(4) X
Correo	(1) X	(2) X	(3) X
Exceso equipaje	(1) X	(2) X	(3) X
MCO	(1) X	(2) X	(3) X

1. Sobre el 25% de la contraprestación en vuelos internacionales que inicien en México.
2. Sobre el 25% de la contraprestación en vuelos internacionales que inicien en México en la franja fronteriza.
3. Sobre el 75% de la contraprestación en vuelos internacionales que inicien en México y sobre el 100% si el viaje inicia en el extranjero.
4. Sobre el 100% de la contraprestación en vuelos internacionales, si el viaje inicia en el extranjero y cuando este se realiza entre dos puntos ubicados en el extranjero.

5.4. RETENCIÓN DEL IMPUESTO

De acuerdo a la LIVA el artículo 1-A, fracción II establece que están obligados a efectuar la retención del impuesto que se traslade, las personas morales que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.
- Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.
- Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
- Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

Quienes efectúen la retención del IVA sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

El artículo 3º del RLIVA establece que la retención del IVA, con excepción de los servicios de autotransporte terrestre de bienes será de las dos terceras partes del IVA que se le traslade, esto es, 10 % en el interior de la república y 6.66% en la zona fronteriza. Para los servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales la retención será del 4%.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en que se realice la enajenación, o se esté obligado al pago del mismo, y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con los pagos provisionales que correspondan al periodo en que se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que hubiere efectuado la retención, sin que contra

el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

5.5. DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO

De acuerdo al artículo 1 y 5D de la LIVA, el pago del impuesto será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por el que se efectúa el pago, IVA trasladado y las cantidades por las que proceda el acreditamiento, IVA acreditable. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

5.5.1. IVA TRASLADADO

El IVA trasladado es el que se determina sobre el valor total del acto o actividades objeto del impuesto que el contribuyente carga o cobra a sus clientes trasladándolo en forma expresa y por separado del precio o contraprestación en operación que celebra con otros contribuyentes.

El artículo 1 de la LIVA establece que se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios de un monto equivalente al impuesto establecido en esta ley, inclusive cuando se retenga en los términos de la LIVA.

El artículo 1B de la LIVA establece que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de

las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones. En el caso de pagos con cheques, se considera efectivamente pagado en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

5.5.2. IVA ACREDITABLE

El IVA Acreditable es el impuesto que trasladan los proveedores por las compras o servicios que se hagan, además del que se paga en las aduanas con motivo de la importación de bienes.

El artículo 4 de la LIVA establece que el acreditamiento del IVA consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso. Se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

5.5.3. REQUISITOS DEL IVA ACREDITABLE

Para que el IVA sea acreditable, deberán reunirse los siguientes requisitos, de acuerdo al artículo 5 de la LIVA

1. Que corresponda a actos o actividades, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%. Entendiéndose como tales a las erogaciones efectuadas que sean deducibles para los fines del ISR, aún cuando no se este obligado al pago de este impuesto.
2. Que se traslade expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes. Tratándose de los contribuyentes

que opten por considerar como comprobante fiscal el cheque original pagado por el librado o el estado de cuenta, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o constar o en el estado de cuenta, según sea el caso.

3. Que haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.
4. Que el IVA retenido se entere en tiempo.
5. Cuando se esté obligado al pago del IVA o cuando sea aplicable la tasa del 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente, se estará a lo siguiente:
 - a) Acreditamiento del IVA al 100% cuando se realicen exclusivamente actividades gravadas.
 - b) No será acreditable el IVA cuando se realicen exclusivamente actividades exentas.
 - c) Acreditamiento proporcional del IVA cuando se realicen actividades gravadas y exentas.
 - d) Acreditamiento del IVA por la adquisición de inversiones considerando su destino habitual:
 - Acreditamiento al 100% del IVA cuando se destinen en forma exclusiva las inversiones para realizar actividades gravadas.
 - El IVA será no acreditable cuando se destinen en forma exclusiva las inversiones para realizar actividades exentas o que no sean objeto del impuesto.
 - Acreditamiento proporcional cuando se utilicen las inversiones indistintamente para realizar actividades gravadas, exentas o que no sean objeto del impuesto.

5.6. PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES

El artículo 5º D de la LIVA establece que los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Es decir los contribuyentes de este impuesto deberán efectuar los pagos por los mismos periodos, en las mismas fechas y medios de pago que los establecidos para el ISR y el IA.

