

PARÁS

ASESORES FISCALES

Member of  Alliance
A Professional Cooperation of Independent Tax Firms
www.worldtaxservice.com

ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL PARA EL AÑO 2007

**Socios de
Despacho Parás, S.C.**

**Mario Calderón Danel
Jorge Covarrubias Bravo
Jorge Antonio Jiménez Cañizares
Carl Edward Koller Lucio
Alejandro Javier Sánchez Calderón
Mauricio Urrutia Schleske**

**Con la colaboración
Técnica de:**

**Guillermo Aguilar Haro
Raúl Alonso de la Torre
Rogelio Alvarado Rodríguez
Alberto Castelló Baquedano
Martha Josefina Dorantes Paz
Manuel García Sosa
Mónica Ekaterine Gómez Marín
Eugenio Grageda Núñez
Alejandro Guízar Acosta
Juan Fernando López García-Cano
José Manuel Sáenz Gaxiola
Alfredo Salomón Athié
María Isabel Sánchez y Béjar
Eliud Alfonso Santiago Barrientos**

**Bosque de Alisos No. 47-A, Ofna. 2-21, Col. Bosques de las Lomas
05120, México, D.F., Tel. 5259-1060**

**www.paras.com.mx
e-mail: paras@paras.com.mx**

PRIMERA EDICIÓN 2007

DERECHOS RESERVADOS POR LOS AUTORES

BOSQUE DE ALISOS NÚM. 47-A, OFICINA 2-21
BOSQUES DE LAS LOMAS, MÉXICO 05120, D.F.

QUEDA PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL
O PARCIAL DE ESTA OBRA POR CUALQUIER
MEDIO IMPRESO O ELECTRÓNICO

IMPRESO Y HECHO EN MÉXICO

PRÓLOGO

La reforma fiscal para 2007 presenta pocos cambios, aunque muy trascendentes para la generalidad de las empresas. El proceso se caracterizó por la prisa con la que los nuevos legisladores siguieron cada una de las etapas y la poca profundidad en el estudio de los temas propuestos por el Ejecutivo. También es de llamar la atención en dicho proceso, la ausencia de los responsables de las áreas de política fiscal de la Secretaría de Hacienda. (El Subsecretario de Ingresos fue ratificado hasta el 14 de diciembre).

Como resultado de lo anterior se introduce un cambio sustancial en la base del impuesto al activo, pues ahora ya no podrán deducirse las deudas, en ningún caso.

Consideramos que esta reforma es inconstitucional, básicamente porque la simple suma de los activos de una empresa no corresponde al valor de su patrimonio; además, el gravamen ya no será neutral para los diferentes contribuyentes y sectores, pues les impactará de manera no proporcional con el capital invertido.

Otras reformas importantes son las siguientes:

- 1.- La tasa del IMPAC baja del 1.8% al 1.25%.
- 2.- El límite para la deducción de la inversión en automóviles baja de \$300,000 a \$175,000.
- 3.- Se limita el derecho a la disminución de pérdidas de ejercicios anteriores, cuando cambien los socios o accionistas.

ii. *Prólogo*

- 4.- Se limita la obligación de la autoridad fiscal de contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas le formulen los contribuyentes.
- 5.- Se otorga un estímulo fiscal del 0.5% del resultado fiscal en el impuesto sobre la renta, a quienes hagan dictaminar para efectos fiscales sus estados financieros, y cumplan estrictamente con la obligación de efectuar pagos provisionales.

De cada uno de los cambios, en este trabajo hacemos comentarios sobre su interpretación, exponemos las consecuencias que en lo general se producirán, las cargas administrativas que generan, y cuando el caso lo amerita presentamos cuadros y ejemplos numéricos.

En esta ocasión, también presentamos un análisis de los nuevos reglamentos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como de las reformas al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en función de su reciente publicación.

LOS AUTORES

ÍNDICE

ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL PARA EL AÑO 2007

Ley del Impuesto sobre la Renta.....	1
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	24
Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.....	29
Código Fiscal de la Federación.....	31
Ley de Ingresos de la Federación	42
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	57
Ley Federal de Derechos	58
Código Financiero del Distrito Federal	73
Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación	83
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	103
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	148
Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	157

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES

1.- IMPUESTO SOBRE DIVIDENDOS PARA ACTIVIDADES DEL SECTOR PRIMARIO (A.11, SEGUNDO PÁRRAFO).

Como consecuencia de la reforma al penúltimo párrafo del artículo 81, que disminuye el beneficio de la reducción del Impuesto sobre la Renta que motiva un aumento de la tasa efectiva del 16% al 19%, para los contribuyentes personas morales dedicados exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, se modifica el segundo párrafo del artículo 11 de esta ley, para señalar ahora que estos contribuyentes causarán el impuesto multiplicando el importe de los dividendos o utilidades distribuidos por el factor de 1.2346 y aplicando la tasa del 28% con la reducción del 32.14% que señala el penúltimo del artículo 81 de la misma ley.

2.- LIQUIDACIÓN DE UNA PERSONA MORAL POR CAMBIO DE RESIDENCIA FISCAL EN LOS TÉRMINOS DE LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN (A.12, SEGUNDO PÁRRAFO).

Se modifica el segundo párrafo de este artículo para establecer que se considera que una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación vigente celebrado por México.

2. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Hasta el 31 de diciembre de 2006, se daba esa situación cuando la persona moral dejara de ser residente en México en los términos del Código Fiscal de la Federación, pero no preveía el cambio de residencia conforme a los tratados.

Se aclara ahora que en cualquier caso de liquidación por dejar de ser residente en el país, la persona moral de que se trate deberá considerar enajenados todos los activos que tenga en México y en el extranjero.

3.- FIDEICOMISO DE ACTIVIDADES EMPRESARIALES (A.13).

Se modifica en su totalidad el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo principal de eliminar la posibilidad de que los fideicomisarios de fideicomisos que realicen actividades empresariales, puedan deducir las pérdidas fiscales derivadas de las actividades empresariales llevadas a cabo por el fideicomiso.

Se establece ahora que los fideicomisarios acumularán a sus demás ingresos del ejercicio la parte que les corresponda del resultado fiscal derivado de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso correspondiente.

Se aclara que la pérdida fiscal derivada de las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso solo podrá disminuirse de las utilidades fiscales de ejercicios posteriores derivadas de las actividades empresariales realizadas a través del mismo fideicomiso, en los términos del Capítulo V del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Según la exposición de motivos de la iniciativa de ley correspondiente, el cambio obedece a que anteriormente la

pérdida fiscal era aprovechada por los fideicomisarios de manera anticipada, lo cual no permitía transparentar adecuadamente el régimen aplicable a las actividades empresariales realizadas a través del fideicomiso.

No vemos como puede considerarse que el régimen anterior no permitía transparentar adecuadamente el régimen aplicable a las actividades empresariales del fideicomiso, ya que precisamente lo que se pretendía era que el fideicomiso fuera transparente y que la utilidad o la pérdida fiscal fuera acumulada o deducida por los fideicomisarios. De esta forma efectivamente se lograba la transparencia que el nuevo régimen no permitirá.

Con el nuevo régimen no se logrará la transparencia, toda vez que en caso de tener utilidad fiscal el fideicomisario deberá acumularla a sus demás ingresos y en caso de tener pérdida fiscal por las actividades empresariales desarrolladas por el fideicomiso, no se logrará la transparencia, sino que será hasta que el propio fideicomiso genere utilidades fiscales cuando se podrá disminuir la pérdida fiscal.

La idea del tratamiento fiscal del fideicomiso de actividades empresariales, era que efectivamente fuera transparente, de tal forma que el régimen permitiera que se considerara que las actividades empresariales desarrolladas a través de él, se consideraran como realizadas directamente por el fideicomisario, en cuyo caso, sí podría acumular ese resultado con el propio del fideicomisario, llegando a un solo resultado fiscal.

4. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Nos parece que esta reforma es meramente recaudatoria y que no obedece al principio de transparencia de los fideicomisos de actividades empresariales.

Se aclara que las pérdidas fiscales actualizadas por inflación pendientes de disminuir por el fideicomiso, podrán deducirse por los fideicomisarios en el ejercicio de extinción del fideicomiso, en la proporción que les corresponda conforme al contrato correspondiente, pero solamente hasta el monto actualizado de sus aportaciones al fideicomiso, que no recupere cada uno de ellos en lo individual.

Es decir, se permitirá a los fideicomisarios disminuir la parte que les corresponda de las pérdidas fiscales pendientes de deducir en el fideicomiso, pero solamente en el caso de liquidación del fideicomiso y hasta por la parte que no logren recuperar de sus aportaciones actualizadas por inflación.

Para estos efectos, la fiduciaria deberá llevar una cuenta de capital de aportación por cada fideicomisario, conforme a lo dispuesto por el artículo 89 de la ley, en el que se registrarán las aportaciones en efectivo y en bienes que haga cada uno de los fideicomisarios.

Para efectos de cada una de las cuentas individuales de aportación señaladas en el párrafo anterior, la fiduciaria deberá considerar que las entregas de efectivo o bienes que 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 hasta que se agote el saldo de cada una de esas cuentas.

Es decir, deberá considerarse que lo primero que se distribuye a los fideicomisarios corresponde a devolución de aportaciones.

Para efectos de la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del fideicomiso, podrá considerarse como deducción, la correspondiente a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente que a su vez sea fideicomisario y que no reciba ninguna contraprestación por dicha aportación, considerando como costo de adquisición el monto original de la inversión no deducido o el costo promedio por acción, según sea el caso, que tenga el fideicomitente en la fecha de la aportación y ese mismo costo de adquisición deberá registrarse en la contabilidad del fideicomiso y en la cuenta de aportación de quién corresponda.

En congruencia con lo anterior, el fideicomitente que realice la aportación no podrá tomar ninguna deducción de dichos bienes en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal por sus propias actividades.

En caso de que los bienes aportados sean regresados a los fideicomitentes, se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en ese momento en la contabilidad del fideicomiso y en ese valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

En congruencia con todo lo anterior, se señala ahora que en el caso de fideicomisarios personas físicas residentes en México, considerarán como ingreso por actividades empresariales, la parte del resultado fiscal derivada de las actividades empresariales del fideicomiso, que le corresponda de acuerdo con el contrato correspondiente.

6. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Se establece en forma expresa que los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios, considerarán que tienen establecimiento permanente en México por las actividades empresariales llevadas a cabo a través del fideicomiso, en la parte que les corresponda y deberán presentar declaración anual del Impuesto sobre la Renta por la parte del resultado fiscal o utilidad fiscal que les corresponda.

Por último, se aclara que cuando no se designen fideicomisarios o estos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades realizadas a través del fideicomiso las lleva a cabo el fideicomitente.

Lo que se ha buscado siempre con la transparencia fiscal del fideicomiso de actividades empresariales, es que el fideicomiso sea neutro y que se reconozca el efecto en los fideicomisarios como si no existiera el fideicomiso y hubieran realizado directamente las actividades que se realizan a través del fideicomiso.

Con la reforma, se rompe con ese principio y si el resultado es positivo el fideicomisario sí acumulará la parte del resultado fiscal que le corresponda conforme al contrato, pero si el resultado es de pérdida fiscal, no podrá transparentar dicho resultado deduciendo la pérdida proporcional a sus demás ingresos. Se trata evidentemente de una reforma totalmente recaudatoria.

4.- CONSUMOS EN RESTAURANTES (A.32, FRACCIÓN XX).

En una reforma que también busca un incremento en la recaudación, se disminuye el monto deducible de los consumos en restaurantes del 25% al 12.5%, al señalarse

como no deducible en el artículo 32 fracción XX el 87.5%, de dichos consumos.

5.- CAPITALIZACIÓN INSUFICIENTE (A.32, FRACCIÓN XXVI).

Se modifica totalmente esta fracción para mejorar la redacción y aclarar algunas dudas que la redacción anterior presentaba.

En primer lugar, se deja claro que las reglas de capitalización insuficiente que hacen no deducible una parte o la totalidad de los intereses a cargo, son aplicables para intereses derivados de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Se aclara también que para la determinación de las deudas que excedan el límite del triple del capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, se considerarán todas las deudas que generen intereses.

Así, para determinar dicho excedente, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio. Anteriormente, para este cálculo se utilizaba el capital contable al final del ejercicio sin considerar la utilidad o pérdida del propio ejercicio.

En el caso de que el saldo promedio de las deudas del contribuyente con partes relacionadas residentes en el extranjero, sea menor que el exceso del promedio de todas las deudas que devenguen intereses sobre el triple del capital contable, se considerará que la totalidad del exceso

8. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

corresponde a las deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero y el 100% de los intereses devengados por esas deudas será no deducible.

Ahora bien, si el saldo promedio de las deudas del contribuyente con partes relacionadas residentes en el extranjero, es mayor que el exceso del promedio de todas las deudas que devenguen intereses sobre el triple del capital contable, se considerará que parte del exceso corresponde a las deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero y los intereses devengados por estas deudas será no deducible, en la proporción que represente el exceso mencionado del saldo promedio de las deudas del contribuyente con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Para la determinación de los saldos promedios de todas las deudas que devenguen intereses, así como el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, se sumarán los saldos al último día de cada mes de dichas deudas, respectivamente, y se dividirán entre el número de meses del ejercicio.

Se establece como opción, que en caso de tomarla deberá continuarse aplicando por un periodo no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquel en que se elija, de considerar como capital contable del ejercicio para efectos del cálculo del excedente, el resultado de la suma de los saldos iniciales y finales de las cuentas de Capital de Aportación, Utilidad Fiscal Neta y de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida, dividido entre dos.

Quienes no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, deberán

considerar como capital contable para efectos del cálculo del excedente, el determinado conforme a lo señalado en el párrafo anterior.

Se establece que no se incluirán las deudas contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

El límite de tres veces el capital contable que se utiliza para el cálculo de los intereses no deducibles por deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero, podrá ampliarse cuando los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan una resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

No es muy clara la referencia al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que este artículo se refiere a las resoluciones relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas (precios de transferencia), y el artículo 32 fracción XXVI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se refiere a cuando la obtención de una resolución respecto a que el contribuyente requiere de un apalancamiento mayor al de tres veces el capital contable.

6.- INVERSIONES EN AUTOMÓVILES (A.42, FRACCIÓN II Y QUINTO TRANSITORIO).

10. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Se cambia el límite para la deducción de la inversión en automóviles para quedar en \$175,000.00. Hasta el 31 de diciembre de 2006 el límite era de 300,000.00.

En la disposición transitoria se establece que tratándose de inversiones en automóviles efectuadas antes del 1 de enero de 2007, se deducirán en los términos de la fracción II del artículo 42 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2006.

7.- DISMINUCIÓN DE PÉRDIDAS FISCALES CUANDO CAMBIEN LOS SOCIOS O ACCIONISTAS (A.63).

Se modifica este artículo para limitar la disminución de pérdidas fiscales en los casos en que haya cambio de accionistas que posean el control de la sociedad de que se trate.

Se establece que cuando cambien los socios o accionistas que posean el control de una sociedad que tenga pérdidas fiscales pendientes de disminuir, y la suma de sus ingresos de los últimos tres ejercicios hayan sido menores al importe actualizado de las pérdidas al término del último ejercicio anterior al del cambio de accionistas, dicha sociedad solamente podrá disminuir las pérdidas fiscales contra las utilidades fiscales correspondientes a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas.

Para estos efectos se considera que existe cambio de socios o accionistas, que posean el control de una sociedad, cuando cambian los tenedores, directa o indirectamente, de más del cincuenta por ciento de las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate, en uno o más actos en un periodo de tres años.

Lo anterior no es aplicable cuando el cambio de socios o accionistas es consecuencia de una donación, herencia, o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación en los términos del Código Fiscal de la Federación, siempre que en el caso de reestructura, fusión o escisión, los socios o accionistas directos o indirectos que mantenían el control, lo mantengan con posterioridad a dichos actos. En el caso de fusión se confirma que la sociedad fusionante sólo podrá disminuir su pérdida fiscal pendiente de disminuir al momento de la fusión, con cargo a la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjo la pérdida. Para efectos del cambio de socios o accionistas que posean el control, no se tomarán en cuenta las acciones colocadas entre el gran público inversionista.

Se aclara que el monto de las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que tuviera una controladora al iniciar la consolidación o una controlada antes de incorporarse a la consolidación, solo podrán disminuirse hasta por el monto en el que se hubieren disminuido en los términos de este artículo.

8.- REDUCCIÓN DEL ISR PARA PERSONAS MORALES DEL SECTOR PRIMARIO (A. 81, PENÚLTIMO PFO.).

Se modifica el penúltimo párrafo de este artículo para establecer que las personas morales que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas del sector primario que tributen en el régimen simplificado, pagarán el impuesto con una reducción del 32.14%, en lugar del 42.86% que establecía esta disposición anteriormente, lo que significa que estos

12. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

contribuyentes pagarán el ISR a partir del año 2007 aplicando la tasa del 19% en vez del 16% que venían aplicando hasta el año 2006.

9.- CRÉDITOS RESPALDADOS (A. 92, FR. V, SEGUNDO PFO.).

Se reforma el segundo párrafo de este artículo, para precisar la definición del concepto de créditos respaldados y con ello incluir en este concepto a los créditos que se garantizan por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, de una parte relacionada o del mismo acreditado. Asimismo, se establece que el crédito también está garantizado cuando su otorgamiento se condicione a la celebración de contratos que otorguen los derechos de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste y cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito, o de sus accesorios a cargo del acreditado.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reformas, enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso, se señala que esta modificación tiene como objeto el evitar que se erosione la base para el pago del impuesto, al distribuirse dividendos bajo el concepto de intereses.

TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS

10.- EXENCIÓN A LA ENAJENACIÓN DE CASA HABITACIÓN (A. 109, FR. XV, INCISO A)).

Se modifica esta disposición para limitar esta exención hasta un monto que no exceda de un millón quinientos mil unidades de inversión, que equivale a \$5'670,000 de pesos aproximadamente, condicionándose a que la transmisión se formalice ante fedatario público.

Este límite no aplica cuando el contribuyente demuestre haber residido durante los últimos cinco años anteriores a la enajenación en su casa habitación, en los términos del Reglamento de la Ley del ISR.

Se aclara que por el excedente se determinaría, en su caso, la ganancia y se calculará el impuesto anual y el pago provisional en los términos del Capítulo IV de este Título "De los ingresos por enajenación de bienes", considerando las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida.

Se establece que el cálculo y el entero del impuesto que corresponde al pago provisional se realizará por el fedatario público.

Se precisa que esta exención no será aplicable tratándose de la segunda o posteriores enajenaciones de casa habitación efectuadas durante el mismo año de calendario.

14. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Para aplicar la exención, el fedatario público deberá consultar a las autoridades fiscales, si el contribuyente previamente ha enajenado alguna casa habitación durante el año de calendario de que se trate y en caso de que sea procedente la exención, dará aviso a las autoridades fiscales.

Los límites establecidos tienen por objeto el evitar que los contribuyentes especulen con este tipo de operaciones, aprovechando la aplicación de esta exención.

11.- PAGO DE INSTITUCIONES DE SEGUROS AL OCURRIR EL RIESGO AMPARADO (A. 109, FR. XVII, ÚLTIMO PFO.).

Esta fracción establece que los asegurados o sus beneficiarios no pagarán el ISR por los ingresos que perciban de instituciones de seguros cuando ocurre el riesgo amparado en las pólizas contratadas.

Para aclarar la nacionalidad de dichas instituciones, se agrega un último párrafo a esta fracción para establecer que la exención, sólo será aplicable a los ingresos percibidos de instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas autorizadas para funcionar y organizarse como tales por las autoridades competentes.

Esta modificación tiene por objeto hacer acorde esta disposición de la Ley del Impuesto sobre la Renta con la Ley General de Instituciones Mutualistas de Seguros, que prohíbe la práctica de cualquier operación activa de Seguros en territorio mexicano a toda persona distinta de las instituciones de seguros autorizadas para organizarse y funcionar como tales por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

12.- ACCIONES ENAJENADAS EN BOLSA (A. 109, FR. XXVI, SEGUNDO PFO.).

Se modifica esta disposición, sólo para hacer correcta referencia en este párrafo al actual artículo 179 de la Ley del Mercado de Valores que es el que ahora se refiere a las operaciones consideradas como concertadas en Bolsa, aun cuando se realicen fuera de ella. Anteriormente se hacía referencia al artículo 22-Bis-3 de dicha Ley.

CAPÍTULO I DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO.

13.- CÁLCULO DEL IMPUESTO ANUAL POR EL PATRÓN (A. 116 ÚLTIMO PFO., INCISO B)).

Se modifica el inciso b) del último párrafo de este artículo 116 para establecer que el patrón no hará el cálculo del impuesto anual de los ingresos por salarios, cuando el trabajador haya obtenido ingresos por sueldos y salarios que excedan de \$400,000.00 en el año. Anteriormente el monto establecido era de \$300,000.00.

14.- OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL POR INGRESOS DE SUELDOS (A. 117, FR. III, INCISO C) Y A. 175).

Acorde con la modificación antes comentada, se modifica el inciso c) de la fracción III del artículo 117, para establecer a los contribuyentes que únicamente obtengan ingresos por salarios, la obligación de presentar declaración anual, cuando sus ingresos por este concepto (sueldos) excedan de \$400,000.00 en el año.

De igual forma, se modifica el segundo párrafo del artículo 175 para establecer que no están obligados a presentar

16. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

declaración anual, las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por sueldos y por intereses, cuya suma no exceda de \$400,000.00, siempre que los ingresos por intereses reales no excedan de \$100,000.00.

Como se puede ver, sólo se incrementa de \$300,000.00 a \$400,000.00 el límite de ingresos totales (sueldos e intereses) sin incrementarse el límite para los ingresos por intereses que permanece en \$100,000.00. No obstante, esta modificación es plausible, ya que evitará a las personas que se encuentran en este nivel de ingresos, el tener que presentar declaración anual.

TÍTULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL.

15.- INGRESOS QUE SE GRAVAN (A. 179, SEGUNDO PFO.).

El primer párrafo de este artículo establece en forma general los conceptos de ingresos que se gravan a los residentes en el extranjero provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Se agrega un nuevo segundo párrafo a este artículo, para establecer que en el caso de que los residentes en el extranjero obtengan los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, gravados en este Capítulo, a través de un fideicomiso constituido de conformidad con las leyes mexicanas, en el que sean fideicomisarios o fideicomitentes, la fiduciaria tendrá la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta

por los ingresos que los residentes en el extranjero obtengan a través de dichos fideicomisos.

Lo anterior, toda vez que son dichas instituciones quienes conocen la identidad de los beneficiarios efectivos de los ingresos, y por lo tanto, pueden aplicar la tasa de retención que le corresponda a cada residente en el extranjero.

Se precisa que en el caso de fideicomisos emisores de Títulos colocados entre el gran público inversionista, serán los depositarios de valores quienes deberán retener el impuesto por los ingresos que deriven de esos Títulos, por ser éstos quienes conocen la identidad de los beneficiarios efectivos de los ingresos provenientes de dichos Títulos o valores.

16.- INTERESES (A. 195, FR. I, INCISO B) Y FR. II INCISO A).

Con motivo de los recientes cambios a la Ley del Mercado de Valores, se modifican los incisos b) de la fracción I y a) de la fracción II de este artículo, sólo para substituir las referencias a la obligación de inscribir los Títulos de crédito de los que derivan intereses en la Sección Especial por la notificación a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, sobre las características particulares de los valores con oferta pública en el extranjero.

17.- INTERESES – TASA DE RETENCIÓN DEL 4.9% (A. CUARTO).

En disposición de vigencia anual de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se reitera la tasa de retención de impuesto sobre la renta del 4.9% para intereses pagados a residentes en el extranjero que se ubiquen en la hipótesis del artículo 195, fracción I, inciso a), numeral 2, de la Ley: bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, y ciertas entidades de financiamiento de objeto limitado.

18. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Los requisitos para la aplicación de esta tasa, continúan siendo que el beneficiario efectivo de esos intereses sea residente en un país con el cual se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble imposición y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas previstas en el mismo para este tipo de intereses.

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

18.- FIDEICOMISOS Y EMPRESAS INMOBILIARIAS (A. 223 AL 224-A).

Se continúa con la política de otorgar incentivos para el crecimiento del mercado inmobiliario en México a través de la posibilidad de aplicar diversos estímulos fiscales para fideicomitentes y fideicomisarios de fideicomisos que cumplan diversos requisitos y que tengan como fin la adquisición o construcción de inmuebles destinados al arrendamiento, o bien, la adquisición del derecho para percibir ingresos por otorgar en arrendamiento los inmuebles, así como aquellos destinados al otorgamiento de financiamiento para esos fines, con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.

