



Universidad Nacional Autónoma de México
Programa de Especializaciones en Ciencias de la Administración

Tesina

Los Fideicomisos de Actividades Empresariales

Que para obtener el grado de:

Especialista en: Fiscal

Presenta: Genaro Sánchez Sánchez

Tutor: Mtro. Jorge Santamaría García

México, D.F.

2016.



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.

Contenido

Abreviaturas 3

Introducción 4

Objetivo General 5

Objetivos Específicos 6

Justificación..... 7

Capítulo 1 El contrato de fideicomiso 8

 Concepto de Fideicomiso. 8

 Antecedentes del Fideicomiso en México 10

 Estructura y partes del fideicomiso 11

 El Fideicomitente 11

 El Fiduciario 13

 El Fideicomisario 16

Capítulo 2 La regla I.3.1.8 el artículo 13 de LISR y el fideicomiso de actividades empresariales 18

 Las actividades empresariales 18

 El artículo 13 de LISR..... 21

 La regla I.3.1.8. 28

Capitulo 3 Aplicación de la regla I.3.1.8..... 38

 Conclusión 41

Anexos..... 42

 Anexo A 42

 Anexo B..... 42

 Anexo C..... 43

Bibliografía..... 45

Abreviaturas

Cuando se haga mención a las siguientes abreviaturas, deberán entenderse por:

ISR: Impuesto Sobre la Renta

LISR: Ley del Impuesto Sobre la Renta

LGTOC: Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito

RMF: Resolución Miscelánea Fiscal vigente para el ejercicio fiscal 2014.

CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lat.: Latín

CFF: Código Fiscal de la Federación

CC: Código de Comercio

RCFF: Reglamento del Código Fiscal de la Federación

SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CUFIN: Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

CUCA: Cuenta de Capital de Aportación

Introducción

En la presente tesina he demostrado las obligaciones fiscales de los fideicomisos de actividades empresariales, destacado algunas de las particularidades de la regulación fiscal existente.

El comprender y dar a conocer dichas obligaciones fiscales resultó trascendente para mí debido a que supuso una investigación sobre un instrumento que ha tomado una gran participación en las actividades económicas del país, forma parte de operaciones cada vez más complejas de los que se ha escrito poco y por qué resultó relevante conocer y profundizar más sobre este tipo de vehículos.

Como primer punto consideré fundamental conocer un poco de la historia del fideicomiso, el cual he abordado en el primer capítulo. En la historia del fideicomiso podemos aprender los motivos que tuvo el hombre para haber desarrollado esta interesante figura, por lo que me permitió comprender y comparar los usos que se le han dado en la actualidad, pudiendo así, identificar la forma en cómo ha evolucionado, quienes lo han adoptado y mejorado, y sobre todo, como es que llegó a desarrollarse en nuestro país. Adicionalmente hago un análisis de la estructura general del fideicomiso y de algunas de las características de quienes lo conforman, incluyendo desde luego, las principales leyes que lo regulan en nuestro país.

En el segundo capítulo efectué un análisis comparativo entre el artículo 13 de LISR y la regla miscelánea I.3.1.8 a los fideicomisos que efectúan actividades empresariales. El comprender el principal artículo de ISR que regula estos fideicomisos resulta necesario para poder entender y aplicar las disposiciones de la Resolución Miscelánea, específicamente porque me permitió expresar mi opinión sobre ambas disposiciones y poder así comparar y determinar cuáles son los beneficios de una y otra disposición.

Finalizo con un tercer capítulo donde ejemplifico mediante un caso hipotético lo analizado previamente en el segundo capítulo, así mismo, hice algunas observaciones y puntos de vista particulares resultantes del análisis de dicho caso.

Objetivo General

Analizar y comprender los efectos fiscales y la aplicación de la regla I.3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014 en su fracción I, respecto a los fideicomisos mediante los cuales se efectúan actividades empresariales, en comparación con la regulación establecida en el artículo 13 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, para demostrar, entre otras, las obligaciones y beneficios fiscales entre ambas disposiciones para cada uno de los integrantes del fideicomiso.

Objetivos Específicos

1.- Conocer brevemente las características y naturaleza jurídica del contrato de fideicomiso en México y de cada uno de sus integrantes.

2.- Demostrar las obligaciones fiscales de los fideicomisos de actividades empresariales y de sus integrantes en el marco de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Regla Miscelánea I.3.1.8 fracción I para el ejercicio fiscal 2014.

3.- Analizar la aplicación de la regla miscelánea I.3.1.8 fracción I y sus beneficios.

Palabras Clave: Fideicomiso, actividades empresariales, Resolución Miscelánea Fiscal, beneficios fiscales.

Justificación

Dentro del contexto globalizado de la vida social, política y económica de México se han desarrollado diversos instrumentos o figuras que facilitan el desarrollo de negocios, transmisiones de bienes, actos y actividades civiles, entre otras cosas más. Esta constante transformación nos obliga a cambiar para atender las nuevas necesidades y formas de vida que surgen. El mundo de los negocios es un ejemplo bastante claro de cómo han cambiado las cosas, desde la forma de vender productos y servicios por internet, de administrar y dirigir una empresa mundial desde una computadora, de atender a las nuevas necesidades de los consumidores desde un celular, hasta la de desarrollar estrategias sofisticadas a nivel global, que son implementadas en las empresas con nuevos y complejos modelos de negocio.

En tales estrategias observamos la preocupación para optimizar todos los recursos que intervienen o inciden en sus intereses, principalmente el de maximizar los rendimientos, tal optimización va desde los costos y gastos hasta el pago de los impuestos.

Por lo tanto, no es de extrañarse que este tipo estrategias se vuelvan cada vez más innovadoras, complejas e inteligentes, que involucran el uso de nuevos y diversos vehículos financieros, tecnológicos y legales que permitan alcanzar sus fines. Dentro de esas estrategias se observa la participación cada vez más recurrente de los fideicomisos, lo que vuelve imperante entender y comprender estos instrumentos en todos sus aspectos y puntos de vista, especialmente dentro del aspecto fiscal, pues los diversos usos que se le han dado a los fideicomisos han hecho que su regulación sea básica y generalizada, cuando los fideicomisos han resultado ser muy específicos, amplios y complejos.

Capítulo 1. El contrato de fideicomiso

Concepto de Fideicomiso.

Actualmente el fideicomiso es una de las figuras jurídicas que han tomado gran relevancia en los negocios de hoy en día por la versatilidad de actividades que pueden desarrollarse a través de esta figura, conocer sus características resulta indispensable antes de hablar de su regulación.

La definición dada por el diccionario de la real academia española (Real Academia Española, 2014):

Fideicomiso. (Del lat. *fideicommissum*).

1. m. *Der.* Disposición por la cual el testador deja su hacienda o parte de ella encomendada a la buena fe de alguien para que, en caso y tiempo determinados, la transmita a otra persona o la invierta del modo que se le señala.

El fideicomiso tiene sus orígenes en el derecho romano, que es donde este instrumento fue regulado por primera vez. El fideicomiso, como lo expone Sablich (2010) tiene más de dos mil años de existencia, sus orígenes datan desde el imperio romano y que a través del derecho romano hemos podido conocer los usos que tenía en aquellos tiempos, destacando que, el motivo por el que se celebraban era para soslayar trabas legales que impedían darle a determinados bienes cierto destino dentro de la sucesión, que es una forma jurídica en la cual se transmiten bienes, derechos y obligaciones de una persona a otra, de la cual se han tomado las características que hoy conocemos. Tales trabas fueron principalmente el evitar que los bienes pasaran a poder del imperio y en consecuencia del emperador.

Los antecedentes jurídicos del fideicomiso en el derecho romano son el *fideicommissum* y el pacto *fiduciae*. El primero, consiste en la transferencia de bienes mediante testamento de una persona a otra en la cual el constituyente deposita su confianza para que administre ese bien a favor de otra u otras personas que el testador quería favorecer. El segundo, es el acuerdo que se

efectúa entre dos personas donde una de ellas, basada en la confianza, le entregaba a otra un bien para que lo destinara a determinada finalidad. Dichas finalidades podían ser para satisfacer una deuda en el caso de incumplir una obligación o *fiduciae cun creditote*, y que es el antecedente directo del fideicomiso en garantía, y el *fiducia cuna mico* que era la defensa y administración de los bienes mientras sus propietarios se iban a la guerra o se ausentaban por un largo tiempo, sin embargo, este tipo de pacto carecía de regulación alguna, pues solo se basaba en la buena fe de quien adquiría la propiedad, pero la recurrente violación de la confianza del enajenante trajo como consecuencia la protección de los derechos de las partes involucradas para otorgar eficiencia jurídica al fideicomiso.

Desde su origen, ambas figuras se denominaron *fiducia* que en latín significa confianza, debido a que la naturaleza del contrato es la confianza que deposita una persona en otra a la que se le entrega un bien para ser destinado a una determinada finalidad.

Al ser el derecho romano la fuente del derecho de los diversos países latinoamericanos, incluyendo desde luego a México, es de esperarse que el modelo del fideicomiso sea similar entre ellos al tener origen común, sin embargo, el fideicomiso romano también tuvo y sigue teniendo similitudes con uno de los modelos jurídicos ingleses, quienes conocen al fideicomiso como trust.

El trust, como institución del derecho de equidad, surgió en el siglo XII en Inglaterra, al cual, se le atribuyeron algunas acepciones, la principal es la confianza, bondad u honradez en alguien (Rodríguez Ruiz, 1981, pág. 33), las cuales se asemejan a las características dadas por el derecho romano. No obstante, la regulación del trust está dentro de la common law del derecho anglosajón, como un contrato privado por el cual se transfieren bienes de una persona a otra para que esta última los administre en favor de quienes serán beneficiarios de dichos bienes.

