

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

EXPEDIENTE: 37-V-A/2015

ASUNTO: *Determinación del sujeto obligado al pago de los derechos especial y extraordinario sobre minería, previstos en los artículos 268 y 270 de la Ley Federal de Derechos, vigente a partir de 2014.*

México, D.F., 10 de noviembre de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 16/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Incertidumbre respecto a qué sujeto es el obligado al pago de los derechos *especial y extraordinario sobre minería*, cuando el titular de una concesión minera celebra un contrato de cesión de derechos con un tercero.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, X, XXII y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014, así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

La Dirección General de Estudios Normativos detectó la problemática del sector minero, relacionada con la incertidumbre que existe para identificar claramente quién es el sujeto obligado al pago de los derechos *especial y extraordinario sobre minería*, previstos en los artículos 268 y 270 de la Ley Federal de Derechos (LFD) vigentes a partir de 2014, respectivamente, cuando existe una concesión minera y el titular de ésta celebra un contrato de cesión de derechos con un tercero —adquirente— para explorar, equipar, desarrollar, explotar, aprovechar y administrar diversos lotes mineros.

II. CONSIDERACIONES.

En primer término, resulta importante tomar en cuenta el origen de los derechos *especial y extraordinario sobre minería* previstos en los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, respectivamente.

La reforma realizada a la LFD, respecto a los derechos mineros contenida en el “*DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos, se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo*” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de diciembre de 2013, tuvo como finalidad llevar las prácticas del sector minero a un panorama más acorde con la realidad que rige dicho sector.

Antes de la citada reforma, el derecho que se aplicaba al sector minero por la extracción de los minerales, se refería esencialmente a una cantidad determinada conforme al área concesionada—actualmente sigue vigente el pago de este derecho—¹; es decir, por cada

¹ **Artículo 263.** Los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán semestralmente por cada hectárea o fracción concesionada o asignada, el derecho sobre minería, de acuerdo con las siguientes cuotas:

Concesiones y asignaciones mineras	Cuota por hectárea
I. Durante el primer y segundo año de vigencia.	\$6.41

hectárea o fracción se realiza el pago del derecho correspondiente, de acuerdo con las cuotas establecidas para tal efecto y en base a los años que tenga de vigencia la concesión.

Sin embargo, dicho parámetro de cuantificación no reflejaba el verdadero beneficio que obtiene el concesionario, ni la debida retribución que debe recibir el Estado, tomando en consideración que los recursos explotados son bienes no renovables de la naturaleza y que las empresas mineras se han visto beneficiadas por el incremento de los precios de los minerales en los mercados internacionales, lo que se traduce en mayores ganancias económicas para dichas empresas y de las cuales el Estado no ha participado.

Por lo anterior el Legislador Federal adicionó los artículos 268² y 270³ de la LFD, mediante los cuales se establecieron el **derecho especial y el derecho extraordinario sobre minería**.

II.	Durante el tercero y cuarto año de vigencia.	\$9.58
III.	Durante el quinto y sexto año de vigencia.	\$19.81
IV.	Durante el séptimo y octavo año de vigencia.	\$39.85
V.	Durante el noveno y décimo año de vigencia.	\$79.68
VI.	A partir del décimo primer año de vigencia.	\$140.23
(...)		

² **Artículo 268.** Los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán anualmente el **derecho especial sobre minería**, aplicando la **tasa del 7.5%** a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en este artículo, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente a aquel al que corresponda el pago.

Los ingresos a que se refiere el párrafo anterior, se determinarán considerando los ingresos acumulables que tenga el concesionario o asignatario minero conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con excepción de los establecidos en las fracciones IX, X y XI del artículo 18 de dicha ley, o las que las sustituyan.

Para la determinación de la base del derecho a que se refiere este artículo, los titulares de concesiones o asignaciones mineras podrán disminuir las deducciones autorizadas conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta, con excepción de las siguientes:

- a). Las establecidas en las fracciones IV, VII y VIII del artículo 25 de dicha ley, salvo las inversiones realizadas para la prospección y exploración minera o las que las sustituyan, y
- b). Las contribuciones y aprovechamientos, pagados por dicha actividad.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el derecho a que se refiere este artículo, los pagos definitivos efectuados en el ejercicio de que se trate del derecho sobre minería a que se refiere el artículo 263 de esta Ley.

El derecho a que se refiere el presente artículo, se calculará considerando la totalidad de las concesiones o asignaciones de las que sea titular.