Anteriormente, no se preveía la posibilidad de tomar estos estímulos fiscales cuando el fideicomiso se hubiese dedicado al otorgamiento de financiamiento para los fines mencionados en el párrafo anterior.

Desde hace varios años, el mercado inmobiliario ha pretendido atraer inversionistas a través de la Bolsa Mexicana de Valores, mediante la emisión de certificados por este tipo

de fideicomisos inmobiliarios, o bien, por sociedades anónimas, lo cual se pretende consolidar con esta reforma, en la cual se aclaran diversos cuestionamientos que existían respecto a estos estímulos, cuando por primera vez fueron puestos en vigor hace dos años.

Esta reforma obedece a, la problemática operativa que a la fecha existe para llevar a cabo la bursatilización de este tipo de fideicomisos, pretendiendo hacer más fácil dicha bursatilización.

Así, con el ánimo de simplificar y ajustar el régimen fiscal aplicable tanto a los certificados de participación inmobiliaria como a las actividades del propio fideicomiso, cuestión que en gran medida se logra, por una parte, se reforman los artículos 223, 224 y 224-A, y por otra, se derogan los artículos 223-A, 223-B y 223-C, conservándose en términos generales la estructura y requisitos aplicables a los fideicomisos y sociedades inmobiliarias a través de los cuales se aplican estos estímulos.

Considerando que en gran medida se logra una simplificación y aclaración al régimen fiscal aplicable a este fideicomiso, podemos destacar lo siguiente:

Estímulos.

A partir de 2007, los estímulos fiscales consisten en lo siguiente:

- a) Se mantiene la posibilidad de que la fiduciaria no realice pagos provisionales del impuesto sobre la renta, con motivo de las actividades realizadas por medio del fideicomiso.

20. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- b)** Se sigue liberando del pago del impuesto al activo a los fideicomisarios por el activo del fideicomiso.
- c)** Los fideicomitentes que aporten inmuebles a los fideicomisos, pueden diferir el momento de acumulación por la ganancia que en su caso se genere por la citada aportación, hasta el momento en que enajenen los certificados de participación recibidos por la misma, o bien, cuando la fiduciaria enajene los bienes aportados.
- d)** La posibilidad de que fondos de pensiones residentes en el extranjero participen en los fideicomisos aplicando las exenciones previstas en el capítulo de residentes en el extranjero, así como también la posibilidad de que los recursos de fondos de pensiones constituidos en términos del artículo 33 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, puedan invertir hasta un 10% de la reserva creada, en certificados de participación omitidos por el fideicomiso.

Requisitos a cumplir para tener derecho a los estímulos.

Se mantienen prácticamente todos los requisitos que ya se señalaban en la Ley que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, y se incorporan nuevos requisitos a cumplir para tener derecho a los estímulos, dentro de los que destacan:

- a)** En caso de que el fin del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles, éstos se deben destinar cuando menos cuatro años a su arrendamiento; el plazo anterior era de un año.

- b)** Es obligación que la fiduciaria sea mexicana y que distribuya a los tenedores de los certificados de participación emitidos por el fideicomiso, a más tardar el 15 de marzo, cuando menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior, generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.
- c)** Además, la fiduciaria tiene que llevar a cabo la retención del impuesto aplicando la tasa del 28% sobre el monto distribuido de dicho resultado, salvo que los tenedores estén exentos del pago del impuesto sobre la renta por ese ingreso. Dicha retención es acreditable para los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país, contra el impuesto que causen en el ejercicio.
- d)** Si se trata de fideicomisos cuyos certificados de participación no se encuentren colocados entre el gran público inversionista, deberán tener al menos 10 tenedores que no sean partes relacionadas entre si, y cada uno de ellos no puede tener una participación mayor al 20% del monto total de los certificados de participación emitidos.

Obligaciones de la fiduciaria.

También se incorporan diversas obligaciones para la fiduciaria que implican una carga administrativa para ésta, mismas que a continuación se describen:

- a)** Debe determinar un resultado fiscal del fideicomiso de acuerdo con el Título II de la Ley, sin que opere la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores como lo preveía la Ley hasta el 31 de diciembre de 2006,

22. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

por las actividades realizadas a través del mismo, ya que el resultado fiscal que debe ser distribuido a los tenedores de los certificados, implica un ingreso acumulable para los residentes en México y para los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país, además de que en el caso de otros residentes en el extranjero, ese ingreso causa el impuesto en México con carácter de definitivo.

- b) Por lo anterior, dicho resultado fiscal ya no genera una cuenta parecida a la de la CUFIN, como lo establecía la Ley hasta el 31 de diciembre de 2006.
- c) Está obligada a llevar a cabo la retención correspondiente, cuando distribuya el resultado fiscal del fideicomiso y tendrá que llevar una cuenta en la que registre los reembolsos de capital realizados a favor de los tenedores de los certificados de participación para efectos de entregar una constancia a dichos tenedores.
- d) Se aclara que queda relevada de la obligación de retener el impuesto sobre la renta a los tenedores de certificados cuando los mismos estén colocados entre el gran público inversionista, quedando dicha obligación a cargo del intermediario financiero.

Sociedades Inmobiliarias.

Si bien el artículo 224-A de la Ley, aplicable a estas sociedades, no sufre modificaciones importantes, al existir remisiones al artículo 223, los cambios al mismo hacen que estas sociedades también pueden dedicarse a el otorgamiento

de financiamiento para la adquisición, construcción o arrendamiento de los bienes inmuebles, con garantía hipotecaria.

Asimismo, destaca el requisito de que cuando el objeto de estas sociedades sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles, estos se destinen cuando menos cuatro años a su arrendamiento, tal como se señala para los fideicomisos inmobiliarios.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1.- ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE CIGARROS, PUROS Y OTROS TABACOS LABRADOS (A. 2º., FR. I INCISO C)).

Se reforma el inciso C) de la fracción I del artículo 2º. de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, conforme a la cual se establecen las nuevas tasas que serán aplicables a la enajenación o importación de cigarros, puros y otros tabacos labrados, a partir del 1º de enero de 2007, quedando en los siguientes términos:

	TASA ANTERIOR	NUEVA TASA
Cigarros	110%	160%
Puros y otros tabacos labrados	20.90%	160%
Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano	-	30.40%

En el caso de cigarros, el incremento de la tasa representa un 45% respecto a la tasa vigente hasta 2006, mientras que la tasa de puros y otros tabacos labrados se incrementó casi ocho veces más (de 20.90% a 160%), debido a que se iguala a partir de este año a la tasa aplicable a los cigarros.

Asimismo, como se puede observar, se incluye como objeto del pago de este impuesto a la enajenación o importación de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, mediante la aplicación de una tasa del 30.4%. De acuerdo con el Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, la diferenciación que se hace a este tipo de puros y tabacos labrados hechos a mano con un gravamen a una tasa mucho menor de la que se aplica a los puros y otros tabacos labrados que no están hechos a mano, tiene como propósitos proteger a la industria artesanal que se dedica a la fabricación de puros y evitar la desleal competencia que se presenta en el mercado, donde se comercializan tabacos con categoría de puros que realmente son cigarrillos.

Mediante disposiciones transitorias se establece que los incrementos de las tasas mencionados con antelación se efectuarán de manera gradual, por lo que la tasa aplicable para cigarros, puros y otros tabacos labrados será del 140% en 2007; del 150% en el ejercicio de 2008, y a partir de 2009 será del 160%. En el caso de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano será del 26.6% en 2007; en 2008 será del 28.5%, y será a partir de 2009 cuando se aplicará la del 30.4%.

Los incrementos a las tasas en los términos aquí apuntados, tienen su justificación en la necesidad de proteger a la población de las enfermedades causadas por el tabaquismo; sin embargo, en nuestra opinión, el principal objetivo que persiguen estas medidas es incrementar la recaudación y designar los recursos a sufragar el gasto público.

Por otra parte, no vemos una justificación real en el hecho de que se esté otorgando un trato diferenciado a la enajenación o importación de puros y tabacos labrados elaborados a mano,

26. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

de aquellos que no lo están, pues si bien por un lado se pretende proteger a la industria artesanal del tabaco, por el otro se esta descuidando a la industria que no es considerada como artesana, que invierte grandes recursos en el equipo y maquinaria necesarios para la producción de puros y cigarros, lo cual resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria prevista en la Constitución Federal.

No obstante, consideramos atinado el hecho de que esta reforma se haya efectuado mediante los incrementos en las tasas del impuesto especial sobre producción y servicios, en los términos ya señalados, debido a la existencia de un gravamen especial a la enajenación e importación de cigarros y puros, en la Ley de la materia, en lugar de establecer una nueva Ley para atender las enfermedades del tabaquismo, como así lo proponía el Ejecutivo en su iniciativa, lo cual sin duda hubiera generado mayor carga administrativa para el propio Gobierno Federal y además hubiera sido inconstitucional.

2.- ELIMINACIÓN DEL GRAVAMEN A LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE REFRESCOS, BEBIDAS HIDRATANTES O REHIDRATANTES, CONCENTRADOS, POLVOS, JARABES, ENTRE OTROS (A. 2, FR. I, INCISOS G) Y H), A. 3, FR. XV Y XVI, 8 Y 13).

Se elimina el gravamen del 20% que se establecía a la enajenación e importación de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitieran obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendieran en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o

mecánicos, cuando los mismos utilizaran como edulcorante fructuosa.

Como una medida proteccionista, se exceptuaba del pago del impuesto a la enajenación e importación de dichos productos que utilizaran como edulcorante únicamente azúcar.

La iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, preveía el establecimiento de un gravamen general a la enajenación o importación de los productos de referencia, a la tasa del 5%, independientemente de si utilizaran como edulcorante azúcar o fructuosa. La iniciativa también contemplaba la inclusión de las aguas carbonatadas, cuya enajenación o importación quedaría gravada también a la misma tasa.

Estos cambios obedecían básicamente a la recomendación efectuada por la Organización Mundial de Comercio (OMC) al gobierno mexicano, derivado de la controversia iniciada por los Estados Unidos de América ante dicho Organismo, para que resolviera sobre la compatibilidad del establecimiento del impuesto en cita, tomando en consideración las obligaciones internacionales de México establecidas en el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio (GATT). La OMC emitió su resolución y determinó que la contribución de referencia era incompatible con las obligaciones asumidas por México en el GATT.

Las medidas, que tenían tintes puramente recaudatorios, de aprobarse, implicarían para el Gobierno Federal la obtención de mayores recursos para hacer frente al gasto público.

Como fue sabido en su oportunidad a través de los diferentes medios de comunicación, la Cámara de Diputados aprobó,

28. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

casi por unanimidad, la propuesta enviada por el Ejecutivo; sin embargo, como también se supo por los mismos medios, ésta fue rechazada por la Cámara Alta, la cual acordó y aprobó, además, la reforma que se comenta, consistente en la derogación de los incisos G) y H) de la fracción I del artículo 2º de la Ley. Con ello, la enajenación e importación de los productos mencionados, independientemente del edulcorante que utilicen, dejan de ser actividades objeto del pago de este impuesto.

Se estima que con esta reforma, el Ejecutivo Federal dejará de percibir recursos que tenía presupuestados, por aproximadamente 3 mil 800 millones de pesos, lo que implica un recorte al gasto en ese mismo monto.

No obstante lo anterior, es evidente que las medidas adoptadas por el Congreso de la Unión serán bien acogidas por el grueso de la población, y en mayor medida por las clases económicas más débiles, pues si bien los refrescos y otras bebidas endulzantes no forman parte de la canasta básica de los mexicanos, sí son un elemento indispensable en su dieta diaria. No obsta señalar que México es considerado como uno de los países de mayor consumo de refrescos en el mundo.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

1.- INCREMENTO DEL FONDO DE COMPENSACIÓN PARA LAS ENTIDADES ADHERIDAS AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL (ART. 14).

Se establece un incremento que representa más del 22% (real) respecto del monto aprobado para el año anterior, del Fondo de Compensación del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos, quedando a partir de este año en la cantidad de \$1,589,492,298.00. En el ejercicio de 2006 el monto aprobado fue de \$1,262,786,195.00, que actualizado en términos de la Ley ascendió a \$1,301,427,452.00.

Este Fondo de Compensación se creó el año pasado, con la finalidad de resarcir a las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que tuvieran (tengan) celebrado con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia del impuesto sobre automóviles nuevos, de la disminución de sus ingresos fiscales con motivo de la ampliación de la exención de este impuesto otorgada mediante el artículo 8º. del Decreto por el se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de agosto de 2005.

De acuerdo con la exposición de motivos, el incremento se debió a que para el cálculo de la cantidad que se aprobó para 2006, sólo se consideró el valor de las unidades vendidas en el mercado interno y no así el de la importación de unidades

30. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

usadas por parte de los residentes fronterizos, que sin duda representa un mercado muy importante para este tipo de vehículos.

Asimismo, debido a que las entidades federativas recibieron menores ingresos durante el ejercicio de 2006 por este concepto, por virtud de lo comentado en el párrafo anterior, mediante disposiciones de vigencia anual se acordó por única vez establecer una medida compensatoria adicional para el ejercicio de 2007, consistente en la cantidad de \$88,399,701.00 como parte del fondo, la cual se entregará en una sola exhibición a las entidades federativas a más tardar en el mes de marzo de 2007.

No está por demás destacar la importancia que reviste para las entidades federativas, el hecho de que la Federación les compense en este ejercicio de los ingresos que dejaron de percibir en 2006, por los motivos antes dichos. Lo óptimo será que esos recursos sean aprovechados y destinados para los fines que, en su caso, no se hubieran podido aplicar en 2006.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1.- OBLIGACIÓN DE OBTENER FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA (A. 27).

Se establece como una obligación para las personas físicas y morales que deben presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realizan, el obtener su certificado de firma electrónica avanzada al momento de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria.

Dicha firma también es obligatoria para los socios y accionistas de personas morales, salvo en el caso de socios o asociados de personas morales con fines no lucrativos a que se refiere la Ley del Impuesto sobre la Renta y aquéllos que adquieran acciones colocadas entre el gran público inversionista.

Es decir, para las personas físicas y morales mencionadas es necesaria la referida firma para efectos del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

2.- REVISIÓN A DOCUMENTACIÓN RELACIONADA CON EJERCICIOS EN DONDE SE DISMINUYAN PÉRDIDAS (A. 30 Y 42).

Se establece la obligación de conservar la documentación que acredite el origen y la procedencia de las pérdidas fiscales que se hubieren amortizado en un determinado ejercicio, para el caso de que el fisco ejerza sus facultades de comprobación

32. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

respecto al mismo y le requiera al contribuyente dicha documentación comprobatoria. Dicha información sólo podrá ser utilizada por las autoridades fiscales, en el supuesto de que la determinación de las pérdidas fiscales no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tales efectos. La revisión de las pérdidas fiscales efectuadas por las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Con lo anterior, indirectamente se amplía el plazo de conservación de la contabilidad y la documentación relacionada con el cumplimiento de obligaciones fiscales que es de 5 años, la cual deberá conservarse hasta por plazos de 15 años, considerando el plazo que se tiene para amortizar pérdidas conforme al artículo 61 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Con dicha reforma se amplían las excepciones en las cuales debe conservarse la referida documentación por más de 5 años, haciendo cada vez más difícil la decisión de destruir documentación de ejercicios anteriores, con los problemas administrativos que esto implica.

Además, la opción que tiene el fisco de revisar la documentación relacionada con las pérdidas, parecería que le otorga la posibilidad de abrir ejercicios anteriores, inclusive con una antigüedad mayor a 5 años. Es decir, de alguna manera, esta nueva disposición sería una excepción a los plazos de caducidad previstos por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, es importante considerar que no existe disposición transitoria en cuanto a este tema, por lo que al ser una norma

de procedimiento, es aplicable a todas las revisiones a partir de su publicación.

3.- OPCIÓN DE MICROFILMAR O GRABAR LA CONTABILIDAD (A. 30).

Se adiciona un séptimo párrafo a este artículo, para otorgar al Servicio de Administración Tributaria la facultad de autorizar a contribuyentes en general a microfilmear su contabilidad, de acuerdo con las reglas generales que al efecto dicho organismo emita. Esta opción estaba limitada a aquellos contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público.

4.- LÍMITE AL OTORGAMIENTO DE SUBSIDIOS (A. 32-D).

Se adicionan tres párrafos a este artículo, referente a prohibiciones para que la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República contraten con contribuyentes que no se encuentren al corriente de sus obligaciones fiscales, para establecer que aquellas entidades y dependencias que otorguen subsidios o estímulos fiscales a contribuyentes, no podrán aplicarlos a personas que se ubiquen en los supuestos de incumplimiento mencionados en el artículo en comentario.

5.- SE REFORMA SUSTANCIALMENTE EL ARTÍCULO APLICABLE A CONSULTAS REALIZADAS POR PARTICULARES (A. 34, SEGUNDO TRANSITORIO).

Se reforma íntegramente este artículo, para establecer nuevos alcances para las resoluciones que emite la autoridad en contestación a las consultas presentadas por particulares respecto a situaciones reales y concretas.

Las novedades en cuanto a consultas, son las siguientes:

34. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

1.- Se condiciona que la autoridad quede vinculada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta, al cumplimiento de lo siguiente:

a) A que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

Este requisito puede resultar un tanto subjetivo, ya que quedará a criterio de la autoridad el establecer si cuenta con los antecedentes y circunstancias que el caso amerite. Así, la autoridad podría rechazar la consulta argumentando el no contar con los antecedentes y circunstancias necesarias para emitir la contestación, lo que, si bien podría resultar indebido, complicaría el trámite correspondiente. Asimismo, esta condicionante podría ser uno de los argumentos de defensa de la autoridad en el caso de impugnación de una resolución a través de una negativa ficta.

b) A que los antecedentes y circunstancias no se hubieren modificado en fecha posterior a la de la presentación de la consulta.

c) A que la consulta se formule antes de que inicien las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

Con anterioridad, sí existía posibilidad de presentar consultas durante el ejercicio de facultades de comprobación, aun y cuando la autoridad estaba obligada a contestar la

consulta a partir de la notificación de la resolución que ponía fin a las referidas facultades de comprobación.

- 2.- Se establece que la autoridad no quedará vinculada con la resolución a una consulta, cuando los términos de la misma no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados, o se modifique la legislación aplicable.

Es evidente que, antes o después de la reforma, el plantear datos falsos o incorrectos en una consulta, no sólo acarrea su imposibilidad de aplicarla, sino también consecuencias de índole penal para quien actuaba dolosamente de esa forma.

En lo referente a que una modificación de la legislación aplicable desvincula a la autoridad de la respuesta dada a una consulta, en nuestra opinión solamente una modificación sustantiva de legislación que realmente rige directamente a dicha respuesta puede tener la consecuencia legal mencionada; por ende, reformas fiscales que reiteran los términos de legislación previa y que impliquen disposiciones idénticas no pueden llegar a tener la consecuencia de desvinculación en comento.

- 3.- Las respuestas recaídas a las consultas que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones

36. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

El proyecto de reforma tuvo la intención inicial de evitar que las respuestas a consultas sean impugnadas; de los términos aprobados, toda vez que, cumpliéndose los requisitos establecidos en el artículo, la autoridad queda obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta, deriva que, si un particular obtiene una resolución a una consulta con un efecto contrario a sus intereses, tendrá la opción de impugnarla, o bien, impugnar posteriormente el acto administrativo en el que la autoridad pretenda aplicar el criterio contenido en la respuesta a la consulta. Así, no tendrá consecuencia legal alguna, no impugnar la resolución a una consulta que sea contraria a los intereses de los particulares. Con lo anterior, la reforma logra su propósito de poder evitar litigios derivados de la resolución negativa a consultas presentadas por los particulares, sin perjuicio de la posibilidad de los particulares de hacer valer sus derechos oportunamente.

Es importante destacar que la primera intención de la reforma, contenida en la iniciativa presentada por el Ejecutivo, era el establecer que las consultas no constituyeran instancia, por lo que no podrían ser impugnadas. Esta propuesta no prosperó, ya que fue eliminada por el Congreso de la Unión, para quedar en los términos indicados.

La reforma propuesta y la reforma aprobada hacen recordar la importancia que tiene para el

contribuyente poder adquirir certeza en el modo de tributar, precisamente a través de la consulta, desde el momento en que hace la obligación tributaria: un cumplimiento será causa de actualización y recargos, así como de multas. En este sentido, no es lo mismo para el contribuyente adquirir certeza cuando le surge la pregunta, que años o meses después, cuando la autoridad, en ejercicio de sus facultades de comprobación, el cual es discrecional, decide fiscalizar al contribuyente. Resulta que, si algo es “acorde con el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el Código Fiscal de la Federación”, es el derecho a consultar en el momento más oportuno para el contribuyente, y a controvertir una respuesta negativa desde ese momento, evitando así contingencias actuales o controversias futuras.

- 4.- Debemos comentar también, que se elimina del artículo, la facultad que tenían las autoridades fiscales para no resolver las consultas efectuadas por los particulares, cuando las mismas versarán sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución.

La citada facultad era difícil de aplicar en la práctica, ya que normalmente las consultas se refieren a la aplicación o interpretación de las leyes fiscales, y no a la aplicación directa o interpretación de la Constitución, ya que dicha ley suprema no contiene normas sustantivas en materia fiscal. Por

38. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

ello, la eliminación de esta facultad no tiene mayor trascendencia.

- 5.- Por último, llama la atención lo dispuesto por el artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el Servicio de Administración Tributaria, cuando los particulares le soliciten y manifiesten su conformidad, podrá revocar las respuestas favorables recaídas a consultas emitidas previamente a esta reforma al artículo 34; dichas revocaciones no tendrán efectos retroactivos.

Resulta un contrasentido el que alguien renuncie a un derecho favorable; sin embargo, parecería una salida a la autoridad para negociar con los particulares el no entrar a un juicio de lesividad, si éstos optan por la revocación de la resolución, respetando para ello los efectos de la consulta con anterioridad a su revocación.

6.- POSIBILIDAD DE REPONER EL PROCEDIMIENTO EN VISITAS DOMICILIARIAS (A. 46, 46-A).

Si la autoridad observa que en una visita domiciliaria el procedimiento no se ajustó a derecho y éste puede afectar la legalidad del crédito fiscal que en su caso se determine, tendrá ahora la facultad de reponer el procedimiento, a partir de la violación cometida.

Se establece también que el plazo para concluir las visitas domiciliarias previsto en el artículo 46-A, que en términos

generales es de doce meses y en caso del sistema financiero de dieciocho meses, se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento. Dicha suspensión no puede exceder de un plazo de dos meses.

Nos parece desafortunada esta reforma, tomando en cuenta que se deja en la propia autoridad la posibilidad de reparar o reponer un acto ilegal por ella misma cometido en el proceso de molestia al contribuyente, y además, en su beneficio, se le otorga un mayor plazo de duración de sus facultades de comprobación.

Desde un punto de vista constitucional, es enteramente cuestionable que sea un acto ilegal el motivo de una reiterada y continuada intromisión en el domicilio del gobernado, puesto que el objeto específico de las visitas domiciliarias es verificar el cumplimiento por parte del visitado, con las disposiciones que le resulten aplicables.

7.- CONCLUSIÓN E INICIO DE VISITAS DOMICILIARIAS (A. 46).

El último párrafo de este artículo establece que, una vez concluida una visita domiciliaria, para iniciar otra, a la misma persona, se requerirá una nueva orden de visita.

Con la reforma se adiciona, en beneficio de los contribuyentes, que la nueva revisión, sólo puede llevarse a cabo, respecto a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos ya revisados, si se comprueban hechos diferentes a los objeto de la visita anterior.

40. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

A efecto de otorgar mayor certidumbre a los contribuyentes, se establece que la comprobación de hechos diferentes, deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros; en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; o bien, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que en su caso se presenten.

Esta adición tiene su antecedente en el artículo 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

8.- EXCEPCIONES A LA REVISION SECUENCIAL (A. 52-A).

Se adiciona un último párrafo a este artículo, para establecer que, tratándose de revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se deberá requerir primeramente al contador público, respecto de aquellos periodos que hubieran sido objeto del dictamen a estados financieros correspondiente.

9.- DISMINUCIÓN DEL PORCENTAJE DE MULTAS (A. 76).

Se modifica este artículo, para disminuir el porcentaje aplicable en el caso de multas por la omisión total o parcial en el pago de contribuciones; por lo anterior, las sanciones que se imponen en el caso de liquidaciones de contribuciones seguramente disminuirán.

Lo anterior es así, ya que el monto máximo de la sanción varía, quedando en un 75% (antes 100%) de las contribuciones omitidas, y el porcentaje mínimo de la sanción disminuye a 55% (antes 75%). Así, tomando en cuenta que por costumbre la autoridad impone la multa mínima, a efecto de no entrar en controversia respecto a la motivación de la sanción, debemos de esperar que en las

liquidaciones emitidas a partir de 2007 las multas a imponer sean usualmente del 55%.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

1.- POLÍTICA ECONÓMICA Y RECAUDACIÓN (A.1).