La principal diferencia que hay entre el fideicomiso del derecho romano en comparación con el trust del derecho anglosajón, es que el primero se manejaba como una manifestación de voluntad, que basada en la confianza, hacía otro que se obligara a cumplir esa voluntad. En el caso del trust, se maneja más como un contrato, es decir, un acuerdo de voluntades donde no interviene necesariamente la confianza, ya que jurídicamente nace una obligación.

Tras un breve entendimiento sobre los orígenes del fideicomiso, abordare brevemente los antecedentes de esta figura en nuestro país.

Antecedentes del Fideicomiso en México

Villagordoa Lozano, (1977) dice que en México aparece esta figura en 1925, cuando entro en vigor la Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios, dándole vida al fideicomiso como una operación que solo puede intervenir como fiduciario una institución de crédito, siendo como antecedente directo el modelo jurídico que se utilizó de manera equivalente al trust anglosajón en los arreglos de la deuda publica exterior y en la consolidación de la deuda de los ferrocarriles nacionales. En este ordenamiento definen al fideicomiso como un mandato irrevocable en virtud del cual se entregan al Banco, con el carácter de fiduciario determinados bienes para que disponga de ellos o de sus productos según la voluntad del que los entrega, llamado fideicomitente, en beneficio de un tercero, llamado fideicomisario.

Posteriormente en la LGICEB¹ modificada en 1941 hace algunas enmiendas a la legislación anterior, la principal fue introducir que los bienes entregados al fideicomiso y las actividades que se efectuarían a través de él serian licitas (Villagordoa Lozano, 1977).

Como podrá observarse, el origen del fideicomiso en México fue como un instrumento de crédito, similar al trust anglosajón, pero con las particularidades del derecho mexicano que está influenciado por el derecho romano. Tal instrumento está cumplir noventa años en nuestra legislación, manteniéndose regulada como una operación de crédito en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

Desde su origen en nuestro país, el fideicomiso ha sufrido diversas modificaciones que le han permitido adaptarse a las necesidades jurídicas y económicas de la época, sin embargo, es necesario conocer la estructura y partes del fideicomiso, conforme a la legislación actual, para poder comprender sus características y particularidades que nos permitirán conocer y delimitar los derechos y obligaciones de cada uno de sus integrantes.

¹ Ley General de Instituciones de Crédito y Establecimientos Bancarios promulgada, el 24 de Diciembre de 1924, da origen a las leyes financieras del país acorde a lo establecido por la Constitución de 1917, a la fundación del Banco de México y en general al sistema financiero del país.

Estructura y partes del fideicomiso

Jurídicamente el fideicomiso es “un negocio jurídico formalizado en un contrato, por medio del cual el fideicomitente constituye un patrimonio autónomo, cuya titularidad se atribuye al fiduciario para la realización de un fin determinado” (Cervantes Ahumada, 1997). Al cumplimiento de tal fin, el patrimonio pasará a un fideicomisario.

Para el análisis de los fideicomisos de actividades empresariales, y en general para todos los demás fideicomisos, resulta relevante mencionar y subrayar que los bienes dados en fideicomiso conforman un “patrimonio autónomo”, esto significa que jurídicamente dejan de formar parte del patrimonio del fideicomitente, pero la transmisión a la fiduciaria no significa una transmisión de propiedad real, por lo que tampoco forman parte del patrimonio de la fiduciaria, quien única y exclusivamente será la encargada de administrar los bienes y cumplir el objeto del fideicomiso. Esta particular característica del fideicomiso ha sido reconocida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Ver anexo A), lo que hace centrar mi atención en el análisis de los fideicomisos y evaluar los actos o actividades que se realizan a través de ellos, así como sus consecuencias legales, específicamente fiscales, pues recordemos que para el caso del ISR, su principal objeto y momento de causación, es cuando existe una modificación patrimonial positiva de una persona, y que en los fideicomisos no siempre es claro cuando se da este incremento al ser un patrimonio autónomo formalizado dentro de un contrato.

El Fideicomitente

El Fideicomitente para Villagordoa Lozano (1977) es “La persona que constituye el fideicomiso y destina los bienes y derechos necesarios para el cumplimiento de sus fines, transmitiendo su titularidad al fiduciario”, según Batiza es “la persona que constituye un fideicomiso por una manifestación expresa de voluntad”, para Rodríguez Ruiz “Es la persona que, mediante la expresa manifestación de su voluntad, da nacimiento al fideicomiso”. Rafael de Piña lo define como la “persona física o moral que constituye un fideicomiso, para destinar ciertos bienes o derecho a la realización de un fin lícito y determinado y encarga dicha realización a una institución fiduciaria”. Por su parte, Acosta Romero señala que Fideicomitente

“Es la persona titular de los bienes o derechos que transmite a la fiduciaria, para el cumplimiento de una finalidad lícita y desde luego, debe tener la capacidad jurídica para obligarse y para disponer de los bienes”.

Otro concepto de fideicomitente es “La persona que afecta su patrimonio en fideicomiso” (Sánchez Vega, 2011).

De acuerdo a lo mencionado por los anteriores autores, es observable que el fideicomitente debe ser una persona. Acosta Romero y Almazán Alaniz, citaron en su obra algunos autores en los que mencionan que la persona puede ser física o moral, no obstante, la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (2012) establece lo siguiente:

Artículo 381.- En virtud del fideicomiso, el fideicomitente transmite a una institución fiduciaria la propiedad o la titularidad de uno o más bienes o derechos, según sea el caso, para ser destinados a fines lícitos y determinados, encomendando la realización de dichos fines a la propia institución fiduciaria.

Artículo 384.- Sólo pueden ser fideicomitentes las personas con capacidad para transmitir la propiedad o la titularidad de los bienes o derechos objeto del fideicomiso, según sea el caso, así como las autoridades judiciales o administrativas competentes para ello.

Es necesario precisar que en los artículos anteriores, al citar “personas”, el legislador no distingue el tipo de persona, es decir física o moral, si no que se centra en “la capacidad para transmitir la propiedad o titularidad bienes”, que resulta indispensable para todo aquel que quiera figurar como fideicomitente, incluyendo a las autoridades judiciales o administrativas, como las Secretarías de Estado.

También es de observarse la conceptualización del fideicomitente por parte de los autores, ya que no se hace mención de una “transmisión de propiedad”, resultando necesario saber qué tipo de transmisión es, debido a que más adelante resulta trascendente para determinar las obligaciones fiscales del fideicomitente.

Para Sánchez Vega (2011), los principales derechos y obligaciones del fideicomitente son:

Derechos:

- | | |
|--|--|
| <input type="checkbox"/> Reserva de derechos | <input type="checkbox"/> Terminación por convenio |
| <input type="checkbox"/> Designación de uno o varios fideicomisarios | <input type="checkbox"/> Reversión de bienes |
| <input type="checkbox"/> Designación de uno o varios fiduciarios | <input type="checkbox"/> Seguridad |
| <input type="checkbox"/> Supervisión del fideicomiso | <input type="checkbox"/> Confidencialidad |
| <input type="checkbox"/> Requerimiento de cuentas | <input type="checkbox"/> Protección del patrimonio |
| <input type="checkbox"/> Remoción del fiduciario | <input type="checkbox"/> Inembargabilidad de los bienes |
| <input type="checkbox"/> Transmisión de derechos | <input type="checkbox"/> Beneficios fiscales |
| <input type="checkbox"/> Transmisión de la propiedad de sus bienes | <input type="checkbox"/> Testamentarios |
| <input type="checkbox"/> Novación ² | <input type="checkbox"/> Cumplimiento de las obligaciones fiscales, por parte de la fiduciaria |

Obligaciones:

- Entregar físicamente los bienes o derechos objeto del fideicomiso
- Pagar honorarios y gastos.
- Acumular sus ingresos, calcular y enterar el impuesto anual
- Saneamiento en caso de evicción³.

Para efectos de la presente tesina, y de acuerdo a lo expresado anteriormente, se entiende que el fideicomitente es quien aporta los bienes al fideicomiso y cuenta con la capacidad y titularidad de los bienes para ello.

El Fiduciario

El fiduciario, tal como se observó en los antecedentes del fideicomiso en México, ha estado delegado a una institución de crédito hasta la actualidad, tal como lo menciona la LGTOC

² Novación: Acción de Sustituir con una obligación otra otorgada anteriormente, la cual queda anulada en este acto.

³ Evicción: Pérdida de un derecho por sentencia firme y en virtud de derecho anterior ajeno.

“Artículo 385.- Sólo pueden ser instituciones fiduciarias las expresamente autorizadas para ello conforme a la ley”.

Fiduciario es “La persona cuya probidad y buena fe se confía que hará lo que se le manda o encarga” (Escriche y Martín, 1979, pág. 703). “La persona a quien se encomienda la realización del fin establecido en el acto constitutivo del fideicomiso y se atribuye la titularidad de los bienes fideicomitados” (Cervantes Ahumada, 1997, pág. 292).

Conforme a las opiniones anteriores, se observa que el fiduciario será siempre la persona a quien se le encomienden los bienes para los efectos del fideicomiso, siendo las instituciones de crédito las que legal y formalmente están autorizadas para tal efecto. Sin embargo, la LGTOC no esclarece quienes son las instituciones de crédito, por lo que para estos efectos, nos remitimos a la Ley de Instituciones de Crédito (2014), que en sus diversos artículos menciona que por instituciones de crédito, debemos entender a:

- Las instituciones de banca múltiple,
- Las instituciones de banca de desarrollo
- Las instituciones de seguros y fianzas.