5.7. SALDOS A FAVOR IVA EN LOS PAGOS MENSUALES

Debido a la particularidad de las tasas del IVA que le son aplicables a las líneas aéreas, por el transporte internacional, éstas recurrentemente tienen saldo a favor, por lo que igualmente, es común solicitar todos los meses la devolución de este saldo. Esta particularidad, se ejemplifica con el siguiente caso:

Supongamos que en determinado mes, únicamente se obtuvieron ingresos por transporte internacional de pasajeros, de la siguiente manera:

Ingresos en Zona No Fronteriza:	50,000
Ingresos en Zona Fronteriza	5,000
Total de Ingreso	55,000

El IVA Acreditable de este mes fue de: 6,750

Con estos datos el impuesto para este mes quedaría de la siguiente manera:

	CONCEPTO	15%	10%	0%	TOTALES
	Valores Netos de los Actos o actividades	12,500	1,250	41,250	55,000
Por:	Tasas del IVA	15%	10%	0%	
Igual:	IVA Causado y/o Traslado	1,875	125	0	2,000
Menos:	IVA Acreditable				6,750
Igual:	SALDO A FAVOR				4,750

Como puede observarse en este ejemplo, aunque se obtuvieron ingresos en el mes por \$ 55,000, únicamente causan el IVA el 25% de estos, 12,500 al 15 % y \$ 1, 250 al 10%, razón por la cual, con la operación normal de las líneas aéreas extranjeras, siempre tendrán un IVA acreditable mayor al causado o trasladado.

El artículo 6 de la LIVA establece que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, caso común de las líneas aéreas extranjeras, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del CFF.

De acuerdo con este artículo, en las declaraciones mensuales que resulte saldo a favor se puede optar a lo siguiente:

1. Acreditarlo contra los siguientes pagos mensuales hasta agotarlos. Situación, como ya se comentó, que muy rara vez ocurrirá con las Líneas aéreas extranjeras.
2. Solicitar la devolución de todo el saldo a favor, cuyo saldo no podrá acreditarse en declaraciones posteriores, en concordancia con el artículo 22 del CFF.
3. Compensarlo contra otros impuestos y en el caso de que resulte un remanente de saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar

devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente. Además, tales saldos no podrán acreditarse en declaraciones posteriores. Todo en correspondencia con el artículo 23 de CFF

5.7.1. DEVOLUCIONES DEL IVA

El artículo 22 del CFF en su primer párrafo indica que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, en cuyo último caso recae el supuesto de generarse en la declaración de pago del mes un saldo por ser mayor el IVA acreditable que el trasladado.

El mismo artículo 22 del CFF menciona que cuando se solicite la devolución ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo para el caso de depósito en cuenta, los datos de institución financiera y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución financiera debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México , así como los demás informes y documentos que señale el reglamento del CFF; tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado en los términos del artículo 32-A del CFF, el plazo para que las autoridades fiscales efectúen la devolución será de veinticinco días.

Las autoridades fiscales, para verificar procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto las autoridades requerirán al promoverte a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido de que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud

de devolución correspondiente. Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento, dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que haya cumplido el primer requerimiento, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días y le será aplicable el apercibimiento mencionado. El periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de información y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación de los plazos para la devolución mencionada.

La regla 2.2.3. de la RMF2007 establece que los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando la forma oficial 32 (solicitud de devolución), acompañada del Anexo 1 (Para el ejercicio 2005 en adelante) ó 1-A (Para los ejercicios 2004 y anteriores), según corresponda, de las formas oficiales 32 y 41 (Aviso de compensación), así como la documentación mencionada en la propia forma oficial.

Además de lo anterior, deberán presentar los medios magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 9, inciso d), punto (2), del anexo 1 de RMF2007 que contengan la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representan al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación), según el instructivo para medios magnéticos , que está contenida en el mismo anexo 1.

No obstante lo anterior, los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, por los saldos a favor mensuales correspondientes al ejercicio fiscal de 2006 y posteriores, podrán presentar la solicitud de devolución acompañada de la declaratoria formulada por el contador público registrado, siempre que se formulen en los términos del artículo 52, fracción II del CFF (Esto es, que se formulen de acuerdo a las normas de auditoria que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del contador

público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos) y el Anexo 1 o 1-A de las formas oficiales³² y 41, quedando relevados de presentar la información en medios magnéticos de los proveedores, prestadores de servicio y arrendadores de comercio exterior.

5.7.2. COMPENSACIÓN DE IVA

El artículo 23 del CFF establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que:

- Ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación.
- Sean administradas por la misma autoridad
- No tenga destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en el que la misma se haya efectuado.

