

02**EN OPINIÓN DE**

Deducibilidad de gastos a prorrata con extranjeros

Cómo documentar la operación y demostrar una vinculación razonable entre el gasto y el ingreso para poder deducir esos conceptos

07 PARA TOMARSE EN CUENTA

- RÉGIMEN DE HIDROCARBUROS LO VIGILARÁ EL SAT

08 LA EMPRESA CONSULTA

- DECLARACIÓN POR VENTA DE JUGO Y NÉCTAR
- ACREDITAMIENTO DEL IVA, ¿CÓMO OPERA?
- CFDI POR PAGO A CUENTA DE TERCERO

09 RÉGIMEN

- ALCANCES DEL DEPÓSITO EN GARANTÍA
Esta figura sirve para asegurar el cumplimiento de las obligaciones pactadas, aprecie cómo opera y su impacto en el ISR e IVA

11 LOS TRIBUNALES RESOLVIERON

- PRESUNTIVA DE IMPUESTOS POR DEPÓSITOS
Elementos que debe tener el SAT para determinar impuestos con base en los datos proporcionados por las instituciones financieras

@**IDCONLINE**

- NOTAS PUBLICADAS EN EXCLUSIVA EN NUESTRA PÁGINA WEB EN EL PERIODO DEL 12 AL 25 DE AGOSTO DE 2015
- Convenios de colaboración de la SHCP y Estados
- Industriales piden revisar marco tributario
- Saldo favorable de la Prodecon vs la reforma fiscal
- Impacto fiscal de la paridad del dólar
- Aplazan resolución de amparos vs reforma fiscal
- Resoluciones favorables en materia de IVA
- Gobierno debe entregar Paquete Económico a tiempo
- Nuevo Reglamento del SAT
- Acta final, ¿se combate en juicio de nulidad?
- ¿Omisión de declaración genera varias multas?
- Depositaria infiel se castiga con prisión
- Gasto del gobierno debe contraerse para cerrar 2015

**EN
OPINIÓN
DE...**

Deducibilidad de gastos a prorrata con extranjeros

Estime los requisitos para bajar la base del impuesto y las problemáticas que representa su observancia.

Uno de los aspectos más polémicos en materia de deducción de gastos intercompañía, es el relacionado con los gastos a prorrata efectuados con residentes en el extranjero. La postura que históricamente han mantenido las autoridades fiscales en cuanto a la prohibición de los mismos ha sido recientemente modificada mediante la expedición de reglas misceláneas. Sin embargo, aún es necesario el cumplimiento de diversos requisitos, comentan la **Lic. Ixchel Irina Murillo Huerta**, y el **L.C., M.B.A. y M.G.M. Jesús Aldrin Rojas M.**, gerente y socio de QCG, *Práctica de Precios de Transferencia*.

Cuestiones preliminares

Desde 1959, la LISR prohíbe la deducción de gastos a prorrata realizados con residentes en el extranjero. Esta regla, establecida desde aquel entonces en el artículo 29-XIX, se mantiene actualmente vigente, en el artículo 28, fracción XVIII de la citada ley. Las autoridades fiscales, en defensa de este criterio han sostenido diversos argumentos vinculados mayormente con la falta de requisitos fiscales de dichos gastos, a la limitación que tienen para validar su razonabilidad, y al efecto nocivo de estas erogaciones en la configuración de la base gravable de los contribuyentes en nuestra nación.

No obstante lo anterior, en la práctica diversos contribuyentes han perseguido la deducción de estas partidas, lo cual naturalmente ha llevado a conflictos con las autoridades fiscales. El caso más connotado fue resuelto el 14 de marzo de 2014, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dictó la sentencia al expediente 2424/2012 mediante la cual establece que la prohibición de deducir gastos a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los Títulos II (personas morales) y IV (personas físicas) de la LISR, no debe aplicarse sistemáticamente, sino que de manera previa deberán ser evaluados ciertos factores.

Por su importancia, a continuación se transcribe la tesis generada al respecto, resaltando lo trascendente de ella:

RENTA. LA PROHIBICIÓN DE LA DEDUCIBILIDAD ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVIII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO

**ES ABSOLUTA E IRRESTRIC-
TA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN
2003).** La interpretación sistemática y progresiva de dicho precepto y fracción permite concluir que *los gastos a prorrata que se hagan en el extranjero podrán deducirse siempre y cuando el contribuyente cumpla con los requisitos establecidos en dicho ordenamiento legal* y que consisten esencialmente en que a) la operación se hubiese celebrado ajustándose, en su caso, a las reglas de precios de transferencia; b) se cuente con toda la documentación que soporte la operación de manera que pueda constatar su autenticidad, los montos a los que ascendió y que se trata de un gasto estrictamente indispensable (deducción estructural) que se hizo con base en criterios fiscales y contables objetivos y por razones reales de negocio; y c) que exista una razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto. Así, la prohibición de deducir los gastos hechos en el extranjero, en términos del artículo 32, fracción XVIII, de la Ley del ISR *no es absoluta e irrestricta*, ya que habrá que analizar el contrato correspondiente y la documentación vinculada con él para determinar si existe una adecuada y razonable relación entre el gasto efectuado y el beneficio obtenido, de modo que aquél no puede exceder injustificadamente dicho beneficio.

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 7, Tomo I, p. 821, Materia Administrativa, Tesis 2a. LIV/2014 (10a.), Tesis Aislada, Registro 2006747, junio de 2014

La tesis precedente tiene como antecedentes diversas resoluciones



**L.C., M.B.A. y
M.G.M. Jesús
Aldrin Rojas M.**
Socio de QCG, Práctica
de Precios de
Transferencia
El documentar los
gastos a prorrata
vía un acuerdo de
contribución de costos
va más allá de lo
sugerido por la OCDE

de la Corte que prescriben la preponderancia del principio *arm's length* sobre el de no discriminación, y es un criterio aislado que no forma jurisprudencia al momento.