Es común pensar que los bancos son las únicas instituciones de crédito, no obstante lo anterior, las instituciones de crédito son más que solo los bancos, pudiendo ser también las aseguradoras u otro tipo de instituciones que en un futuro puedan existir y que estén relacionadas con los actos de crédito, recordando que el fideicomiso tiene esta naturaleza en nuestro país.

Para Sánchez Vega (2011), los principales derechos y obligaciones del fiduciario son:

Derechos:

- Actos de dominio
 - Facultad de enajenar, permutar y donar.
 - Facultad para obtener créditos y gravar.
 - Facultad para transigir, comprometerse en árbitros y desistirse.

- Actos de Administración
 - Facultad de arrendar
 - Emplear auxiliares
 - Realizar operaciones y mejoras
 - Facultad de erogar
 - Pleitos y cobranzas
- Percibir honorarios y derecho al reembolso de gastos
- Publicar sus servicios
- Excusarse o renunciar, únicamente por causas graves a juicio de un juez.

Obligaciones:

- Respecto al objeto
 - Control y conservación de los bienes
 - Separación e identificación de los bienes
 - Cuidado y pericia
 - Registros contables
 - Productividad e inversiones
 - Acciones judiciales
 - Voto de acciones
 - Pago de contribuciones
 - Emitir constancia de pagos y retenciones al beneficiario de los rendimientos.
- Respecto de las partes
 - Ajustarse a las instrucciones objeto del fideicomiso.
 - Lealtad e imparcialidad
 - No delegar actividades o funciones, salvo que se haya pactado.
 - Avisos y notificaciones
 - Secreto profesional y fiduciario
 - Suministro de informes, llevar y rendir cuentas.
- Respecto a terceros
 - Ante autoridades supervisoras
 - Ante autoridades fiscales

En conclusión, el fiduciario es la institución de crédito que, mediante un acuerdo de voluntades, recibe los bienes afectos al fideicomiso, obligándose a administrarlos de acuerdo a los fines pactados, para ser entregados finalmente a los fideicomisarios, una vez cumplidas las especificaciones del contrato.

El Fideicomisario

En la estructura jurídica del fideicomiso, es la persona física o moral que recibe los beneficios del fideicomiso y que en congruencia con el artículo 382 de la LGTOC, pueden ser fideicomisarios aquellas personas que tengan la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica. Es decir, que el fideicomisario tenga capacidad jurídica de goce y de ejercicio para recibir dicho beneficio.

El fideicomisario podrá ser designado por el fideicomitente en el acto constitutivo del fideicomiso o en un acto posterior, asimismo, es conveniente señalar que en su artículo 383 de la LGTOC indica que el fideicomitente puede designar varios fideicomisarios para que reciban simultáneamente o sucesivamente el provecho del fideicomiso, salvo en aquellos fideicomisos en los cuales el beneficio se conceda a diversas personas sucesivamente que deban sustituirse por muerte del anterior, excepto en el caso de que la substitución se realice en favor de personas que estén vivas o concebidas ya, a la muerte del fideicomitente.

Cuando sean dos o más fideicomisarios y deba de consultarse su voluntad, en cuanto no esté previsto en el fideicomiso, las decisiones se tomarán por mayoría de votos computados por representaciones y no por persona. En caso de empate, decidirá el juez de primera instancia del lugar del domicilio del fiduciario.

Existe la posibilidad de que los fideicomisarios no se conozcan hasta el término del fideicomiso, por lo que para efectos de las responsabilidades legales que pudieran suscitarse, será el fideicomitente quien asuma las responsabilidades de los fideicomisarios.

Para Sánchez Vega (2011), los principales derechos y obligaciones del fideicomisario son:

Derechos:

- Cumplimiento del fideicomiso
- Protección de los bienes
- Anulación de los actos del fiduciario
- Reivindicación de los bienes
- Requerimiento de cuentas y exigencia de responsabilidad y remoción del fiduciario.
- Recibir los rendimientos del fideicomiso
- Transmisión de derechos
- Recibir la constancia de las retenciones de impuestos realizada por el fiduciario de cada ejercicio fiscal

Obligaciones

- Pago de honorarios y gastos al fiduciario, solo en el caso de que el fideicomitente no cumpla con esta obligación y se haya pactado de esta forma.

En resumen, el fideicomisario es la persona que recibirá los beneficios y/o el patrimonio que fue sujeto al fideicomiso, una vez que se haya cumplido su objeto.

Ahora que conocemos de forma general, que es el fideicomiso en México, quienes lo integran y algunos de los principales derechos y obligaciones, procederemos al análisis del fideicomiso de actividades empresariales.

Capítulo 2. La regla I.3.1.8 el artículo 13 de LISR y el fideicomiso de actividades empresariales

En el primer capítulo aborde brevemente y de forma general los antecedentes del fideicomiso, posteriormente, analicé las características esenciales de sus integrantes junto con la principal ley que regula a este instrumento en México. Es momento de conocer y analizar la regulación fiscal de los fideicomisos. Me referiré particular y exclusivamente al fideicomiso de actividades empresariales, al artículo 13 de la LISR y la regla I.3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014, la cual establece los supuestos en que no se realizan actividades empresariales a través de fideicomisos.

Antes de comenzar con el análisis fiscal y particularmente de la regla I.3.1.8, es necesario conocer que se considera actividad empresarial, pues la citada regla otorga facilidades para el cumplimiento de las obligaciones fiscales a quienes desarrollen una actividad a través de fideicomisos.

Las actividades empresariales

Dentro de la Ley de Impuesto Sobre la Renta existen diversos artículos que regulan a los ingresos obtenidos a través actividades empresariales, tanto a personas físicas como a personas morales y desde luego también a los fideicomisos. En dicha ley son el Título II y Título IV Capítulo II los que respectivamente regulan a esta actividad según sea la persona que los desempeñe, sin embargo, resulta necesario comprender adecuadamente que se considera actividad empresarial y que no, para poder comprender plenamente su regulación fiscal.

Para la Real Academia Española (2014), el termino actividad empresarial proviene del latín *activitas, activitatis*, que significa conjunto de tareas propias de una entidad, y empresa que proviene del latín *in-prehesa* que es la cosa emprendida o la acción difícil y ardua que se comienza con valor y resolución, de tal palabra que a su vez obtenemos el adjetivo empresarial que significa lo relativo a la empresa. Por lo tanto, se entiende por actividad empresarial como el conjunto de tareas propias de una empresa.

Desde una perspectiva económica “el concepto empresa de manera general es la actividad que se realiza para alcanzar un fin determinado, comprendiendo todas las actividades civiles, mercantiles, administrativas y sin propósitos de lucro, sin embargo, el concepto más aceptado y aplicado por la doctrina económica es la que se refiere a la empresa como la organización de los factores de producción con propósitos mercantiles” (Serra Rojas, 2007, pág. 628).

En el Derecho Fiscal, el legislador utiliza el término de “actividad empresarial” para delimitar el conjunto de actos que pueden ser generadores de obligaciones tributarias en sectores específicos de la producción nacional, encontrándose conceptualizadas como tales en Código Fiscal de la Federación, (2014):

Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

- I.** Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- II.** Las industriales (...)
- III.** Las agrícolas (...)
- IV.** Las ganaderas (...)
- V.** Las de pesca (...)
- VI.** Las silvícolas (...)

Se considera empresa la persona física o moral que realice las actividades a que se refiere este artículo, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros; por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

El termino empresa como se puede observar se encuentra en el segundo párrafo del artículo 16 del CFF, en el que podemos entender que para ubicar exactamente a la empresa para efectos fiscales, debemos analizar las actividades que dan ese carácter a quien las desarrolla. En el caso particular del fideicomiso, el termino empresa se designa a quienes efectúen actividades empresariales a través de él, es decir, el fideicomitente, el fiduciario y el fideicomisario, y no al fideicomiso en sí. Tal conclusión es reforzada en la tesis V-TA-2aS-40, Quinta época, tomo137, pagina 175, 9/2003, aprobada en sesión del 3 de junio de 2013, donde se establece que el régimen

fiscal de los fideicomisos lo determinan las actividades que realizan y no el fin que se persigue con su constitución. Ver Anexo B.

En lo que respecta a la fracción primera del ordenamiento en comento, es necesario interpretarla de forma sistemática para poder comprender adecuadamente que son las actividades comerciales, en este caso, el artículo 75 del Código de Comercio establece cuales son las múltiples actividades que se consideran comerciales, y por tanto, quien efectuó estas actividades se le reconoce como comerciante al tenor del artículo 3 del CC y empresa para efectos del CFF y de la LISR.

En este último caso, me es relevante la opinión de Davalos Mejía (1984) respecto a los actos de comercio al decir que:

Intentar una definición del acto de comercio, en términos del derecho mexicano, implica aglutinar forzadamente diferentes alternativas que no tienen en común otra cosa que la calificación accidental de ser mercantiles. Una persona física que hace del comercio su ocupación habitual es, en derecho comerciante. Así mismo, un papel que cumpla con la literalidad a que obligan los títulos de crédito, es un documento comercial y que cualquier cosa que se haga con él, o en él o por él será igualmente un acto de comercio.