De acuerdo con lo establecido en la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 2006, en materia económica se espera lo siguiente:

- Crecimiento del PIB 3.6%.
- Inflación 3.0%.
- Déficit en finanzas públicas 2.3% del PIB.

Se estima que los ingresos fiscales que se obtendrán durante el ejercicio de 2007, ascenderán a un importe de 2,260,412.50 millones de pesos.

Llama lo anterior el incremento en el déficit, del 0.25% estimado para 2006, con el 2.3% que se prevé ahora para 2007. Sin embargo, parece ser que esto corresponde más que a un cambio sustancial en la política económica, a un cambio en el método de medición de dicho déficit.

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO DE 2007 Y DEL AÑO ANTERIOR

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS		INCREMENTO (DECREMENTO)	
	2006	2007	NOMINAL	* REAL
I. IMPUESTOS	836,812.40	1,003,841.00	19.96%	15.18%
- Impuesto sobre la renta	374,923.50	440,405.60	17.47%	12.78%
- Impuesto al activo	13,412.50	11,734.80	-12.51%	-15.99%
- Impuesto al valor agregado	335,746.80	428,710.70	27.69%	22.60%
- Impuesto especial sobre producción y servicios	56,158.90	59,995.50	6.83%	2.57%
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	15,378.20	17,286.60	12.41%	7.93%
- Impuestos al comercio exterior	21,701.70	27,585.70	27.11%	22.05%
- Impuesto a los rendimientos petroleros	4,838.50	2,419.20	-50.00%	-51.99%
- Impuesto sobre automóviles nuevos	5,298.70	5,042.50	-4.84%	-8.63%
- Accesorios	9,353.60	10,660.40	13.97%	9.43%
II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	130,331.00	136,933.00	5.07%	0.88%
III. DERECHOS	429,943.70	471,353.20	9.63%	5.26%
IV. PRODUCTOS	6,278.10	7,721.80	23.00%	18.09%
V. APROVECHAMIENTOS	15,755.20	27,408.80	73.97%	67.03%
VI. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	20,000.00	22,000.00	10.00%	5.62%
VII. OTROS INGRESOS	534,379.60	591,154.70	10.62%	6.22%
TOTAL	1,973,500.00	2,260,412.50	14.54%	9.97%

* El incremento real se obtuvo considerando una inflación estimada del 4.15% para 2006.

Los incrementos esperados tanto del ISR como en el IVA son sumamente altos. Sin embargo, lo presupuestado para 2007 no es tan elevado si se le compara con lo efectivamente recaudado en el 2006. La recaudación, el año pasado, se incrementó de manera importante al aumentar el consumo interno.

2.- ENDEUDAMIENTO DEL EJECUTIVO FEDERAL (A. 2º.).

Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, en los términos de la Ley General de Deuda Pública y para el Financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación

44. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

para el ejercicio fiscal 2007, por un monto de endeudamiento neto interno hasta por \$240 mil millones de pesos, el cual representa un incremento del 8% respecto a lo que se autorizó para el ejercicio de 2006.

3.- ENDEUDAMIENTO PARA EL DISTRITO FEDERAL (A. 3º).

Se autoriza para el Distrito Federal, para el ejercicio Fiscal de 2007, la contratación y ejercicio de créditos, empréstitos y otras formas de crédito público para un endeudamiento neto de 1 mil 400 millones de pesos para el financiamiento de obras contempladas en el Presupuesto de Egresos del Distrito Federal. Esta cantidad resulta inferior a la que se autorizó para el ejercicio de 2006 de \$1 mil 600 millones de pesos.

4.- TASA DE RECARGOS. POR PRÓRROGA Y POR MORA (A. 8).

Se mantienen las mismas tasas de recargos por prórroga de créditos fiscales que estuvieron vigentes en el ejercicio de 2006. Por tanto, para 2007, la citada tasa de recargos será del 0.75% mensual sobre saldos insolutos. Por tanto, de acuerdo con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la tasa de recargos por mora será del 1.125% mensual.

Tratándose de la autorización de pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones y sus accesorios, en términos del Código Fiscal de la Federación, se aplicarán las siguientes tasas sobre los saldos y durante el periodo de que se trate:

- a) En los casos de pagos a plazos en parcialidades hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1% mensual.

- b) Para pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta de 24 meses, la tasa será de 1.25% mensual.
- c) Tratándose de pagos a plazos en parcialidades superiores a 24 meses y de pagos a plazo diferido, la tasa será de 1.50% mensual.

Las tasas de recargos referidas en los incisos a), b) y c) anteriores ya están actualizadas para el ejercicio de 2007.

5.- ESTÍMULOS FISCALES PARA EL EJERCICIO DE 2007 (A. 16).

En el artículo 16 de la Ley de Ingresos de la Federación, destaca la inclusión de nuevos estímulos que resultarán aplicables para el ejercicio de 2007 y la eliminación de otros que se incluían hasta el año pasado.

Estímulos que continúan:

Se mantienen para el presente ejercicio, los siguientes estímulos fiscales:

- a) El que se establece a los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades de los sectores agropecuario y forestal, consistente en permitir el acreditamiento de las inversiones realizadas en bienes de activo fijo contra una cantidad equivalente al impuesto al activo determinado en el ejercicio y en ejercicios posteriores, hasta agotarse.

Cabe señalar que anteriormente se hacía referencia al acreditamiento de las “inversiones realizadas”; ahora se aclara que son las realizadas en bienes de activo fijo.

46. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- b)** El que se otorga a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, mismo que está previsto en el artículo 219 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Se establece como monto total del estímulo en \$4,000 millones de pesos para ser distribuido entre los aspirantes del beneficio durante el ejercicio de 2007. Este monto es igual al autorizado para el ejercicio de 2006.

- c)** El que se otorga a los contribuyentes dedicados a las actividades agropecuarias o silvícolas, que consiste en la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de diesel que dichos contribuyentes utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto en vehículos. No obstante, se aclara que también se aplica cuando el diesel se utilice en vehículos marinos, locomotoras, vehículos de baja velocidad o de bajo perfil que por sus características no están autorizados para circular por sí mismos en carreteras federales o concesionadas, y siempre que se cumplan los requisitos que establezca el Sistema de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

La devolución será por la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición del diesel en las estaciones de servicio y que conste en el comprobante correspondiente, incluido el impuesto al valor agregado, por el factor de 0.355.

- d)** El que se establece para los contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasaje

que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en el acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado por ese concepto.

- e) El que permite el acreditamiento de un monto equivalente al impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado por la enajenación de diesel marino especial, para aquellos contribuyentes que adquieran dicho diesel para su consumo final y que se utilice exclusivamente como combustible en embarcaciones destinadas al desarrollo de las actividades propias de la marina mercante.

Estímulos que se adicionan:

Para el ejercicio de 2007 se incluyen en la Ley algunos estímulos que no se establecían en años anteriores, y que en seguida se comentan:

- f) A las personas que realicen actividades empresariales y que para determinar su utilidad puedan deducir el diesel que adquieran para su consumo final, siempre que lo utilicen exclusivamente como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos, consistente en el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios o sus agencias o distribuidores autorizados, hayan causado en la enajenación de dicho combustible, contra el impuesto sobre la renta a su cargo o del retenido a terceros, así como contra el impuesto al activo.

48. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Se aclara que el impuesto que se podrá acreditar en los términos señalados, será el que se señale en forma expresa y por separado en el comprobante correspondiente.

El estímulo se hace extensivo al uso del diesel en vehículos marinos, en locomotoras, y en vehículos de baja velocidad o de bajo perfil que por sus características no están autorizados para circular por sí mismos en carreteras federales o concesionadas, y siempre que se cumplan los requisitos que establezca el Sistema de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Cabe mencionar que este estímulo se otorgaba solamente a los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, así como a los contribuyentes en general que utilizarán el diesel para su consumo final como combustible en maquinaria fija de combustión interna, maquinaria de flama abierta y locomotoras. Con la reforma que se comenta, ahora será aplicable a todas las personas que realicen actividades empresariales, en los términos antes señalados.

g) Se establece un nuevo estímulo fiscal a los contribuyentes que estén obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado o que opten por hacerlo, conforme a lo siguiente:

- Cuando en el dictamen se determine que durante el ejercicio fiscal de 2007 el contribuyente cumplió en tiempo y forma con la obligación de presentar la totalidad de las declaraciones de pagos provisionales de impuesto sobre la renta, y que efectuó el entero completo de todos

los pagos provisionales conforme a la ley de la materia, el contribuyente tendrá derecho a un estímulo fiscal equivalente al monto que resulte de aplicar el 0.5% al resultado fiscal de 2007 o, en el caso de personas físicas con actividades empresariales, a la utilidad gravable.

Lo anterior equivale a bajar la tasa del impuesto sobre la renta al 27.5%.

- Cuando en el citado dictamen se determine que durante el ejercicio de 2007 el contribuyente cumplió en tiempo y forma con la presentación de todas las declaraciones de pagos provisionales de impuesto sobre la renta, y que la diferencia entre el monto pagado y el monto que correspondió pagar conforme a la ley de la materia no excedió del 5% en cada uno de dichos pagos, el estímulo será del 0.25% al resultado fiscal de 2007 o a la utilidad gravable en el caso de personas físicas con actividades empresariales, que equivale a bajar la tasa de dicho impuesto al 27.75%.

Se aclara que para la aplicación de los estímulos no se tomarán en cuenta las declaraciones complementarias. El impuesto sobre la renta del ejercicio de 2007 disminuido con el monto del estímulo aplicado, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio y será el efectivamente pagado para determinar la diferencia a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

Asimismo, se establece que el estímulo se aplicará exclusivamente contra el impuesto sobre la renta de 2007 que resulte a cargo, mediante declaración complementaria. Si como resultado de la aplicación del

50. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

estímulo resulta saldo a favor del contribuyente, éste sólo podrá aplicarse contra el impuesto sobre la renta a su cargo o compensarse, y en ningún caso dará lugar a su devolución.

Debido a que el estímulo se refiere al dictamen de estados financieros del ejercicio de 2007, pues se refiere al cumplimiento en la presentación de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta de dicho ejercicio, será hasta el ejercicio de 2008 cuando con motivo de la presentación del citado dictamen pueda aplicarse por vez primera este estímulo.

Resulta plausible la inclusión de este estímulo, toda vez que incentivará a los contribuyentes para cumplir con su obligación en materia de pagos provisionales del impuesto sobre la renta, de una manera correcta y oportuna. Deseamos que con esta medida efectivamente se logre el objetivo esperado, y se siga premiando de esta forma a los contribuyentes cumplidos.

Cabe mencionar que no se hace ninguna aclaración sobre si este estímulo representa o no un ingreso acumulable para efectos del impuesto sobre la renta. De su naturaleza y forma de aplicación, en principio, pareciera que no debe considerarse como ingreso acumulable; sin embargo, consideramos que esto debe ser aclarado por las autoridades fiscales.

Estímulos que se eliminan:

Se eliminan para el ejercicio de 2007, los siguientes estímulos fiscales:

- h)** El que consistía en el monto total del impuesto al activo, que se otorgaba a las personas físicas y morales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 4 millones de pesos.

Vale la pena recordar que en años anteriores este estímulo se otorgaba mediante la expedición de Decretos por parte del Ejecutivo Federal, y fue a partir del ejercicio de 2006 cuando se introdujo a la Ley de Ingresos de la Federación.

No obstante lo anterior, en la propia Ley se establece el otorgamiento de un estímulo consistente en el impuesto al activo del ejercicio, pero se señala que características de los beneficiarios del mismo serán determinadas por el Ejecutivo Federal a más tardar el 31 de enero de 2007.

El que se establecía para los almacenes generales de depósito, que consistía en que el valor del impuesto al activo de los inmuebles que destinaran al almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, se determinara conforme a la Ley de la materia multiplicándolo por el factor de 0.1.

6.- EXENCIONES (A. 16).

En materia de exenciones, para el ejercicio de 2007 la Ley establece las siguientes:

- i)** Se exime del pago del impuesto al activo que se cause con motivo de la propiedad de cuentas por cobrar derivadas de contratos que celebren los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno

52. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Federal, respecto de las inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme al artículo 18 de la Ley General de Deuda Pública.

Cabe mencionar que esta exención ya se venía otorgando en años anteriores, pero se establecía erróneamente en la Ley como un estímulo.

- j) Se exime del pago del impuesto sobre automóviles nuevos que se cause a cargo de las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen de manera definitiva en términos de la Ley Aduanera, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna. Esta exención también se venía dando en años anteriores, pero era considerada como un estímulo.
- k) Se incluye en la Ley una nueva exención, consistente en el pago del derecho de trámite aduanero que se cause por la importación de gas natural, en los términos de la Ley Federal de Derechos.

7.- TASA DE RETENCIÓN SOBRE INTERESES QUE PAGUEN LAS INSTITUCIONES FINANCIERAS (A.22).

Se señala en este artículo que para efectos de los dispuesto en los artículos 58 y 160 de la ley del Impuesto sobre la Renta, referentes a los ingresos por intereses que paguen las instituciones financieras, durante el ejercicio de 2007 la tasa de retención anual continuará siendo del 0.5%. Cabe

mencionar que esta tasa se aplica al monto del capital que dé lugar al pago de los intereses.

8.- PROGRAMA DE ACTUALIZACIÓN DEL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES (A. 6º. TR.).

En el Artículo Sexto de las disposiciones transitorias de la Ley, se establece que el Servicio de Administración Tributaria implementará un Programa de Ampliación y Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, el cual tendrá por objeto informar y asesorar a los contribuyentes sobre el exacto cumplimiento de sus obligaciones fiscales y aduaneras, así como promover su incorporación voluntaria o actualización de sus datos en el Registro Federal de Contribuyentes. Se indica que el programa se efectuará mediante la práctica de recorridos, invitaciones, solicitudes de información, censos o cualquier otra medida que, en todo caso, encuentre su fundamento en disposición prevista en el Código Fiscal de la Federación.

Esta disposición ya se incluía en la Ley, también mediante disposiciones transitorias, pero se señalaba que el programa tendría por objeto verificar el exacto cumplimiento de las obligaciones en materia de Registro Federal de Contribuyentes, lo que permitiría un adecuado control de las obligaciones fiscales o aduaneras.

Esperamos que ahora sí se intensifique la labor por parte del Servicio de Administración Tributaria, y que efectivamente se otorgue una asesoría adecuada a los contribuyentes, con el objeto de lograr los objetivos que se plantean en materia de ampliación y actualización del citado Registro.

54. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

No está por demás destacar la imperante necesidad de incluir a todo el sector de la economía informal, lo cual, indudablemente, redundará en una efectiva ampliación del registro federal de contribuyentes.

9.- CONDONACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES (A. 7º. TR.).

Se establece en el Artículo Séptimo de las disposiciones transitorias de la Ley, la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria, a través de las Administraciones Locales de Recaudación, condone total o parcialmente los créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias, actualizaciones y accesorios de ambas, así como las multas por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago.

Básicamente las condonaciones consisten en lo siguiente:

- a) En el caso de créditos fiscales consistentes en contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de obligaciones fiscales distintas a las obligaciones de pago, causadas antes del 1º de enero de 2003 la condonación será del 80%, y del 100% si derivado de una revisión por parte de las autoridades fiscales durante los ejercicios de 2004, 2005 y 2006, se hubiera determinado que los contribuyentes cumplieron con sus obligaciones fiscales o bien, hayan pagado las omisiones determinadas y se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Asimismo, respecto de dichos créditos, se establece la condonación del 100% de recargos, multas y gastos de ejecución. Se aclara que para gozar de la condonación,

la parte no condonada deberá ser pagada totalmente en una sola exhibición.

- b)** Tratándose de recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones distintas a las que el contribuyente debió retener, trasladar o recaudar, causadas entre el 1º de enero de 2003 y el 31 de diciembre de 2005, la condonación será del 100%. Para gozar de esta condonación las contribuciones o cuotas compensatorias actualizadas deberán ser pagadas en su totalidad en una sola exhibición.

Se aclara que las condonaciones procederán tanto por los créditos fiscales determinados por la autoridad fiscal, como por los autodeterminados por los contribuyentes, ya sea de forma espontánea o por corrección.

Para estos efectos, el contribuyente deberá presentar ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que le corresponda, la solicitud y anexos que el Servicio de Administración Tributaria indique mediante reglas de carácter general. Se aclara también que para solicitar la condonación, el contribuyente deberá contar con firma electrónica avanzada.

Se establece que el Servicio de Administración Tributaria podrá requerir al contribuyente todos los datos, informes o documentos que resulten necesarios para determinar la procedencia o no de la condonación correspondiente.

Por otra parte, como una medida de control, se señala que a partir del 1o. de enero de 2008, el Servicio de Administración Tributaria proporcionará a las sociedades de información

56. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

crediticia autorizadas conforme a la ley de la materia, de acuerdo con las reglas de carácter general que al efecto emita, la información de los contribuyentes que cuenten con créditos fiscales que a dicha fecha no hayan sido pagados ni garantizados en los plazos y términos que la ley establece, y de créditos que a partir de esa fecha no sean pagados o garantizados en los plazos legalmente establecidos.

Con lo anterior, las sociedades de información crediticia podrán contar con información de los contribuyentes que tengan adeudos fiscales al 1º. de enero de 2008, lo cual permitirá prevenir a esas sociedades sobre el otorgamiento de créditos a dichas personas.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

1.- PROCEDENCIA DEL RECURSO DE REVISIÓN (A. 63).

Dentro de los supuestos de procedencia del recurso de revisión en contra de las resoluciones dictadas por las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ahora se incluyen resoluciones en materia de condena de costas o de indemnizaciones a cargo de la autoridad demandada por faltas graves al dictar la resolución impugnada, sin allanarse a la demanda, en términos del artículo 6º de la Ley en comento, o en materia de pagos de daños y perjuicios a cargo del Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

1.- COMENTARIOS GENERALES.

No obstante el cambio reciente acaecido en la Administración Pública Federal, se ha procurado continuar la política pública de los últimos años de fomentar que el uso, goce o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Federación se realice de manera sustentable, que permitan un fortalecimiento en la conservación de dichos bienes y niveles óptimos de aprovechamiento de los mismos.

Los principales cambios consisten en diversos ajustes en las cuotas de los derechos, a fin de que las mismas correspondan a los gastos reales en que incurre la Administración Pública Federal en la prestación de sus servicios. Sin embargo, en los casos del pago de derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tratándose de las nuevas competencias que le fueron otorgadas a ésta autoridad, así como en el caso de las cuotas que se pagarán en materia de energía eléctrica, gas natural y gas licuado de petróleo por los servicios que proporcionará la Comisión Reguladora de Energía, el incremento en los mismos, es francamente elevado y no se adecua a la realidad económica del país.

Asimismo, y con motivo de las reformas efectuadas a algunos ordenamientos federales, como son la Ley del Mercado de Valores y la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito, se ajusta también la Ley Federal de Derechos.

Se eliminan algunos derechos que podrían implicar una duplicidad en su pago, y por otro lado, se incorporan nuevos derechos en materia de supervisión de permisos en materia de energía y gas natural, así como en materia sanitaria, para verificar que se cumpla con la normatividad vigente y se disminuyan los riesgos que la falta de cumplimiento a la misma implican.

Por último, se establece un nuevo derecho por el uso o goce de inmuebles, específicamente tratándose de postes, torres, ductos o bienes similares, propiedad de organismos públicos descentralizados, en los que se instale cableado de redes de telecomunicaciones, cuya legalidad es discutible.

DE LOS DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

2.- SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN. SERVICIOS MIGRATORIOS, PASAPORTES, SERVICIOS CONSULARES Y CARTAS DE NATURALIZACIÓN (A. 18-A, 20, 24-VII, 26).

Se incrementa de 50 a 70 por ciento el destino de la recaudación proveniente de los ingresos derivados por el cobro del derecho de no inmigrante que se destina al Consejo de Promoción Turística en México, y como consecuencia de ello se reduce del 70 al 30 por ciento del destino de esos recursos al Instituto Nacional de Migración. Con ello se busca impulsar la promoción turística en el país, que es de trascendencia para el desarrollo nacional.

En materia de expedición de pasaportes, se establece un descuento del 50% de la cuota aplicable a las personas

60. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

registradas en el Programa de los Trabajadores Agrícolas Temporales, con el fin de apoyar a ese sector.

Se incluyen dentro de los servicios consulares exentos del pago de derechos, los relativos a la compulsión de documentos para la tramitación de actuaciones del Registro Civil.

Se integran los conceptos de recepción, estudio y expedición de la carta de naturalización en un mismo concepto, para efectos del pago de este derecho. Por otro lado, en cuanto a los servicios que se prestan en materia de nacionalidad y naturalización, se hace una precisión en la Ley Federal de Derechos, al remitir ahora ya correctamente a los preceptos aplicables de la Ley de Nacionalidad, tratándose de la expedición de las cartas de naturalización para las mujeres o varones extranjeros que contraigan matrimonio con mexicanos.

3.- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES Y COMISIÓN NACIONAL DE SEGUROS Y FIANZAS (A. 29, 29-A, 29-B, 29-D, 29-E, 29-F, 29-I, 29-K, 29-M, 30-D).

Respecto a los servicios que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores a diversas entidades del sistema financiero mexicano, y concretamente los de inspección y vigilancia prestados por dicho órgano, se efectúan diversos ajustes en el pago de las cuotas relativas a estos derechos, incrementándose considerablemente en algunos casos (en más de un 200%) dichas cuotas. En la exposición de motivos de la Ley, se señala que la determinación y cálculos de las cuotas correspondientes a estos servicios prestados por la Comisión se implementa a través de un sistema basado en principios de equidad y proporcionalidad de asignación de

costos y congruente con las prácticas observadas en el ámbito internacional.

Sin embargo, consideramos que tan elevado incremento desatiende a dichos principios, tomando en cuenta que la inspección y vigilancia es una facultad inherente a dicha autoridad, dentro de su competencia y atribuciones, pudiendo o no ejercerla, y no representa beneficio alguno para las entidades del sistema financiero; además, tampoco va acorde con los bajos incrementos inflacionarios en los últimos años que se han registrado en nuestro país.

Así tenemos, que en el caso del pago anual del derecho por el servicio de inspección y vigilancia que presta la Comisión a los Almacenes Generales de Depósito, aun cuando se prevé una disminución en los factores para determinar su cuantía, se aumenta notablemente la cantidad mínima a pagar por dicho concepto de \$53,870 a \$250,000. De igual forma ocurre con el pago anual del derecho a cargo de las Arrendadoras Financieras, Banca de Desarrollo y Banca Múltiple, en donde la cantidad mínima a pagar por los servicios de inspección y vigilancia aumentó de \$53,870 a \$250,000, de \$1'500,000 a \$4'000,000 y de \$1'500,000 a \$2'000,000, respectivamente.

Respecto al pago de los derechos por inspección y vigilancia a cargo de las Casas de Bolsa, Casas de Cambio y Empresas de Factoraje Financiero, se prevé también un aumento en la cuota mínima para la primera de \$1'500,000 a \$1'600,000 y para las dos últimas un aumento notable de \$53,870 a \$250,000, así como variaciones en los factores para determinar la base del derecho respectivo.

Se aumentan también considerablemente las cuotas mínimas a cargo de los Organismos de Integración, Sociedades de

62. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Ahorro y Préstamo, y Sociedades Financieras de Objeto Limitado, con excepción de los derechos a cargo de Financiera Rural y de los Fondos y Fideicomisos Públicos que disminuyen.

También en materia de estos derechos por la prestación de los servicios de inspección y vigilancia de la Comisión, se efectúa un reordenamiento en cuanto a que se dejan de considerar como Fondos y Fideicomisos Públicos al INFONAVIT y al Fondo de Fomento y Garantía para el Consumo de los Trabajadores, para contemplarlos de forma autónoma en la Ley, aunque las cuotas relativas a estos derechos son muy similares a las que tenían cuando formaban parte de tales Fondos y Fideicomisos Públicos.

Con motivo de la reforma a la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito del 18 de julio de 2006, que contempla ya en su artículo 87-B a las sociedades financieras de objeto múltiple reguladas (SOFOM), y que se encuentran sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se crea con tal motivo un nuevo derecho por el servicio de inspección y vigilancia que presta dicha Comisión. Asimismo, se contempla también la obligación de pago de este derecho para las Sociedades Controladoras de Grupos Financieros.