El anterior esquema, está vigente, desde julio de 2004, y se le conoce como **Compensación Universal**.

No se podrá compensar bajo el esquema de Compensación Universal, entre otros los siguientes, ²:

² http://www.sat.gob.mx/sitio_internet/servicios/noticias_boletines/4_4141.html

-
- Saldos a favor de impuestos federales contra aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras, los derechos, los productos y los aprovechamientos.
 - En ningún caso se puede compensar contra otros impuestos federales, las retenciones de IVA.
 - Los saldos a favor de IVA, contra las cantidades que resulten a cargo de este mismo impuesto, es decir, IVA contra IVA.

La regla 2.2.5. de la RMF2007 establece que el aviso de compensación se presentará mediante la forma oficial 41. Tratándose de saldos a favor del IVA , al igual que la solicitud de devolución, deberán presentar adicionalmente, los medios magnéticos que contengan la relación de sus proveedores , prestadores de servicios y arrendadores, que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior, operaciones de importación y exportación. La documentación e información a que se refiere esta regla deberá presentarse en la Administración de Hacienda que le corresponda, de acuerdo a los siguientes plazos:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Día siguiente a la presentación de la declaración en que hubieren efectuado la compensación.
1 y 2	Sexto y Séptimo día siguiente
3 y 4	Octavo y Noveno día siguiente
5 y 6	Décimo y Décimo Primer día siguiente
7 y 8	Décimo Segundo y Décimo Tercer día siguiente
9 y 0	Décimo Cuarto y Décimo Quinto día siguiente

CASO PRÁCTICO

A efecto de mostrar los procedimientos para la determinación de los pagos provisionales del ISR e IA y los pagos definitivos del IVA, correspondientes a las líneas aéreas extranjeras sin tratado bilateral por el ejercicio 2007, a continuación se presenta un caso práctico ficticio de dicho cálculo.

La empresa “Línea Aérea Cielo Azul”, es una Línea Aérea Colombiana que establece una sucursal en México a partir de 1994; tiene vuelos México-Bogota los Lunes y Miércoles y un vuelo Cancún-Bogota los Viernes. Se quieren determinar los pagos provisionales de Enero a Junio del ejercicio 2007 del ISR y del IA así como los pagos definitivos del IVA por el mismo periodo.

La declaración del ejercicio 2007, se presentó el día 26 de Marzo de 2007, por lo que para efectos de los pagos provisionales de ISR e IA de los meses de enero y febrero, se utilizan la información que se generó en el ejercicio 2005.

I. IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Los papeles de trabajo del ISR del ejercicio 2006, nos darán los elementos para calcular el Coeficiente de Utilidad necesario para calcular los Pagos Provisionales del 2007; además nos servirán para dar un breve repaso del tratamiento especial del ISR de las Líneas Aéreas Extranjeras Sin Tratado Bilateral.

El coeficiente de utilidad que se utilizó para los pagos provisionales del 2006 fue de **0.0526** y es el que se utilizará para los meses de enero y febrero de 2007.

Los papeles de trabajo del ISR de 2006, son los siguientes:

A. INTEGRACIÓN DE LOS INGRESOS EN MÉXICO DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE 2006

Los ingresos que generó la Sucursal "Línea Aérea Cielo Azul" en México durante el 2006, fueron los siguientes:

Venta de boletos	\$ 5,003,269
Servicio de Carga	12,520,345
Intereses	12,560
Ajuste Anual por Inflación Acumulable	<u>80,520</u>
INGRESOS ACUMULABLES	\$ 17,616,694

B. DETERMINACIÓN DE LAS DEDUCCIONES 2006

CÁLCULO DEL GASTO PROMEDIO

➤ DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD MUNDIAL ANTES DEL ISR

Para determinar las deducciones del 2006, primeramente la matriz en Bogotá Colombia, envía la siguiente información consolidada (Convertida a pesos mexicanos).