Lo dicho por Dávalos Mejía (1984) se correlaciona con lo que comento respecto al segundo párrafo del artículo 16 del CFF, al confirmarse que para ser considerado comerciante o empresa, hay dos vertientes, la primera, es cuando la ley califica como tal al sujeto y le atribuye esta cualidad, siendo el caso del CC, y la segunda es cuando el acto o actividad es calificado de comercial, por lo que resulta irrelevante el sujeto que los realice, por ejemplo, el CFF. Para el caso de los fideicomisos, como comento anteriormente, es calificado de empresa, solo a las personas que intervengan en él y por los actos que hayan sido calificados de actos comerciales, esto respecto a la primera fracción del artículo 16 CFF, que es la más amplia, al necesitar entenderse con lo dispuesto en el artículo 75 del CC, y por las demás fracciones del CFF.

El artículo 13 de LISR

“Artículo 13. Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará en los términos del Título II de esta Ley, el resultado o la pérdida fiscal de dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, párr. 1).

Lo expuesto a este artículo, atendiendo a lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución y al artículo 1 de la LISR, donde en resumen se consagra la obligación de pagar impuestos y de quienes pagaran el impuesto sobre la renta, se observa que en el caso de los fideicomisos que efectúan actividades empresariales la obligación para el pago de ISR recae en la fiduciaria, la que además dará el tratamiento de persona moral al fideicomiso y responderá fiscalmente por los ingresos que obtengan los fideicomisarios. Destaca el hecho en que la disposición no menciona al fideicomitente, sino que da por hecho que todos los beneficios del fideicomiso serán para los fideicomisarios.

“La fiduciaria deberá expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, comprobante fiscal en que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de que se trate ...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 2).

La siguiente obligación para la fiduciaria es la de expedir comprobantes fiscales, obligación que surge por disposición del artículo 29 y 29-A de CFF, y que junto con lo dispuesto en los artículos 17 y 27 fracciones III y V de LISR debe cumplir al considerar persona moral al fideicomiso, sin embargo, lo dispuesto en este párrafo refiere a que los ingresos se consideraran percibidos por los fideicomisarios como si no existiera el fideicomiso, por lo que la fiduciaria emitirá dichos comprobantes a favor de ellos. También es importante señalar que la obligación de emitir comprobantes origina la obligación de solicitar la inscripción del fideicomiso al RFC, según lo dispuesto en el artículo 27 del CFF en su primera oración y del artículo 22 fracción X

del reglamento del CFF, por lo que se confirma la asimilación a una persona, para efectos fiscales, de los fideicomisos.

“Los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio, la parte del resultado fiscal de dicho ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que les corresponda, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso y acreditarán en esa proporción el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario. La pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso sólo podrá ser disminuida de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades realizadas a través de ese mismo fideicomiso en los términos del Capítulo V del Título II de esta Ley...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 3).

Llama mi atención este párrafo en particular en el sentido de que el legislador da un tratamiento diferente a la pérdida que se pueda obtener por las operaciones celebradas a través del fideicomiso, especialmente porque no hace lo mismo con el ingreso acumulable, ya que como menciona este tercer párrafo, los ingresos obtenidos se acumularan con los demás ingresos obtenidos en el ejercicio, sea persona física o moral, pero en el caso de pérdidas, les da un tratamiento específico al permitir disminuirlas solo con las utilidades futuras por la misma actividad, esto como una medida para evitar que sea utilizado este esquema para reducir las base de impuesto a pagar.

“Cuando haya pérdidas fiscales pendientes de disminuir al extinguirse el fideicomiso, el saldo actualizado de dichas pérdidas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlo en el ejercicio en que se extinga el fideicomiso hasta por el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual.” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 4).

“Para los efectos del párrafo anterior, la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 78

de esta Ley, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga al fideicomiso cada uno de ellos...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 5).

En concomitancia con el párrafo tres, sobre las pérdidas fiscales, ahora se adiciona una obligación más para la fiduciaria, que es la de llevar una cuenta de capital de aportación por cada uno de los fideicomisarios en términos del Artículo 78. Para estos efectos, los párrafos anteriores mencionan como será el procedimiento para disminuir dichas pérdidas en caso de que el fideicomiso se extinga. Recordemos que la LGTOC establece en su artículo 394 fracción III una duración máxima del fideicomiso por hasta 50 años, que a diferencia de una sociedad mercantil puede ser de forma indefinida, y que por lo tanto, al cumplirse dicho plazo o por alguna causa del artículo 392 LGTOC, la fiduciaria deberá de estar informando a los fideicomisarios del monto actualizado de las aportaciones que servirán para disminuir las pérdidas que pudiesen existir al momento en que finalice el fideicomiso. Es necesario señalar que estos párrafos refieren a los fideicomisarios, sin embargo, quienes hicieron las aportaciones al fideicomiso son los fideicomitentes, los cuales no necesariamente tienen que ser fideicomisarios, por lo que en dicha situación, el fideicomisario estará disminuyendo una pérdida con aportaciones que él no efectuó.

“Las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios se considerarán reembolsos de capital aportado hasta que se recupere dicho capital y disminuirán el saldo de cada una de las cuentas individuales de capital de aportación que lleve la fiduciaria por cada uno de los fideicomisarios hasta que se agote el saldo de cada una de dichas cuentas...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 6).

El párrafo anterior resulta relevante, por el hecho de que la fiduciaria considerará no solo las aportaciones de los fideicomitentes al fideicomiso como parte de la CUCA, sino que también serán considerados los ingresos que se obtengan de las actividades empresariales efectuadas por el fideicomiso. Llego a esta conclusión porque el párrafo en comento señala “las entregas de efectivo y bienes”, es decir, si el fideicomiso reparte las utilidades de las actividades empresariales, estas tendrán el efecto de reembolso de capital, lo cual sugiere que para ser considerada reembolso, antes tuvieron que ser consideradas aportación, exactamente una capitalización de utilidades en forma proporcional por cada fideicomisario. Esto también se

sustenta considerando el tercer párrafo del presente artículo, ya que solo hace la mención de que los fiduciarios deberán acumular a sus demás ingresos la parte del resultado fiscal de todo el fideicomiso de forma proporcional a que les corresponda, sin embargo, no establece que deba hacerse cuando este resultado sea entregado a ellos por parte de la fiduciaria, sino por el solo hecho de saber cuál es el resultado fiscal de fideicomiso y haberse recibido el comprobante de los ingresos recibidos los fideicomisarios deberán estar acumulando. Entonces se entiende que las utilidades del fideicomiso se consideran aportaciones a la CUCA y cuando se entreguen a los fideicomisarios en efectivo o bienes se les dará el tratamiento de reembolso de capital. También resulta evidente que en esta disposición no se establece que la fiduciaria deba llevar una CUFIN, en donde se registren las utilidades del fideicomiso, y que en caso de llevarse, como si fuera una persona moral, se estaría dando un doble efecto al considerarse también parte de la CUCA, por el cual, la autoridad probablemente no estará de acuerdo con esta interpretación de la ley, por lo que la fiduciaria podría optar por aplicar tal disposición de forma conservadora y solo considerar CUCA, o aplicar considerando CUFIN y CUCA valiéndose del principio general del derecho “lo que no está prohibido, permitido esta” (Martínez UC, 2006, pág. 13).

“Para los efectos de determinar la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso, dentro de las deducciones se incluirá la que corresponda a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna en efectivo u otros bienes por ellos, considerando como costo de adquisición de los mismos el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según el bien de que se trate, que tenga el fideicomitente al momento de su aportación al fideicomiso y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de capital de aportación de quien corresponda. El fideicomitente que aporte los bienes a que se refiere este párrafo no podrá efectuar la deducción de dichos bienes en la determinación de sus utilidades o pérdidas fiscales derivadas de sus demás actividades”. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 7).

“Cuando los bienes aportados al fideicomiso a los que se refiere el párrafo anterior se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, los mismos se considerarán reintegrados al valor

fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 8).

Los descrito en los anteriores párrafos está correlacionado a *contrario sensu* con lo establecido en el artículo 14 del CFF fracción V, pues los bienes aportados al fideicomiso no se consideran enajenación, por lo cual, la fiduciaria tiene la obligación de continuar deduciendo dichos bienes como lo venía haciendo el fideicomitente, si los bienes regresan al fideicomitente, este continuará con la deducción de dicho bien sin considerar que hay enajenación o un bien nuevo. Por tal motivo, lo dispuesto en la última oración del primer párrafo de este análisis resulta lógico debido a que no hay pérdida por enajenación de bienes en el caso del que el fideicomitente los haya aportado al fideicomiso y no haya recibido contraprestación alguna, o que deba de seguir deduciéndolos en sus demás ingresos ya que al momento en que los aportó estos bienes dejaron de formar parte de su patrimonio para pasar al patrimonio del fideicomiso. Desde luego el supuesto principal es que el fideicomitente sea fideicomisario, sin embargo, la disposición no establece que sucede en el caso de que el fideicomitente que aporta los bienes sea fideicomisario junto con otros que no aportaron nada, en este caso probablemente se esté compartiendo una ganancia que la ley no prevé o no precisa la manera en cómo proceder fiscalmente, inclusive, este caso podría considerarse como una asociación en participación sin estar formalmente establecida. Tal vez aquí se desprende un tema interesante a dar seguimiento, el cual no abordare al no ser objetivo de este trabajo, pero que vale la pena mencionar y destacar por los efectos fiscales que se pudieran originar y que no está contemplado claramente en ley.