Atendiendo al propósito de reconocer las nuevas competencias otorgadas a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, en virtud de la aprobación y publicación de la nueva Ley del Mercado de Valores, se establecen nuevos derechos relacionados con la autorización por parte de la Comisión para la constitución y funcionamiento de las Casas de Bolsa y de las entidades que participan en el desarrollo del mercado de valores, como las dedicadas a administrar sistemas para

facilitar operaciones con valores y para los proveedores de precios. También se incluye el pago de este derecho para la constitución de oficinas de representación de Casas de Bolsa del exterior.

Por otra parte, se establece una cuota por los servicios que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores por el estudio y trámite de la solicitud para obtener el reconocimiento como organismo autorregulatorio de acuerdo con la mencionada Ley del Mercado de Valores.

Como consecuencia también de la nueva Ley del Mercado de Valores y la regulación en ésta de las sociedades anónimas promotoras de inversión y las de inversión bursátil, se establece una diferenciación en el pago de los derechos por la inscripción inicial de acciones (o ampliación de inscripción), a cargo de la emisora, según se trate de sociedades anónimas bursátiles, o sociedades anónimas promotoras de inversión bursátil. De igual forma, se diferencian los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, según la sociedad de que se trate.

De acuerdo a la nueva conformación del Registro Nacional de Valores, que ya no contiene una Sección Especial, se derogan las cuotas aplicables a la inscripción inicial de acciones en esa sección, así como las cuotas anuales.

Se modifica la forma de pago de los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión. Antes se contemplaba que las cuotas anuales se cubrirían dentro del primer trimestre del ejercicio fiscal correspondiente, pudiéndose optar por pagar dichas cuotas en doce parcialidades, que se enterarían a más tardar el primer día

64. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

hábil de cada mes, ahora se establece que dicha cuota anual se deberá pagar bajo la última opción mencionada, pero contemplando el beneficio de que si se cubren en su totalidad durante el primer trimestre del ejercicio fiscal correspondiente, se disminuirán las mismas en un 5%. Probablemente dicho cambio obedezca, entre otras cosas, a los considerables aumentos que sufrieron las cuotas mínimas de los servicios a los que nos hemos referido.

Por último, en el caso de que existan diferencias en la determinación del importe de los derechos a pagar por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión, respecto de aquél pagado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se modifica el procedimiento para cubrir las mismas, ya que antes se pagaba el monto que resultara de sumar al importe determinado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, el 20 por ciento de la diferencia respectiva. En cambio ahora, se señala que cuando la diferencia no sea mayor al 5 por ciento entre el importe pagado en el ejercicio fiscal inmediato anterior y el importe determinado para el ejercicio fiscal que corresponda, se cubrirá únicamente el importe en este último determinado; y en el caso de que la diferencia sea mayor a ese 5 por ciento, las entidades estarán obligadas a pagar la cuota pagada en el ejercicio inmediato anterior con un descuento del 5 por ciento. Esto sí conlleva a una disminución en el pago del derecho por las diferencias señaladas, con lo que en este sentido se otorga un beneficio a las entidades obligadas al pago del mismo.

En relación con la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, se establece un nuevo derecho por la presentación del examen de evaluación y certificación de la capacidad de los empleados o apoderados de la persona moral que celebren

con el público operaciones de promoción o venta de productos de seguros.

4.- SECRETARÍA DE ENERGÍA. PERMISOS EN MATERIA DE ENERGÍA ELÉCTRICA Y GAS NATURAL (A. 56, 57, 58).

Con el propósito de ajustar las cuotas de los derechos por las actividades que ejerce la Comisión Reguladora de Energía, se modifica la estructura de esta Sección, en cuanto a rangos y cuotas y al concepto de pago de los derechos en esta materia de permisos de energía eléctrica.

En primer término, ya no se pagará el derecho de permiso de energía eléctrica, sino que se establece como concepto genérico el pago de derechos en materia de energía eléctrica por los servicios que presta la Comisión Reguladora de Energía.

Se establece que por el análisis, evaluación y, en su caso, expedición del título de permiso, se cubrirá una cuota con base en la capacidad de autoabastecimiento, cogeneración, pequeña producción, producción independiente, exportación e importación de energía eléctrica solicitada, que oscila entre los \$69,620 y \$568,229 de acuerdo con los rangos que para tal efecto se indican en la Ley. Estos rangos se conforman en razón de los siguientes parámetros: hasta 10 MW (\$69,620); mayor a 10 y hasta 50 MW (\$90,853); mayor a 50 y hasta 200 MW (\$134,343); mayor a 200 MW (\$568,229).

Se introduce un nuevo derecho por la supervisión de los permisos de energía eléctrica, el cual se cubrirá anualmente conforme a una cuota única de \$7,337. Ello obedece a las facultades de la Comisión Reguladora de Energía. En este rubro se verificaron el cumplimiento de los términos y

66. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

condiciones generales establecidos en los títulos del permiso correspondiente.

Por otra parte, se modifica el procedimiento para determinar los derechos por la modificación de los títulos de permiso de energía eléctrica. A diferencia de lo que ocurría con anterioridad, en donde se cobraba una cuota única por la modificación del título respectivo, actualmente cuando la modificación implique un análisis técnico, jurídico o financiero, el derecho se determinará con base en el 50% de la cuota establecida para su otorgamiento. En los demás casos se pagará una cuota única, tal como se contemplaba antes.

Referente a los derechos en materia de gas natural también se presenta la misma modificación estructural realizada para los derechos en materia de energía eléctrica y comentada con antelación.

Se cambia el concepto por el que se paga este derecho. Así, ya no se pagará el derecho de permiso de gas natural, sino que se introduce como concepto genérico el pago de derechos en materia de gas natural por los servicios que presta la Comisión Reguladora de Energía.

Se establece que por el análisis, evaluación de la solicitud y, en su caso, la expedición del título de permiso relacionado con la distribución, almacenamiento o transporte de gas natural, se cubrirán distintas cuotas de acuerdo al tipo de permisos que se otorguen. En este sentido, se presenta un aumento considerable y generalizado en las cuotas que para cada tipo de permisos se establecían anteriormente en la Ley. Así por ejemplo, en el caso de permisos de distribución de gas natural sin licitación, la cuota aumenta de \$145,730 a

\$251,127 y en los casos en que medie licitación, la cuota sube de \$72,865 a \$120,719.

Asimismo, se introduce un nuevo derecho por la supervisión de los permisos de gas natural, el cual se cubrirá también anualmente, pero a diferencia del derecho en materia de energía eléctrica, en lugar de una cuota única, se prevén distintas cuotas, según se trate de permisos de distribución de gas natural, de transporte, o de almacenamiento del mismo. Ello obedece a las facultades de la Comisión Reguladora de Energía en este rubro de verificación del cumplimiento de los términos y condiciones generales establecidos en los títulos del permiso correspondiente.

Al igual de lo que ocurre con la modificación de los permisos de energía eléctrica, cuando en la modificación de los títulos de permiso de gas natural sea necesario contar con un análisis técnico, jurídico o financiero por parte de la Comisión Reguladora de Energía, el derecho por tal modificación se determinará con base en el 50% de la cuota establecida para su otorgamiento.

Estos cambios estructurales detallados para el pago de derechos en las materias de energía eléctrica y gas natural, se dan también en el caso del gas licuado de petróleo por los servicios que presta la Comisión Reguladora de Energía. Asimismo, en este rubro se contempla un aumento notable en las cuotas respectivas y de la misma forma se establece un nuevo derecho por la supervisión de los permisos de gas licuado de petróleo otorgados para su distribución y transporte, el cual deberá cubrirse de acuerdo al tipo del permiso de que se trate. Por último, también se prevé el pago de cuotas por las modificaciones de los títulos de estos permisos.

5.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES Y SERVICIOS MARÍTIMOS (A. 103, 169 Y 170-F).

En cuanto al Registro de Telecomunicaciones, se eliminan algunos pagos de derechos relacionados con la inscripción en dicho Registro como el de la cuota por el estudio y trámite para inscribir Títulos de concesión, permisos y asignaciones otorgadas; de cesión de derechos y obligaciones; y de bandas de frecuencias otorgadas en las distintas zonas del país.

Esto representa una buena medida, toda vez que en la Ley ya se contemplan el pago de cuotas por el estudio de la solicitud, expedición de título y prórroga de concesiones, incluidas las de bandas de frecuencias otorgadas en el territorio nacional.

Respecto a los derechos que cobra la Secretaría de Comunicaciones y Transportes por los servicios marítimos previstos en la Ley, se hace una precisión para desvincular la autorización o aprobación que se emite del costeo del derecho y que éste se pague en función de los conceptos de revisión, análisis o estudio que realice la autoridad para los servicios que proporciona.

En lo relativo a las cuotas por servicios de inspección a las medidas de seguridad que deben de tener las embarcaciones en su diseño, construcción e inclusive navegación, se contempla que también se establezcan estas cuotas para los artefactos navales tratándose de la revisión, y en su caso, aprobación de especificaciones técnicas, planos y proyectos de construcción, o modificaciones a los mismos y también por el reconocimiento total a una embarcación en construcción o en reparación.

En la exposición de motivos de la Ley, se indica que esto es con el fin de incluir y asimilar en el pago de estos derechos a los actos jurídicos

relativos a los artefactos navales regulados dentro de la legislación nacional e internacional.

6.- SECRETARÍA DE SALUD. AUTORIZACIONES EN MATERIA SANITARIA (A. 195 Y 195-A).

Se incorporan nuevos derechos en materia sanitaria, con la finalidad, de acuerdo con la exposición de motivos de la Ley, de que la autoridad sanitaria pueda verificar que los establecimientos autorizados cumplan con la normatividad vigente, para así disminuir los riesgos sanitarios derivados de los servicios de atención médica y que además los mismos cuentan con la infraestructura, equipamiento y recursos que permitan un adecuado manejo y seguridad en materia de salud pública.

Estos derechos se cobrarán por cada solicitud y, en su caso, expedición de licencia sanitaria de establecimientos de atención médica donde se practiquen actos quirúrgicos u obstétricos, así como aquellos que cuenten con disposición de órganos y tejidos, y bancos en este mismo renglón; también por cada solicitud y en su caso, autorización de la tarjeta de control sanitario para aquellos que practiquen procedimientos de modificación a la apariencia física como tatuajes, perforación o micropigmentación; y por cada solicitud y en su caso, autorización para la comercialización e importación de los organismos genéticamente modificados que se destinen al uso o consumo humano o al procesamiento de alimentos para dicho consumo, como pueden ser plantas que produzcan su propio plaguicida o herbicida, granos con ciertas vitaminas o aminoácidos y otros.

Las cuotas por estos derechos oscilan entre los \$3,300 y los \$13,200 y sólo para el último caso de los organismos genéticamente modificados será de \$150,000.

70. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Se agrega que por la modificación o prórroga de la licencia sanitaria o de la tarjeta de control se pagará el 75% de la cuota del derecho que corresponda.

DE LOS DERECHOS POR EL USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO.

7.- BOSQUES Y ÁREAS NATURALES PROTEGIDAS (A. 198-A).

Con el fin de homologar el esquema de pago del derecho por el uso, goce o aprovechamiento de elementos naturales y escénicos que se realiza dentro de las áreas naturales protegidas terrestres, con el que se contempla para las áreas marinas, se modifica este precepto, para establecer una diferenciación de cuotas, entre las áreas consideradas como de baja capacidad de carga (que tienen elevada biodiversidad pero una alta fragilidad de ecosistema según el Reglamento de la Ley General del Equilibrio Ecológico y Protección al Ambiente en esta materia) y las demás áreas naturales protegidas terrestres. En este sentido, se proporciona un listado de cuáles son esas áreas de baja capacidad de carga y se establece para estos casos una cuota de \$40 por día, por persona por cada área o zona de área natural protegida. Para las restante áreas la cuota se incrementa de \$10.39 a \$20 y se mantiene la opción de pagar este derecho por año, para todas las áreas, con la misma cuota de \$250.

8.- Uso o GOCE DE INMUEBLES (A. 232 FR. XI).

Se establece un nuevo derecho por el uso o goce de postes, torres, ductos, o bienes similares, propiedad de organismos públicos descentralizados, en los que se instale cableado de redes de telecomunicaciones. La cuota es anual y es de \$50 por cada poste, torre o bienes similares que se usen y por cada cable instalado. En el

caso de los ductos, la cuota es de \$550, por cada ducto, por cada kilómetro o fracción de éste que se use e igualmente por cada cable instalado. Asimismo, se contempla una cuota anual de \$35, por cada registro que se use, por cable instalado.

Para estos efectos del derecho de que se trata, se da una definición de cable instalado, señalándose que es la unidad compuesta por cable de suspensión de acero, cable coaxial y/o fibra óptica y sus accesorios.

En la exposición de motivos de la Ley se indica que los bienes inmuebles objeto del derecho que se determina en esta materia, representan en la actualidad un recurso esencial de acceso para todos los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones y que por ello se propone establecer este derecho por el uso o goce de los mismos.

Se destaca que la recaudación que se obtenga por el cobro de este derecho, se destinará en su totalidad al organismo público descentralizado que sea propietario de estos bienes del dominio público de la Federación.

Por disposición transitoria se señala que quienes tengan el uso o goce de postes, torres, ductos, registros o bienes similares para la instalación de cableado de redes de telecomunicaciones, a partir del 1° de enero de 2007 pagarán este derecho, en lugar de las contraprestaciones que hubieren venido cubriendo.

Estimamos que es discutible el que estos bienes sean considerados del dominio público de la Federación, en términos del artículo 6 de la Ley General de Bienes Nacionales, ya que si bien se trata de bienes propiedad de organismos descentralizados, dicha característica no los convierte en bienes del dominio público de la Federación.

9.- DE LOS BIENES CULTURALES PROPIEDAD DE LA NACIÓN (A. 288-A-1).

Se implementa un esquema similar de cobro de derechos por el acceso a los museos que son propiedad de la Federación pero administrados por el Instituto Nacional de Bellas Artes y Literatura con el que tienen aquellos museos y zonas arqueológicas que son administrados por el Instituto Nacional de Antropología e Historia, con el objeto, según se indica en la exposición de motivos de la Ley, de continuar el avance que en materia de bienes de carácter cultural ha prevalecido en los últimos años en nuestro país.

Para tales efectos, se lleva a cabo una clasificación de los museos de dicho Instituto Nacional de Bellas Artes bajo el concepto de recintos que van del tipo 1 al 6, con cuotas diferenciadas según el recinto de que se trate y que oscilan entre los \$35 y \$10. Esta reordenación se efectuó considerando el número de visitantes y el acervo cultural con que cuenta cada museo, así como los costos de operación que implica para éstos la exhibición del acervo.

Por último y también a través de disposición transitoria, se contemplan que continúen los beneficios otorgados a diversos municipios de los estados de Chiapas, Oaxaca, Puebla, Tabasco y Veracruz en materia del uso o aprovechamiento de aguas nacionales.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

ASPECTOS PRINCIPALES DE LAS REFORMAS PARA EL AÑO 2007.

Las reformas efectuadas a las disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal que aquí se comentan, están basadas en la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal enviada por el Jefe de Gobierno del Distrito Federal a la Asamblea Legislativa. Dentro de los aspectos más relevantes de las reformas a dicho Código se encuentran los que a continuación se mencionan:

- a)** En general, las cantidades, cuotas y tarifas contenidas en el Código sufrieron un incremento por inflación estimada en 3.56%, como consecuencia de la inflación prevista para el año de 2006.
- b)** En materia de procedimiento, según la exposición de motivos, se homologan las disposiciones contenidas en el Código a diversas leyes federales, tales como la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la Ley Federal del Trabajo y la Ley Federal de Responsabilidades de los Servicios Públicos.
- c)** Se proponen 34 nuevos enclaves de valor, en adición a las que estuvieron vigentes durante el año de 2006.

74. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- d)** Según la exposición de motivos del Código que se comenta, las adecuaciones que se proponen tienen el propósito de:
- Contar con un cuerpo normativo que proporcione certeza, equidad, legalidad, eficiencia y simplicidad en los trámites que se realicen ante las autoridades fiscales, y que además brinden facilidades para el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y transparente la actuación de la autoridad.
 - Brindar certeza jurídica a los particulares que se ubiquen en los supuestos regulados por la norma fiscal, y cumplir así con el principio de legalidad tributaria.
 - Un esquema de permanencia y simplificación fiscal y administrativa, que se traduzca en el instrumento detonador del proyecto para equilibrar las finanzas públicas a través de la eficiencia en la gestión.
 - Un sistema ágil y sencillo para el pago de las contribuciones y aprovechamientos con el que se logre aumentar los montos de recaudación.
 - Se delimitan y precisan las responsabilidades que tienen a su cargo las unidades ejecutoras del gasto en materia del ejercicio presupuestario.

A continuación analizamos de manera específica los cambios, que en nuestra opinión resultan de mayor interés.

LIBRO PRIMERO DE LOS INGRESOS

TÍTULO PRIMERO DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1.- BURSATILIZACIÓN DE PASIVOS (A. 7).

Con la intención de aprovechar las oportunidades que brinda el mercado de valores se propone abrir la posibilidad para que el Distrito Federal realice este tipo de operaciones, para tales efectos se permite que se podrá afectar sus ingresos derivados de contribuciones, aprovechamientos, productos y sus accesorios, así como participaciones fiscales como fuente o garantía de pago, o ambas, de las obligaciones que contraiga, incluyendo la emisión de valores representativos de un pasivo a su cargo para su colocación en el mercado de valores.

CAPÍTULO II DEL NACIMIENTO, DETERMINACIÓN, GARANTÍA Y EXTINCIÓN DE LOS CRÉDITOS FISCALES.

2.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE LAS DEVOLUCIONES DE LAS CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE Y SALDOS A FAVOR (A. 71).

Se establece que la prescripción de la devolución de cantidades pagadas indebidamente o las que procedan de

conformidad con el Código Financiero del Distrito Federal, se interrumpe al presentar la solicitud de devolución que presenten los contribuyentes.

CAPÍTULO IV DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

3.- SUSPENSIÓN DEL PLAZO EN LA REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN (A. 112).

Se especifica que en la reposición del procedimiento de fiscalización, cuando esto no se hubiese apegado a las normas aplicables, también se suspende el plazo de tal reposición en los casos de huelga, fallecimiento y desaparición del contribuyente.

4.- PLAZO PARA EMITIR Y NOTIFICAR CRÉDITOS FISCALES (A. 117).

El plazo establecido para emitir y notificar la resolución de la determinación de créditos fiscales derivados de una visita domiciliaria, se cambia de 90 días a cinco meses, en la exposición de motivos se establece que la modificación se debe a las diversas interpretaciones que el Tribunal de lo Contenciosos Administrativo del Distrito Federal ha hecho respecto de computar días hábiles e inhábiles, considerando que se trata de un periodo perentorio.

5.- REVISIÓN DIRECTA DE LOS DICTÁMENES PRESENTADOS POR LOS CONTRIBUYENTES (A. 118).

La llamada revisión secuencial para la revisión de los dictámenes de cumplimiento de obligaciones fiscales, presentados por los contribuyentes, no procederá cuando el

dictamen se haya presentado con abstención de opinión, opinión negativa, con salvedad que tengan implicaciones fiscales o no reúnan los requisitos establecidos en el Código en estudio, por lo que en estos casos las autoridades fiscales podrán ejercer directamente sus facultades de comprobación.

TÍTULO TERCERO DE LOS INGRESOS POR CONTRIBUCIONES

CAPÍTULO I DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

6.- ADQUISICIÓN DE INMUEBLES AL RECIBIR CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN POR BIENES EN FIDEICOMISO (A. 137 INCISO B) Y C)).

Se incluye el concepto de certificados de participación para señalar que cuando el fideicomitente reciba dichos certificados por los bienes que afecte el fideicomiso, se considerarán enajenados al momento en el que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones.

En el inciso c) de la disposición en estudio se aclara que cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que éstos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento de esos bienes, o se trate de acciones. En este caso la enajenación de los certificados se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representa la propiedad de bienes y tendrán

78. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.

Conforme a esta disposición, en el caso que se emitan certificados de fideicomiso, sólo se considerará que no hay enajenación cuando el fideicomitente los reciba, en el caso de que los mismos se coloquen entre el gran público inversionista.

CAPÍTULO II DEL IMPUESTO PREDIAL

7.- TARIFA PARA EL CÁLCULO DEL IMPUESTO PREDIAL (A. 152).

La tarifa del impuesto predial sufrió un incremento del 3.56%, en las cantidades correspondientes a “límite inferior de valor catastral de un inmueble”, “límite superior de valor catastral de un inmueble” y “cuota fija”, esto como consecuencia de la inflación estimada por el gobierno del Distrito Federal para el año de 2005. A continuación mostramos un ejemplo de dicho incremento:

CONCEPTO	2005	2006	% INCREMENTO
BASE	20,825,917.20	21,567,319.85	
L.I.	<u>17,070,240.35</u>	<u>17,677,940.91</u>	
EXCEDENTE L.I.	3,606,373.01	3,889,378.94	
POR: PORCENTAJ E	<u>0.15494%</u>	<u>0.15494%</u>	
	5,819.04	6,026.20	3.56%
CUOTA FIJA	<u>24,732.61</u>	<u>25,613.06</u>	
IMPUESTO TARIFA ART. 152	30,551.65	31,639.26	3.56%

Como se puede apreciar en el ejemplo, si aumentamos de igual forma en un 3.56% el valor catastral de los inmuebles, el impuesto predial resultante sólo se incrementa en la misma proporción.

Asimismo, las cuotas fijas para los contribuyentes con inmuebles cuyo valor catastral se ubique en los rangos de las letras A, B, C y D, se incrementan en un 3.56%.

Finalmente, para efectos del cálculo del impuesto predial a través de la matriz de características para determinar clases de construcciones, en donde se relacionan las especificaciones del inmueble, se agregan las siguientes definiciones dentro del rubro de estructuras: muros de carga, marco rígido, losa, concreto, concreto armado y la definición misma de estructura.

Con lo anterior, la determinación de la base para el cálculo del impuesto predial se hace más compleja año con año, lo que nos lleva a la necesidad de contratar un técnico especialista para determinar el valor de un inmueble.

8.- REDUCCIÓN POR PAGO ANTICIPADO (A. 153).

Se incrementa el porcentaje de reducción por efectuar anticipadamente el pago del impuesto predial, para establecer una reducción del 10% cuando se efectúe el pago anticipado de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de enero, anteriormente esta reducción era del 9% si se pagaba en enero, si el pago de los seis bimestres se efectúa en el mes de febrero, el descuento será del 8%, en vez del 6% vigente en 2006.

Este descuento realmente representa un incentivo para pagar el impuesto predial anticipadamente, si se toma en cuenta que las tasas de rendimiento sobre las inversiones que pagan las instituciones del sistema financiero, se han disminuido.

CAPÍTULO IX DE LOS DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

SECCIÓN I DE LOS DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA

9.- RESGUARDO DE LOS APARTOS MEDIDORES DE CONSUMO DE AGUA (A. 198).

Se establece como obligación de los contribuyentes el resguardo de los aparatos medidores de consumo de agua, y en caso de pérdida de su posesión o destrucción, se especifica que se deberá solicitar su instalación, previo al pago de los derechos correspondientes.

SECCIÓN II DE LOS SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN Y OPERACIÓN HIDRÁULICA.

10.- COMERCIALIZACIÓN DE AGUA POTABLE POR PARTICULARES. (A. 203).

Se establece el pago de un derecho por la autorización anual que el Sistema de Aguas otorgue para la comercialización de agua potable por particulares, derivada de tomas de uso comercial o industrial, por la cantidad de \$390.00 y por su revalidación se cobrará el 50% del valor de la misma.

CAPITULO XI DE LAS REDUCCIONES

11.- INSTITUCIONES DE ASISTENCIA PRIVADA (A. 301).

Se concede a la generalidad de las sociedades de asistencia privada, legalmente constituidas, la reducción de un equivalente al 100% respecto de las contribuciones a su cargo, inexplicablemente en el año 2006 se limitó este beneficio únicamente para las sociedades de asistencia privada afectadas en su economía, supervivencia y realización de sus objetivos.

LIBRO SEGUNDO DE LOS SERVICIOS DE TESORERÍA

TÍTULO CUARTO DE LAS GARANTÍAS A FAVOR DEL GOBIERNO DEL DISTRITO FEDERAL, DISTINTAS DE AQUÉLLAS DESTINADAS A GARANTIZAR CRÉDITOS FISCALES.

CAPÍTULO I DE LAS GARANTÍAS DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES.

12.- MEDIOS PARA GARANTIZAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES (A. 404).

Se establecen nuevos medios para garantizar cualquier tipo de obligación ante las dependencias, órganos

82. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

desconcentrados y demás entidades del Distrito Federal: el cheque de caja, cheque certificado, billete de depósito y carta de crédito. Anteriormente, el Código Financiero contemplaba sólo la fianza o el depósito en dinero para este fin.