Ingresos Consolidados	\$ 909,216,700
(-) Deducciones Consolidadas	<u>859,506,500</u>
(=) UTILIDAD ANTES DE ISR	\$ 49,710,200

➤ CÁLCULO DEL FACTOR DE GASTO

Una vez recibida la información consolidada se procede a determinar el factor de gasto de la Sucursal en México:

Utilidad antes de ISR	\$ 49,710,200
(÷) Ingresos Consolidados	<u>909,216,700</u>
(=) Cociente	0.0547

	Unidad	1.0000
(-)	Cociente	<u>0.0547</u>
(=)	Factor de Gasto	0.9453

➤ **CÁLCULO DE LAS DEDUCCIONES DEL EJERCICIO 2006**

Las deducciones Autorizadas para la sucursal en México en 2006, quedaron entonces, como sigue:

	Ingresos Acumulables	\$ 17,616,694
(X)	Factor de Gasto	<u>0.9453</u>
(=)	Deducciones Autorizadas	\$ 16,653,061

C. DETERMINACIÓN DE LA UTILIDAD Y/O RESULTADO FISCAL

Con los anteriores datos se determina la Utilidad y/o Resultado Fiscal del 2006 quedando como sigue:

	Ingresos Acumulables	\$ 17,616,694
(-)	Deducciones Autorizadas	<u>16,653,061</u>
(=)	Utilidad Fiscal	\$ 963,633

D. IMPUESTO DEL EJERCICIO 2006

La tasa del ISR para 2006 fue del 29% por lo que el impuesto anual fue el siguiente:

	Utilidad Fiscal	\$ 963,633
(X)	Tasa ISR	<u>29%</u>
(=)	ISR DEL EJERCICIO 2006	\$ 279,454

PAGOS PROVISIONALES ISR

Para proceder a determinar los Pagos Provisionales del ISR de 2007, debemos conocer principalmente el Coeficiente de Utilidad, los Ingresos Nominales y el Impuesto Retenido por Instituciones Bancarias.

El **coeficiente de utilidad** para los pagos provisionales del 2007, se determina con los papeles de trabajo anteriores; el único elemento que faltaría por determinar, serían los Ingresos Nominales, los cuales también se determinan con los datos del ejercicio anterior, quedando como sigue:

Ingresos acumulables del Ejercicio Anterior	17,616,694
(-) Ajuste Anual por inflación Acumulable	<u>80,520</u>
(=) Ingresos Nominales	17,536,174

Por lo que el Coeficiente de Utilidad para los pagos provisionales de 2007 sería el siguiente:

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{\text{Utilidad fiscal del último ejercicio}}{\text{Ingresos Nominales del mismo ejercicio}}$$

$$\text{Coeficiente de Utilidad} = \frac{963,633}{17,536,174} = \mathbf{0.0549}$$

Como se mencionó anteriormente, el coeficiente de utilidad que la empresa había venido manejando en los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, fue de **0.0526** y éste es el que se utilizará para determinar los pagos provisionales de los meses de Enero y Febrero de 2007.

Los ingresos nominales para determinar los pagos provisionales del 2007, fueron los siguientes:

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO
Venta Boletos	375,380	416,520	480,681
Servicio Carga	985,624	1,050,310	1,125,350
Intereses a Favor	2,585	1,860	2,364
INGRESOS NOMINALES	1,363,589	1,468,690	1,608,395

CONCEPTO	ABRIL	MAYO	JUNIO
Venta Boletos	459,015	590,624	466,355
Servicio Carga	1,015,325	758,690	1,224,520
Intereses a Favor	2,562	2,506	2,495
INGRESOS NOMINALES	1,476,902	1,351,820	1,693,370

Finalmente, las retenciones realizadas por instituciones bancarias, fueron las siguientes:

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO
ISR Retenido X Bancos	853	614	780

CONCEPTO	ABRIL	MAYO	JUNIO
ISR Retenido X Bancos	845	827	823

Éstos últimos datos se obtienen de los estados de resultados mensuales que prepara la empresa, o bien, de las balanzas de comprobación emitidas por la misma.

Con estos datos se determinan los pagos provisionales del primer semestre de 2007, quedando su cálculo como sigue:

LÍNEA AÉREA CIELO AZUL S.A.
CÉDULA PAGOS PROVISIONALES ISR EJERCICIO 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	ANUAL
INGRESOS NOMINALES DEL PERIODO	1,363,589	1,468,690	1,608,395	1,476,902	1,351,820	1,693,370	8,962,766
INGRESOS NOMINALES PERIODOS ANTERIORES	0	1,363,589	2,832,279	4,440,674	5,917,576	7,269,396	
INGRESOS NOMINALES ACUMULADOS	1,363,589	2,832,279	4,440,674	5,917,576	7,269,396	8,962,766	8,962,766
POR: COEFICIENTE DE UTILIDAD	5.26%	5.26%	5.49%	5.49%	5.49%	5.49%	5.49%
IGUAL: UTILIDAD FISCAL ESTIMADA	71,725	148,978	243,793	324,875	399,090	492,056	492,056
POR: TASA I.S.R.	28.00%	28.00%	28.00%	28.00%	28.00%	28.00%	28.00%
IGUAL: I.S.R. A CARGO	20,083	41,714	68,262	90,965	111,745	137,776	137,776
ISR RETENIDO X BANCOS EN EL PERIODO	853	614	780	845	827	823	4,742
ISR RETENIDO X BANCOS EN PERIODOS ANTERIORES	0	853	1,467	2,247	3,092	3,919	
MENOS: ISR RETENIDO X BANCOS ACUMULADO	853	1,467	2,247	3,092	3,919	4,742	4,742
IGUAL: I.S.R. POR PAGAR	19,230	40,247	66,015	87,873	107,826	133,034	133,034
MENOS: PAGOS PROVISIONALES EFECTUADOS	0	19,230	40,247	66,015	87,873	107,826	107,826
IGUAL: NETO A PAGAR	19,230	21,017	25,768	21,858	19,953	25,208	25,208

II. IMPUESTO AL ACTIVO

Como se vio en este trabajo la LIA a partir del 1º de enero de 2007, sufre dos cambios importantes: la tasa impositiva cambia del 1.80% a 1.25%, y se elimina la disminución del promedio de las deudas en su cálculo.

La base de los pagos provisionales del Impuesto al Activo, es el impuesto del ejercicio anterior, actualizado con la inflación de ese mismo año; debido a las modificaciones arriba mencionadas, esta base se tiene que recalcular. Recordando también que para los meses de enero y febrero de 2007, se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido para los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, de no haberse efectuado la deducción de las deudas.

A) DETERMINACIÓN DEL FACTOR DE ACTUALIZACIÓN

El primer paso para calcular los pagos provisionales del IA, es determinar el factor de actualización correspondiente. En este caso, si vamos a calcular los pagos provisionales del 2007, el factor de actualización sería el resultado de dividir el INPC del 2006 entre el INPC del 2005 (Último mes del ejercicio inmediato anterior entre el último mes del penúltimo ejercicio inmediato anterior), y para los meses de Enero y Febrero el INPC del 2005 entre el INPC del 2004, quedando como sigue:

FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EJERCICIO 2005	FACTOR DE ACTUALIZACIÓN EJERCICIO 2006
INPC DIC 05 = 116.301	INPC DIC 06 = 121.015
INPC DIC 04 = 112.550	INPC DIC 05 = 116.301
1.0333	1.0405

B) RECÁLCULO DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Los datos de la declaración anual del 2005 y 2006 fueron los siguientes:

Cálculo del Impuesto al Activo	2005	2006
Promedio Activos Financieros	6,332,522	5,690,270
Promedio de Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos	1,213,624	1,335,980
Promedio de Terrenos	0	0
Promedio de Inventarios	0	0
Valor del Activo	7,546,146	7,026,250
Valor Promedio de las Deudas	6,414,224	5,869,544
Base del Impuesto	1,131,922	1,156,706
Tasa Impuesto al Activo al 2006	1.80%	1.80%
Impuesto	20,375	20,821

Al eliminarse la deducción de las deudas el recálculo queda como sigue:

Recálculo del Impuesto al Activo	2005	2006
Promedio Activos Financieros	6,332,522	5,690,270
Promedio de Activos Fijos, Gastos y Cargos Diferidos	1,213,624	1,335,980
Promedio de Terrenos	0	0
Promedio de Inventarios	0	0
Valor del Activo	7,546,146	7,026,250
Valor Promedio de las Deudas	N/A	N/A
Base del Impuesto	7,546,146	7,026,250
Tasa Impuesto al Activo	1.25%	1.25%
Impuesto	94,326	87,828

Como puede verse, el recálculo anual del IA, para efecto de los pagos provisionales de 2007, es mucho mayor en relación al cálculo original, cuando se permitía la deducción de las deudas; sin embargo este aumento no afecta a las líneas aéreas extranjeras sin tratado bilateral, ya que el importe a cargo, base para los pagos provisionales, también es considerablemente menor al ISR y al elegirse la opción del artículo 7-A siempre se cubrirá únicamente este último impuesto.