“Los pagos provisionales del impuesto sobre la renta correspondientes a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 14 de esta Ley. En el primer año de calendario de operaciones del fideicomiso o cuando no resulte coeficiente de utilidad conforme a lo anterior, se considerará como coeficiente de utilidad para los efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación, a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus

propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 9).

Como comenté anteriormente, en el análisis a los primeros párrafos del artículo en comento, el tratamiento que debe de dar la fiduciaria al fideicomiso es la de una persona moral, por lo que presentar pagos provisionales queda comprendido entre las responsabilidades a cumplir. Sin embargo, destaca el tratamiento para determinar el coeficiente de utilidad ya que se establece efectuar pagos provisionales incluso cuando sea el primer ejercicio en que se inicien actividades o cuando no resulte coeficiente de utilidad, y que a diferencia del tratamiento a una persona moral, los pagos provisionales no se efectúan en el primer ejercicio al no tener coeficiente según el sexto párrafo del artículo 14 LISR, o se considera lo dispuesto en el tercer párrafo de la fracción I del mismo artículo en el caso de los ejercicios en donde no resulta coeficiente. Además, los pagos provisionales del fideicomiso se efectúan solo por la actividad preponderante de este, dicha actividad preponderante debe entenderse como la actividad que mayores ingresos genera al fideicomiso de acuerdo a lo establecido en el artículo 45 del RCFF, obligando la fiduciaria a informar a las autoridades los ingresos por sus actividades y los ingresos por las actividades de los fideicomisos que administra.

Conforme a lo anterior, considero que además de la responsabilidad solidaria de cumplir las obligaciones fiscales del fideicomiso y fideicomisarios, debe también informar de sus actividades para que la autoridad pueda diferenciar y no confundir cual resulta la actividad que mayores ingresos genera al fiduciario y al fideicomitente, pues los actos recaen en la misma persona, solo que en algunos actúa por cuenta propia y en otros por cuenta de terceros. En estos términos, me refiero a la Jurisprudencia por reiteración de criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Clave: XVI.1o.A.T., Núm.: J/14 (Ver Anexo C) en donde se menciona que las autoridades fiscales pueden revisar los pagos provisionales efectuados como parte de sus facultades, pero no imponer créditos fiscales por alguna diferencia encontrada ya que el impuesto es anual, por consiguiente, se entiende que no importa si el monto pagado en los pagos provisionales cumple con la mecánica para su pago, ya que lo importante es que en el pago anual se cumpla plenamente con la determinación y el pago de ISR, y por lo tanto, resultaría una

facilidad administrativa aplicar esta jurisprudencia tanto para los fideicomisos como para las demás personas obligadas a presentar pagos provisionales, por lo menos en ISR.

“Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física residente en México, considerará como ingresos por actividades empresariales la parte del resultado o la utilidad fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso que le corresponda de acuerdo con lo pactado en el contrato”. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 10).

“Se considera que los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios tienen establecimiento permanente en México por las actividades empresariales realizadas en el país a través del fideicomiso y deberán presentar su declaración anual del impuesto sobre la renta por la parte que les corresponda del resultado o la utilidad fiscal del ejercicio derivada de dichas actividades...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 11).

No hay más que comentar al respecto, pues en estos párrafos se confirma nuevamente la obligación de los fideicomisarios personas físicas de acumular sus ingresos obtenidos a través del fideicomiso, sean residentes o no en México congruentemente con la obligación establecida en el tercer párrafo del artículo 2.

“En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente...” (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 12).

Este párrafo resulta preventivo a lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero del artículo 383 de LGTOC donde se establece como válido los fideicomisos en donde no se nombre al fiduciario, por lo que en los casos previstos y comentados anteriormente, relativos a las obligaciones fiscales de los fiduciarios recaerá entonces en el fideicomitente.

“Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria”. (Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2014, artículo 13, párr. 13).

Para finalizar, el último párrafo del artículo 13 nos indica la responsabilidad que atribuye la autoridad en caso de incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la fiduciaria. Sin embargo, considerando el esquema en el que se cumplen las obligaciones fiscales, los responsables directos son los fideicomisarios o fideicomitentes por haber utilizado este esquema. No obstante, la ley los deja como responsables solidarios volviéndose trascendente la amplia vigilancia e intercambio de información entre los participantes del fideicomiso para validar que se esté cumpliendo con las obligaciones fiscales adecuadamente. Especialmente la autoridad finca la responsabilidad en alguna persona, ya que en el caso de haber controversias no podría fincar la responsabilidad al fideicomiso.

La regla I.3.1.8.

Ahora que conocemos que son las actividades empresariales y a quienes el Derecho Fiscal reconoce como empresa o le atribuye esta característica conforme a la regulación del artículo 13 de LISR, analizare la regla I.3.1.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2014. Considero importante mencionar el hecho de que las reglas misceláneas se crearon para otorgar beneficios para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, sin que puedan crear nuevas obligaciones para el pago de impuesto. También es necesario recordar que las reglas de la resolución miscelánea, también conocidas como disposiciones de carácter general, tienen su origen en el Artículo 33 del CFF fracción I inciso g, que establece lo siguiente:

Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:
(...)

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su

conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

En el caso particular de la regla I.3.1.8 fue dada a conocer en la publicación anual a la que se refiere el inciso g), el día 30 de diciembre de 2013. Por lo que respecta a lo establecido en la última oración del inciso g) y de acuerdo a la jerarquía de los ordenamientos fiscales, es la ley del ISR, donde quedan plasmados los elementos esenciales del impuesto sobre la renta, por lo que la RMF no estaría facultada para regular en forma distinta alguno de estos elementos.

Una vez comprendido el sustento legal de la regla I.3.1.8, procedo a su análisis, enfocándome exclusivamente a la fracción I, Resolución Miscelánea Fiscal (2014):

I.3.1.8. Supuestos en que no se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso.

Para los efectos de los artículos 2, tercer párrafo y 13 de la Ley del ISR, se podrá optar por considerar que no se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso, entre otros, en los supuestos siguientes: ... (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., párr. 1).

Como podemos notar a la lectura de esta primer oración, la disposición comienza con la correlación al ISR, que en este caso particular refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales de los residentes en el extranjero cuando celebren operaciones a través de fideicomisos al considerar que tienen establecimiento permanente en el país por ingresos atribuibles a este, conforme al Artículo 1 fracción II LISR que conjuntamente con el tercer párrafo del artículo 2 señala al fiduciario como el responsable de cumplir por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales por los ingresos que obtenga el residente en el extranjero del fideicomiso, por lo tanto, la fiduciaria será la que aplique, de ser el caso y de cumplir con los demás supuestos, lo establecido por la presente regla. También nos remite al artículo 13 de LISR, el cual se analizó anteriormente, por lo que en los términos de dicho artículo podremos aplicar lo

contenido en la presente regla en la que se destacan excepciones a la regla general respecto a lo que se consideran actividades empresariales analizadas previamente.

“I. Cuando los ingresos pasivos representen cuando menos el noventa por ciento de la totalidad de los ingresos que se obtengan a través del fideicomiso, durante el ejercicio fiscal de que se trate”. (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 1).

“Para los efectos de esta fracción, se consideran ingresos pasivos los ingresos por intereses, incluso la ganancia cambiaria y la ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda; ganancia por la enajenación de certificados de participación o bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de un fideicomiso de inversión en bienes raíces, o de los certificados a que se refiere la regla I.3.1.11.; dividendos; ganancia por la enajenación de acciones; ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de capital; ajuste anual por inflación acumulable; ingresos provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.” (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 2).

“El por ciento de ingresos pasivos a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo los ingresos pasivos que se obtengan a través del fideicomiso durante el ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos a través del mismo fideicomiso durante el mismo ejercicio fiscal; el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento...” (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 3).

Aunque la propia regla nos especifica que debemos considerar como ingresos pasivos debemos entender primero que significa ingreso y que es lo que hace o no que un ingreso sea pasivo.

En lo que respecta a las leyes fiscales, no existe alguna que nos dé una idea clara de que se considera ingreso. Para ello, recurro a la definición dada por el diccionario de la real academia española (Real Academia Española, 2014):

Ingreso: (Del lat. *ingressus*).

Caudal que entra en poder de alguien, y que le es de cargo en las cuentas.

Caudal:

Hacienda, bienes de cualquier especie, y más comúnmente dinero.

En la definición encontrada de ingreso, se menciona en primera instancia a “caudal”, por lo que recurro nuevamente a la definición del diccionario con el objeto de comprender mejor el significado. En este sentido, el ingreso resulta ser los bienes, riquezas y el dinero que pasa al poder de alguien.

Ahora que conocemos la definición general de ingreso, analicemos que son los ingresos pasivos. Guerrero (2008) dice que los ingresos pasivos son aquellos que no requieren un involucramiento personal para generar tal ingreso, o de requerirlo, será mínimo. También menciona que este tipo de ingresos pueden ser considerados residuales si el trabajo que los genera fue hecho una sola vez. Además explica que la contraparte de los ingresos pasivos son los activos, es decir, aquellos ingresos que requieren una participación directa para obtenerlos, donde la participación se mide principalmente en tiempo.

Algunos ejemplos que menciona Guerrero (2008) como ingresos pasivos son: la renta de propiedades, las regalías, los intereses, los dividendos, los bonos, etc.

Por lo tanto, y en el contexto referido por Guerrero (2008), los ingresos pasivos son ingresos extraordinarios o ingresos que percibimos sin ser nuestra principal actividad, pues no se les dedica demasiado tiempo para obtenerlos. El ejemplo que el proporciona es el de una empresa que se dedica a la compraventa, siendo esta su actividad principal y en la que se destina la mayor parte de recursos humanos y financieros, y que adicionalmente, obtiene buenos rendimientos por intereses derivado de la inversión de sus exedentes de flujo de efectivo, los cuales constituyen su ingreso pasivo.