El pago del derecho señalado en este artículo se efectuará con independencia de los pagos de otros derechos sobre minería que, en su caso, procedan de acuerdo a esta Ley.

[Énfasis añadido]

³ **Artículo 270.** Los titulares de concesiones y asignaciones mineras pagarán anualmente el **derecho extraordinario sobre minería**, aplicando la **tasa del 0.5%** a los ingresos derivados de la enajenación del oro, plata y platino, mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente a aquel al que corresponda el pago.

En este orden de ideas, el **derecho especial sobre minería**, lo deberán enterar anualmente los titulares de las concesiones y asignaciones mineras, aplicando una tasa del 7.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con excepción de las señaladas en el propio artículo 268 de la LFD.

De igual forma, el **derecho extraordinario sobre minería**, lo deberán enterar anualmente los titulares de concesiones y asignaciones mineras aplicando la tasa del 0.5% a los ingresos derivados de la enajenación del **oro, plata y platino**, el cual se calculará considerando los ingresos totales del concesionario o asignatario minero por la enajenación o venta de los minerales mencionados, independientemente del número de concesiones o asignaciones de las que sea titular.

De acuerdo con lo señalado, es claro que los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, establecen como sujeto pasivo de la obligación tributaria, a los **titulares de concesiones y asignaciones mineras**, quienes pagarán los derechos *especial y extraordinario sobre minería*, en términos de los citados preceptos.

Ahora bien, por otro lado, es pertinente atender lo que al respecto establece la Ley Minera (LM). El artículo 27, fracción II, de este ordenamiento dispone que los **titulares de concesiones mineras** están obligados a pagar los derechos sobre minería en términos de la ley de la materia.

El derecho a que se refiere el presente artículo, se calculará considerando los ingresos totales del concesionario o asignatario minero por la enajenación o venta del oro, plata y platino, **independientemente del número de concesiones o asignaciones de las que sea titular**.

Los contribuyentes deberán llevar **contabilidad por separado** en donde se identifiquen los ingresos derivados de la enajenación del oro, plata y platino.

El pago del derecho señalado en este artículo, **se efectuará con independencia de los pagos de otros derechos sobre minería que, en su caso, procedan de acuerdo a esta Ley**.

El Servicio de Administración Tributaria podrá expedir las disposiciones de carácter general necesarias para la correcta y debida aplicación de este artículo.

[Énfasis añadido]

Hasta aquí, tanto LFD como la LM coinciden en que son los **titulares de las concesiones mineras** los obligados al pago de los derechos sobre minera; sin embargo, surge incertidumbre jurídica, toda vez que el último párrafo del artículo 27 de la última ley citada, dispone textualmente lo siguiente: “*Cuando se transmitan los derechos derivados de una concesión, las obligaciones a las que se hace mención en este artículo estarán a cargo del adquirente, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 23 de esta Ley.*”

Así, del análisis efectuado por este Organismo autónomo, se advierte que **no existe certeza** respecto al sujeto obligado al pago de los derechos *especial y extraordinario sobre minería* previstos en los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, respectivamente, pues mientras dichos dispositivos establecen que quien está obligado a pagar derechos sobre minería son los titulares de concesiones mineras, el último párrafo del artículo 27 de la LM establece que tal obligación de pago estará a cargo del adquirente de los derechos derivados de una concesión cuando éstos se trasmitan, generando así incertidumbre a los contribuyentes de esta industria para identificar quién está obligado al pago de dichas contribuciones.

En efecto, los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, señalan que los sujetos obligados a pagar los derechos *especial y extraordinario sobre minería*, **son los titulares de concesiones y asignaciones mineras**, y al ser disposiciones que se refieren al sujeto de la obligación tributaria, resultan ser de aplicación estricta; sin embargo, a juicio de esta Procuraduría, dichos preceptos deben ser interpretados armónicamente con las disposiciones de la Ley Minera, por las siguientes consideraciones.

Inicialmente, debemos señalar que el artículo 23 de la LM⁴, establece que cuando exista la transmisión de la titularidad de concesiones mineras o de los derechos que de ellas deriven surtirán sus efectos a partir de su inscripción en el Registro Público de Minería.

⁴ **Artículo 23.-** La transmisión de la titularidad de concesiones mineras o de los derechos que de ellas deriven surtirán sus efectos legales ante tercero y la Secretaría a partir de su inscripción en el Registro Público de Minería.