En relación directa con la sentencia anterior, el 16 de octubre del mismo año, el SAT publicó la quinta modificación a la RMISC 2014, cuya regla I.3.3.1.41. (actualmente la 3.3.1.37. de la RMISC 2015) puntualizó los siguientes requisitos para la deducción de los gastos en comento, que:

- el gasto realizado sea estrictamente indispensable para los fines de las actividades del contribuyente
- las personas con quienes se hagan gastos en el extranjero a prorrata, sean residentes de un país que tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México en los términos de la regla I.2.1.1. (para 2015 es la 2.1.3.) de la RMISC
- sea posible acreditar que el servicio que corresponda a dicho gasto efectivamente haya sido prestado. En el caso de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, se considerará que el servicio es inexistente si se actualizan cualquiera de los siguientes supuestos:
 - en las mismas condiciones, una parte no relacionada no hubiera estado dispuesta a pagar por ese servicio o a ejecutarlo por sí misma
 - se trata de servicios que una parte relacionada presta únicamente debido a sus intereses en una o varias de sus partes relacionadas, es decir, en su calidad de accionista o socio a que se refiere el Capítulo VII de Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) en 1995, o aquellas que las sustituyan
 - sean servicios u operaciones llevadas a cabo por una parte relacionada que impliquen la duplicidad de un servicio que realiza otra parte relacionada o un tercero
 - el gasto está duplicado o repercutido con otros costos, gastos o inversiones efectuados por el contribuyente por concepto, entre otros, de comisiones, regalías, asistencia técnica, publicidad e intereses
- si el gasto se realizó entre partes relacionadas, sea factible acreditar que el precio pactado o monto de la contraprestación se ubica dentro del rango que hubiesen empleado con o entre partes independientes en operaciones comparables
- exista una razonable relación entre el gasto erogado y el beneficio recibido o que se espera recibir por el contribuyente que participa en el gasto. Para tales efectos, los contribuyentes que pretendan aplicar la deducción del gasto a prorrata deberán haber celebrado un acuerdo o contrato que sea su base, mismo que de conformidad con el artículo 179 de la LISR en relación con el Capítulo VIII de las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la OCDE en 1995, o las que las sustituyan, cumplirá, cuando menos, con las siguientes condiciones:
 - cada participante debe tener pleno acceso a los detalles de las operaciones que vayan a realizarse en el marco del acuerdo o

contrato, a las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados, y adicionalmente se precisarán los beneficios esperados, así como los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos en relación con la operación del acuerdo o contrato

- los participantes serán exclusivamente empresas que puedan beneficiarse mutuamente de la totalidad del acuerdo o contrato
- se debe especificar la naturaleza y el alcance del beneficio global e individual obtenido por el grupo al que pertenece el contribuyente respecto del gasto efectuado y que le fue prorrateado o que prorrateó entre los demás integrantes
- se permita que el gasto a prorrata se distribuya adecuadamente utilizando un método de atribución que lo refleje, vinculado con los beneficios que se espera obtener
- se indique el ámbito de las operaciones específicas cubiertas por el acuerdo o contrato, incluyendo su duración
- se conserve la siguiente documentación e información respecto de cada una de las operaciones:
 - nombre, país de constitución, de residencia fiscal y de administración principal del negocio o sede de dirección efectiva, domicilio fiscal, y número de identificación fiscal de cada una de las partes relacionadas que participaron en el prorrateo del gasto global o que explotarán o usarán sus resultados
 - tipo de operación realizada, aunado a sus términos contractuales
 - funciones o actividades realizadas en la operación por cada una de las partes relacionadas involucradas y, en su caso, los activos utilizados y los riesgos asumidos para éstas
 - documentación que ampare la realización del gasto global. Para ello, es indispensable contar con toda la documentación con la que el contribuyente acredite que el gasto que le fue repercutido fue efectivamente realizado por la entidad residente en el extranjero
 - detalle de la forma en que fue pagado el gasto prorrateado al contribuyente y su evidencia documental
 - método que se aplicó, en los términos del artículo 180 de la LISR, para determinar que la operación relativa se estipula a precios de mercado, acompañado del desarrollo del método
 - información utilizada para identificar que las operaciones o empresas son comparables en cada clase de transacción
 - soporte de las operaciones a desarrollarse, de las proyecciones sobre las que se basarán los gastos prorrateados y se calcularán los beneficios esperados, además de los gastos prorrateados efectivamente erogados y los beneficios efectivamente recibidos

Lo previsto en la citada regla se aplica sin perjuicio del cumplimiento de los demás requisitos previstos en las disposiciones fiscales. Se enfatiza que ninguno de los puntos descritos puede ser



Lic. Ixchel Irina Murillo Huerta
Gerente de QCG,
Práctica de Precios de
Transferencia

El gasto no vinculado con el objeto social de la empresa, y cuyo fin no sea obtener ingresos por parte de ésta, podría no ser deducible

omitido, ya que de ser así se estará a lo dispuesto en el artículo 28, fracción XVIII de la LISR, es decir que el gasto sería no deducible.

Por la complejidad inherente a la regla miscelánea, y con el ánimo de sintetizarla para una mejor comprensión de los supuestos de su cumplimiento, proponemos los siguientes grandes rubros: observancia de requisitos fiscales generales; discriminación de servicios intragrupal de aquellos que no lo son; cumplimiento de obligaciones generales de precios de transferencia, y acuerdos de contribución de costos.

Cumplimiento de requisitos fiscales

La primera etapa en la deducción de gastos a prorrata guarda relación con el cumplimiento de requisitos fiscales *per se*. Entre ellos se encuentra demostrar que en efecto el gasto es estrictamente indispensable para la realización de las actividades del contribuyente en los términos del artículo 27, fracción I de la LISR, así como garantizar que las partes relacionadas con las que se efectúa son residentes de un país con el que México haya firmado un tratado amplio de intercambio de información fiscal, conforme lo requiere la regla 2.1.3. de la RMISC 2015.

En este sentido, y sin necesidad de ahondar más en la materia, *cualquier gasto que no se encuentre vinculado con el objeto social de la compañía y que no tenga por propósito la obtención de ingresos por parte de ésta, podría ser descartado como deducible*, independientemente del cumplimiento de las obligaciones adicionales que establece la regla miscelánea en materia de precios de transferencia.

En el mismo tenor, la recepción de gastos con un Estado con el que no se cuente con el citado tratado, *imposibilitaría su correcta fiscalización* y conduciría a las autoridades hacendarias al rechazo de la deducción del gasto.

Identificación de servicios intragrupal

Una vez que el contribuyente demuestre el cumplimiento de requisitos fiscales mínimos, la siguiente etapa en cuanto al logro de la deducción de mérito se identifica con demostrar que dichos gastos están asociados a conceptos que califican como *servicios intragrupal*.