Continuando con este caso, la actualización del Impuesto al Activo y el monto mensual de los pagos provisionales, quedaría de la siguiente manera:

C) ACTUALIZACIÓN Y MONTO MENSUAL DEL IMPUESTO AL ACTIVO EJERCICIO 2007

Para los meses de Enero y Febrero de 2007:

	CONCEPTO	IMPORTE
	Impuesto al Activo ejercicio 2005	94,326
Por:	Factor de Actualización	1.0333
Igual:	Impuesto al Activo ejercicio 2005 actualizado	97,467
Entre:	Meses del Ejercicio	12
Igual:	Importe mensual del pago provisional 2007	8,122

Y para los meses de Marzo a Diciembre de 2007:

	CONCEPTO	IMPORTE
	Impuesto al Activo ejercicio 2006	87,828
Por:	Factor de Actualización	1.0405
Igual:	Impuesto al Activo ejercicio 2006 actualizado	91,385
Entre:	Meses del Ejercicio	12
Igual:	Importe mensual del pago provisional 2007	7,615

Finalmente, los pagos provisionales del 1er.semestre de 2007, quedarían de la siguiente manera:

LÍNEA AÉREA CIELO AZUL S.A.
D) CÉDULA PAGOS PROVISIONALES IA EJERCICIO 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	ANUAL
Pago Provisional Mensual	8,122	8,122	7,615	7,615	7,615	7,615	7,615
Número de Meses Comprendidos Desde el Inicio del Ejercicio Hasta el Mes a que se Refiere el Pago	1	2	3	4	5	6	6
Igual: Pago Provisional del Mes	8,122	16,244	22,845	30,460	38,075	45,690	45,690

Finalmente para complementar el comentario de que siempre se pagara el ISR, los pagos provisionales conjuntos quedan de la siguiente manera:

LÍNEA AÉREA CIELO AZUL S.A.
E) CÉDULA DE PAGOS PROVISIONALES CONJUNTOS ISR E IA EJERCICIO 2007

MES	ISR Determinado	IA Determinado	Impuesto Mas Alto	Pagos Provisionales Anteriores	Impto. a Pagar Conjunto	Retenciones ISR	Neto a Pagar
Enero	20,083	8,122	20,083	0	20,083	853	19,230
Febrero	41,714	16,244	41,714	19,230	22,484	1,467	21,017
Marzo	68,262	22,845	68,262	40,247	28,015	2,247	25,768
Abril	90,965	30,460	90,965	66,015	24,950	3,092	21,858
Mayo	111,745	38,075	111,745	87,873	23,872	3,919	19,953
Junio	137,776	45,690	137,776	107,826	29,950	4,742	25,208
Acumulado Anual					149,354	16,320	133,034

III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Los pagos definitivos del IVA se determinan en base a las cédulas de trabajo que la empresa elabora del Impuesto efectivamente cobrado a los clientes y el efectivamente pagado a los proveedores en el mismo periodo.

A. DETERMINACIÓN DE LA BASE GRAVABLE DEL IVA

Los ingresos gravables de la Línea Aérea Cielo Azul de Enero a Junio de 2007 fueron los siguientes:

Ingresos efectivamente cobrados por carga (Ingresos gravados al 0%):

PERIODO	IMPORTE
Enero	985,650
Febrero	1,050,310
Marzo	1,125,350
Abril	1,015,325
Mayo	758,690
Junio	1,224,520
Totales	6,159,845

Ingresos efectivamente cobrados por boletaje en Zona No Fronteriza:
(Gravados a la tasa del 15% únicamente el 25% de la operación)

PERIODO	INGRESO AL 15%	INGRESO AL 0%	TTL INGRESO GRAVADO
Enero	65,761	197,285	263,046
Febrero	69,767	209,303	279,070
Marzo	85,921	257,765	343,686
Abril	66,557	199,673	266,230
Mayo	95,976	287,928	383,904
Junio	79,863	239,590	319,453
Totales	463,845	1,391,544	1,855,389

Ingresos efectivamente cobrados por boletaje en Zona Fronteriza:
(Gravados a la tasa del 10% únicamente el 25% de la operación)

PERIODO	INGRESO AL 10%	INGRESO AL 0%	TTL INGRESO GRAVADO
Enero	28,183	84,551	112,734
Febrero	34,362	103,088	137,450
Marzo	34,248	102,747	136,995
Abril	48,196	144,589	192,785
Mayo	51,680	155,040	206,720
Junio	36,725	110,177	146,902
Totales	233,394	700,192	933,586

B. DETERMINACIÓN DEL IVA CAUSADO

Una vez determinados los ingresos gravados, obtenemos el IVA causado por periodo, quedando de la siguiente manera:

PERIODO	IVA AL 15%	IVA AL 10%	TOTAL IVA CAUSADO
Enero	28,183	84,551	112,734
Febrero	34,362	103,088	137,450
Marzo	34,248	102,747	136,995
Abril	48,196	144,589	192,785
Mayo	51,680	155,040	206,720
Junio	36,725	110,177	146,902
Totales	233,394	700,192	933,586

Como se comentó en este trabajo, las líneas aéreas para un mejor control administrativo y contable manejan los ingresos por boletaje en zona no fronteriza, como ingresos gravados al 3.75% y los de zona fronteriza como gravados al 2.5%. Las cedulas anteriores se elaboran, para un mayor entendimiento de las tasa aplicables del IVA a las líneas aéreas extranjeras.