PRECEDENTES RELEVANTES DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

A continuación relacionamos algunos de los precedentes del Poder Judicial de la Federación en materia fiscal o relacionada, sentados entre noviembre de 2005 y noviembre de 2006, que pueden resultar de interés para los contribuyentes.¹

IMPUESTOS

Impuesto sobre la Renta

Gastos de previsión social

- El artículo 31, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente a partir del 1° de enero de 2003, establece las siguientes limitantes para deducir los gastos de previsión social: **a)** que sean en un promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones efectuadas por cada trabajador sindicalizado (cuando el contribuyente tenga ambas clases de trabajadores) y, **b)** que el monto de las prestaciones de previsión social no exceda de 10 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador elevado al año (cuando sólo se cuente con trabajadores no sindicalizados).

¹ Para referencia del lector, las tesis cuya clave inicia con "P.", "1a." o "2a." provienen, respectivamente, del Tribunal Pleno, Primera Sala o Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; las restantes tesis son de Tribunales Colegiados de Circuito.

84. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que las citadas limitantes generan un trato desigual entre contribuyentes que se encuentran en una misma situación para efectos del impuesto sobre la renta, pues dependiendo de la forma en que se organicen sus trabajadores (sean sindicalizados o no), será el monto deducible de los gastos de previsión social, lo que resulta contrario al principio de equidad tributaria. De igual forma, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que se contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, al limitar la deducción de los gastos de previsión social a requisitos ajenos a la capacidad contributiva de los sujetos, como lo son la manera en que se formalice la relación de sus trabajadores (sindicalizados o no), o al monto correspondiente al salario mínimo general aplicable al trabajador.

Incluso, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la referida inconstitucionalidad del artículo 31, fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no queda superada con las finalidades perseguidas por el Legislador de promover la igualdad entre los trabajadores (con un énfasis en el mejoramiento de quienes perciben menos ingresos), combatir prácticas de elusión fiscal, y fomentar el sindicalismo; ello en virtud de que no resulta correcto que, en la búsqueda de mejorar las condiciones de los trabajadores con menores ingresos, se establezcan limitantes a los derechos de los trabajadores con mayores ingresos (no sindicalizados), aunado a que las condiciones imperantes antes de la reforma no generaban un fenómeno de elusión fiscal que justificara el texto actual del artículo 31, fracción XII, y tampoco se justifica que, con la

finalidad de promover el sindicalismo, se establezca un sistema de desincentivos para la opción contraria. (P./J. 128/2006, P./J. 129/2006, P./J. 130/2006)

Costo de lo Vendido

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que las disposiciones relativas al costo de lo vendido constituyen un sistema jurídico integral de carácter autoaplicativo, esto es, que obligan a los contribuyentes desde su entrada en vigor y que, por ello, la impugnación a través del juicio de amparo indirecto de dichas disposiciones podría efectuarse dentro de los 30 días siguientes al de su entrada en vigor. (P./J. 89/2006) Como un sistema de normas jurídico integral de carácter autoaplicativo, no es necesario que el gobernado se sitúe individualmente en cada una de las disposiciones que forman el sistema, para poder impugnarlas dentro del plazo referido de 30 días. (P./J. 90/2006)

Asimismo, en sesión celebrada el 30 de marzo de 2006, por una mayoría de 6 votos, el Pleno de la Corte consideró que el sistema de costo de lo vendido no es violatorio de la garantía de equidad tributaria, sin que a la fecha se haya emitido alguna tesis al respecto. Sin embargo, el estudio integral de la constitucionalidad de tal sistema se encuentra pendiente de discusión y resolución por el Pleno de la Corte.

Capitalización delgada

- En un criterio aislado, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que no resulta inequitativo el

86. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

artículo 32, fracción XXVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, al señalar que no son deducibles los intereses derivados de las deudas que tenga el contribuyente en exceso en relación con su capital, que provengan de capitales tomados en préstamo de partes relacionadas. Al efecto, razonó la Sala que dicha medida aplica por igual a todos los contribuyentes, y que, frente al requisito de estricta indispensabilidad de las deducciones, las empresas deben operar con márgenes de endeudamiento razonables, y que el precepto en comento tiene como finalidades la de evitar planeaciones basadas en el sobreendeudamiento y controlar prácticas evasoras. (1a. CLVIII/2006)

Cabe señalar que este tema será analizado de nueva cuenta por el Pleno de la Suprema Corte, en el transcurso del próximo año.

Inconstitucionalidad de la no deducción de la PTU

- Acorde con los criterios en torno a la inconstitucionalidad de la prohibición para deducir el reparto a los trabajadores en las utilidades de la empresa (artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta), las dos Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación formaron jurisprudencia en la que declararon inconstitucional la limitante prevista en la fracción XIV del artículo Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, para deducir dicho concepto.

Esa limitante consiste en permitir solamente la deducción de la parte que resulte de restar a las sumas erogadas por el

contribuyente, el monto de las deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados que hayan sido ingreso del trabajador, por el que no se pagó impuesto sobre la renta, limitándose además dicha deducción al 40% en 2004.² (1a./J. 26/2006 y 2a./J. 53/2006)

Por otra parte, la Segunda Sala de la SCJN resolvió recientemente una Contradicción de Tesis, por la cual estableció que los efectos de la concesión del amparo respecto de la prohibición para deducir la PTU (artículo 32, fracción XXV de la Ley del Impuesto sobre la Renta declarada inconstitucional, consiste en permitir la deducción de las cantidades entregadas por ese concepto a los trabajadores “sin que en el caso, los efectos del amparo comprendan la devolución de las cantidades enteradas por concepto de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en virtud de corresponder decidir sobre el particular a la autoridad fiscal, teniendo el contribuyente la vía expedita para solicitar dicha devolución, en términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación”. (Este criterio se encuentra pendiente de publicación en el Semanario Judicial de la Federación)

Cálculo de la PTU Deducible (Legislación vigente en 1999)

- De una interpretación de la fracción III del artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, estableció una limitante a la deducción de la PTU semejante

² La fracción XIV del artículo Segundo Transitorio del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, regula también la deducción de la PTU pagada en el ejercicio 2005, limitándola al 80%. Aun cuando los criterios sustentados por las Salas de la SCJN se refieran únicamente a la inconstitucionalidad de la limitante del 40% para el ejercicio 2004, en nuestra opinión y por las mismas razones, es inconstitucional la limitante del 80%.

88. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

a la de la fracción XIV transitoria comentada en el punto anterior, estableció que para el cálculo de la PTU deducible, no deben considerarse las aportaciones al IMSS e INFONAVIT como deducciones relacionadas con la prestación de servicios personales subordinados. (I.2o.A.46 A)

Restricciones a la deducción de ciertas importaciones temporales

- La Segunda Sala de la SCJN determinó que el artículo 31, fracción XV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta es desproporcional, en su regulación del sistema de deducción en la adquisición de bienes por importación temporal, al no permitir al contribuyente deducir el gasto al momento en que se efectúa, sino hasta que el bien importado retorne al extranjero. (2a./J. 179/2005) (Un criterio semejante ya había sido sustentado por la Primera Sala de la Suprema Corte respecto del artículo 24, fracción XVI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001).

Enajenación de inmuebles heredados

- En materia de enajenación de bienes inmuebles heredados, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró desproporcional al artículo 152 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Este precepto establece un tope máximo de 20 años para considerar la fecha de adquisición y de enajenación del bien respectivo, a fin de determinar la base del tributo (la ganancia derivada de la enajenación). La Sala consideró que tal fórmula rompe con la congruencia que debe haber entre el impuesto y la capacidad contributiva. (2a. LXI/2006)

Impuesto al Valor Agregado

Acreditamiento vigente en 2005 (hasta junio de ese año)

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó inconstitucional los incisos c) y d) de la fracción II del artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente entre el 1° de enero y el 8 de junio de 2005, por violación a la garantía de legalidad tributaria, en virtud de que se deja abierta la posibilidad de que sea la autoridad administrativa quien configure los supuestos generales de “actividades no objeto”, para el cálculo del impuesto acreditable. (P./J. 107/2006)

En este mismo tema, el Pleno especificó que los efectos de los amparos otorgados son para “que el quejoso, siguiendo las reglas establecidas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el cálculo del impuesto acreditable (factor de prorrateo), no incluya dentro de ese procedimiento las actividades que no son objeto de la referida ley”. (P./J. 108/2006)

Al resolver la inconstitucionalidad apuntada, el Pleno de la Corte estableció que el sistema de acreditamiento no conforma la base del impuesto al valor agregado; que, sin embargo, trasciende sustancialmente a su pago y, por lo tanto, le son aplicables los principios tributarios de justicia fiscal. (P./J. 105/2006) Aun cuando las garantías de justicia tributaria indudablemente protegen el derecho al acreditamiento, técnicamente, este criterio es cuestionable. La cantidad que resulta de aplicarle la tasa del impuesto a los actos o actividades realizados por el contribuyente no devenga por sí misma una obligación de pago a cargo de dicho

90. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

contribuyente. La obligación de pago sólo ocurre después del acreditamiento del impuesto acreditable trasladado al contribuyente o pagado por el mismo en importaciones, y sólo ocurre si tal acreditamiento es menor a la primera cantidad indicada (penúltimo párrafo del artículo 1º de la Ley).

La base gravada refleja la capacidad contributiva del sujeto del impuesto, de manera que en función de ella se cuantifica la obligación final de pagar el impuesto. En el impuesto al valor agregado sólo la diferencia positiva mencionada entre impuesto a cargo e impuesto acreditable (esto es, el valor agregado generado por el contribuyente) implica el pago de impuesto a su cargo. Es precisamente por esta característica que el impuesto se llama “al valor agregado”, concepto que nunca se menciona como objeto económico del impuesto dentro del texto de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, excepto en el título de la misma.

De esta manera, el acreditamiento se relaciona directamente con la determinación de la base *relevante* respecto de la cual el contribuyente debe pagar impuesto al valor agregado (el valor de los actos o actividades gravados por la tasa del 15% ó del 10%, que representen el valor agregado generado por el sujeto pasivo).

Conviene contrastar este criterio del Pleno con lo señalado también en 2006 por la Segunda Sala de la Suprema Corte: que el objeto del impuesto al valor agregado es “el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo”³ y

³ Es claro que la referencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte es al objeto económico o material del impuesto al valor agregado, que, al presentarse, genera que surja la obligación incondicional de pago del impuesto, y no así al objeto, como el elemento esencial de la contribución con motivo de cuya

que el acreditamiento permite la disminución del impuesto causado.⁴

Por último, cabe destacar que por lo que se refiere al acreditamiento del impuesto al valor agregado vigente a partir del 8 de junio de 2005, regulado por el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en un criterio aislado la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estimó que el mismo no transgrede la garantía de equidad tributaria. (2a. LVIII/2006)

Enajenación de alimentos en estado líquido

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación formó jurisprudencia en la que declaró inconstitucional la diferencia existente entre la enajenación de leche, cuya tasa está afecta al 0%, y los demás líquidos destinados a la alimentación, tales como jugos, néctares o concentrados de frutas y verduras, así como al yogurt para beber, cuya enajenación está gravada al 15%, a pesar de que estos últimos constituyen también alimentos, independientemente de que integren, o no, la canasta básica. (2a./J. 34/2006 y 2a./J. 84/2006)⁵

realización solamente se causa el impuesto (en el caso del impuesto al valor agregado, enajenar u otorgar el uso o goce temporal de bienes, o prestar servicios, en términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

⁴ Tesis 2a./J. 56/2006, comentada con mayor detalle más adelante.

⁵ En un precedente semejante, la Primera Sala de la SCJN, a través de la jurisprudencia 1a./J. 136/2005, declaró inconstitucional el artículo 2-A, fracción I, inciso c) de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por cuanto grava con la tasa del 0% la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta cuando su presentación sea en envases mayores de 10 litros, mientras que la enajenación de dicho líquido, cuando su presentación sea en envases menores a ese volumen, está gravado a la tasa del 15%. Estos criterios fueron, además, el motivo del Decreto por el que se estableció un estímulo fiscal a la importación o enajenación de jugos, néctares y otras bebidas, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 19 de julio de 2006, el cual tuvo el propósito de eliminar, en la práctica, la inconstitucionalidad aducida.

92. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Acreditamiento vigente en 2000

- La Primera Sala de la Suprema Corte determinó inconstitucional el artículo 4° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2000, por violación al principio de equidad tributaria; ello, en virtud de que a los contribuyentes para quienes se les traslade el tributo por conceptos que son plenamente identificables con sus actividades gravadas, pero que no provengan de la adquisición de mercancías o bienes terminados o semiterminados, no procede el acreditamiento de dicho impuesto trasladado en su totalidad, cuando realicen también actividades exentas para la respectiva Ley. (1a./J. 35/2006)

Impuesto al Activo

Vinculación entre la tasa del IMPAC y la del ISR

- La Segunda Sala determinó que la tasa del 1.8% del impuesto al activo no es desproporcional por el hecho de que la tasa fijada en el artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta se haya reducido del 35% al 30% para el ejercicio de 2005, y la tasa del 1.8% contenida en el artículo 2° de la Ley del Impuesto al Activo no se haya reducido en la misma proporción. Al efecto, la Segunda Sala estimó que el impuesto al activo no constituye una contribución adicional o sobretasa del impuesto sobre la renta, ya que el hecho generador y la capacidad contributiva en cada uno de los tributos son diversos: en el impuesto sobre la renta, se relacionan con los ingresos, y en el impuesto al activo, con los activos. (2a./J. 104/2006)

Opción del Artículo 5-A

- Respecto de la legislación vigente en 1999, por criterios aislados de la Primera Sala de la Corte, es constitucional que no le aplique el beneficio que se deriva de la reducción de los pagos del impuesto al activo, a que se refiere la fracción I del artículo 23 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, a aquellos contribuyentes que ejerzan la opción de determinar su gravamen en términos del artículo 5-A de la Ley del Impuesto al Activo, es decir, con base en el cuarto ejercicio inmediato anterior. (1a. CXLVIII/2006, 1a. CXLVII/2006)

Otros Impuestos

Inconstitucionalidad del Derecho de Trámite Aduanero

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reiteró en Jurisprudencia, la inconstitucionalidad del derecho de trámite aduanero previsto en la fracción I del artículo 49 de la Ley Federal de Derechos vigente del 1° de enero de 1999 hasta el 31 de diciembre de 2004. (2a./J. 122/2006)

TEMAS FISCALES

Procedimiento legislativo tratándose de contribuciones

- Tratándose de proyectos de leyes o decretos que versen sobre impuestos u otras contribuciones, tales proyectos de leyes o decretos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados y posteriormente en la de Senadores, según lo establece el artículo 72, inciso H, de la Constitución Federal. El Pleno de la Suprema

94. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Corte de Justicia de la Nación al resolver sobre la constitucionalidad de los artículos 113, 116 y 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005⁶ estableció, por una parte, que el orden indicado debe seguirse, independientemente de que se trate o no de contribuciones nuevas o modificaciones a sus elementos esenciales, y, por otra parte, que esta disposición constitucional no convierte a la Cámara de Senadores en simple sancionadora de los actos de la de Diputados, por lo que hay igualdad parlamentaria en ambas Cámaras. Asimismo, refiriéndose al caso de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para 2005, el Pleno estimó que el hecho de que el Senado haya retomado aspectos de la reforma rechazados por la Cámara de Diputados y que haya hecho adiciones al proyecto, no discutidas previamente en la Cámara de Diputados, no viola el artículo 72, inciso H, mencionado. (P./J. 42/2006, P./J. 44/2006 y P./J. 78/2006)

Visita Domiciliaria

- En un criterio aislado que interrumpe otro previo en sentido contrario, la Primera Sala estimó que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, al permitir a las autoridades hacendarias emitir nuevas órdenes de visita, inclusive sobre el mismo ejercicio y sobre las mismas

⁶ Algunos contribuyentes reclamaron la inconstitucionalidad de los artículos 113, 116 y 177 de la LISR vigente en 2005 con motivo de la adición que realizó el Senado de la República a esos artículos. Sin embargo, el Pleno de la SCJN consideró que el proceso legislativo que culminó con el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la LISR y de la LIMPAC y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, cumplió con lo ordenado en el artículo 72, inciso H) constitucional, pues el proyecto presentado por el Presidente de la República se discutió primero en la Cámara de Diputados, la que lo aprobó parcialmente y lo envió a la Cámara de Senadores, en donde se retomó el tema de la reforma.

contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para ello, es contrario a la garantía de inviolabilidad del domicilio, ya que esto provoca exponer al contribuyente a una constante e injustificada intromisión en su domicilio, y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas. (1a. CLIX/2006)⁷

- La notificación y entrega de la orden de visita domiciliaria debe especificarse en forma circunstanciada en el acta parcial de inicio el día de su levantamiento, y no en documento diverso; de lo contrario, se contraviene la garantía de seguridad jurídica del contribuyente visitado. (VI.3o.A.284 A)
- Tratándose de visitas domiciliarias para la revisión de comprobantes fiscales, la Primera Sala declaró inconstitucional que el Código Fiscal de la Federación impidiera a los gobernados desvirtuar los hechos y omisiones plasmados en las actas respectivas antes de la imposición de la multa, lo cual configura una violación a la garantía de audiencia previa.

Cabe señalar que este vicio de inconstitucionalidad se presentó en la legislación vigente hasta 2003.

Comprobantes fiscales

⁷ El último párrafo del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 establece: "Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos". A partir del 1º de enero de 2007, establece: "Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden. En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan

96. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- Por Contradicción de Tesis, y de una interpretación del tercer párrafo del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2001, la Segunda Sala de la Corte determinó que la verificación que deben realizar los contribuyentes para poder deducir fiscalmente con base en los comprobantes fiscales, se limita en la revisión de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes estén impresos en el respectivo documento, y no en la comprobación del cumplimiento de los deberes fiscales a cargo del emisor del comprobante. (2a./J. 160/2005) Estos deberes son los requisitos de legalidad a que se refiere el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, que obliga al contribuyente a presentar los diversos avisos de inscripción, cambio de domicilio y suspensión de actividades ante el Registro Federal de Contribuyentes.

No obstante ello, tratándose de devoluciones de saldos a favor derivados de dichos comprobantes, es indispensable además que quien expide el comprobante de gasto o compra, cumpla con los requisitos de legalidad señalados. (2a./J. 161/2006)

Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales

- El Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa, con sede en la ciudad de Puebla, determinó que la caducidad en materia fiscal se actualiza tratándose de créditos autodeterminados, aun cuando se haya autorizado su pago en parcialidades. (VI.3o.A. J/55)

Justicia Tributaria

Proporcionalidad Tributaria (Impuestos Indirectos e IVA)

- La Segunda Sala de la Suprema Corte caracterizó la medición de la capacidad contributiva en impuestos indirectos como sigue: “Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta —el del consumidor contribuyente de facto—, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto”.

En base a esta premisa, consideró además que “ un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre su proporcionalidad”; y que, por ello, “el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen”.

Aterrizando tales ideas en el ámbito del impuesto al valor agregado, la Segunda Sala identificó el objeto del impuesto como el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo, y concluyó que la garantía de proporcionalidad tributaria exige que éste se vincule con la cantidad líquida que el contribuyente ha de cubrir por dicho concepto; que, para ello,

98. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

resulta necesario atender, no sólo al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, sino también al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante; que “la figura jurídica del acreditamiento, ... al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores”. (2a./J. 56/2006)

Legalidad Tributaria

- Nuestro Máximo Tribunal, funcionando en Pleno, sentó jurisprudencia a través de la cual sostiene que, tratándose de conceptos relevantes para el cálculo de un tributo, el legislador no puede prever válidamente fórmulas que representen la indefinición absoluta de un concepto relevante, por la incertidumbre que ello genera. (P./J. 106/2006).

Incongruencia entre el hecho y la base imponibles

- En relación con los elementos de los impuestos, el Pleno de la Corte estableció que la base, y no el hecho imponible del impuesto, es la que determina la naturaleza de la contribución, cuando hay incongruencia entre ambos, ya que no obstante que el hecho imponible ubica la situación, hecho, acto o actividad denotativa de capacidad contributiva, la base del tributo representa la magnitud cuantificable de esa capacidad contributiva, por lo que es una premisa para la determinación en cantidad líquida de la contribución. (P./J. 72/2006)

Nos parece que esta tesis peca de ambigua. Tiene sentido sólo si equipara el hecho imponible al elemento esencial de las contribuciones denominado “objeto”, aunque no lo dice así expresamente. Sin embargo, conviene recordar que, doctrinalmente, el hecho imponible está identificado con la base del impuesto: ésta es considerada la manifestación cualitativa y cuantitativa del hecho imponible. Por eso, partiendo de la premisa doctrinal indicada, el objeto del impuesto⁸ no necesariamente coincide con el hecho imponible del impuesto⁹, aun cuando el hecho imponible deriva de dicho objeto formal (por ejemplo, una utilidad fiscal deriva de la obtención de ingresos acumulables, o un valor agregado deriva de la producción o distribución de bienes o servicios). El hecho imponible se identifica a través de un análisis sistemático de todas las disposiciones de una ley impositiva, y se identifica —esto es lo más importante— por ser la hipótesis que, de presentarse, devenga de manera definitiva e incondicional la obligación de pagar una cantidad de impuesto a cargo del contribuyente. Cuando hay incongruencia entre el hecho imponible, entendido éste conceptualmente (por ejemplo, la obtención de una utilidad fiscal real y disponible) y la base gravable en perjuicio del contribuyente¹⁰ (por ejemplo, una utilidad fiscal determinada irreal y artificialmente), surgen las distorsiones que determinan la desproporcionalidad precisamente de las

⁸ Por ejemplo, obtener ingresos en el impuesto sobre la renta, u enajenar bienes o servicios en el impuesto al valor agregado.

⁹ En los ejemplos citados en la nota anterior, obtener una utilidad fiscal o generar valor agregado, respectivamente.

¹⁰ Por ejemplo, cuando el artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta evidencia que el impuesto busca gravar la utilidad generada por el contribuyente, pero alguna de las restantes disposiciones aplicadas impiden que se mida correcta y realmente la utilidad obtenida por el contribuyente; o cuando alguna disposición castiga el derecho al acreditamiento en el impuesto al valor agregado, impidiendo así

100. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

disposiciones que causan tales distorsiones, sin que sea admisible que las distorsiones presentes en la base definan la naturaleza del impuesto.

Aplicación de la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes.

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa debe aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes emitida por la propia Suprema Corte, sin analizar si el acto o resolución impugnada constituyen el primero o un ulterior acto de aplicación del precepto legal impugnado, esto es, sin analizar si el precepto ha sido consentido en el pasado por el contribuyente, por tratarse de un aspecto que no le incumbe al citado Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. (P./J.150/2005)
- Asimismo, el Pleno determinó que los contribuyentes pueden verse beneficiados por una jurisprudencia en la que se determinó la inconstitucionalidad de una ley, aun cuando no hubieran planteado la inconstitucionalidad de la ley en su demanda o recurso; este beneficio opera aun ante la ausencia total de conceptos de violación o agravios en contra de la ley, independientemente de que se trate del primero o ulteriores actos de aplicación.¹¹ (P./J.4/2006, P./J.5/2006, P./J. 6/2006 y P./J. 8/2006)

Otros Temas

que el sujeto pasivo quede obligado al entero del impuesto precisamente en función del valor agregado real que dicho contribuyente haya generado.

¹¹ Siempre que el acto reclamado no sea la ley en sí misma, en cuyo caso el amparo contra leyes ante Juez de Distrito sí requiere que se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del contribuyente.

Indemnizaciones de las Aseguradoras

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el pago realizado por la empresa aseguradora por la actualización de un siniestro, tiene un fin indemnizatorio o de reparación del daño, distinguiéndose el mismo del costo de adquisición o pago del valor de los efectos salvados. Al efecto, la Segunda Sala señaló que: “el legislador distinguió claramente entre el pago que entrega la institución aseguradora por concepto de indemnización, con la posibilidad de que adquiriera los efectos salvados mediante el abono al asegurado de su valor real, lo que significa que el pago de la indemnización no implica necesariamente que la aseguradora pague un costo de adquisición y, por ende, adquiriera los efectos salvados; sin embargo, ello no significa que desde un punto de vista consensual de los contratos de seguro no puedan surgir formas de adquisición de los objetos asegurados distintas a la señalada en el indicado artículo 116, como podría ser la subrogación o la cesión de derechos, entre otras, lo que podría tener diversas implicaciones jurídicas y fiscales; es decir, el numeral últimamente citado establece una opción de adquisición de los efectos salvados, pero esto no significa desconocer que existen otras formas de adquisición que puedan ser pactadas por las partes en la póliza respectiva”. (2a./J. 108/2006)

Multas a Instituciones de Seguros

- La Segunda Sala cambió su criterio en relación con el artículo 57 de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, que establece la imposición de sanciones en los casos de diversos faltantes que presenten dichas instituciones y que remitía a los Certificados de la Tesorería de la Federación para la determinación de la sanción. En principio, esta disposición había

102. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

sido declarada inconstitucional, pero recientemente la Sala abandonó dicho criterio, para determinar que el artículo 57, no es violatorio de garantías individuales. (2a. LXIII/2006, 2a. LXIV/2006 y 2a. LXV/2006)

Orden de preferencia en el cobro de créditos fiscales

- Interpretando el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, un Tribunal Colegiado de Circuito determinó, en una tesis aislada, que los créditos laborales son preferentes a los fiscales para su cobro, sin necesidad de que sean inscritos en el Registro Público de la Propiedad. (I.4o.A.542 A)

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El pasado 4 de diciembre, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y entró en vigor, según el artículo Primero Transitorio, el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación; es decir, el 5 de diciembre de 2006. A continuación nos permitimos comentar las modificaciones más relevantes realizadas al Reglamento de referencia.

TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES CAPÍTULO ÚNICO

1.- DEFINICIÓN DE AUTOMÓVIL (A. 3-A).

Se adiciona el artículo 3-A que establece lo que, para efectos de la Ley y su Reglamento, deberá entenderse por “automóvil”, siendo aquel vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor.

2.- ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (A. 4-A).

En materia de establecimiento permanente, se adiciona el artículo 4-A en donde se establece que para que un residente en el extranjero no constituya un establecimiento en México, será necesario que el extranjero resida en un país que tenga

104. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

un tratado para evitar la doble tributación celebrado con México, en el que así se establezca.

3.- COEFICIENTE DE UTILIDAD HASTA EL DIEZMILÉSIMO (A. 9).

Se excluye del artículo 9 la disposición sobre el cálculo de los factores de ajuste y de actualización, disposición que obligaba a calcularlos (junto con el coeficiente de utilidad) hasta el diezmilésimo, lo anterior, ya que dicha obligación está incluida en el último párrafo del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

4.- DETERMINACIÓN DE LAS PÉRDIDAS CAMBIARIAS DEVENGADAS POR LOS CENTROS CAMBIARIOS (A. 10).

Se incluye a los centros cambiarios dentro del artículo 10 del Reglamento, el cual, anteriormente era aplicable solamente a las casas de cambio, y que permite considerar el tipo de cambio promedio de las operaciones del día, para determinar las pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera.

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES DISPOSICIONES GENERALES

5.- INCLUSIÓN DE LA PTU PARA DETERMINAR LA PÉRDIDA FISCAL DEL EJERCICIO (A. 12-A).

Se incluye en el artículo 12-A del Reglamento, la regla miscelánea 3.2.1. que prevé la posibilidad de determinar una pérdida fiscal, en el ejercicio en que se pague participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), por una cantidad mayor a la utilidad fiscal del ejercicio antes de

disminuir dicha participación. La pérdida fiscal así determinada será la diferencia que de la PTU pagada exceda la utilidad fiscal.

6.- DISMINUCIÓN DE PAGOS PROVISIONALES (A. 12-B).

Tratándose de la disminución de pagos provisionales, se adiciona el artículo 12-B para especificar que la solicitud de autorización respectiva, se deberá presentar un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero del pago provisional que se solicite disminuir. En el supuesto de que sean varios los pagos provisionales por los que se solicita la autorización, la solicitud deberá presentarse un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.

**TÍTULO II
DE LAS PERSONAS MORALES**

**CAPÍTULO I
DE LOS INGRESOS**

7.- CASOS EN QUE NO SON ACUMULABLES LOS DEPÓSITOS EFECTUADOS POR LOS ARRENDATARIOS (A. 18-B).

Se adiciona al Reglamento el artículo 18-A que prevé que los arrendadores personas morales, o bien, personas físicas contribuyentes del Título IV de la Ley, no deberán considerar como ingreso acumulable, el monto de los depósitos recibidos de sus arrendatarios, siempre que, (i) dichos depósitos tengan la finalidad exclusiva de garantizar el cumplimiento de las obligaciones contenidas en el contrato respectivo, y (ii) sean devueltos al finalizar el contrato. No obstante lo anterior,

dichos depósitos serán acumulables en el momento y en la cantidad en que los arrendadores los apliquen.

8.- COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN EN CASOS DE ESCISIÓN (A. 22-A).

De igual forma, se adiciona el artículo 22-A, a través del cual se aclara que la distribución del costo promedio por acción entre la sociedad escindida y escidente, se efectuará considerando la proporción en que se divida el capital contable. Dicho capital será el que conste en el estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para efectos de la escisión.

Esta disposición es contraria a la Ley, ya que el artículo 25 de la misma dispone que el costo comprobado de las acciones emitidas por las sociedades escindidas, será el costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la sociedad escidente.

9.- ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS EN CASOS DE REESTRUCTURACIONES DE SOCIEDADES RESIDENTES EN MÉXICO (A. 23-A).

Tratándose de reestructuraciones de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, se adiciona el artículo 23-A que aclara que los estados financieros consolidados a que se refiere la fracción III del artículo 26 de la Ley, serán aquellos que se elaboren de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; o bien, las Normas de Información Financiera, considerando los efectos de la reestructuración.

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN I DE LAS DEDUCCIONES EN GENERAL

10.- CONTRIBUYENTES CON INMUEBLES BAJO EL RÉGIMEN DE PROPIEDAD EN CONDOMINIO (A. 25).

En relación con los contribuyentes que para la realización de sus actividades utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, se modifica el artículo 25 del Reglamento que contiene los requisitos que se deberán cumplir, entre otras cosas, para dejar claro que lo que se puede deducir es la parte proporcional de los gastos comunes realizados por el administrador del inmueble.

Además, se establece una nueva obligación para el administrador del inmueble (el cual deberá contar con facultades para actuar en nombre y representación de la asamblea general de condóminos), consistente en la emisión de constancias mensuales, en donde asentará diversa información relacionada con las erogaciones realizadas. De igual forma, destaca que no serán deducibles los gastos efectuados, cuando el administrador carezca de facultades de representación.

Los requisitos a que se hace referencia en el primer párrafo son:

108. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- I. Que los gastos de conservación y mantenimiento sean realizados por el administrador, en nombre y representación de la asamblea general de condóminos.
- II. Que el pago de las cuotas de conservación y mantenimiento las realicen los condóminos mediante depósito en cuenta bancaria, constituida por la asamblea para estos efectos.
- III. Que los comprobantes estén a nombre de la asamblea general de condóminos o del administrador.
- IV. Que el administrador recabe los comprobantes respectivos (los cuales deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación), y entregue a cada condómino una copia de los mismos.
- V. Si el administrador recibe contraprestaciones por sus servicios, deberá expedir comprobantes fiscales a nombre de la asamblea general de condóminos.
- VI. La documentación y registros contables deberán ser conservados por la asamblea de condóminos, o bien, por los condóminos que opten por deducir los gastos comunes.

11.- DEDUCCIÓN DEL MONTO ORIGINAL DE LOS TERRENOS (A. 27).

Debido a que fue incluido en la Ley, se elimina el artículo 27 del Reglamento la disposición que establecía la opción para los desarrolladores inmobiliarios de deducir el monto original de los terrenos, en el ejercicio en que se hubieran adquirido.

12.- RESERVAS DE FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL (A. 30-A).

En lo que hace a las reservas de los fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las establecidas en la Ley del Seguro Social, se incorpora al texto del

Reglamento, a través de tres artículos (30-A, 30-B y 59), la regla 3.4.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

De conformidad con el artículo 30-A, se establecen diversos lineamientos que las reservas de referencia deberán observar y son:

- I. Que contemplen la opción para el trabajador de elegir su incorporación al plan de pensiones o jubilación de personal de que se trate, debiendo el empleador obtener por escrito la manifestación respectiva. A diferencia del artículo 30-A, en la regla miscelánea se establecía que en los planes respectivos se podía contemplar la opción para el trabajador de elegir o no su incorporación al plan.
- II. Que la suma de las aportaciones, en forma conjunta patrón y trabajador, no excedan del 12.5% del salario anual declarado para los efectos del impuesto sobre la renta, sin incluir las prestaciones exentas ni los ingresos asimilables.
- III. Que los términos y condiciones del plan tengan una vigencia mínima de doce meses, contados a partir de la fecha de la última modificación a dichos términos y condiciones.
- IV. Que el plan sea administrado por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadoras de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras integrales de acciones de sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito.

En lo que se refiere a esta reforma, destaca el hecho de que en el nuevo artículo 30-A se establezca que el monto de las aportaciones realizadas en forma conjunta por el empleador y el trabajador no deberán exceder del 12.5% del salario anual declarado para efectos del impuesto sobre la renta (sin que en dicho por ciento se incluyan las prestaciones exentas, ni los

110. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

ingresos asimilados a sueldos); es decir, a través de este artículo se pretende limitar el monto deducible de las aportaciones de referencia. Resulta criticable esta modificación, ya que la única referencia que la Ley hace a la aplicación del Reglamento, es en lo referente al cumplimiento de los requisitos de permanencia (artículo 31 fracción XII), y en lo que hace la forma en que deberá crearse y calcularse (fracción I del artículo 33).

13.- NO DISPOSICIÓN DE LOS BIENES, VALORES O RENDIMIENTOS DE LA RESERVA DE FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL (A. 30-B).

En lo que respecta al artículo 30-B, en términos generales se incorpora al texto de dicho artículo la fracción VI de la regla 3.4.2., y está encaminada a establecer que no se dispone de los bienes, valores o de los rendimientos de la reserva de los fondos de pensiones o jubilaciones del personal, cuando un trabajador termine su relación laboral antes de estar en alguno de los supuestos de jubilación o pensión del plan de que se trate y sus rendimientos acumulados no se puedan transferir a otro plan constituido por la empresa a la que el trabajador fuere a prestar servicios. En este caso, el empleador (i) deberá transferir dichos montos a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro a que se refiere el artículo 74 de la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, o bien, (ii) depositarlos en alguna de las cuentas de planes personales de retiro que se refiere la fracción V del artículo 176 de la Ley.

Cuando la persona física que obtenga dichos recursos, no hubiere llegado a la edad de 65 años o no se encuentre en el caso de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo

personal remunerado, deberá considerarlos como ingresos acumulables.

14.- SOCIEDADES QUE PUEDEN RECIBIR AUTORIZACIÓN PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES (A. 31).

Se modifica el artículo 31 que mencionaba que eran deducibles los donativos que se otorgaran a diversas asociaciones, instituciones u organizaciones que destinaran la totalidad de sus recursos para la realización de obras o servicios públicos a cargo del Estado, para señalar ahora que éstas y otras sociedades pueden obtener autorización para recibir donativos deducibles.

15.- CONTRIBUYENTES QUE SE LIBERAN DE CUMPLIR CON LA OBLIGACIÓN DE PAGAR CON CHEQUES NOMINATIVOS, ETC. (A. 35-A).

Se incluye en el artículo 35-A del Reglamento, la disposición contenida en la regla 3.4.3., que permite, mediante autorización, liberar a los contribuyentes de la obligación de pagar erogaciones con cheques nominativos, tarjetas de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos. Para conceder la autorización, se tomarán en cuenta, entre otros parámetros, que los pagos efectuados a proveedores se realicen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios bancarios y el grado de aislamiento del proveedor respecto de los lugares en los que hubiere servicios bancarios.

16.- DESGLOSE DE ACTIVIDADES Y TASAS DE IMPUESTOS EN COMPROBANTES FISCALES (A. 37).

Con el objeto de adecuarse a las modificaciones realizadas a la fracción VI del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, se elimina el artículo 37 del Reglamento, que permitía que en los comprobantes fiscales no constara en

112. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado, cuando la actividad que se realizara hubiera estado gravada a la tasa 0%.

17.- PROMEDIO ARITMÉTICO PARA DETERMINAR LA PREVISIÓN SOCIAL DEDUCIBLE (A. 40).

Se reformó el artículo 40, para establecer una nueva mecánica para calcular el promedio aritmético anual utilizado para determinar el importe de la deducción de los gastos de previsión social, cuando el contribuyente tiene trabajadores sindicalizados y no sindicalizados.

En efecto, antes de la reforma, el promedio se calculaba dividiendo el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior, entre en número de días trabajados de cada uno de los trabajadores durante ese ejercicio (incluyendo vacaciones y días de descanso obligatorio), el resultado obtenido se multiplicaba por 365 días y ese era el promedio anual. Con motivo de la reforma, el promedio se determina dividiendo el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior entre el número de dichos trabajadores correspondiente a ese ejercicio.

Es importante señalar que los contribuyentes que obtuvieron el amparo contra el artículo 31 fracción XII de la Ley del Impuesto sobre la Renta, no se verán afectados por dicha reforma, ya que la inconstitucionalidad no está en función a la determinación del promedio mismo, sino más bien, contra el hecho de que existan elementos que limiten la deducción de la previsión social.

18.- PREVISIÓN SOCIAL DEDUCIBLE (A. 43-A).

Se adiciona el artículo 43-A, contenido en la regla 3.4.6., que establece que cuando los contribuyentes efectúen pagos en favor de sus trabajadores a título de previsión social, y éstos sean mayores a los límites establecidos en la misma Ley, será deducible dicho excedente, siempre que (i) el contribuyente cubra por cuenta del trabajador el impuesto que le corresponda a dicho excedente, (ii) que dicho excedente sea considerado como ingreso para el trabajador y (iii) que el contribuyente entere la retención correspondiente.

19.- ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE PARA DETERMINAR LA PÉRDIDA DEDUCIBLE EN LA ENAJENACIÓN DE PARTES SOCIALES Y ACCIONES (A. 58).

Para determinar la pérdida deducible en la enajenación de partes sociales y acciones no colocadas entre el gran público inversionista, se modifica el artículo 58 del Reglamento para señalar que el capital contable por acción o por parte social deberá estar actualizado conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o las Normas de Información Financiera, cuando se utilicen dichos principios o normas.

20.- REGLAS PARA LA CREACIÓN Y CÁLCULO DE LAS RESERVAS DE LOS PLANES DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL (A. 59).

A través de la modificación al artículo 59 del Reglamento, así como la inclusión de la fracción II de la regla miscelánea 3.4.2., se hacen precisiones sobre la forma en que se crean y calculan las reservas de los planes de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social.

114. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Un cambio consiste en que las reservas no sólo deberán crearse y calcularse de acuerdo con un sistema actuarial, sino que también en los términos y con los requisitos que señale el Reglamento.

Se elimina también la posibilidad de que al momento de crear la reserva se podía distinguir para efectos del cálculo actuarial, entre la obligación que surge, al implantarse o modificarse el plan, por concepto de servicios ya prestados o por servicios futuros, y con ello el hecho de aportar al fondo el costo normal de los servicios futuros. En este sentido, únicamente se mantiene que las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, serán deducibles por un monto que no deberá exceder del 10% anual del valor del pasivo en el ejercicio de que se trate.

Al igual que en el artículo 30-A, dentro de las modificaciones destacables al artículo 59 del Reglamento, se encuentra el hecho de establecer que las aportaciones que realice el empleador y el trabajador no deberán exceder del 12.5% del salario anual declarado para efectos del impuesto sobre la renta (sin que en dicho porcentaje se incluyan las prestaciones exentas, ni los ingresos asimilados a sueldos); es decir, también en este artículo se establece una limitante que en la Ley no se prevé.

Por último, se aclara que tanto las aportaciones que efectúen los trabajadores, como los rendimientos que éstas generen, no serán deducibles para los contribuyentes, ya que hasta el ejercicio anterior, únicamente se hacía referencia a las aportaciones.

21.- DOCUMENTACIÓN QUE DEBERÁN FORMULAR Y MANTENER LOS CONTRIBUYENTES QUE CONSTITUYAN RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES DE PERSONAL (A. 60).

Se reforma el artículo 60 que contiene la documentación que deberán formular y mantener a disposición de las autoridades, los contribuyentes que constituyan reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, lo anterior con el objeto de hacer algunas precisiones sobre cierta documentación.

En este sentido, hasta el ejercicio anterior se estaba obligado a formular y conservar los cálculos y resultados de la valuación para el siguiente año (indicando el monto de la aportación que efectuaría únicamente el contribuyente), como parte de la reforma, ahora se deberán formular y conservar no sólo los cálculos, sino también la metodología utilizada para realizarlos, así como determinar el monto de las aportaciones que, en su caso, deban también efectuar los trabajadores.

En lo que hace a los informes relacionados con los bienes o valores que forman la reserva, se incluyen además de las instituciones de seguros o sociedades mutualistas de seguros, a las casas de bolsa, operadoras de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras integrales de acciones de sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito que administren el fondo de pensiones o jubilaciones de que se trate, lo anterior para apegarse a lo dispuesto por la fracción III del artículo 33 de la Ley.

22.- APORTACIONES REALIZADAS POR TRABAJADORES EN FAVOR DEL FONDO DE PENSIONES O JUBILACIONES (A. 61).

En lo que se refiere a las contribuciones realizadas por los trabajadores en favor del fondo de pensiones o jubilaciones, se modifica el artículo 61 para eliminar el hecho de que dichas aportaciones deban ser en un por ciento obligatorio o igual para cada uno de los participantes.

23.- EXCESO EN LAS RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES Y DE PRIMAS DE ANTIGÜEDAD (A. 62).

Se modifica el artículo 62 para establecer que cuando los contribuyentes hubieran constituido en exceso las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad, y los trabajadores hubieran realizado aportaciones a dicho fondo, el excedente correspondiente a cada trabajador (en la parte proporcional) será transferido a la subcuenta de aportaciones complementarias del sistema de ahorro para el retiro.

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN II DE LAS INVERSIONES

24.- SUPUESTOS PARA SUSPENDER LA DEDUCCIÓN DE INVERSIONES (A. 67).

Se reforma el artículo 67 que contiene el supuesto para que los contribuyentes puedan suspender la deducción de las inversiones por suspensión de actividades, para incluir el

requisito de que los contribuyentes deberán presentar ante el RFC aviso de suspensión de actividades. Se establece además que se podrá continuar deduciendo las inversiones, una vez que se presente el aviso de reanudación de actividades.

CAPÍTULO II DE LAS DEDUCCIONES

SECCIÓN III DEL COSTO DE LO VENDIDO

Si bien a partir del ejercicio de 2005, se incorporó como una deducción autorizada el costo de lo vendido, no es sino hasta esta reforma cuando se decide modificar el Reglamento, para lo cual se incluyó al Capítulo II, la Sección III denominada “Del Costo de lo Vendido”. De dicha reforma, destaca lo siguiente:

25.- SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE SOBRE LA BASE DE COSTOS HISTÓRICOS (A. 69-A).

El artículo 45-A de la Ley establece que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, deberá determinarse conforme a cualesquiera de dos sistemas, a saber, (i) sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos y (ii) sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados.

Con el objeto de diferenciar un sistema de otro, se establece en el artículo 69-A que el primer sistema será el que se

determine de conformidad con lo establecido en los artículos 45-B y 45-C de la Ley.

26.- LINEAMIENTOS PARA LA APLICACIÓN DEL SISTEMA DE COSTEO ABSORBENTE SOBRE LA BASE DE COSTOS PREDETERMINADOS (A. 69-B).

A través de la incorporación al Reglamento del artículo 69-B, se establecen lineamientos para la aplicación del sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados, ya que los artículos 45-B y 45-C son aplicables al sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, y son tal y como a continuación se señala:

- I. El sistema se deberá aplicar a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo.
- II. Dichos costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías, considerando para ello la experiencia de ejercicios anteriores o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.
- III. Si al cierre del ejercicio existiere una diferencia entre el costo histórico y el que se hubiera predeterminado, la variación deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio como a la que integren el inventario final. De igual forma se establece que si la diferencia es menor a 3%, los contribuyentes podrán optar por considerar dicha diferencia como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate.

27.- APLICACIÓN FISCAL Y CONTABLE DEL SISTEMA DE COSTEO DIRECTO CON BASE EN COSTOS HISTÓRICOS (A. 69-C).

Conforme al artículo 69-C, se aclara que el sistema de costeo directo con base en costos históricos, deberá aplicarse tanto para efectos fiscales como contables.

28.- DIFERENCIACIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO POR ACTIVIDAD REALIZADA (A. 69-D).

Se incorpora en el artículo 69-D, la regla 3.4.18. de la Resolución Miscelánea Fiscal, que señala que en el supuesto en que los contribuyentes desarrollen tanto actividades comerciales de compraventa como actividades diversas de ésta, deberán diferenciar el costo de lo vendido por cada una de las actividades.

29.- DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO DE BIENES ADQUIRIDOS O SERVICIOS RECIBIDOS DE PERSONAS FÍSICAS O DE CONTRIBUYENTES DEL RÉGIMEN SIMPLIFICADO (A. 69-E).

Se incluye en el nuevo artículo 69-E, la regla miscelánea 3.4.17. que establece que los contribuyentes podrán deducir en el ejercicio fiscal de que se trate, el costo de lo vendido correspondiente a los bienes adquiridos o a los servicios recibidos de personas físicas o contribuyentes del régimen simplificado, aún cuando no hayan sido efectivamente pagados, lo anterior, siempre que se cumpla con los demás requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, y además se lleve un “registro inicial de compras y servicios por pagar”.

El saldo inicial de dicho registro se considerará dentro del costo de lo vendido, y el saldo que se tenga al cierre del mismo se disminuirá del costo de lo vendido del citado ejercicio.

120. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Para efectos de lo anterior, el registro inicial en comento se adicionará con el monto de las adquisiciones de las mercancías y servicios recibidos efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate pendientes de pagar, y se disminuirá el monto de las adquisiciones y servicios efectivamente pagados durante dicho ejercicio.

A través del artículo Segundo Transitorio, se establece que los contribuyentes que hubieran aplicado lo dispuesto en la regla 3.4.17. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, considerarán como registro inicial de compras y servicios por pagar, el saldo que hubieran tenido al 31 de diciembre de 2005 conforme a dicha regla.

30.- PROCEDIMIENTO DE COSTEO CUYA APLICACIÓN SE DEBERÁ MANTENER (A. 69-F).

Se adiciona el artículo 69-F con el objeto de aclarar que el “procedimiento” que se deberá aplicar durante un periodo mínimo de cinco ejercicios, a que hace referencia el artículo 45-F de la Ley, corresponde al sistema de costeo absorbente, o bien, al de costeo directo.

31.- OPCIÓN PARA VARIAR EL PROCEDIMIENTO DE COSTEO (A. 69-G).

El artículo 45-F de la Ley también señala que se podrá variar de opción, siempre que se cumplan con los requisitos que se establezcan en el Reglamento. En este sentido, se adiciona el artículo 69-G para establecer dichos requisitos, y son como a continuación se señalan:

- Que el sistema que se pretende variar se hubiera utilizando durante los últimos cinco ejercicios.

- Que se considere inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior.
- Que el saldo del inventario a que se refiere la fracción anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado la variación del sistema.

Con lo anterior, entendemos que se pretende dar un régimen especial, diverso del costo de lo vendido, al inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se varíe el sistema. En este sentido, independientemente que dichos bienes sean enajenados en un solo ejercicio, fiscalmente se reconocerán sus efectos durante cinco ejercicios.

Si bien esos inventarios deberán ser reconocidos como inventario inicial (entendemos para efectos del costo de lo vendido del ejercicio), de ninguna manera se puede interpretar que ese inventario podrá ser deducido nuevamente a través del costo de lo vendido, ya que en forma expresa se señala que dichos inventarios serán acumulados o deducidos en cinco ejercicios para poder ejercer la opción que se comenta.

32.- CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO A TRAVÉS DE UN CONTROL DE INVENTARIOS (A. 69-H).

Por disposición del artículo 45-G de la Ley, los contribuyentes que opten por utilizar los métodos de valuación de inventarios de Primeras Entradas Primeras Salidas (PEPS), o bien, Últimas Entradas Primeras Salidas (UEPS), lo deberán llevar

122. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

por cada tipo de mercancías de manera individual, sin poderlo llevar en forma monetaria. En relación con esto, se adiciona el artículo 69-H en el Reglamento que permite que los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de inventarios con la producción de mercancías o con la prestación de servicios, podrán determinar el costo de lo vendido a través de un control de inventarios. En términos generales, el costo de lo vendido se determinaría de la siguiente manera:

Monto de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al inicio del ejercicio.

Más Adquisiciones netas de materias primas, productos semiterminados y productos terminados efectuadas durante el ejercicio.

Menos Monto de las existencias de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, al final del ejercicio.