Cabe aclarar que *no todas las erogaciones hechas con partes relacionadas, inclusive aquellas que no sean prorrateadas, califican como servicios*. Los Lineamientos de Precios de Transferencia de la OCDE (Lineamientos), de aplicación supletoria en México, establecen que únicamente califican como servicios intragrupal aquellos que en su ausencia, obliguen al receptor a: *internalizar la actividad* (realizarla por sí mismo) o a *realizarla con proveedores sustitutos*.¹ Este filtro elimina de primera instancia transacciones que en condiciones no controladas, un tercero independiente no celebraría.

No obstante la claridad de la regla anterior, los Lineamientos todavía proporcionan detalles adicionales sobre los conceptos que no

pueden ser calificables como servicios, estableciendo las siguientes categorías:

ACTIVIDADES DEL ACCIONISTA

Un aspecto distintivo de las corporaciones multinacionales es la coordinación de objetivos, personal, infraestructura física, recursos financieros, etc. Este proceso puede implicar para el grupo el desarrollo de ciertas actividades que sin duda proveen de beneficios a sus miembros en lo individual al poner a su alcance recursos centralizados, sin embargo, *no en todos los casos las actividades desplegadas benefician a sus miembros*.

Algunas erogaciones, por ejemplo las materializadas con el propósito de monitorear el desempeño de las subsidiarias, costos en torno a la manutención de la estructura societaria del grupo, o de cumplimiento de la casa matriz y conceptos similares *no son elegibles como servicios*, toda vez que *tampoco benefician o soportan en modo alguno la operación del indicado receptor*.

SERVICIOS DUPLICADOS

Con frecuencia los contribuyentes reciben cargos que se catalogan como servicios, pero que duplican su estructura organizacional.

Conforme a las hipótesis prescritas en los Lineamientos, se presentan solo dos excepciones en cuanto a la deducibilidad de servicios duplicados, la primera de ellas considera las situaciones en las que por una razón legítima de negocios (Vgr. fusión) resulte necesario mantener durante cierto tiempo a dos distintas estructuras funcionales equivalentes; la segunda aprecia las circunstancias en las que para evitar incurrir en un riesgo, el contribuyente decide no únicamente recurrir a la asesoría del área interna (por ejemplo, legal), sino también consultar a un tercero no vinculado que permita confirmar su postura.²

BENEFICIOS INCIDENTALES

El último de los casos expuestos por los Lineamientos en los que no puede estimarse que haya un servicio está enlazado con los denominados *beneficios incidentales*. *Hay ocasiones en las que algún miembro recibe cargos por beneficios alcanzados de manera fortuita, como consecuencia de las decisiones adoptadas por el grupo multinacional*.

Estos hechos *no pueden ser clasificados como servicios, ya que un tercero independiente no los remuneraría*. Las directrices de precios de transferencia exclusivamente consideran como tales a aquellos que implican el involucramiento activo por parte del prestador del servicio en beneficio de su receptor.³

Precios de transferencia: requisitos extra

Una vez que el contribuyente haya confirmado como servicios los cargos intercompañía trasladados a prorrata, es menester verificar que los mismos se hayan pactado de conformidad con el principio

¹ OCDE, *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, Capítulo VII, 7.8

² OCDE, Op. Cit. Capítulo VII, 7.11

³ OCDE, Op. Cit., 7.12

arm's length, ya que por la propia naturaleza de estos gastos, puede producir una erogación excesiva para el receptor.

La confirmación del valor *arm's length* debe realizarse mediante la aplicación de alguno de los métodos previstos en el artículo 180 de la LISR, en el orden sugerido por éste.

Al respecto, una elección natural (habida cuenta de la instrumentación de un análisis de comparabilidad apropiado) resultaría ser *el método de precio comparable no controlado* (art. 180, fracc. I, LISR) que *permitiría evaluar la razonabilidad del gasto prorrateado en relación con el costo alternativo que el contribuyente tendría de terceros independientes o inclusive en cuanto al costo en que éste incurriría al internalizar la función de la que está siendo apoyado*.

Desde luego, *la falta de detalles precisos sobre la naturaleza del servicio pudiera llevar a considerar el uso de los restantes métodos de precios de transferencia, en menoscabo de la confiabilidad del método aplicado*. Por ejemplo, la aplicación del método de márgenes transaccionales de utilidad de operación (art. 180, fracc. VI, LISR), no permitiría concluir de manera directa sobre la razonabilidad del gasto, sino más bien sobre su incidencia en la rentabilidad operacional del contribuyente o en uno de los segmentos de negocios, lo que puede dejar dudas sobre el valor de los servicios recibidos.

En cualquier caso, la elección del método de precios de transferencia debe ser documentada exhibiendo el cumplimiento de los requisitos establecidos en la miscelánea, tanto de fondo como de forma, estimando que las autoridades fiscales *podrían requerir al contribuyente la exhibición de la documentación relativa al gasto incurrido inicialmente por el grupo multinacional y posteriormente trasladado al contribuyente, así como la manera en la que se asignó dicho gasto⁴ y el cálculo del beneficio para el receptor*.

Obtención de un acuerdo de contribución de costos como soporte documental

De manera adicional a la confirmación de los servicios, la regla miscelánea requiere que el contribuyente en esta situación *cuenta con un acuerdo de contribución de costos en el cual detalle los términos en los que podrá beneficiarse del traslado de los servicios intragrupales*.

¿QUÉ ES?

Los Lineamientos, en su Capítulo VIII establecen que “un acuerdo de contribución de costos es un instrumento mediante el cual distintas empresas pueden compartir los costos y riesgos de desarrollar, producir u obtener activos, servicios o derechos, así como para determinar la naturaleza y alcance de los intereses de los participantes del acuerdo en dichos activos, servicios o derechos⁵”.