Entonces, en lo que respecta a lo dicho por la regla miscelanea, puedo observar efectivamente se trata del mismo tipo de ingresos a los que se refiere Guerrero (2008), sin embargo, cuando se expone la obligacion de que este tipo de ingresos representen al menos el 90% de todos los ingresos obtenidos en el fideicomiso, resulta ser entonces que estos ingresos se vuelven preponderantes en la actividad del fideicomiso, por lo cual, el objetivo del fideicomiso de actividades empresariales deberá ser obtener ingresos por intereses, dividendos, por arrendamientos y por la ganancia en venta de certificados bursatiles, inmobiliarios, acciones y por derivados. En resumen y excluyendo los ingresos por arrendamiento, debera ser un fideicomiso dedicado a la inversión.

Por consiguiente, el termino de ingreso pasivo comparando lo expuesto por la regla *versus* lo dicho por Guerrero resulta no ser del todo aplicable, en el sentido de que los ingresos pasivos no requieren de la intervencion de la persona a la que beneficia, esto viendose de una forma general entendiendo que el fiduciario sera el encargado de obtener los ingresos antes citados en la proporción de 90% o más, y por tanto, sera quien dedicara tiempo para analizar y tomar las mejores decisiones para obtener estos ingresos. Por otra parte, resulta relativo, si analizamos que en función al tipo de ingresos a obtener, puede haber más o menor participación, pues en el caso de que se dediquen a comprar y vender acciones o certificados, se deberá estar diariamente revisando los precios para determinar el mejor momento de compra venta y así maximizar la ganancia, resultando entonces, que los ingresos seran del tipo activo al intervenir mucho para obtenerlos, y si por el otro lado, el fideicomiso se dedica al arrendamiento, bastará solo con dedicar tiempo para los plazos de cobro y cualquier eventualidad que se pueda dar con el inmueble, lo cual se adapta perfectamente a la deficion de ingreso pasivo.

No obstante lo anterior, y en específico para el caso de los fiduciarios, o del fideicomitente según sea el caso, por el simple hecho de recibir ingresos de un fideicomiso, sea cual fuere su naturaleza, estarían percibiendo ingresos pasivos ya que legalmente ellos no tendrían las facultades de administrar el patrimonio como lo hace el fiduciario, y por tanto, no intervienen de manera activa en la obtencion de los beneficios, de hecho, en la mayoría de los fideicomisos solo estan para recibir los beneficios, en este sentido observamos que estan recibiendo un ingreso pasivo.

Otro punto que considero necesario destacar es el hecho de que la regla estaría beneficiando a quienes desarrollen actividades empresariales relacionadas con la con la inversión de capitales o mediante el arrendamiento de inmuebles principalmente, destacando además de las actividades descritas en esta regla, todas las actividades que puedan dar origen a lo que la ley considera intreses, según el artículo 8 de LISR, las cuales nuevamente están ligadas con la inversión de capitales en nuestro país.

También se observa que la regla menciona a la totalidad de ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, estableciendo entonces que para efectos del ISR, por el ejercicio fiscal 2014 el fideicomiso no sería sujeto de ISR al considerarse, cumpliendo los supuestos, de que no efectuó actividades empresariales. Sin embargo, la regla no establece si se está o no obligado a presentar declaración anual, o lo que procede específicamente en este caso, ya que para efectos de pagos provisionales si establece que debe hacerse.

“Se podrá considerar que no se realizaron actividades empresariales a través del fideicomiso durante el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que se refiere el pago provisional de que se trate, siempre que los ingresos pasivos representen cuando menos el noventa por ciento de la totalidad de los ingresos que se obtengan a través del fideicomiso, durante el periodo mencionado, en cuyo caso la fiduciaria no efectuará pagos provisionales...” (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 4).

En este párrafo se continúa con la excepción de considerar actividades empresariales, dirigiéndose a la fiduciaria que es la que deberá considerar lo dispuesto por esta regla, para este caso, se refiere a que no habrá pagos provisionales siempre que se mantengan los ingresos pasivos por arriba del 90% del total de ingresos recibidos. Cabe destacar que este párrafo reafirma la mecánica de determinación de pagos provisionales por actividades empresariales, al considerarse los pagos desde el inicio del ejercicio hasta cuándo será efectuado el pago, es decir, de forma acumulada.

“El por ciento de ingresos pasivos a que se refiere el párrafo anterior, se calculará dividiendo los ingresos pasivos que se obtengan a través del fideicomiso durante el periodo señalado en dicho párrafo, entre la totalidad de los ingresos obtenidos a través del mismo fideicomiso durante el mismo periodo; el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento”. (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 5).

“Para determinar los ingresos y los por cientos a que se refiere esta fracción, se considerará que los ingresos se obtienen en las fechas que se señalan en el Título II de la Ley del ISR y se deberán incluir el total de los ingresos que se obtengan a través del fideicomiso por la totalidad de los fideicomisarios o, en su defecto, de los fideicomitentes...” (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 6).

Ahora la regla establece cómo será determinado el porcentaje en cuestión. Lo relevante ahora es que el fiduciario deberá considerar acumulables los ingresos de fideicomiso de la misma forma que una persona moral, tal como lo establece el artículo 16 de LISR. Esto último hace sentido, incluso con el beneficio de no considerar actividades empresariales los ingresos por intereses y a los que se refiere la regla, ya que por las características de estos ingresos y por lo expuesto en el artículo 16 de LISR, estos ingresos se acumulen cuando no sean cobrados aun. Por lo tanto, que sean mayores al 90% de la totalidad de ingresos percibidos se vuelve casi una obligación en términos financieros, de lo contrario y considerando que no cumplimos con el porcentaje mínimo establecido, tendríamos probablemente un grave problema de flujo de efectivo en el que quizá nos orille a no cumplir con el pago provisional del mes por no contar con el dinero suficiente para su pago, agravándose más esta situación si consideramos que este supuesto pueda darse en los últimos meses del ejercicio, en donde se contemplan los ingresos de casi un año, por lo que entonces la autoridad haría responsable a los fideicomisarios o fideicomitente del cumplimiento del pago provisional, volviendo nuevamente a ser relevante la jurisprudencia Clave: XVI.1o.A.T., Núm.: J/14 comentada anteriormente. (Ver Anexo C).

Cuando se efectúe algún pago provisional por las actividades realizadas a través del fideicomiso, desde el mes inmediato posterior a aquél al que se refiere el pago y hasta el último

día del ejercicio, ya no se podrá aplicar esta fracción y se deberá estar a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley del ISR... (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 7).

El presente párrafo de la regla en comento resulta de bastante cuidado, ya que menciona el supuesto a partir del cual ya no será aplicable lo establecido por la presente regla. En un primer punto, la regla deberá ser aplicada desde el comienzo del ejercicio fiscal, perdiéndose el derecho de aplicarla si se efectuó posteriormente. En un segundo punto, si no se cumpliera el supuesto de obtener al menos el 90% de ingresos pasivos respecto a todos los ingresos del fideicomiso, se estaría entonces en la obligación de efectuar un pago provisional, por lo tanto, se dejaría de aplicar esta regla y nos remitiríamos a las obligaciones establecidas en el artículo 13.

“Cuando se determine pérdida fiscal por las actividades realizadas a través del fideicomiso, se deberá estar a lo dispuesto en el artículo 13, tercer párrafo, segunda oración y cuarto párrafo de la Ley del ISR...” (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 8).

Considero claro lo dispuesto en este párrafo, por lo que no hago comentario adicional al ya efectuado en el análisis del artículo 13.

“Una vez que se aplique esta fracción, los fideicomisarios o, en su defecto, los fideicomitentes deberán tributar en los términos de los títulos de la Ley del ISR que les corresponda, respecto de todos los ingresos que obtengan a través del fideicomiso. La fiduciaria deberá proporcionarles la información necesaria para tal efecto”. (Servicio de Administración Tributaria, 2014, RMF I.3.1.8., fracción I, párr. 9).

En este último párrafo se establecen las obligaciones, ya comentadas, de los demás participantes del fideicomiso, por lo que ahora me permite concluir que los beneficios de la aplicación de la presente regla están dirigidos únicamente a la fiduciaria, que es la que en primera instancia deberá cumplir con las obligaciones fiscales del fideicomiso. Si por alguna razón, no se cumplieran estas obligaciones, los fiduciarios o fideicomitentes, serán quienes

puedan aplicar esta disposición, no obstante, ellos siguen responsables solidarios fiscalmente del fideicomiso.

Cabe señalar, una vez que la fiduciaria cumpla cabalmente con lo establecido por la regla, que el efecto principal será no efectuar pagos provisionales y solo cumplirá con informar a los fideicomisarios o fideicomitentes, por los ingresos recibidos y la proporción que les corresponde a cada uno, para que ellos cumplan con sus obligaciones fiscales bajo el régimen tributario en que se encuentren, en el caso de los residentes en el extranjero que participen como fideicomisarios, será la fiduciaria la que se encargara del cumplimiento de las obligaciones fiscales de este. Por lo tanto, se habla de que el fideicomiso es “fiscalmente transparente” al ser un vehículo que transmite la obligación fiscal a los verdaderos causantes del impuesto.