C. CÁLCULO DE IVA ACREDITABLE PAGADO EN EROGACIONES E INVERSIONES.

Los cambios que ha tenido el procedimiento de acreditamiento han sido principalmente en la identificación del IVA trasladado al contribuyente para actividades gravadas y exentas y cuando no se puede identificar, aplicar proporciones o factores de acreditamiento.

Cuando las erogaciones estén relacionadas exclusivamente con actividades gravadas o a la tasa del 0%, caso de las líneas aéreas, el IVA será acreditable en su totalidad. El IVA efectivamente pagado en las compras e inversiones en el primer semestre del 2007 fue el siguiente:

PERIODO	IMPORTE
Enero	\$ 125,452
Febrero	133,709
Marzo	144,986
Abril	134,289
Mayo	121,371
Junio	149,817
Totales	809,624

Recordemos que el tratamiento especial de las tasas del IVA a los ingresos de las líneas aéreas provocan permanentemente un saldo a favor en este impuesto, por lo que igualmente el personal de las aerolíneas hace la integración del impuesto acreditable proveedor por proveedor, para posteriormente solicitar la devolución del saldo a favor. El comentario anterior es debido a que a partir de este 2007 existe la obligación para las personas morales de presentar una declaración informativa de las operaciones con terceros, proveedores de bienes y servicios.

Una vez relacionado e integrado en papeles de trabajo el IVA acreditable se tienen todos los elementos para determinar el IVA mensual quedando la cédula final como sigue:

LÍNEA AÉREA CIELO AZUL, S.A.

CÉDULA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EJERCICIO 2007

CONCEPTO	ENERO	FEBRERO	MARZO	ABRIL	MAYO	JUNIO	ACUMULADO
INGRESOS GRAVADOS AL 0%							
100 % INGRESOS POR CARGA	985,650	1,050,310	1,125,350	1,015,325	758,690	1,224,520	6,159,845
75% INGRESOS EN ZONA NO FRONTERIZA	197,285	209,303	257,765	199,673	287,928	239,590	1,391,544
75% INGRESOS EN ZONA FRONTERIZA	84,551	103,088	102,747	144,589	155,040	110,177	700,192
	1,267,486	1,362,701	1,485,862	1,359,587	1,201,658	1,574,287	8,251,581
INGRESOS GRAVADOS AL 15%							
25% INGRESOS EN ZONA NO FRONTERIZA	65,761	69,767	85,921	66,557	95,976	79,863	463,845
INGRESOS GRAVADOS AL 10%							
25% INGRESOS EN ZONA FRONTERIZA	28,183	34,362	34,248	48,196	51,680	36,725	233,394
TOTAL DE INGRESOS GRAVADOS	1,361,430	1,466,830	1,606,031	1,474,340	1,349,314	1,690,875	8,948,820
IVA CAUSADO AL 15 %	9,864	10,465	12,888	9,984	14,396	11,979	69,576
IVA CAUSADO AL 10 %	2,818	3,436	3,425	4,820	5,168	3,672	23,339
TOTAL IVA TRASLADADO	12,682	13,901	16,313	14,804	19,564	15,651	92,915
IVA ACREDITABLE	125,452	133,709	144,986	134,289	121,371	149,817	809,624
IVA X PAGAR (A FAVOR)	-112,770	-119,808	-128,673	-119,485	-101,807	-134,166	-716,709
SDO. A FAVOR PER.ANTS.	0	0	0	0	0	0	0
NETO A PAGAR (A FAVOR)	-112,770	-119,808	-128,673	-119,485	-101,807	-134,166	-716,709

CONCLUSIONES:

Dada la apertura de nuevos mercados para el comercio internacional de bienes y servicios, la importancia de la aviación comercial para todas las economías es incuestionable. Esa importancia es mucho mayor en una economía como México que depende en gran medida del turismo y del comercio internacional de bienes.