En otro giro, tal acuerdo es un instrumento mediante el que, distintas empresas establecen la manera en la que participarán para

la obtención de un beneficio. En este sentido, pueden existir distintos tipos. Un uso típico de los mismos se asocia con la obtención y posterior explotación de la propiedad intangible, verbigracia una molécula en la industria farmacéutica. Sin embargo, pueden existir acuerdos orientados a la recepción de servicios centralizados, o inclusive en cuanto a la incursión en un nuevo mercado, o con respecto a la realización de un proceso productivo.⁶

La premisa principal para efectos de precios de transferencia de los acuerdos de contribución de costos es que la participación de los miembros esté proporcionalmente relacionada a la obtención de beneficios. Es decir, las contribuciones de los miembros del acuerdo de contribución de costos, no deben ir más allá de las que hubieran efectuado en el mejor ejercicio de sus intereses en cuanto a la obtención de un beneficio futuro. Evidencia en contrario implicaría una dinámica ajena al principio *arm's length* y pudiera derivar en un ajuste a la base gravable de los contribuyentes, por motivo de su participación en el acuerdo. Evidentemente, demostrar una correlación razonable gasto-ingreso somete a los contribuyentes a un ejercicio continuo de análisis, y a definir de manera clara las reglas a las que se someterán.

¿CÓMO DEBE CONFIGURARSE?

Dado que un acuerdo de esta naturaleza es un vehículo mediante el cual diversas entidades aportan recursos para la obtención de beneficios, es importante que existan reglas en su operación.

El Capítulo VIII de los Lineamientos, en su apartado F, propone que para validar la adhesión del acuerdo de contribución de costos al principio *arm's length*, se observen al menos los siguientes elementos:⁷

- una lista de los participantes
- la relación de cualquier otra empresa asociada que en el futuro pueda estar involucrada en la actividad del acuerdo
- el alcance de los proyectos objeto del acuerdo, así como de las actividades que implica para cada uno de los participantes
- su duración
- la manera en la que será medida la parte proporcional de los beneficios esperados por los participantes, incluso las proyecciones financieras empleadas para estos efectos
- la forma en la que cada participante contribuirá inicialmente al acuerdo, además de una descripción de cómo será contabilizadas y las que se efectúen durante la vida del acuerdo
- la asignación de responsabilidades asociadas a la actividad del acuerdo entre los participantes y otras empresas
- los procedimientos de entrada y salida de sus miembros, y la conclusión del mismo
- cualquier provisión con respecto a la manera en la que se ajusta-

4 Los métodos de asignación del gasto, según las recomendaciones indicadas en los Lineamientos, deben: ser razonables, apreciando las características comerciales de la transacción, contener salvaguardas que eviten su manipulación y ser capaces de definir cargos cuya compensación vaya acorde con el beneficio recibido

5 OCDE, Op. Cit., Capítulo VIII, 8.3

6 El plan de acción de la OCDE para combatir la evasión fiscal y la transferencia de utilidades (BEPS, por las siglas en inglés de *Action Plan vs Base Erosion and Profit Shifting*) en el *draft* para la discusión de los acuerdos de contribución de costos, sugiere al menos dos categorías de ellos. Los vinculados con el desarrollo y manutención de la propiedad intangible, y un segundo relacionado con los costos orientados a la recepción de servicios. OECD, *Discussion Draft BEPS Action 8. Cost Contribution Agreements*. B.3

7 Traducción libre. OECD *Transfer Pricing Guidelines*. B-42, B-43

Etapas en la deducción de gastos a prorrata

I. Requisitos Fiscales (27, LISR)	II. Tipificación del cargo como servicio	III. Requisitos generales de precios de transferencia. Capítulo VII Lineamientos	IV. Obtención de un acuerdo de contribución de costos
• Estricta indispensabilidad • Relación entre costo e ingreso	• ¿De no recibir el servicio sería necesario contratar a un tercero o inclusive realizarlo por cuenta propia? • Exclusión de: • actividades del accionista • servicios duplicados con respecto a la estructura actual • beneficios incidentales	• Confirmar razonabilidad en la configuración de <i>allocation keys</i> • Uso de método de precios de transferencia para confirmar el valor de mercado del gasto • Obtención de requisitos documentales exigidos por la LISR y por la miscelánea	• ¿Participación proporcional a la obtención de beneficios? • Requisitos de forma del acuerdo de contribución de costos incluyendo: • lista de participantes • alcance del proyecto • procedimientos de entrada y salida al acuerdo • proyecciones financieras sobre el reparto de beneficios

rán las contribuciones (*balancing payments*) relativas a los cambios en las circunstancias económicas inherentes al acuerdo

Adicionalmente, los Lineamientos proponen que durante la vida del acuerdo de contribución de costos, se obtenga la siguiente información:

- cualquier cambio en los términos del acuerdo y las consecuencias de ello
- una comparación entre las proyecciones usadas para fijar los beneficios esperados en relación con los actuales resultados. El monto de las erogaciones anuales incurridas durante la operación del acuerdo, el valor de las contribuciones de cada participante y una descripción detallada de los principios contables usados para determinar de manera consistente el valor, tanto de las erogaciones como de las contribuciones al acuerdo

De este modo, la regla miscelánea prácticamente replica de los Lineamientos los requisitos que deberán cumplir todas las personas físicas o morales que realicen gastos a prorrata, pero, *el requerimiento de la obtención de un acuerdo de contribución de costos detona para el contribuyente temas como el tratamiento fiscal de las contribuciones al acuerdo, la imposibilidad de deducir regalías en los casos en los que se haya participado en aquellos orientados a la obtención de activos intangibles, e inclusive temas sobre la propia valuación de los servicios derivados del acuerdo.*

Conclusiones

La deducción de gastos a prorrata es un proceso por demás complejo para los contribuyentes, como se ha expuesto. Ya de por sí es difícil el procedimiento para validar la condición *arm's length* de los servicios, y ahora se suma el requerimiento adicional contenido en la RMISC de documentar la transacción entera por medio de un acuerdo de contribución de costos (incluso cuando por las características de la operación resulte innecesario este enfoque).

La postura de las autoridades fiscales expresada en la regla miscelánea, en nuestra opinión, va más allá de las sugerencias en materia de documentación externadas por la OCDE en los Lineamientos.