Igual Costo de lo vendido

Los contribuyentes que ejerzan la citada opción deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- Levantar inventario de existencias al cierre del ejercicio, en los términos de la fracción V del artículo 86 de la Ley.
- Llevar un registro de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio de materias primas, productos semiterminados y terminados.
- La aplicación de esta opción deberá ser registrada, tanto contable como fiscalmente.

Por último, es importante señalar que dicho beneficio está acotado a contribuyentes que se dediquen a las ramas de actividad que, mediante reglas de carácter general, de a conocer el SAT.

33.- CONTRIBUYENTES QUE PUEDEN DETERMINAR EL COSTO DE LO VENDIDO A TRAVÉS DE UN CONTROL DE INVENTARIOS (A. 69-I).

En el supuesto que los contribuyentes opten por emplear el método detallista, el artículo 45-G de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que éstos deberán valorar el inventario, disminuyendo al precio de venta, el margen de utilidad bruta del ejercicio. Para efectos de lo anterior, se incluye el artículo 69-I que establece la mecánica para determinar el margen de utilidad (se determinará por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público).

Así, el margen en comento se determinará de la siguiente forma:

$$\begin{array}{r} \text{Precio de venta} \\ \text{Menos} \quad \text{Último precio de adquisición de las mercancías} \\ \hline \text{Igual} \quad \text{Margen de Utilidad Bruta} \end{array}$$

34.- DEDUCCIÓN DE LOS INVENTARIOS DESTINADOS AL CONSUMO PROPIO (A. 69-J).

Conforme a lo dispuesto por el artículo 69-J, cuando los contribuyentes destinen parte de sus inventarios al consumo propio, podrán deducir a título de gasto o inversión, el costo de los mismos, siempre que dicho gasto o inversión no se incluya dentro del costo de lo vendido deducible. Para efectos

de dicha deducción, se estará a lo siguiente, a saber, (i) cumplir con los requisitos para su deducción, y (ii) que el registro contable sea acorde al tratamiento fiscal. Esta disposición estaba, con ciertas diferencias, contenida en la regla 3.4.44. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

CAPÍTULO IV DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE SEGUROS Y DE FIANZAS, DE LOS ALMACENES GENERALES DE DEPÓSITO, ARRENDADORAS FINANCIERAS, UNIONES DE CRÉDITO Y DE LAS SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE CAPITALES

35.- FORMA EN QUE LAS MISIONES DIPLOMÁTICAS DE ESTADOS EXTRANJEROS PUEDEN COMPROBAR QUE SE ENCUENTRAN EN ESTADO DE RECIPROCIDAD (A. 74-A).

El artículo 58 fracción I, inciso f) de la Ley, exime a las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses, de la obligación de retener impuesto sobre la renta tratándose de intereses que se paguen a los Estados extranjeros en caso de reciprocidad.

El artículo 74-A del Reglamento, establece que las misiones diplomáticas de Estados extranjeros, con el objeto de comprobar que se encuentran en estado de reciprocidad con nuestro país, deberán proporcionar una constancia emitida por la autoridad competente, a través de la cual se certifique que el gobierno de que se trate otorga un trato de reciprocidad a las misiones diplomáticas del Gobierno Mexicano y las condiciones y características de este tratamiento.

Las constancias de reciprocidad en materia del impuesto sobre la renta, y en su caso, sus límites en cuanto al monto, tipo y demás datos relacionados que los impuestos a que estén sujetos los intereses percibidos por las misiones diplomáticas mexicanas, deberán ser solicitadas ante la autoridad competente, a través de escrito.

CAPÍTULO VII DE LAS OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

36.- DEDUCCIÓN DE INVENTARIOS DE MERCANCÍAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS O TERMINADOS, QUE HAN PERDIDO SU VALOR, ASÍ COMO DE LOS BIENES PERECEDEROS (A. 87 Y 88).

Para estar en posibilidad de deducir de los inventarios, el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, hubieran perdido su valor, así como los bienes percederos, con fecha de caducidad o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar su destrucción en forma periódica, la Ley establece que antes de proceder a su destrucción, se deberán ofrecer en donación, cumpliendo para ello, con los requisitos que al efecto se establezcan en el Reglamento. En este sentido, se incluyen en los artículos 87 y 88 los requisitos y lineamientos para llevar a cabo el ofrecimiento de la donación de dichos bienes.

Es importante señalar que, en ambos casos, se establece la obligación de presentar cierta información al SAT a través de su página de Internet; sin embargo, dicha disposición entrará

126. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

en vigor a los noventa días siguientes a partir de la entrada en vigor del Reglamento (artículo Tercero Transitorio).

37.- DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS DONATARIAS AUTORIZADAS (A. CUARTO TR.).

Por disposición transitoria, se establece que las instituciones que reciban en donación bienes que han perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, así como bienes perecederos (artículos 87 y 88 del Reglamento), que se encuentren obligadas a presentar la información prevista por la fracción IV del artículo 89 del Reglamento vigente hasta el 4 de diciembre de 2006, presentarán la información correspondiente al año de 2006 a más tardar en el mes de febrero de 2007.

38.- CALENDARIO DE DESTRUCCIÓN DE INVENTARIOS (A. 88-A).

En el artículo 88-A se establece que tratándose de bienes perecederos, con fecha de caducidad, o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar destrucciones periódicas, deberán señalar un calendario de destrucción para cada ejercicio.

39.- OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA CELEBRACIÓN DE CONVENIOS PARA EFECTUAR DONACIONES PERIÓDICAS (A. 88-A).

Cuando los contribuyentes celebren convenios para efectuar donaciones periódicas de bienes que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas, en favor de donatarias a que se refiere el artículo 31 fracción II, de la Federación, con las entidades federativas, o con lo municipios, deberán:

Informar a la autoridad fiscal la celebración de dichos convenios, dentro de los diez días siguientes de la

celebración. En esta disposición no se señala los medios a través de los cuales se deberá informar a la autoridad fiscal.

- En los convenios se deberá señalar el tipo de bienes objeto de la donación, las cantidades estimadas de los mismos, así como la periodicidad de entrega.
- Si se cumple con lo anterior, los contribuyentes quedarán liberados de presentar los avisos a que se refieren los artículos 87 y 88 del Reglamento, únicamente por los bienes que se entreguen a la luz de los convenios celebrados.
- Presentar al SAT, en el mes de febrero de cada ejercicio, información relacionada con los bienes que fueron entregados en donación con motivo de los convenios respectivos, así como los bienes que fueron destruidos.

40.- REQUISITOS PARA RECIBIR DONATIVOS (A. 89).

Se modifica el artículo 89 que establece los requisitos que deberán cumplir las instituciones interesadas en recibir los bienes ofrecidos en donación, en el sentido de que ya no es necesario obtener autorización del SAT para recibir la donación; sin embargo, se deberá manifestar a dicha autoridad, a través de su página de Internet, el interés de dichas instituciones de recibir los bienes ofrecidos en donación (esta obligación entrará en vigor, según el artículo Tercero Transitorio, a los noventa días siguientes a partir de la entrada en vigor del Reglamento).

41.- OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE (A. 93-A).

128. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Se adiciona el artículo 93-A, el cual señala que se tendrá por cumplida la obligación de informar sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, cuando en la primera sesión de la Asamblea General de Accionistas siguiente a la emisión del dictamen, se informe del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del contribuyente, en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

42.- DETERMINACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE ACTUALIZADO PARA EFECTOS DE REDUCCIÓN DE CAPITAL (A. 95).

Para efectos de determinar el capital contable actualizado a que hace referencia el artículo 89 de la Ley, se modifica el artículo 95 del Reglamento, señalando que se deberá incluir, entre otras partidas, el valor de las acciones propiedad del contribuyente, el cual se determinará a través del método de participación según los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o las Normas de Información Financiera.

**TÍTULO III
DEL RÉGIMEN DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES
NO LUCRATIVOS**

43.- DESTINO DE LOS RECURSOS OBTENIDOS POR DONATARIAS AUTORIZADAS (A. 110).

El artículo 110 del Reglamento señala que en el caso de donatarias, no podrán destinar más del 5% de los donativos y,

en su caso, de los rendimientos que perciban, para cubrir sus gastos de administración.

Para estos efectos, se reformó dicho artículo para precisar que el destino de los gastos de administración deberá estar directamente relacionado con las oficinas o actividades administrativas de las donatarias.

44.- NUEVAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS (A. 114).

Se incluyen en el artículo 114 a las bibliotecas que no forman parte de la Red Nacional de Bibliotecas Públicas, como personas morales con fines no lucrativos, siempre que se encuentren abiertos al público en general, y que cumplan con los demás requisitos que impongan las disposiciones fiscales.

45.- PERSONAS A QUIENES LES SERÁ APLICABLE EL RÉGIMEN DE PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS (A. 115).

El artículo 115 establece que será aplicable el régimen de personas morales con fines no lucrativos a las asociaciones, sociedades civiles, instituciones u organizaciones que se constituyan y funcionen exclusivamente para la realización de obras o servicios públicos que la Federación, Entidades Federativas o Municipios efectúen o estén obligados a realizar.

46.- INFORMACIÓN QUE DEBERÁ ESTAR DISPONIBLE A LA AUTORIDAD FISCAL (A. 117).

En el artículo 117 se indica que la documentación relativa al uso y destino de los donativos recibidos, deberá estar disponible para las autoridades fiscales durante un periodo de cinco años.

47.- DEFINICIÓN DE DONATIVOS ONEROSOS NO DEDUCIBLES (A. 119-A).

Con la adición del artículo 119-A, se incorpora la definición de donativos onerosos no deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, contenida en la regla 3.9.4. de la Resolución Miscelánea Fiscal. En este sentido, se consideran como tales, los donativos otorgados en favor de alguna organización civil o fideicomiso que sean considerados como donatarios autorizados, para tener acceso o participar en eventos de cualquier índole, así como los que den derecho a recibir algún bien, servicio o beneficio que éstos presten u otorguen. Se aclara que no son deducibles los donativos en servicios.

TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS DISPOSICIONES GENERALES

48.- PERSONAS ADOPTADAS CONSIDERADAS COMO ASCENDIENTES EN LÍNEA RECTA (A. 120-A).

Se incorpora en el nuevo artículo 120-A, el contenido de la regla miscelánea 3.11.2., por el que se dispone que para efectos de la Ley y de su Reglamento, las personas adoptadas se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

49.- TRASPASOS DE RECURSOS ENTRE SOCIEDADES DE INVERSIÓN ESPECIALIZADAS EN FONDOS PARA EL RETIRO O ENTRE ADMINISTRADORAS DE FONDOS PARA EL RETIRO (A. 125-A).

Se incluye en el artículo 125-A del Reglamento la regla miscelánea 3.12.3. que establece los casos en que no se pagará el impuesto sobre la renta, por los traspasos de recursos entre sociedades de inversión especializados en

fondos para el retiro o entre administradoras de fondos para el retiro, provenientes de las subcuentas de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, de aportaciones complementarias de retiro, de aportaciones voluntarias y de ahorro a largo plazo, de cuenta de ahorro para el retiro, entre otras.

50.- INGRESOS EXENTOS A TÍTULO DE PRIMAS DE ANTIGÜEDAD (A. 127-A).

Se establece en el nuevo artículo 127-A, que las personas físicas que obtengan ingresos a título de primas de antigüedad considerarán como ingresos exentos hasta el límite de 90 veces el salario mínimo por cada año de servicio, siempre que cumplan con los supuestos que para la jubilación se establecen en las normas laborales, o bien, en los contratos colectivos, lo anterior, independientemente de que continúen prestando sus servicios. De igual forma, en caso de separación, se establecen los límites para la exención.

51.- NO COMPROBACIÓN DE GASTOS POR VIÁTICOS EROGADOS EN FAVOR DEL PATRÓN (A. 128-A).

Se incorpora al texto del artículo 128-A del Reglamento, la regla 3.12.2. de la Resolución Miscelánea que otorga la facilidad para las personas físicas que reciban viáticos erogados en favor del patrón, de no comprobar con documentación de terceros hasta una cantidad de \$15,000.00 (pesos), sin que esto signifique reconocer un ingreso acumulable. No obstante lo anterior, se aclara que dicho beneficio no será aplicable tratándose de hospedaje y pasajes de avión.

132. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

52.- COMPROBACIÓN DE GASTOS POR VIÁTICOS EN COMISIONES OFICIALES EN EL EXTRANJERO (A. 128-B).

En el artículo 128-B del Reglamento, se establecen las reglas de comprobación de viáticos erogados en comisiones oficiales en el extranjero, por servidores públicos de la Administración Pública Federal.

53.- PREVISIÓN SOCIAL ACUMULABLE (A. 135-A).

Se aclara en el artículo 135-A, que se considerará como ingreso acumulable para el trabajador, el excedente de los límites establecidos para la previsión social, según el penúltimo párrafo del artículo 109 de la Ley.

**TÍTULO IV
DE LAS PERSONAS FÍSICAS**

**CAPÍTULO I
DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL
POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL
SUBORDINADO**

54.- SUBSIDIO ACREDITABLE EN EL CASO DE INGRESOS ASIMILABLES A SUELDOS Y SALARIOS (A. 138-A).

A través de la adición del artículo 138-A, se establece que el monto del subsidio acreditable para las personas físicas que obtengan ingresos asimilados a la prestación de servicios personales subordinados, en todo caso, deberá calcularse por los empleadores en los términos del artículo 114 de la Ley,

excepto cuando los contribuyentes que obtengan los ingresos a que se refieren las fracción II a VI del citado artículo 110 de la Ley, no perciban prestaciones exentas.

55.- DISMINUCIÓN DE LA PRIMA PAGADA EN LA OPCIÓN DE COMPRA DE ACCIONES O TÍTULOS VALOR (A. 138-B).

Se incorpora al artículo 138-B del Reglamento, el contenido de la regla 3.13.3. de la Resolución Miscelánea, que permite disminuir el monto de la prima pagada por la celebración de la opción de compra de acciones o títulos valor que representen bienes, contra el ingreso acumulable que obtengan las personas físicas a título de ingresos en acciones o títulos valor por ejercer la opción otorgada por el empleador.

En esta misma disposición se establece que el costo comprobado de adquisición de las acciones adquiridas al momento de ejercer la opción, será el valor que haya servido para determinar el ingreso acumulable de la persona física al momento de ejercer dicha opción.

56.- DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CUANDO LOS PAGOS A TÍTULO DE JUBILACIÓN, PENSIÓN O HABER DE RETIRO SE CUBRAN EN UN SOLO PAGO (A. 140).

Se modifica el procedimiento contenido en el artículo 140 del Reglamento, para determinar el impuesto sobre la renta, cuando los pagos a título de jubilación, pensión o haber de retiro se cubran a través de un pago único. Estará exento del pago del impuesto sobre la renta el monto que no exceda de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador, elevado al año, el excedente causará el impuesto en los términos del artículo 112 de la Ley.

134. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

Anteriormente, el artículo 140 del Reglamento establecía que el impuesto sobre la renta se calculaba aplicando una tasa efectiva a los demás ingresos del año de calendario, en donde se incluía la cantidad que se hubiera percibido a título de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, en el número de días comprendidos entre la fecha en que se realizará el pago y el 31 de diciembre del año que de que se tratará, como si no se hubiera obtenido un pago único. Para estos efectos se gozaba de una exención equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente multiplicado por el número de días que comprendiera ese periodo.

57.- DETERMINACIÓN DEL INTERÉS REAL ACUMULABLE (A. 141-A).

El artículo 141-A del Reglamento establece el procedimiento para que las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, determinen el interés real acumulable a favor de sus inversionistas, derivado de la subcuenta de aportaciones voluntarias.

58.- SUPUESTOS PARA NO DETERMINAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA ANUAL (A. 151).

Conforme al artículo 151 del Reglamento, se permite a los retenedores no calcular el impuesto anual de aquellos trabajadores obligados a presentar declaración anual, ya sea por haber obtenido durante el ejercicio ingresos acumulables diversos a sueldos y salarios, por haber dejado de prestar sus servicios antes del 31 de diciembre, o por haber prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea. Lo anterior, siempre que así lo soliciten los trabajadores en tiempo y forma a través del escrito respectivo.

59.- DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE CUANDO LOS TRABAJADORES HUBIERAN PRESTADO SUS SERVICIOS A DOS O MÁS EMPLEADORES (A. 155-A).

Se incluye en el artículo 155-A del Reglamento la disposición de la regla miscelánea 3.20.1. que establece la forma en que se deberá calcular la proporción del subsidio acreditable, para aquellos trabajadores que hubieran prestado sus servicios a dos o más empleadores.

60.- INCLUSIÓN DEL SALARIO MÍNIMO EN LA DETERMINACIÓN DEL SUBSIDIO ACREDITABLE (A. 155-B).

Se adiciona el artículo 155-B, incorporando la regla 3.13.5. de la Resolución Miscelánea, para señalar que el subsidio acreditable a que hace referencia el artículo 114 de la Ley, deberá determinarse considerando dentro del monto total de los pagos efectuados en el periodo que sirva de base para determinar el impuesto en los términos del Capítulo I del Título IV de la Ley, los pagos que hayan efectuado a sus trabajadores por concepto de salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, aún cuando dichos trabajadores no se hubieran encontrado obligados al pago de dicho impuesto.

61.- INGRESOS POR EJERCER LA OPCIÓN PARA ADQUIRIR ACCIONES O TÍTULOS VALOR (A. QUINTO TR.).

A partir del ejercicio de 2005, se considera como ingresos por la prestación de servicios personales independientes, los obtenidos por las personas físicas por ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada, para adquirir, acciones o títulos valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al de mercado que tengan dichas acciones o títulos valor al momento del ejercicio de la opción (fracción VII artículo 110 de la Ley). Adicionalmente se incluyó el artículo 110-

136. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

A, para señalar que el ingreso acumulable será la diferencia que exista entre el valor de mercado que tengan las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en que el contribuyente ejerza la misma, y el precio establecido al otorgarse la opción.

En el caso de opciones que hubieran sido otorgadas hasta el 31 de diciembre de 2004, a través de la fracción XXVI del artículo 3 de las Disposiciones Transitorias de la Ley para el ejercicio de 2005, se estableció que el ingreso acumulable se determinaría considerando el valor de mercado que tenían dichas acciones o títulos valor al 31 de diciembre de 2004; es decir, con dicha disposición se procuró gravar únicamente a la ganancia obtenida a partir del 1 de enero de 2005, ya que ese ingreso no estaba contemplado en la Ley antes de esa fecha.

En relación con lo anterior, a través del artículo Quinto Transitorio del Reglamento, se establece un régimen especial para los contribuyentes a quienes su empleador o una parte relacionada de éste, les hubiera otorgado opciones de compra de acciones o títulos valor hasta el 31 de diciembre de 2004, y cuya fecha de ejercicio sea posterior a esa fecha.

En este sentido, en dicha disposición transitoria se establece lo siguiente:

- Considerar como ingreso por adquisición de bienes, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado al 31 de diciembre de 2004 de las acciones o títulos valor referidos en la opción, el precio de compra de dichas acciones o títulos.
- Considerar como ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado de las acciones o títulos valor sujetos a la opción, al momento en que los contribuyentes la ejerzan, el valor de mercado que tuvieran al 31 de diciembre de 2004.

En nuestra opinión, esta disposición reglamentaria no es acorde con los términos establecidos en la fracción XXVI del artículo 3 de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto sobre la Renta para el ejercicio de 2005 antes mencionada.

SECCIÓN III DEL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES

62.- REGISTRO DE INGRESOS POR SEPARADO (A. 182-A).

Se adiciona este artículo en una nueva Sección III del Capítulo II del Título IV, para obligar a las personas que obtengan ingresos en dos o más entidades federativas, simultáneamente, y que tributen bajo este régimen (REPECOS), a llevar un registro de sus ingresos por separado por cada entidad.

63.- REPRESENTANTE EN COPROPIEDAD (A. 182-A).

También se agrega este precepto a la nueva Sección III antes mencionada, para obligar a los REPECOS que realicen actividades en copropiedad, a designar un representante para el cumplimiento de sus obligaciones formales y de retención.

CAPÍTULO IV DE LOS INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES

64.- AVALÚO PARA COMPROBAR EL COSTO DE INVERSIONES (A. 192 ÚLTIMO PFO.).

El último párrafo de este artículo sufre una reforma, para precisar que cuando por cualquier causa los contribuyentes no puedan comprobar el costo de las inversiones en

138. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

construcciones, mejoras y ampliaciones realizadas en un inmueble, podrán considerarse como costo de las citadas inversiones, el 80% del valor de las construcciones que se desprenda del avalúo que al efecto se practique, referido a la fecha en que las mismas inversiones fueron terminadas, considerando la antigüedad que tenga el citado avalúo.

65.- ENAJENACIÓN DE INMUEBLES PROVENIENTES DE UNA SUCESIÓN (A. 198 ÚLTIMO PFO.).

El procedimiento establecido en este artículo del Reglamento, en relación con la determinación de la ganancia en enajenación de inmuebles tratándose de copropiedad, también será aplicable para la venta que realice el representante de la sucesión con consentimiento de los herederos o legatarios.

66.- VALOR CATASTRAL COMO BASE DEL PAGO PROVISIONAL EN ENAJENACIÓN DE CIERTOS INMUEBLES (A. 208 ÚLTIMO PFO.).

Por otra parte, se adiciona un último párrafo al artículo 208 del Reglamento, para señalar que cuando los contribuyentes no estén obligados a practicar un avalúo conforme a otras disposiciones legales, y se trate de la enajenación de inmuebles consignados en escritura pública en la que los adquirentes sean personas físicas o morales a que se refiere el Título III de la Ley, salvo las mencionadas en el artículo 102 de la misma, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán en los términos del artículo 157 de la Ley, el pago provisional que corresponda al adquirente, aplicando el 20% sobre la parte en que el valor catastral exceda en más de un 10% al monto de la contraprestación pactada.

CAPÍTULO VI DE LOS INGRESOS POR INTERESES

67.- INGRESOS DERIVADOS DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN DE RENTA FIJA Y VARIABLE, ASÍ COMO DE INSTITUCIONES QUE COMPONEN EL SISTEMA FINANCIERO (A. 209 AL 209-A Y 211-A AL 211-B Y 214-B).

Se incorpora parte de las reglas 3.17.1. y 3.17.14. de la Resolución Miscelánea a diversos artículos del Reglamento en cuanto a los siguientes aspectos:

- a)** Para establecer el procedimiento que debe ser utilizado para calcular el rendimiento acumulable de accionistas personas físicas, por parte de las sociedades de

140. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

inversión en instrumentos de deuda o renta variable, así como para determinar los intereses nominales y los intereses reales acumulables que tienen que ser informados a dichos accionistas.

- b)** Para señalar la mecánica que debe ser utilizada por las sociedades de inversión en instrumentos de deuda, para calcular los intereses nominales correspondientes a accionistas personas físicas, con base en ingresos gravables devengados diariamente a favor de la sociedad, netos de gastos.
- c)** El cálculo que deber ser aplicado por las sociedades de inversión de renta variable, para determinar la ganancia obtenida por sus accionistas personas físicas en la enajenación de su cartera accionaria y por la variación en la valuación de dicha cartera, así como para obtener el monto del dividendo que le corresponda a cada uno de sus accionistas, por dividendos recibidos por su cartera accionaria.
- d)** La forma de calcular el factor para determinar el ajuste anual por inflación que se emplea en el cálculo de los intereses reales que pagan las instituciones que componen el sistema financiero, con base en una estimativa diaria del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC).

CAPÍTULO IX DE LOS REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

68.- DEDUCCIÓN DE EROGACIONES EN POBLACIONES O ZONAS RURALES (A. 223-A).

Se adiciona este artículo, para incorporar la opción para las personas físicas de solicitar una autorización a las autoridades fiscales, para que no exista la necesidad de pagar erogaciones con cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o bien, a través de monederos electrónicos, en caso de que se realicen en poblaciones o zonas rurales sin servicio bancario.

69.- APORTACIONES A FONDOS DE PENSIONES Y JUBILACIONES (A. 224-A).

Con la adición de este precepto al Reglamento, nace la posibilidad de que las personas físicas consideren como deducciones personales, las aportaciones por ellas realizadas a los fondos de pensiones o jubilaciones de personal a los que se refiere el artículo 33 de la Ley, siempre que se cumplan ciertos requisitos de permanencia y la aportación del contribuyente adicionada a la del patrón no exceda del 12.5% del salario anual del trabajador. En caso de que el contribuyente disponga de los recursos aportados y sus rendimientos para fines diversos de la pensión o jubilación, por el ingreso obtenido estará a lo dispuesto en la fracción XVIII del artículo 167 de la Ley.

Es criticable que las aportaciones de las personas físicas sumadas a las del patrón no puedan exceder el 12.5% del salario anual del trabajador, ya que tratándose de

142. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

aportaciones a planes de retiro, las cuales también pueden ser consideradas como deducciones personales en términos de la fracción V del artículo 176 de la Ley, los límites de deducción podrían llegar a ser mayores.