Aunque es incuestionable que los tratados para evitar la doble tributación internacional, traen consigo una infinidad de ventajas, la adopción de tratados fiscales no es recomendable cuando la dimensión de un país no la justifica, ya que éstos tratados suponen una disminución en la recaudación tributaria interna de cada país. No es lógico suscribir un acuerdo si no existen contrapartidas que equilibren el sacrificio del país fuente en razón de la unilateralidad de las rentas en los tratados internacionales.

En el caso particular de las sucursales de líneas aéreas extranjeras que no tienen tratado bilateral con nuestro país, nuestra legislación fiscal, independientemente de algunas deficiencias particulares que cada impuesto pueda tener, trata de ser neutral en la aplicación impositiva.

La mecánica para la determinación del ISR de las líneas aéreas extranjeras, considera como deducción del ejercicio a un factor de gastos, el cual se determina con todos los ingresos y deducciones a nivel mundial, dando aquí certidumbre de pagar un impuesto sobre una base 100% real determinada por la casa matriz.

En cuanto al IVA, éste tiene una incidencia nula en la carga tributaria de las líneas aéreas, ya que al gravar únicamente el 25% de la contraprestación del servicio de pasaje internacional a la tasa del 15 y 10%, los servicios de carga internacional a la tasa del 0% permanentemente tienen saldo a favor, financiando con estos saldos a favor, la operación normal de las aerolíneas.

Y por último el IA, aunque ha sido muy cuestionado por la comunidad inversionista, ya que su justificación, origen y costo, hacen evidente el desincentivo a la inversión, en el caso de las sucursales de líneas aéreas extranjeras sin tratado bilateral, este impuesto no tiene repercusión ya que estas sucursales sólo son oficinas administrativas que no tienen mucha inversión en activo fijo y por consiguiente es mínimo el valor promedio de su activo, base del Impuesto al Activo, y por consiguiente de los Pagos Provisionales. Además, como se comento en el caso práctico, al tener la opción de los pagos conjuntos, siempre se cubrirá el ISR y el IA sólo se calculará.

BIBLIOGRAFÍA:

AVILÉS Carlos, “El Universal”, Jueves 10 de Noviembre de 2005.

BARRÓN Morales, Alejandro, “Estudio Práctico de la Ley del Impuesto al Activo 2006”, Ediciones Fiscales ISEF, México 2006.

BETTINGER Barrios, Herbert. “Efecto Impositivo del Establecimiento Permanente”. Ediciones Fiscales ISEF. México 2004.

BETTINGER Barrios, Herbert. “Estudio Práctico Sobre Convenios Impositivos Para Evitar la Doble Tributación 2005”, Ediciones Fiscales ISEF, México 2005.

DIEP Diep, Daniel, “Exégesis del Código Fiscal de la Federación”, Editorial Pac, México 1999.

Domínguez Orozco, Jaime, “Pagos Mensuales del IVA 2005”, Ediciones Fiscales ISEF, 6ª Edición, México 2005.

“Enciclopedia Microsoft Encarta 2000”, 1993-1999, Microsoft Corporation

FERNÁNDEZ Martínez Refugio de Jesús, “Derecho Fiscal”, Editorial Mc Graw-Hill, 1ª Edición, México 1998.

Folleto de la Cámara Nacional de Aerotransporte. 2000

HAMM, Whihelm, “Introducción al Marketing en Aviación Comercial”, Ediciones Macchi, Argentina 1995.

LATAPÍ Ramírez Mariano, “Introducción al Estudio de las Contribuciones”, Editorial Mc Graw-Hill, México 1999.

“Manual del Agente de Viajes-Resolución 808”, IATA, Canadá 2000.

ORTEGA Alcocer, Roberto, “Carga Aérea Teoría y Práctica, Editorial Trillas, México 1989.

RODRÍGUEZ Lobato Raúl. “Derecho Fiscal”, Editorial Oxford, México 1998.

UGARTE Ramos, Luis, “Ley, Convenios, Tratados y Otros Temas de Aeronáutica Civil”, Editorial Espejo de Obsidiana, México 1995.

Leyes, Códigos y Reglamentos:

Código Fiscal de la Federación
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley de Aviación Civil
Ley General de Sociedades Mercantiles
Ley del Impuesto al Activo
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley de Inversión Extranjera
Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado

Referencias Electrónicas:

<http://www.iata.org/about/history.htm>

<http://www.iata.org/worldwide/mexico/index>

<http://www.portal.sre.gob.mx>

<http://rinconuniversitarioidc.com>

<http://www.sat.gob.mx>