El capítulo VII de los Lineamientos (servicios intragrupal) *no sugiere documentar los gastos a prorrata vía un acuerdo de contribución de costos, sino más bien (y como se ha señalado) verificar que el gasto asignado haya sido pactado bajo el principio arm's length y que esté en proporción al beneficio esperado por el contribuyente que lo erogue.*

En el mismo sentido, el Capítulo VIII de los propios Lineamientos (acuerdos de contribución de costos), *en ningún momento considera como un detonante para su firma el hecho de que se trasladen gastos a prorrata.*

Por lo anterior, se estima que las autoridades fiscales deberían revisar los requisitos que se solicitan en la mencionada regla miscelánea, *al apreciarse que va más allá de las sugerencias contenidas en los Lineamientos.* 

Régimen de hidrocarburos lo vigilará el SAT

El 24 de agosto de 2015 se publicó en el DOF el nuevo Reglamento Interior del SAT. Entre las novedades más destacadas de este documento está la creación de la Administración General de Hidrocarburos, cuyas facultades, entre otras, se encuentran las siguientes:

- elaborar, proponer, implementar y, en su caso, emitir los acuerdos, lineamientos y reglas de carácter general, coordinar las acciones para el cumplimiento de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LIH), su Reglamento y demás disposiciones jurídicas aplicables a los ingresos sobre ese régimen
- solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, datos, informes o documentos, para planear y programar actos de fiscalización
- intervenir en la obtención, análisis y estudio de la información y documentación que se solicite por parte de las autoridades competentes de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal
- ordenar y practicar actos de comprobación necesarios para la obtención de la información y documentación en relación con el intercambio recíproco de información, para proporcionarlos a las autoridades de los países con los que se tengan celebrados convenios o tratados en materia fiscal, u otros que contengan disposiciones sobre dicha materia, así como solicitar a las autoridades de gobiernos extranjeros que, de conformidad con los tratados y demás instrumentos internacionales aplicables, ordenen y practiquen en su territorio las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y los demás actos previstos en las disposiciones jurídicas aplicables
- informar a la autoridad competente, la cuantificación del perjuicio sufrido por el fisco federal por los hechos que pudieren constituir delitos fiscales, proporcionarle a esa autoridad, en su carácter de coadyuvante del Ministerio Público, el apoyo técnico y contable en los procesos penales que deriven de tales conductas
- fungir como autoridad competente en la interpretación y aplicación de los acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional con cláusula fiscal, acuerdos, convenios o tratados fiscales o de intercambio de información fiscal, de los que México sea parte
- aplicar la tasa de recargos que corresponda durante el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de emitirse la liquidación determinativa del crédito fiscal, además de reducir las multas que correspondan conforme a las disposiciones jurídicas aplicables
- requerir la presentación de las declaraciones, avisos, información y demás documentos, cuando los obligados no lo hagan en los plazos señalados respecto de los asuntos a que se refiere el artículo

41, fracción I del CFF y hacer efectiva una cantidad conforme a la fracción II de dicho artículo, cuando vencido el plazo para atender el tercer requerimiento éste no sea solventado

- ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, actos de vigilancia, verificaciones
- llevar a cabo las auditorías para verificar que las operaciones y registros contables derivadas de los contratos estén conforme a los propios contratos y a lo dispuesto en los lineamientos
- efectuar revisiones electrónicas
- ordenar y practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de presentación de solicitudes o avisos al RFC
- suscribir los acuerdos conclusivos
- cancelar, revocar o dejar sin efectos los certificados de sello digital, restringir el uso del certificado de la firma electrónica avanzada
- tramitar y resolver los recursos administrativos interpuestos contra resoluciones o actos de ella misma o de las unidades administrativas que de ella dependan, además de los promovidos contra las resoluciones en materia de certificación de origen, los actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas y los emitidos a los sujetos de su competencia por la Administración General de Aduanas, excepto los emitidos por las aduanas que de esta última dependan
- declarar, a petición de parte, la prescripción de los créditos fiscales y la extinción de las facultades de la autoridad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios e imponer multas en relación con los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y sus accesorios de carácter federal
- practicar revisiones a los contadores públicos registrados que hubiesen formulado dictámenes para efectos fiscales

Se observa que la mencionada unidad administrativa estará encargada de vigilar y sancionar las actuaciones u omisiones de los agentes que intervengan en el régimen de hidrocarburos.

El 25 de agosto de 2015 el SAT dio a conocer en su página de Internet lo que pretende ser la Cuarta Modificación de la RMISC 2015, la novedad respecto de los documentos anteriores es que se incluyen los ajustes pertinentes derivado de la creación de la unidad administrativa en cita para aplicar los procedimientos previstos en el CFF (reglas 1.5., 2.1.9., 2.1.23., 2.3.3., 2.3.8., 2.3.9., 2.12.7., 2.12.8., 2.13.1., 3.5.1.27.).



LA EMPRESA CONSULTA

DECLARACIÓN POR VENTA DE JUGO Y NÉCTAR

Laboro para una compañía abarrotera al mayoreo, y estamos por incluir la comercialización de jugos y néctares. La enajenación de esos productos no es objeto del IVA derivado de un Decreto de beneficios fiscales. Para las declaraciones, ¿debemos reportar esas operaciones como actos gravados o exentos?



Esas transacciones han de reportarse como gravadas a la tasa del 16 %, pues causan el impuesto con fundamento en los sus artículos 1o, fracción I y 2-A, fracción I, inciso b), numeral 1 de la LIVA.

Lo anterior con independencia de que pueda aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100 % del impuesto que debió pagarse por la venta de esos productos, susceptible de acreditarse contra el tributo a cargo según el artículo 2.1, segundo párrafo del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF el 26 de diciembre de 2013.

Incluso, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el empleo del estímulo descrito "produce de facto" la aplicación de la tasa del 0%, al resolver la contradicción de tesis 23/2012 prevaleciendo la titulada: VALOR AGREGADO. **EL DECRETO QUE ESTABLECE UN ESTÍMULO FISCAL CONSISTENTE EN UNA CANTIDAD EQUIVALENTE AL 100 % DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE SE DEBE PAGAR POR LA IMPORTACIÓN O ENAJENACIÓN DE JUGOS, NÉCTARES Y OTRAS BEBIDAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 19 DE JULIO DE 2006, NO VIOLA EL DERECHO A LA IGUALDAD**, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro X, Tomo 2, p. 1240, Materia Constitucional, Tesis 2a./J.43/2012 (10a.), Jurisprudencia, Registro 2001208, julio de 2012.

Ese razonamiento es aplicable porque el Decreto vigente conserva el mismo espíritu que el de 2006, y en la práctica, de emplear esa mecánica, podría generarse un saldo a favor derivado del IVA acreditable a que tiene derecho el contribuyente.

ACREDITAMIENTO DEL IVA, ¿CÓMO OPERA?

Me voy a dedicar al arrendamiento de casa habitación amueblada, y compré diversos muebles para dejar en optimas condiciones el inmueble. La adquisición de esos bienes causó el IVA, ¿ese impuesto puedo acreditarlo contra el impuesto que traslade por la obtención de mis ingresos?