La transparencia fiscal radica en imputar como propia la renta de la entidad residente o no residente al socio o titular, para su gravamen. La imputación directa al socio o titular importa la obligación de incluir en su base imponible, determinadas rentas positivas que se produjeron o cuya fuente es un territorio en otro Estado o mediante un sujeto distinto (Altamirano, n.d., pág. 10).

Considerando las palabras de Altamirano, y lo expuestos sobre el fideicomiso, se corrobora la intención de la autoridad de hacer transparentes estos instrumentos al atribuir directamente la obligación del pago de impuestos a los verdaderos causantes, en este caso, los fiduciarios, y en su caso, al fideicomitente. De cierta manera, es razonable que la autoridad establezca este mecanismo debido a que el fideicomiso resulta ser un instrumento ampliamente versátil en el que se pueden desarrollar infinidad de actividades, por lo que hace atractivo su uso, y en el caso concreto del desarrollo de actividades empresariales, las de inversión resultan atractivas tanto para residentes y extranjeros.

Si consideramos que el ocultar bienes a la autoridad fue uno de los principales motivos que dieron origen al fideicomiso, que en nuestro país, “la información sobre las operaciones que se realicen en fideicomisos está protegida por el secreto fiduciario y solo un juez puede solicitar sea revelada tal información” (Despacho Martínez, Algaba, Estrella, De Haro y Galván-Duque, S.C., 2014, pág. 2), resulta entonces que, para la autoridad, es más efectivo que sean los propios fideicomisarios los que declaren sus ingresos y cumplan con la LISR sin que exista un

intermediario que se encargue de esta operación. Aunque lo expresado por Despacho Martínez, et al., no resulta siempre aplicable, pues como menciona Luna Pla & Ríos Granados, (2014) las constantes reformas al código fiscal antes de 2012 y a los cambios en la reforma financiera y hacendaria, ambas de reciente aprobación, se han creado nuevas facultades para que la autoridad solicite información a las instituciones de crédito, respecto a sus clientes, y tales instituciones ahora se encuentran obligadas a proporcionarla, en un intento de incrementar la fiscalización, por lo que los secretos bancario y fiduciario se han limitado, haciendo que el intercambio de información sea mayor, por lo que entonces la autoridad estará corroborando la información que ya tiene en su poder cuando sean presentadas las declaraciones de los fideicomisarios.

Vale la pena recordar, que la presente regla miscelánea no elimina las obligaciones de presentar declaración anual a ninguno de los participantes en el fideicomiso, ni siquiera del fideicomiso propio. Tampoco elimina la obligación de presentar todas las demás declaraciones de información y comprobantes como las que debe presentar una persona moral, principalmente la de emitir el comprobante fiscal en donde se informe los ingresos percibidos en el fideicomiso y los ingresos que le corresponde a cada uno de los fideicomisarios.

A manera de síntesis de esta resolución, el beneficio que se obtiene de la aplicación de la regla comentada anteriormente, es administrativo, y es para la fiduciaria, pues se le permite, considerando que el objeto del fideicomiso sea obtener ingresos pasivos y estos sean casi el 100% de los ingresos recibidos, el no efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual del fideicomiso, quedando entonces las obligaciones de los fideicomisarios, los cuales si deberán presentar pagos provisionales y su declaración anual. “En el más amplio sentido y sin delimitar o especificar tipo, la persona es un centro de imputación de derechos, obligaciones y actos jurídicos”. (Kelsen, 1970, pág. 65). La regla reitera las obligaciones a las personas y no al fideicomiso, que no es persona, tal como lo expone Kelsen.

Capítulo 3. Aplicación de la regla I.3.1.8

Una vez analizadas las disposiciones relativas al fideicomiso de actividades empresariales, considero conveniente, para comprender mejor esta regla, analizar un pequeño caso hipotético sobre estos fideicomisos.

Primero, para el presente ejemplo consideré que el fideicomiso se crea con un patrimonio de 150 millones de pesos transferidos a la fiduciaria, para que con sus conocimientos y experiencia en el mercado construya un portafolio de inversión diversificado, se faculta al fiduciario la elección de la mejor composición de dicho portafolio con la condición de que se incluyan unos bienes inmuebles con valor de 50 millones de pesos y que en el caso de que el portafolio presente una pérdida mayor a 5 millones, reestructure el portafolio en instrumentos que den mayor seguridad financiera.

La duración del fideicomiso será de 30 años, las ganancias que se obtengan del fideicomiso se reinvertirán en un 50% y el otro 50% será repartido trimestralmente a los fiduciarios. Al término del fideicomiso el patrimonio será distribuido a los fideicomisarios en partes iguales. Para estos efectos, solo existen dos fideicomisarios en toda la duración del fideicomiso, en caso de que falte alguno se dará por terminado el fideicomiso destinándose todos los bienes al fideicomisario existente.

Supongamos que comienza el ejercicio fiscal, por lo que la fiduciaria deberá determinar si elige aplicar el Artículo 13 de LISR o la Regla I.3.1.8., en un análisis comparado sobre ambas alternativas observa lo siguiente:

	Art. 13 LISR	Regla I.3.1.8. RMF
Total de ingresos	15,000,000	15,000,000
De los cuales:		
Intereses	1,000,000	1,000,000
Arrendamiento de locales	9,000,000	9,000,000
Dividendos	2,000,000	2,000,000

Ganancia cambiaria	1,500,000		1,500,000
Venta de acciones	500,000		500,000
Venta del local	1,000,000		
Ingresos Nominales	15,000,000	Ing. Pasivos	14,000,000
Gastos	720,000		720,000
De los cuales:			
Servicios de personal	500,000		500,000
Papelería	20,000		20,000
Honorarios fiduciarios	100,000		100,000
Comisiones bancarias	30,000		30,000
Mantenimiento de locales	50,000		50,000
Comisiones casa de bolsa	15,000		15,000
Comisiones Indeval	5,000		5,000
Coefficiente de utilidad	0.20	Proporción	93%

Ingresos Nominales	\$15,000,000	No hay PP
(x) Coeficiente	0.20	
(=) Utilidad Fiscal	3,000,000	
(x) Tasa de ISR	30%	
(=) Pago provisional	900,000	

CUCA
Saldo inicial 150,000,000

Fuente: Caso propio.

Como podemos ver en el ejemplo, si la fiduciaria opta por aplicar lo dispuesto en el artículo 13, estaría pagando en su primer pago provisional \$900,000 versus no hacer ningún pago si opta por la aplicación de la regla I.3.1.8.

Además, por ser el primer ejercicio, deberá considerar un coeficiente de utilidad de 20% y al término del ejercicio, informar los ingresos preponderantes de cada uno de los fideicomisos que administre y sus ingresos propios, a fin de poder determinar el coeficiente de cada fideicomiso.

Por lo que respecta a los fideicomisarios, en ambos casos la fiduciaria deberá emitir el comprobante por los ingresos percibidos distribuyéndolos entre los fideicomisarios, así como el

monto pagado por pago provisional y lo que les corresponde acreditar a cada uno, esto siguiendo lo dispuesto por el Artículo 13.

Total de ingresos	15,000,000
Ingresos Fideicomisario 1	7,500,000
Ingresos Fideicomisario 2	7,500,000
Pago provisional	900,000
Acreditamiento Fideicomisario 1	450,000
Acreditamiento Fideicomisario 2	450,000

En lo que respecta a si se opta por aplicar la regla miscelánea, entonces dicho comprobante solo incluirá los ingresos obtenidos en el fideicomiso y la parte proporcional que les corresponde, no existiendo pago provisional a acreditar, lo que supone entonces, que para los fideicomisarios aumentará el impuesto a pagar en sus pagos provisionales, recuperando tales pagos hasta la presentación de la declaración anual. En este sentido, la regla repercute negativamente en los fideicomisarios al incrementar su base para el pago de impuesto, en la que a diferencia de la aplicación del artículo 13, no hay un impuesto pagado que puedan acreditar.

Algo más que la regla no expone, es si por no efectuar pagos provisionales lo exime de la obligación de presentar una declaración en cero, comprendamos que en los casos en donde no existe saldo a pagar, se presenta una declaración en cero. En este caso, la regla no especifica si debe o no presentar esa declaración, como tampoco establece, si la fiduciaria debe informar a la autoridad sobre su decisión de aplicar la regla miscelánea.

Conclusión

Como ha quedado expuesto, la aplicación de la Regla Miscelánea I.3.1.8 para el ejercicio fiscal de 2014, resulta ser de utilidad para la fiduciaria debido a que le simplifica la administración del fideicomiso, al facilitarle no efectuar pagos provisionales al respecto de los ingresos que se obtengan.

Que si bien es una facilidad el no efectuar pagos provisionales, siguen vigentes las demás obligaciones fiscales incluida la declaración anual. Destaca la jurisprudencia mencionada en el capítulo 2, sobre la opinión de la SCJN respecto a las facultades de la autoridad en relación a dichos pagos provisionales, específicamente porque solo puede revisarlos y no determinar créditos fiscales en caso de existir diferencias en su determinación y pago, entendiéndose entonces que no existe incumplimiento si se paga de más o de menos, o incluso si no se pagan, siempre que en la declaración anual se efectuó el pago como establece la ley.