Cuando se transmita la titularidad de una concesión el adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones de la misma. Será responsabilidad del adquirente cerciorarse que la concesión se encuentra vigente y que su titular está al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones. La Secretaría podrá expedir, a petición y costa de parte interesada, constancia de lo anterior.

Los contratos y convenios por los que el adquirente de derechos derivados de una concesión asuma obligaciones cuyo incumplimiento se sancione con la cancelación de la misma, no relevan a su titular de la responsabilidad de cumplirlas, si el primero no lo hace.

Además, señala que cuando se transmita la titularidad de una concesión, **el adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones de ésta**, y cuando se celebre un contrato o convenio por el que se cedan los derechos y exista incumplimiento que llegara a sancionarse con la cancelación de la misma, no se releva al titular de la responsabilidad de cumplir dichas obligaciones, **si el primero no lo hace, es decir, si el adquirente no las cumple**.

Ahora bien, el artículo 27 de la LM,⁵ establece que los titulares de concesiones mineras, tienen a su cargo, entre otras obligaciones, pagar los derechos sobre minería que establece la Ley de la materia (*derecho sobre minería, derechos especial sobre minería y derecho extraordinario sobre minería*), indicando en su **último párrafo, que cuando se transmitan los derechos derivados de una concesión, las obligaciones a las que hace mención dicho artículo estarán a cargo del adquirente, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 23 de esta Ley, que señala que si el adquirente no cumple las obligaciones, no se releva al titular de la concesión de cumplirlas.**

Bajo este orden de ideas y de la **interpretación armónica** de los artículos 23 y 27 de la LM, se llega a la conclusión de que cuando sólo se trasfieran los derechos de explotación, el adquirente de éstos es el sujeto obligado al pago de los derechos especial y extraordinario sobre minería y sólo si existe incumplimiento de éste, el titular original seguirá obligado al pago de los mismos.

De ahí que, si bien es cierto de la interpretación estricta de los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, se puede establecer que son los titulares de concesiones y

Los actos, contratos y convenios relativos a la transmisión de la titularidad de concesiones o de los derechos que de ellas deriven, al igual que las controversias que se susciten con motivo de los mismos, se sujetarán en lo no previsto por la presente Ley a las disposiciones de la legislación mercantil.

⁵ **Artículo 27.** Los titulares de concesiones mineras, independientemente de la fecha de su otorgamiento, están obligados a:

I. Ejecutar y comprobar las obras y trabajos previstos por esta Ley en los términos y condiciones que establecen la misma y su Reglamento;

II.- Pagar los derechos sobre minería que establece la ley de la materia;

(...)

Los titulares de concesiones mineras otorgadas mediante concurso o de aquellas que las sustituyan estarán obligados a cubrir, adicionalmente, la prima por descubrimiento y la contraprestación económica ofrecida.

Cuando se transmitan los derechos derivados de una concesión, las obligaciones a las que se hace mención en este artículo estarán a cargo del adquirente, sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo tercero del artículo 23 de esta Ley.

[Énfasis añadido]

asignaciones mineras, los sujetos obligados originalmente a pagar los derechos sobre minería, también lo es, que de la interpretación armónica de los artículos 23 y 27 de la LM, los adquirentes a quienes se les cede los derechos derivados de la concesión, tienen la obligación de **cumplir con el pago de los derechos sobre minería correspondientes, conforme a lo señalado en el párrafo que antecede.**

Lo anterior resulta jurídicamente lógico, si tomamos en consideración que la cesión de derechos de la concesión minera, implica necesariamente un cambio de sujeto y será el adquirente de ésta, quien obtenga directamente el beneficio por la explotación y en consecuencia sobre quién debe recaer la obligación de pago de los derechos sobre minería correspondientes.

Confirma lo anterior, lo señalado por el artículo 262 de la LFD⁶, al determinar que están obligadas a pagar los derechos sobre minería que establece el Capítulo XIII “Minería”, de dicha Ley, todas las personas físicas o morales titulares de una concesión **o que desarrollen trabajos relacionados con la exploración o explotación** de sustancias o minerales sujetos a la aplicación de la LM.