Sí se puede al tratarse de una actividad objeto del impuesto, pues el IVA acreditable es el que hubiese sido trasladado al causante y el propio pagado por la importación en el mes de que se trate (arts. 4o, segundo párrafo y 20, fracc. II, LIVA).

Se tendrá derecho a acreditar el gravamen trasladado, si (art. 5o, LIVA):

- corresponde a bienes, servicios o al uso o goce temporal estrictamente indispensables para realizar las actividades distintas de la importación (renta de casa amueblada), por las que se deba pagar el tributo, y sean deducibles para efectos del ISR
 - se trasladó de manera expresa y por separado, además consta en un comprobante con requisitos fiscales
 - se pagó efectivamente
 - respecto del retenido, se hubiese enterado en tiempo y forma
- En ese tenor, es factible el acreditamiento contra el IVA a cargo.

CFDI POR PAGO A CUENTA DE TERCERO

Soy socio de una empresa, en días pasados por problemas con la cuenta bancaria de la compañía esta no pudo realizar el pago de una erogación, motivo por el cual lo efectúe vía transferencia desde la mía. El día de hoy me lo va a reembolsar, ¿debo expedir el comprobante fiscal digital por Internet (CFDI) por el reintegro?



No está constreñido a expedir el CFDI por concepto del reembolso, máxime que de la consulta no se desprende que se hubiesen pactado honorarios por dicha actuación, por ende, no encuadra en la hipótesis prevista para su emisión (por las contraprestaciones cobradas) con fundamento en el artículo 90, sexto párrafo de la LISR y 29 del CFF en relación con la regla 2.7.1.14., último párrafo de la RMISC 2015.

En ese tenor, bastará con contar con el comprobante a nombre del tercero por cuenta de quien se efectuó el gasto para que no se considere como un ingreso acumulable el reintegro.

FISCAL
9177 4142
CONSULTAS TELEFÓNICAS
SOLO PARA SUSCRIPTORES

RÉGIMEN

Alcances del depósito en garantía

Conozca la utilidad de la figura y su tratamiento para efectos del ISR e IVA.

El depósito en garantía es muy socorrido en la práctica al efectuar ciertas transacciones para garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas, o cualquier daño causado imputable a una persona por un hacer u omisión. Por ejemplo, en el arrendamiento es común que se solicite un mes de renta por adelantado para prevenir el pago del perjuicio causado al propietario que otorgó el uso o goce temporal.

Esa figura puede emplearse en un sin número de operaciones, de ahí la importancia de conocer sus generalidades (concepto, requisitos de validez, sujetos, obligaciones y derechos), además el tratamiento que se le debe dar en materia del ISR e IVA.

Concepto

El depósito es un contrato por el cual una persona se obliga hacia otra a recibir una cosa, mueble o inmueble que aquel le confía, y a guardarla para restituirla cuando se la pida con fundamento en el artículo 2516 del Código Civil Federal (CCF), puede ser mercantil o civil, la diferencia radica en el objeto del depósito, es decir, si se constituye por cosas mercantiles (dinero, títulos o en almacenes generales de depósito) tendrá esa naturaleza.

Elementos

Los elementos del convenio son los siguientes:

- **personales, el:**
 - **depositante.** Es el dueño de la cosa y quien la entrega para su custodia con el fin de darle seguridad
 - **depositario.** Es el encargado de custodiar la cosa hasta que se le solicite su devolución
- **reales:**
 - **forma.** Es consensual y no se requiere de forma alguna para su validez, empero, se sugiere que sea por escrito
 - **objeto.** Se constituye por las cosas depositadas que pueden ser muebles o inmuebles
 - **oneroso o gratuito.** Es gratuito por excepción, y de no haberse pactado la contraprestación se atenderá a los usos y costumbres del lugar (art. 2517, CCF)



FONDO DE GARANTÍA
¿GRAVADO PARA EL IVA?

Obligaciones y derechos

Las partes tendrán los siguientes deberes y prerrogativas:

Depositante

- Entregar la cosa objeto del depósito
- Pagar la retribución pactada
- Indemnizar al depositario de todos los gastos de conservación del bien depositado
- Cubrir los gastos de entrega (art. 2527, CCF)
- A la restitución de la cosa cuando lo solicite

Depositario

Obligaciones

- Recibir el bien y devolverlo si se lo piden
- Conservar la cosa y responder del menoscabo, daños y perjuicios que sufra por su malicia o negligencia (art. 2522, CCF)
- Efectuar el cobro de los títulos, valores o documentos que devenguen intereses cuando se venzan (art. 2518, CCF)

Derechos

- Pedir la indemnización por los gastos que hubiese efectuado para la conservación de la cosa y los perjuicios que por ella sufrió (art. 2532, CCF)

¿Depósito en garantía=pena convencional?

En los contratos civiles cada uno se constriñe en la manera y términos que aparezca que se quiso obligarse, por lo tanto, en los contratos de arrendamiento, las partes podrán convenir en establecer dentro de las cláusulas la entrega de cierta cantidad, ya sea como pena convencional o depósito.

Sin embargo, se trata de acepciones disímiles, la primera se estipula como castigo para la parte que no cumpla con alguna de las obligacio-

nes contractuales, mientras que la segunda se establece como una forma de asegurar, por anticipado, el cumplimiento de tales deberes.

La diferencia entre ambas figuras es que la cantidad pactada como *pena convencional no se aplica al pago de las obligaciones incumplidas*, es decir, se trata de una condena sin retribución alguna, en tanto que en *el depósito, esa cantidad se aplica si el deber no resulta satisfecho de la manera acordada*.

Por ejemplo, en un arrendamiento si la cantidad que se convi-

no quedara como garantía, se devolvería al desocupar la localidad, siempre que no se adeudara ninguna renta y se hubiera cumplido con las condiciones pactadas en el contrato, entonces, no puede entenderse que dicho importe se aplique como pena convencional.

ISR

La LISR grava el incremento al patrimonio, por lo que para definir si un depósito en garantía es objeto del impuesto habrá que distinguir si al materializarse aumenta o no ese haber.