70.- CONCEPTO DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS (A. 225 ÚLTIMO PFO.).

Se agrega un último párrafo a este precepto, para aclarar que el concepto de créditos hipotecarios para efectos de la deducción de los intereses reales pagados a los integrantes del sistema financiero, también abarca los destinados a la construcción o remodelación de casa habitación o al pago de los pasivos que se destinen exclusivamente a la adquisición, construcción o remodelación de casa habitación.

71.- DEDUCCIÓN MENSUAL DE APORTACIONES VOLUNTARIAS (A. 231-A).

Este artículo es incorporado para permitir que las aportaciones voluntarias que se realicen a la subcuenta de aportaciones voluntarias de retiro a que se refiere la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro, además de ser deducibles para los contribuyentes a nivel anual cumpliendo ciertos requisitos, también pueden ser disminuidas por los patrones en el momento en que calculen la retención mensual del trabajador de que se trate, caso en el cual, se deben cumplir diversas formalidades para que resulte aplicable la citada disminución mensual.

72.- FORMATOS DE DEPÓSITO Y RETIRO DE APORTACIONES VOLUNTARIAS (A. 231-B).

Adicionalmente, se adiciona este artículo incorporando la regla 3.18.1. de la Resolución Miscelánea, para efecto de que

las Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES) y los contribuyentes que realicen aportaciones voluntarias a la subcuenta de aportaciones voluntarias de retiro que tengan ingresos conforme a los supuestos establecidos en la fracción XVIII del artículo 167 de la Ley, cuenten con certeza jurídica en cuanto a los formatos de depósito y retiros correspondientes, así como en relación a la retención que las AFORES en su caso deben realizar.

CAPÍTULO X DE LA DECLARACIÓN ANUAL

73.- POSIBILIDAD DE PRESENTAR DECLARACIÓN ANUAL (A. 238).

Derivado de la reforma a este artículo, los asalariados podrán presentar su declaración anual a pesar de que no estén obligados a ello, cuando estimen que obtendrán un saldo a su favor como consecuencia de la aplicación de deducciones personales.

74.- OBLIGACIONES ANTE EL R.F.C. (A. 238-A).

Con motivo de la adición de este artículo, se incorpora la regla 3.11.10. de la Resolución Miscelánea para señalar la manera en que los contribuyentes deben cumplir con sus obligaciones en materia de registro federal de contribuyentes, en aquellos casos en que obtengan ingresos por enajenación de casa habitación, herencias o legados.

144. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

75.- EXCEPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR INGRESOS POR VIÁTICOS (A. 238-B).

Se incorpora la regla 3.11.11. de la Resolución Miscelánea a este artículo que se adiciona al Reglamento, para exceptuar de la obligación de informar en la declaración anual los ingresos por viáticos obtenidos en el ejercicio, cuando éstos no rebasen la cantidad de \$500,000.00, y la suma total de los viáticos no exceda el 10% del total de ingresos obtenidos por la prestación de un servicio personal subordinado.

76.- HONORARIOS MÉDICOS Y GASTOS HOSPITALARIOS (A. 240).

Por virtud de la reforma a este precepto, se agrega la regla 3.18.7. de la Resolución Miscelánea, para precisar que la compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales es considerada una deducción personal hasta por la cantidad de \$2,500.00, por ejercicio, y se aclara que la deducción de honorarios médicos y dentales será procedente en caso de que en el recibo correspondiente conste que quien presta el servicio, cuenta con título profesional de médico o de cirujano dentista.

77.- PRIMAS PAGADAS POR SEGUROS DE SALUD (A. 242-A).

Se incorpora la regla 3.18.6. de la Resolución Miscelánea y, por tanto, en este precepto que se adiciona el Reglamento se aclara que dentro de las primas por seguros de gastos médicos que son deducibles a nivel anual, se incluyen las pagadas por seguros de salud.

TÍTULO V DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

78.- EXENCIÓN A FONDOS DE INVERSIÓN DEL EXTRANJERO (A. 248).

La exención prevista en la Ley, aplicable a los ingresos obtenidos por fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento del uso o goce de inmuebles, provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, se hace extensiva mediante la reforma realizada a este artículo, para los fondos de inversión o las personas morales del extranjero inscritas en el Registro correspondiente, a través de los cuales inviertan sus recursos los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, o bien, participen organizaciones exentas del extranjero que México haya reconocido como tales, de conformidad con los convenios que para evitar la doble tributación haya celebrado.

79.- DOCUMENTOS PARA COMPROBAR QUE LAS ACCIONES QUE HAYAN SIDO OBJETO DE UNA AUTORIZACIÓN DE REESTRUCTURACIÓN NO HAN SALIDO DEL GRUPO (A. 263-A).

Mediante la adición de este precepto, se señalan los documentos necesarios para comprobar que las acciones que hayan sido objeto de una autorización de reestructuración internacional, por parte de las autoridades fiscales, no han salido del grupo involucrado en la citada autorización.

TÍTULO VI DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

80.- INGRESOS QUE NO SON SUJETOS A REFIPRES (A. 271).

Como consecuencia de la reforma a este precepto, se aclara que no se consideran ingresos sujetos a REFIPRES, los generados directamente por personas residentes en México o por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, en la medida en que dichos ingresos sean acumulables para esas personas en los términos del Título II o IV de la Ley.

81.- ACREDITAMIENTO DE IMPUESTO PAGADO EN REFIPRES (A. 272).

Con motivo de la reforma efectuada a este artículo reglamentario, se precisa que el impuesto pagado en el extranjero como REFIPRE puede ser acreditado por los contribuyentes que causen el impuesto en los términos del Capítulo I del Título VI (REFIPRES), contra el impuesto sobre la renta así causado, cumpliendo diversos requisitos formales; antes se preveía la posibilidad de disminuir el impuesto pagado en el extranjero como REFIPRE contra la base y no contra el impuesto mexicano, además de que el impuesto por acreditar proveniente del extranjero, tenía que haber sido pagado en un país con el que México hubiera tenido un acuerdo amplio de intercambio de información.

82.- PROPORCIÓN DE PARTICIPACIÓN DIRECTA PROMEDIO POR DÍA (A. 273).

Se deroga este artículo, mismo que establecía el procedimiento que se debía utilizar para determinar la participación directa promedio por día, en virtud de que la

mecánica previamente establecida en este Reglamento, estaba basada en técnicas contables reconocidas, por lo que en adelante se deberán observar dichas técnicas para determinar esa participación.

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

83.- DEDUCCIÓN INMEDIATA EN AUTOTRANSPORTE PÚBLICO FEDERAL (A. 282).

Se adiciona este artículo para otorgar la posibilidad de que los contribuyentes que se dediquen al transporte público federal, puedan tomar la deducción inmediata respecto de los camiones de carga, tractocamiones y remolques, ya que se consideran como parte del mobiliario y equipo.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El 4 de diciembre de 2006 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que entró en vigor a partir del día 5 del mismo mes y año. Por virtud de la entrada en vigor de este nuevo Reglamento, queda abrogado el reglamento anterior.

El nuevo Reglamento contiene la mayor parte de las disposiciones que se establecían en el reglamento abrogado. Una parte importante de los cambios que presentan las nuevas disposiciones respecto de las contenidas en el anterior reglamento, se refieren a adecuaciones relacionadas con las referencias que se hacían a pagos provisionales del impuesto, siendo que el impuesto ya se paga mediante pagos mensuales del impuesto; a la causación y acreditamiento del impuesto en base al esquema de flujos de efectivo; a referencias que se hacían a artículos que se derogaron en la Ley, o bien, a disposiciones cuyo contenido se incluyó en artículos que se adicionaron a la misma y que se eliminaron del texto de otros artículos; así como referencias al régimen de contribuyentes menores que se establecía en la Ley del Impuesto sobre la Renta y a reglas que sobre dicho régimen hacía mención el Reglamento anterior (también abrogado) de dicha Ley.

Dentro de los principales cambios que presenta este nuevo Reglamento de la Ley, destacan los siguientes:

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1.- RETENCIÓN DE IMPUESTO MENOR AL DE LEY (A. 3).

Se incluyen en el artículo 3º del Reglamento las reglas 5.1.1., 5.1.2. y 5.1.3. de la Resolución Miscelánea que se refieren, la primera de ellas a la retención del impuesto por la enajenación de desperdicios para insumo industrial o para su comercialización, y la segunda y tercera a la aplicación de la retención menor en la prestación de servicios personales independientes, comisiones, otorgamiento de uso o goce temporal de bienes y autotransporte terrestre de bienes.

2.- APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0% A YOGHURT PARA BEBER Y OTROS (A-4).

Se reconoce el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que los productos para beber en el que la leche sea un componente a combinar, como el yoghurt para beber, deben clasificarse como bebidas distintas a la leche, afectas a la tasa del 0%.

El Reglamento anterior excluía al yoghurt para beber, al producto láctico fermentado y a los licuados, entre otros, de la aplicación de la citada tasa.

3.- TRATAMIENTO DE ESTABLECIMIENTO PARA LOCALES QUE SE UTILIZAN PARA PRESTACIÓN DE SERVICIOS (A. 14).

Se incluye en el artículo 14 del Reglamento lo dispuesto en la regla 5.1.8., para señalar que recibirán el mismo tratamiento que se establece para los establecimientos, definidos éstos en términos del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación,

los locales que utilicen las personas físicas en México para prestar servicios personales independientes.

4.- ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN IMPORTACIÓN DE BIENES TANGIBLES (A. 15).

En el artículo 15 quedó incluida la disposición de la regla 5.2.2. que establece la posibilidad a los contribuyentes de acreditar el impuesto efectivamente pagado en la aduana por la importación de bienes tangibles, aún cuando no se hubiera pagado el precio de los mismos.

5.- ELIMINACIÓN DE LA POSIBILIDAD DE SOLICITAR SALDOS A FAVOR POR MEDIO DE DECLARATORIA DE CONTADOR PÚBLICO (A. 15-A).

Por otra parte, se elimina el artículo 15-A del reglamento anterior, que establecía la posibilidad de que las solicitudes de devolución de los saldos a favor del impuesto, pudieran efectuarse acompañando a las mismas la declaratoria formulada por contador público registrado, ya que al parecer esta facilidad propiciaba devoluciones improcedentes de este impuesto. Con la eliminación de esta posibilidad, las citadas solicitudes de devolución deberán efectuarse en los términos de la Ley y del Código Fiscal de la Federación.

6.- PROPORCIÓN DEL IMPUESTO ACREDITABLE PARA CONTRIBUYENTES DE SISTEMA FINANCIERO (A. 16).

El artículo 16 del Reglamento contiene la disposición de la regla 5.2.4. de la Resolución Miscelánea, que permite a los contribuyentes del sistema financiero la inclusión de la parte de los intereses sobre la cual no paguen el impuesto en términos del artículo 18-A de la Ley para calcular la proporción del impuesto acreditable.

7.- PROPORCIÓN DE IMPUESTO ACREDITABLE. CARGOS DE LÍNEAS A AÉREAS (A. 17).

Se incluye lo dispuesto en la regla 5.2.3. en el artículo 17 del Reglamento, con algunos cambios, para precisar que para calcular la proporción del impuesto acreditable, dentro del valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto quedan incluidos los cargos que las líneas aéreas realicen por los servicios de transporte que presten amparados con boletos de avión expedidos por una línea aérea distinta.

8.- PROPORCIÓN DEL IMPUESTO ACREDITABLE PARA INSTITUCIONES DE SEGUROS, DE FIANZAS, DE CRÉDITO, ENTRE OTRAS (A. 18).

Un tema importante para efectos de las instituciones de seguros, de fianzas, de crédito, para el depósito de valores, las casas de cambio, las sociedades de inversión y las organizaciones auxiliares de crédito, es la opción que les otorga el artículo 18, de considerar dentro del valor de sus actividades para efectos del acreditamiento del impuesto al valor agregado, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de premios de reporto y compraventa de valores y los pagos que efectúen por dichos conceptos. Es importante considerar esta disposición principalmente por cuanto al tema de cobertura de reservas de las instituciones mencionadas, en lo que se refiere a las operaciones de compraventa de valores que realizan, para efectos de cumplir con la mencionada cobertura.

9.- ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO EN RÉGIMEN EN CONDOMINIO (A. 20).

El artículo 20, contiene las disposiciones contenidas en la regla 5.2.5. de la Resolución Miscelánea, referentes al acreditamiento del impuesto por parte de condóminos,

152. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

respecto de los gastos comunes que realice el condominio. El texto original de la regla es modificado, con el objeto de establecer una mecánica especial en materia de registro, documentación y formas de pago de los gastos, para evitar abusos en el acreditamiento.

10.- DEVOLUCIONES, DESCUENTOS O BONIFICACIONES (A. 24).

Se incorpora al artículo 24 del Reglamento, el texto de la regla 5.1.10. de la Resolución Miscelánea, relativo al tratamiento que debe darse al impuesto con motivo de la devolución de bienes enajenados, por descuentos o bonificaciones efectuados y por la devolución de anticipos o depósitos relacionados con actividades gravadas.

Básicamente se señala que los valores de dichos conceptos, deben deducirse del valor de los actos o actividades realizados de los meses siguientes. Se aclara que la deducción procederá hasta que la contraprestación, anticipo o depósito correspondiente, se haya restituido efectivamente al adquirente o cuando la obligación de hacerlo se extinga. En el caso de descuentos o bonificaciones, la referida deducción deberá realizarse cuando efectivamente se apliquen.

CAPÍTULO II DE LA ENAJENACIÓN

11.- CONCEPTO DE ENAJENACIÓN EN TERRITORIO NACIONAL (A. 31).

Lo dispuesto en la regla 5.3.4. de la Resolución Miscelánea quedó incorporado en el artículo 31 del Reglamento, para señalar que para efectos de la Ley, se entiende que la enajenación de bienes se efectúa en territorio nacional, aun cuando su entrega material se efectúe en los recintos fiscales

o fiscalizados considerados como tales en la legislación aduanera.

CAPÍTULO III DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

12.- RETENCIÓN DE IMPUESTO EN OPERACIONES A TRAVÉS DE COMISIONISTAS (A. 35).

En el artículo 35 se establece un nuevo supuesto de retención del impuesto al valor agregado, para el caso de prestación de servicios, cuando se realicen operaciones a través de un comisionista persona física y el comitente sea persona moral, caso en el cual esta última deberá efectuar la retención.

13.- PREMIO EN OPERACIONES DE REPORTO. CONCEPTO DE INTERÉS (A. 44).

Para el caso de prestación de servicios el artículo 44 establece que el premio que derive de una operación de reporto, que se celebre de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México, se considerará interés.

CAPÍTULO V DE LA IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

14.- CONCEPTOS DE INTRODUCCIÓN AL PAÍS DE BIENES (A. 46).

Por cuanto a importación de bienes, se establecen en el artículo 46 dos nuevos supuestos considerados como introducción al país de bienes:

154. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

- a) El retorno a México de bienes tangibles exportados definitivamente, cuando se efectúe en los términos de la legislación aduanera, y
- b) La reincorporación al mercado nacional de mercancías que se extraigan del régimen del depósito fiscal o del régimen de recinto fiscalizado estratégico.

15.- ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO MEDIANTE DEPÓSITO EN CUENTAS ADUANERAS (A. 56).

Asimismo, para el caso de importación de bienes el artículo 56 del Reglamento establece que los contribuyentes que hayan optado por pagar, entre otros, el impuesto mediante depósito en las cuentas aduaneras, de conformidad con la legislación de la materia, podrán acreditar el impuesto hasta el momento en el que éste sea transferido a la Tesorería de la Federación por la institución de crédito o casa de bolsa de que se trate.

CAPÍTULO VI DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS

16.- EXPORTACIÓN DE SERVICIOS. SERVICIOS DE FILMACIÓN O GRABACIÓN DE HOTELERÍA Y CONEXOS (A. 57 A 70).

Por otra parte, el Capítulo VI referente a la exportación de bienes o servicios, queda integrado en tres secciones; a saber: la Sección I se refiere a las disposiciones generales; la Sección II a los servicios de filmación o grabación, y en la Sección III quedan comprendidas las disposiciones relativas a los servicios de hotelería y conexos para congresos, convenciones, exposiciones o ferias. Las disposiciones de dicho Capítulo están comprendidas en los artículos del 57 al 70, y básicamente contienen las disposiciones de las reglas

5.6.2., 5.6.3., 5.6.4., 5.6.5., 5.6.6. y 5.6.7. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

SECCIÓN I DE LAS DISPOSICIONES GENERALES

17.- CONCEPTO DE APROVECHAMIENTO EN EL EXTRANJERO DE SERVICIOS PRESTADOS POR RESIDENTES EN MÉXICO (A. 58 Y 59).

Otro tema importante que se establece en el artículo 58 del Reglamento, que sin duda dará certeza jurídica a los contribuyentes, es el relativo a la definición de cuando un servicio prestado por residentes en el país, incluyendo un servicio personal independiente, se considera aprovechado en el extranjero, para efectos de que sea considerado como una exportación de servicios. En este sentido, en el artículo 58 se señala que, entre otros supuestos, se entiende que los servicios se aprovechan en el extranjero, cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa, y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Con motivo de este cambio, en el artículo 59 del Reglamento se aclara que se considera que los servicios de publicidad son exportados, en la proporción en que los mismos sean aprovechados en el extranjero.

CAPÍTULO VII DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

18.- EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES. PAGOS CONSIDERADOS COMO UNA SOLA EXHIBICIÓN (A. 73).

Se incorpora al artículo 73 lo establecido en la regla miscelánea 5.4.5., para señalar que tratándose de servicios personales independientes, de los contratos de suministro de bienes o de servicios, así como de recolección de basura, en cada pago que perciban los contribuyentes por dichos servicios, se expedirá el comprobante como si fuera una sola exhibición y no como una parcialidad. Quedan excluidos de esta disposición reglamentaria, los citados servicios prestados por el Distrito Federal, Estados, municipios, organismos descentralizados, concesionarios, permisionarios y personas autorizadas para la prestación de los mismos.

19.- PAGO DEL IMPUESTO A TRAVÉS DE FIDEICOMISO (A. 74).

Se incluye en el artículo 74 del Reglamento lo dispuesto en la regla miscelánea 5.1.14., para señalar que las personas que realicen actividades por las que se deba pagar el impuesto a través de un fideicomiso, la institución financiera podría expedir por cuenta de ellas los comprobantes respectivos, trasladando en forma expresa y por separado el impuesto, siempre que se cumplan los requisitos que establece la propia disposición.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El Reglamento de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios se publicó en el Diario Oficial de la Federación del 4 de diciembre de 2006, y entró en vigor a partir del día siguiente de su publicación, es decir, a partir del 5 de diciembre del mismo mes y año.

Este nuevo Reglamento sustituye íntegramente al reglamento anterior (reglamento abrogado); sin embargo, la mayor parte de las disposiciones ya se establecían en el reglamento abrogado. Muchos de los cambios que se presentan en el nuevo Reglamento se refieren a simples adecuaciones de las disposiciones con motivo de que ya no se efectúan pagos provisionales del impuesto, pues desde 2002 el impuesto se calcula de manera mensual y los pagos se consideran definitivos; se eliminan disposiciones que se referían a la mecánica del acreditamiento, toda vez que ésta ya se contiene en la Ley; se adecuan disposiciones relacionadas con el esquema de pago y acreditamiento con base en “flujo de efectivo”, y se incorporan a su texto varias de las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Dentro de las disposiciones que presenta el nuevo Reglamento de la Ley, destacan por su importancia los siguientes:

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

20.- COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR MANIFESTADOS EN DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS (A. 2).

Se establece en el artículo 2 del Reglamento que cuando en una declaración complementaria resulten saldos a favor o se incrementen los previamente declarados, el contribuyente podrá efectuar su compensación en los términos de Ley, o bien, compensarlos a partir de la siguiente declaración de pago que se presente después de presentada la declaración complementaria, sin que resulte aplicable la limitante de la Ley, en el sentido de que si el saldo a favor no es compensado a más tardar en los dos meses siguientes a aquel en que se generó el saldo a favor, se perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberse compensado.

Se incluye una nueva disposición en el artículo 5, para señalar que no se consideran faltantes de materias primas o de bienes en los inventarios de los contribuyentes, lo cual pudiera considerarse como enajenación, los que se originen por caso fortuito o fuerza mayor, ni la destrucción autorizada de mercancías, cuando sean deducibles para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO II DE LA ENAJENACIÓN

21.- FALTANTES DE INVENTARIOS (A. 5)

Se establece en el artículo 9 que para determinar la base del impuesto en importaciones cuando el contribuyente haga valer algún medio de defensa, el impuesto se calculará tomando en cuenta el impuesto general de importación y las demás contribuciones y aprovechamientos, con excepción del impuesto al valor agregado. La diferencia de impuesto que, en su caso, resulte a cargo del contribuyente, la podrá pagar hasta que se resuelva en definitiva la controversia con la actualización y los recargos correspondientes que se generen desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que éste se efectúe, debiendo garantizar el interés fiscal. Esta disposición ya se contenía en el reglamento abrogado, pero antes no se excluía el impuesto al valor agregado de la base sobre la cual debía calcularse el impuesto; tampoco se aclaraba que la diferencia que resultara a cargo del contribuyente debía pagarse con la actualización y los recargos correspondientes.

CAPÍTULO V DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

22.- TRASLACIÓN DEL IMPUESTO POR ENAJENACIÓN DE ALCOHOL (A. 13).

En el artículo 13 se incluye la disposición contenida en la regla 6.6., en la que se establece la posibilidad de que los contribuyentes que enajenen alcohol o alcohol desnaturalizado, puedan expedir comprobantes con el

160. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2007*

traslado en forma expresa y por separado del impuesto causado, cuando el adquirente así lo solicite. Lo anterior, debido a que la Ley no prevé esta posibilidad. Cabe mencionar que para que pueda trasladarse de manera expresa y por separado el impuesto en el comprobante correspondiente, quien adquiera los bienes debe ser también contribuyente del impuesto.

23.- OPCIÓN PARA CERCIORARSE DE LA DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL DE CONTRIBUYENTES (A. 14).

Lo dispuesto en la regla 6.7. de la Resolución Miscelánea se incorporó en el artículo 14, en el que se señala que se cumple con el requisito de cerciorarse que los datos relativos al nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expida un comprobante fiscal con el traslado expreso y por separado del impuesto, corresponden con el registro con que dicha persona acredite que es contribuyente del impuesto, cuando coincidan con los datos de la constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, en la que estén contenidas las obligaciones del impuesto y siempre que se anote el número de dicha constancia en el comprobante.

24.- ADHESIÓN DE ETIQUETAS Y CONTRAETIQUETAS EN ENVASES DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS QUE SE EXPORTEN (A. 15).

Lo establecido en la regla 6.11. se incluyó en el artículo 15, y se refiere a la obligación de adherir etiquetas o contraetiquetas en los envases de las bebidas alcohólicas que exporten los contribuyentes, con los datos de identificación del importador en el extranjero. Se aclara que en el caso de que la exportación se efectúe a tiendas libres de impuestos que cuenten con autorización en términos de la legislación

aduanera, la etiqueta deberá contener los datos de identificación de dichas tiendas.

25.- OBLIGACIÓN DE ADHERIR PRECINTOS EN ENVASES O RECIPIENTES QUE CONTENGAN BEBIDAS ALCOHÓLICAS A GRANEL (A. 16).

El artículo 16 del Reglamento contiene lo dispuesto en la regla 6.18 de la Resolución Miscelánea, que se refiere a la obligación para los contribuyentes que transporten bebidas alcohólicas a granel, de adherir precintos a los envases o recipientes en todas las entradas y salidas por donde se puedan cargar o descargar dichas bebidas. Cabe mencionar que la Ley contempla esta obligación (la de adherir los precintos) en la fracción V de su artículo 19, para los casos en que las citadas bebidas se encuentren en tránsito o transporte. Llama la atención que el hecho de que conforme al Reglamento deban adherirse a los envases tantos precintos como entradas y salidas de carga y descarga se efectúen, lo cual pudiera generar problemas administrativos y de control.

26.- DESTRUCCIÓN DE ENVASES DE BEBIDAS ALCOHÓLICAS (A. 17).

En el artículo 17 se incluye lo dispuesto por la regla 6.33 de la Resolución Miscelánea, que establece la posibilidad de que los contribuyentes que enajenen bebidas alcohólicas al público en general, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en que se enajenen, destruyan los envases vacíos de bebidas alcohólicas, de manera semanal, debiendo realizar la destrucción el mismo día de cada semana. Resulta atinada esta disposición, ya que la Ley establece la obligación de efectuar la destrucción inmediatamente después de que se agote el contenido de los envases, lo cual consideramos difícil de cumplir en la práctica.