Dicho precepto, precisamente determina que no necesariamente tiene que ser el titular de una concesión minera el sujeto obligado al pago de los *derechos sobre minería*, al disponer que puede ser **cualquier persona que desarrolle trabajos relacionados con la exploración o explotación de minerales quien deberá pagar los derechos correspondientes**; siendo exactamente en este supuesto en el que se puede incluir al adquirente de los derechos de una concesión minera, toda vez que sin ser el titular de la concesión, realiza trabajos de explotación y exploración de los cuales obtiene un beneficio; situación que llevaría a considerarlo como el sujeto obligado a pagar los derechos correspondientes.

⁶ Artículo 262. Están obligadas a pagar los derechos sobre minería que establece este Capítulo **todas las personas físicas o morales titulares de una concesión o que desarrollen trabajos relacionados con la exploración o explotación de sustancias o minerales sujetos a la aplicación de la Ley Minera.**

[Énfasis añadido]

Consecuentemente, aun cuando de la interpretación estricta de los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, se puede determinar que los sujetos originalmente obligados al pago de los *derechos especial y extraordinario sobre minería*, son los titulares de la concesión o asignación minera; lo cierto es que de la interpretación armónica de los artículos 23 y 27 de la LM y del propio artículo 262 de la LFD; **se desprende que debe ser considerado como sujeto obligado al pago de los derechos sobre minería, el adquirente de la cesión de los derechos de explotación de la concesión.**

Incluso, de no interpretarse los citados preceptos de esta manera, se podrían generar cargas administrativas a la autoridad fiscal, ya que puede darse el supuesto de que el adquirente de los derechos de una concesión minera, haya enterado el pago de los *derechos especial y extraordinario sobre minería*, y al no ser considerado como el sujeto obligado al pago de los mismos —por no ser el titular de la concesión minera—, el pago realizado tendría para éste la naturaleza jurídica de un **pago de lo indebido**, lo que podría generar la posibilidad de que en términos de lo establecido en los artículos 22 y 23 del Código Fiscal de la Federación, pueda solicitar la devolución o compensación de dicho pago y en consecuencia se tendría que requerir al titular de la concesión el pago de los derechos sobre minería correspondientes, con el riesgo de no obtenerlo hasta en tanto se ejerza un procedimiento de fiscalización, liquidación y cobro.

Por lo expuesto, se puede concluir que, de acuerdo estrictamente al marco legal vigente, no existe certeza respecto al sujeto obligado al pago de los derechos *especial y extraordinario sobre minería* previstos en los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, respectivamente, cuando por motivo de un contrato, el titular de la concesión minera, transmite los derechos de tal concesión a un tercero —adquirente—, pues éste último obtiene en términos de la L M la obligación de pagar tales derechos sobre minería; sin embargo, los citados preceptos establecen que debe ser el titular.

En tal sentido, es conveniente que la autoridad fiscal emita criterio en el que aclare y precise, siguiendo los lineamientos de este Análisis, quiénes resultan sujetos obligados al pago de los derechos *especial y extraordinario sobre minería*, previstos en los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, respectivamente.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de los derechos fundamentales, esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica a los pagadores de impuestos, **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria:

1. La emisión de una Regla de Carácter General o de un criterio en el que se establezca que para los efectos de los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, que señalan el pago de los *derechos especial y extraordinario sobre minería*, se entenderá como sujeto obligado al pago de los mismos, **al adquirente de los derechos de la concesión minera**, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:
 - I) Que el titular de la concesión minera haya celebrado un contrato de cesión de derechos con un tercero —adquirente— para explotar diversos lotes mineros.
 - II) El contrato de cesión de derechos de la concesión minera esté inscrito en el Registro Público de Minería.
 - III) Que el titular de la concesión, informe por escrito al Servicio de Administración Tributaria, la existencia de la cesión de derechos de ésta y en favor de quién.
2. En caso de que el adquirente —a quien se le cedieron los derechos de la concesión— haya realizado con anterioridad el pago de los *derechos especial y extraordinario sobre minería*, en términos de lo establecido en los artículos 268 y 270 de la LFD vigentes a partir de 2014, se reconozca como efectuado dicho pago, toda vez que no existiría afectación al fisco federal.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a los Administradores Generales, Jurídico, de Grandes Contribuyentes y de Auditoría Fiscal Federal, todos del Servicio de Administración Tributaria** el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en **un plazo de treinta días naturales manifiesten lo que a su derecho convenga**, en la inteligencia de que se podrá convocar a una o varias mesas de trabajo para encontrar la mejor solución a la problemática observada.

Publíquese el presente documento en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X, del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

C.P. Rafael Gómez Garfias.

AML/MVC/JZIB