Si el depósito tiene como finalidad garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas y de llevarse a cabo lo acordado se regresa el bien otorgado, *es evidente que no existe un aumento patrimonial, por ende, no es objeto del gravamen.*

Lo anterior en atención a lo previsto en los numerales 16, 18 y 101 de la LISR, habida cuenta que en dichos preceptos no se contempla el concepto "depósito" como un ingreso acumulable; pero si la garantía se hace efectiva sí se causa el impuesto. Tratándose de contratos de obra los depósitos o garantías generan el pago del ISR (art. 17, último párrafo, LISR).

IVA

El impuesto no se causa al no cobrarse efectivamente la contraprestación, a pesar de incluirse al depósito en garantía en el artículo 1-B, primer párrafo de la LIVA.

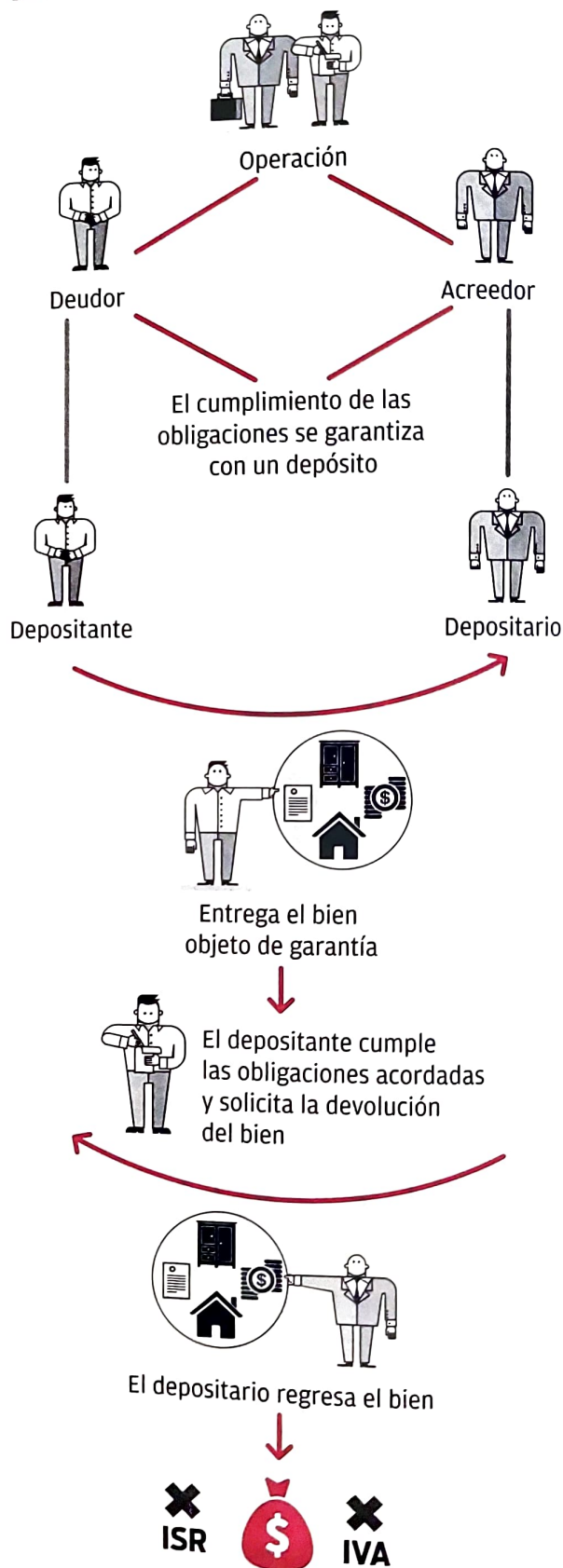
Inclusive, la autoridad hacendaria comparte ese argumento al indicar que solo están obligadas al pago del tributo las personas morales y físicas que en territorio nacional enajenan bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios con fundamento en el artículo 1o de la LIVA, por lo tanto, al recibir el citado depósito no se genera el hecho imponible, sin ser óbice lo dispuesto en el numeral 1-B de la LIVA.

El federal sostiene dicho razonamiento en la resolución favorable titulada Traslado, acreditamiento, pagos e impuesto anual, de fecha 25 de septiembre de 2008, que a la letra se inserta:

ANTECEDENTES:

El representante legal de una empresa solicita confirmación de criterio respecto de que el depósito en garantía otorgado por dicha contribuyente a favor de una diversa empresa para garantizar el cumplimiento de diversas obligaciones de carácter civil derivadas de un contrato de suministro de energía eléctrica, no es objeto del impuesto al valor agregado, en virtud de que dicha erogación se realiza para garantizar el cumplimiento de dichas obligaciones contratadas, luego entonces, que al no corresponder a una contraprestación no se actualiza ninguno de los supuestos establecidos en el artículo 1o de la LIVA. Que lo anterior obedece a que la empresa con quien celebró el referido contrato de suministro de energía eléctrica le trasladó el impuesto al valor agregado a la consultante, por dicho depósito en garantía, argumentando que tales depósitos causan dicha contribución de conformidad con lo dispuesto por el artículo 1-B de la ley de la materia.

Mecánica del depósito en garantía



CONSIDERANDOS:

La LIVA establece en su artículo 1o los actos o actividades objeto de dicha contribución, como lo son la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Por su parte, el artículo 1-B de la misma ley establece que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, cuando se reciban en efectivo, bienes o en servicios, aún cuando correspondan a anticipos, depósitos o cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o cuando se satisface el interés del acreedor por cualquier forma de extinción de las obligaciones que originen las contraprestaciones.

El artículo 33 de la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica, establece que los usuarios de dicho servicio público, garantizarán las obligaciones que contraigan en los contratos de suministro que celebren, mediante el depósito en garantía. Dicho depósito se hará para garantizar las obligaciones establecidas en el contrato. Al término del mismo, se cancelará la garantía y previa comprobación de que no existe ningún adeudo, se devolverá al usuario y en caso de existir adeudo, se hará la aplicación de la garantía hasta la suma que corresponda, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 46 del Reglamento de dicha Ley. En conclusión, hasta en tanto se realice el supuesto generador del acto gravado, es decir la prestación del servicio de suministro de energía eléctrica, la empresa tendrá la obligación de efectuar el entero del impuesto que se cause por el servicio prestado y en consecuencia aceptar el traslado y pago de dicho impuesto por parte de

la empresa consultante, en cuyo caso podría actualizarse el supuesto de pago establecido en el artículo 1-B de la Ley de la materia.