También observo el interés de la autoridad sobre facilitar la inversión en el país y de transparentar fiscalmente los vehículos en los que muchas personas están obteniendo ingresos, sin embargo, y como quedo visto en el capítulo 3, se da una ventaja administrativa mas no fiscal, pues no se reducen las cantidades a pagar, por el contrario, se establece un mecanismo de control en el que la fiduciaria debe vigilar constantemente para seguir disfrutando el beneficio de no presentar pagos provisionales. En el caso de los fideicomisarios, la regla no es tan benéfica al tener que acumular los ingresos a su base para pagos provisionales sin poder acreditar cantidad alguna, resultándoles más impuesto a pagar de forma mensual. Probablemente tengan saldo a favor al final del ejercicio, pero para obtenerlo deberán cumplir con las demás obligaciones fiscales que les corresponda, haciéndose más evidente la transparencia fiscal del fideicomiso y la necesidad de incrementar la fiscalización por parte de la autoridad.

Anexos.

Anexo A

En una tesis relevante de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) se ha señalado que el fideicomiso es:

“...un negocio jurídico por medio del cual el fideicomitente constituye un patrimonio fiduciario autónomo, cuya titularidad se concede a la institución fiduciaria para la realización de un fin determinado; pero al expresarse que es un patrimonio fiduciario autónomo, con ello se señala, particularmente, que es diverso de los patrimonios propios de las partes que intervienen en el fideicomiso, o sea, es distinto de los patrimonios del fideicomitente, del fiduciario y del fideicomisario... patrimonio autónomo, afectado a un cierto fin, bajo la titularidad y ejecución del fiduciario, quien se haya provisto de todos los provechos y acciones conducentes al cumplimiento del fideicomiso, naturalmente de acuerdo con sus reglas constitutivas y normativas. Los bienes entregados en fideicomiso salen, por tanto, del patrimonio del fideicomitente para quedar como patrimonio autónomo o separado de afectación, bajo la titularidad del fiduciario, en la medida necesaria para la cumplimentación de los fines de la susodicha afectación; fines de acuerdo con los cuales (y de conformidad con lo pactado) podrá presentarse dicho titular, a juicio como actor, o demandando, así como vender, alquilar, ceder, etc.” Amparo Directo No. 5567/74, 15 de junio de 1979, Suprema Corte de Justicia de la Nación (El fideicomiso, 1979)

Anexo B

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

V-TA-2aS-40

RÉGIMEN FISCAL DE LOS FIDEICOMISOS.- LO QUE LO DETERMINA SON LAS ACTIVIDADES QUE REALIZAN Y NO EL FIN QUE SE PERSIGUE CON SU CONSTITUCIÓN.- En términos de lo dispuesto por el artículo 9º de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en el ejercicio fiscal de 1991, cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, le será aplicable el régimen fiscal ahí determinado; en consecuencia,

son las actividades que se realicen a través del fideicomiso y no el fin que con el mismo se persiga o el motivo por el cual se determinó su creación, lo que determina el régimen fiscal del mismo, por lo que, en el caso, resulta intrascendente que el fin del fideicomiso sea crear un incentivo laboral para los funcionarios de la actora. (3)

Juicio No. 15116/00-11-02-7/859/02-S2-09-04.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 11 de marzo de 2003, por mayoría de 3 votos a favor y 2 en contra.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Secretaria: Lic. Luz María Anaya Domínguez. (Tesis aprobada en sesión del 3 de junio de 2003)

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año III. No. 33. Septiembre 2003. p. 175

Anexo C

RENTA. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTÁN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL AL QUE CORRESPONDAN, PERO NO PARA DETERMINAR, EN ESE SUPUESTO, CRÉDITOS FISCALES POR CONCEPTO DE DICHO TRIBUTOS (APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 113/2002).

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de tesis 21/2002, que dio origen a la jurisprudencia 2a./J. 113/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVI, octubre de 2002, página 334, de rubro: "VALOR AGREGADO. LAS AUTORIDADES HACENDARIAS ESTÁN FACULTADAS PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE PAGOS PROVISIONALES DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO NO HUBIERA FINALIZADO EL EJERCICIO FISCAL, EL SUJETO PASIVO NO HUBIERA PRESENTADO LA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO O, EN SU DEFECTO, NO HUBIERA TRANSCURRIDO EL PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN, NO ASÍ PARA DETERMINAR, EN ESOS SUPUESTOS, CRÉDITOS FISCALES POR

CONCEPTO DE DICHO TRIBUTO, YA QUE EL CÁLCULO DEL GRAVAMEN ES POR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS.", analizó la mecánica de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el cálculo de dicho gravamen y concluyó que aun cuando las autoridades administrativas pueden revisar el cumplimiento de la obligación que tienen los contribuyentes de realizar pagos provisionales sobre aquel impuesto respecto de ejercicios que no han concluido, no pueden determinar créditos fiscales con motivo de las contribuciones que, en su caso, hubieran omitido, ya que el citado tributo se causa anualmente, de modo que es hasta la conclusión del ejercicio fiscal cuando surge la obligación de realizar su pago definitivo. En este contexto, dicho criterio también es aplicable respecto del impuesto sobre la renta, pues éste igualmente se calcula por ejercicios fiscales completos y sus pagos provisionales sólo constituyen un anticipo a cuenta del entero definitivo. Consecuentemente, las autoridades hacendarias están facultadas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de pagos provisionales del impuesto sobre la renta, aun cuando no hubiera finalizado el ejercicio fiscal al que correspondan, pero no para determinar, en ese supuesto, créditos fiscales por este concepto, porque para que el fisco pueda verificar el cumplimiento de pago de tal tributo, es necesario que tome en consideración todos los actos o actividades que se realizaron durante el ejercicio, así como la declaración anual que, en su caso, se hubiere presentado al final de éste.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO. Clave: XVI.1o.A.T., Núm.: J/14 (Renta, 2009)

Bibliografía

- Acosta Romero, M., & Almazán Alaniz, P. (1997). *Tratado teórico práctico del fideicomiso*. México, D.F.: Porrúa.
- Altamirano, A. C. (n.d.). *Transparencia Fiscal Internacional*. Obtenido de Instituto Peruano del Derecho Tributario: http://www.ipdt.org/editor/docs/01_Rev43_ACA.pdf
- Cervantes Ahumada, R. (1997). *Títulos y operaciones de crédito*. México, D.F.: Porrúa.
- Código de Comercio*. (2014). México, D.F.: Diario Oficial de la Federación.
- Código Fiscal de la Federación*. (2011). México, D.F.: Diario Oficial de la Federación.
- Davalos Mejía, C. (1984). En *Títulos y Contratos de Crédito, Quiebras* (pág. 34). México, D.F.: Harla, S.A.
- Despacho Martínez, Algaba, Estrella, De Haro y Galván-Duque, S.C. (16 de 6 de 2014). Obtenido de Martínez Algaba Estrella De Haro y Galván-Duque: [http://www.mah.com.mx/web_data/downloads/esp/Nueseceban%20fidu\(2\).pdf](http://www.mah.com.mx/web_data/downloads/esp/Nueseceban%20fidu(2).pdf)
- El fideicomiso, Amparo directo No. 5567/74 (Suprema Corte de Justicia de la Nación 15 de Junio de 1979).
- Escrache y Martín, J. (1979). *Diccionario razonado de la legislación y jurisprudencia*. México, D.F.: Porrúa.
- Fix Ferro, H. (1993). *Derecho Fiscal. Boletín Mexicano de Derecho Comparado*(76), 82.
- Guerrero, J. (4 de Octubre de 2008). Obtenido de Jesus Gurerrero: <http://www.jesuguerro.com/2008/10/que-es-el-ingreso-pasivo/>
- Kelsen, H. (1970). *Teoría pura del derecho*. Buenos Aires, Argentina: Eudeba.
- Ley de Impuesto Sobre la Renta*. (2014). México, D.F.: Diario Oficial de la Federación.
- Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*. (2012). Mexico, D.F.: Diario Oficial de la Federación.
- Luna Pla, I., & Ríos Granados, G. (2014). *Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto fiscal. Desafíos en México*. México, D.F.: Instituto de Investigaciones Jurídicas.
- Martínez UC, M. (2006). *Maximas jurídicas o principios generales del derecho. Medios de defensa fiscal aplicables por el contador*, 32. México, D.F.
- Notaria 29 Julio Alejandro Hernández Gallardo. (24 de Abril de 2014). *Fideicomiso*. Obtenido de Notaria 29: <http://www.notaria29.com.mx/Fideicomiso.html>
- Real Academia Española. (18 de Abril de 2014). Obtenido de <http://lema.rae.es/drae/?val=fideicomiso>
- Renta, XVI.10 A.T. Núm J/A (Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Decimo Sexto Circuito Octubre de 2009).

- Rodríguez Ruiz, R. (1981). El fideicomiso y la organización contable fiduciaria. En R. Rodríguez Ruiz, *El fideicomiso y la organización contable fiduciaria* (pág. 33). México, D.F.: Ediciones contables y administrativas.
- Sablich Huamani, C. A. (2010). *El contrato de fideicomiso: Regulación y perspectivas de desarrollo en el Perú*. ICA, Perú. Recuperado el 1 de Mayo de 2014, de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2010e/836/CONTRATO%20DE%20FIDEICOMISO%20BIBLIOGRAFIA.htm>
- Sánchez Vega, A. (2011). *La estrategia fiscal mediante contratos de fideicomiso*. México, D.F.: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Serra Rojas, A. (2007). La Actividad Empresarial. En A. Serra Rojas, *Derecho Económico* (pág. 628). México, D.F.: Porrúa.
- Servicio de Administración Tributaria. (2014). *Resolución Miscelanea Fiscal*. México, D.F.: Diario Oficial de la Federación.
- Villagordoa Lozano, J. M. (1977). El fideicomiso en México. México: INAP Instituto Nacional de Administración Pública.