RESOLUTIVO:

ÚNICO Se confirma el criterio sustentando por la promovente en el sentido de considerar que *con la entrega del depósito en garantía a la empresa en comento, no se actualiza ninguno de los supuestos que establece el artículo 1o LIVA por el cual se deba gravar dicha contribución*, por ende dicho depósito en garantía no es objeto del impuesto al valor agregado; esto es así *ya que* con el referido depósito en garantía no se está enajenando un bien u otorgando un servicio, sino que *se está garantizando el cumplimiento de las obligaciones contratadas* de suministro de energía eléctrica por parte de dicha empresa y el pago de una contraprestación por el consumo mínimo mensual pactado por parte de la promovente. (Énfasis añadido)

Si bien el criterio está referido a la Ley del Servicio Público de Energía Eléctrica, la resolución beneficia a todos los contribuyentes que se vean inmersos en una situación semejante, como sucede cotidianamente en los contratos de arrendamiento, además de que la LIVA vigente conserva el mismo espíritu.

Comentario final

El depósito en garantía no actualiza los supuestos de causación del ISR ni es objeto del IVA, al constituirse para el cumplimiento de una obligación en específico.

La cuestión es distinta si se hace efectiva la garantía, porque sí se convierte en un ingreso acumulable y en el pago de una prestación. 

LOS TRIBUNALES RESOLVIERON

Presuntiva de impuestos por depósitos

La determinación presuntiva de contribuciones basada solo en los depósitos en efectivo, es ilegal.

ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, RESULTA ILEGAL LA LIQUIDACIÓN DE IMPUESTOS CON BASE EN LOS INGRESOS CONTENIDOS EN LOS DEPÓSITOS BANCARIOS DEL CONTRIBUYEN-

TE. El segundo párrafo de la fracción II del artículo 41 del Código Fiscal de la Federación, prevé la facultad de la autoridad fiscal para determinar créditos fiscales a los contribuyentes que no hayan cumplido con hasta tres requerimientos relativos a la presentación de la declaración

de contribuciones y en tratándose de declaraciones sobre las cuales se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, dicha autoridad podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribución que a este corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida. Sin embargo, resulta ilegal que la autoridad proceda a aplicar la tasa de contribuciones del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta o cualquier otra diversa contribución directamente sobre los depósitos bancarios, puesto que la mecánica de dichos tributos prevé que la causación se lleve a cabo directamente sobre un depósito bancario, *pues por cuanto hace al impuesto sobre la renta, la tasa habrá de aplicarse a la utilidad del periodo, para lo cual será necesario desarrollar el cálculo debido*, a efecto de la obtención de la utilidad del periodo; cuestión que también sucede con el impuesto al valor agregado, puesto que el mismo grava el valor de actos o actividades, empero, el impuesto a pagar será aquel que resulte después de haber efectuado los acreditamientos previstos por la propia ley de la materia; en tal contexto, *la autoridad fiscal no se encuentra en aptitud de determinar impuestos con base en la información que obtenga de las cuentas bancarias del contribuyente, pues no cuenta con los elementos suficientes para determinar su situación jurídico-fiscal, dado que para tal fin es indispensable seguir los procedimientos previstos en las leyes que prevén la forma de causación del tributo*; ergo, con la simple información de los depósitos bancarios en las cuentas del contribuyente, la autoridad fiscal no conoce de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva y *no es procedente determinar créditos fiscales solamente con base en esa información*.

Fuente: Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Séptima Época, Año V, Número 46, p. 243, Tesis VII-CASR-CEIII-5, Tesis Aislada, mayo de 2015

El criterio de la Sala Regional del Centro III del TFJFA es acertado, ya que el fisco federal carece de los elementos contundentes para estimar el impuesto con base en los depósitos en efectivo observados en las cuentas del contribuyente.

Lo anterior porque la estimativa del impuesto omitido procede si:

- no se hubiera presentado la declaración periódica correspondiente
- se impuso la multa respectiva por parte de la autoridad hacendaria
- existieron tres requerimientos para exigir el cumplimiento de la obligación omitida, con un plazo de 15 días entre cada uno

Si la omisión es de una declaración de la que se conozca realmente la cantidad a la cual le es aplicable la tasa o cuota respectiva, *la autoridad fiscal puede hacer efectiva una cantidad igual a la contribución que a este corresponda determinar*, sin liberar de presentarla al contribuyente.

Lo anterior no implica que por la información que obra en sus bases de datos, es decir, la supuesta recepción de depósitos en efectivo, a esas cantidades se les aplique la tasa, ya que el procedimiento para calcular estos impuestos es la siguiente:



ISR

De conformidad con el artículo 9o de la LISR:

	Ingresos acumulables
Menos:	Deducciones autorizadas
Igual:	Utilidad
Menos:	PTU pagada
Igual:	Utilidad del ejercicio
Menos:	Pérdidas fiscales pendientes de aplicar
Igual:	Resultado fiscal
Por:	Tasa (30%)
Igual:	ISR del ejercicio
Menos:	Pagos provisionales del ISR
Menos:	Estímulos fiscales (investigación y desarrollo tecnológico, cinematografía, teatral nacional)
Menos:	ISR retenido por bancos
Igual:	ISR por pagar

IVA

	IVA trasladado*
Menos:	IVA acreditable**
Igual:	Resultado
Menos:	IVA retenido
Igual:	IVA a pagar

* IVA traslado, es el cobro que el contribuyente debe hacer a los adquirentes de sus bienes o servicios, o por el uso o goce temporal de ellos, de un monto equivalente al impuesto establecido en ley (art. 1o, tercer párrafo de la LIVA).

**IVA acreditable, es el impuesto que hubiese sido trasladado al contribuyente, así como el propio impuesto que él hubiera pagado con motivo de la importación de bienes o servicios (art. 4o, segundo párrafo de la LIVA).

Si en ser óbice que ante la omisión de la declaración el legislador tratara de inhibir esa conducta y no impedir a la autoridad hacendaria conocer la situación fiscal del contribuyente, pues en ningún momento se coarta su potestad para ejercer sus facultades de comprobación.

En ese tenor, es ilegal la determinación presuntiva de contribuciones basada únicamente en los depósitos en efectivo, por ende, quien se encuentre en esa situación *podrá impugnar esa resolución mediante el juicio de nulidad* con fundamento en la fracción I y antepenúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley Orgánica del TFJFA.