

**ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL
PARA EL AÑO 2006**

Socios del
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
Martha Josefina Dorantes Paz
Miguel Ángel de la Fuente Estrada
Manuel García Sosa
Emilio García Vargas
Mónica Ekaterine Gómez Marín
Alejandro Guízar Acosta
Juan Fernando López García-Cano
Thalía Monroy Ruiz
Eduardo Pérez Tenorio
María Isabel Sánchez y Béjar
Eliud Alfonso Santiago Barrientos

PRIMERA EDICIÓN 2006

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 2006 presenta nuevamente pocos cambios, y en lo general éstos tienen trascendencia sólo para sectores específicos de contribuyentes. De cada uno de ellos en este trabajo hacemos comentarios sobre su interpretación, las consecuencias que producen, las cargas administrativas que generan y en algunos casos presentamos ejemplos numéricos y cálculos.

Un resumen de las reformas y de las circunstancias en que se presentan, es el siguiente:

1.- ENTORNO POLÍTICO Y ECONÓMICO.

Cada vez es más claro que el poder legislativo asume su función. El proceso se inició en 1996, cuando el partido en el poder perdió la mayoría absoluta en la Cámara de Diputados. En 2005, las iniciativas de reformas fiscales del Ejecutivo fueron analizadas y sólo se aprobaron aquéllas que convencieron a la mayoría. Propuestas pocos sensatas del propio Ejecutivo y de algunos legisladores, (*como darle facultades al SAT para determinar impuestos desconociendo los efectos de los actos realizados por los particulares, a lo que se le llamó "preeminencia del fondo sobre la forma", o también, el pretender castigar a los asesores fiscales por el simple hecho de opinar diferente que el SAT*), se rechazaron con amplio conocimiento de causa, y sólo después de debatir abiertamente cada tema, para lo cual los legisladores se documentaron adecuadamente.

ii. *Prólogo*

La estrategia que siguió el Ejecutivo al plantear una reforma fiscal dispersa en varias iniciativas, no logró confundir a los legisladores, aunque complicó su seguimiento.

En el Distrito Federal, en cambio, donde el partido en el poder tiene a la mayoría de los diputados locales, las reformas resultaron con una buena dosis de autoritarismo.

En lo económico destaca la modificación al régimen fiscal de Petróleos Mexicanos, que abarca cambios en el entero del IEPS que causa la paraestatal; la aplicación efectiva del Impuesto a los rendimientos petroleros; una disminución importante en la tasa y en la base de los aprovechamientos sobre rendimientos excedentes, y la reducción en los derechos por la extracción de petróleo y gas natural. Este nuevo esquema distorsiona el comparativo de los ingresos presupuestados en la Ley de Ingresos de la Federación, en algunos de sus rubros, según puede observarse a continuación:

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS		INCREMENTO (DECREMENTO)	
	2005	2006	NOMINAL	* REAL
I. IMPUESTOS	864,830.70	836,812.40	-3.24%	-6.69%
- Impuesto sobre la renta	375,833.30	374,923.50	-0.24%	-3.80%
- Impuesto al activo	12,242.30	13,412.50	9.56%	5.65%
- Impuesto al valor agregado	313,739.90	335,746.80	7.01%	3.20%
- Impuesto especial sobre producción y servicios	110,805.90	56,158.90	-49.32%	-51.13%
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	14,207.10	15,378.20	8.24%	4.38%
- Impuestos al comercio exterior	25,996.90	21,701.70	-16.52%	-19.50%
- Impuesto a los rendimientos petroleros	0.00	4,838.50	100.00%	100%
- Impuesto sobre automóviles nuevos	5,295.20	5,298.70	0.07%	-3.50%
- Accesorios	6,710.10	9,353.60	39.40%	34.42%
II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	115,776.00	130,331.00	12.57%	8.56%
III. DERECHOS	361,027.70	429,943.70	19.09%	14.84%
IV. PRODUCTOS	5,658.30	6,278.10	10.95%	7.00%
V. APROVECHAMIENTOS	48,453.80	15,755.20	-67.48%	-68.64%
VI. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	37,455.70	20,000.00	-46.60%	-48.51%
VII. OTROS INGRESOS	385,239.50	534,379.60	38.71%	33.76%
TOTAL	1,818,441.70	1,973,500.00	8.53%	2.87%

* El incremento real se obtuvo considerando una inflación estimada del 3.7% para 2005.

Para 2006 se espera un crecimiento del PIB del 3.6%, inflación del 3% y que el déficit de las finanzas del gobierno quede en tan sólo 0.2%.

2.- SE DEJA SIN EFECTOS LA MODIFICACIÓN AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE SUELDOS Y SALARIOS APROBADA EL AÑO PASADO.

En la reforma del año pasado se introdujo un cambio sustancial y muy positivo en el impuesto sobre la renta de los asalariados. Básicamente consistía en la aplicación de una tarifa única con sólo dos renglones (*que además se aplicaría a todas personas físicas*); la eliminación del subsidio y del crédito al salario; y el beneficio de una “exclusión general” optativa para disminuir los ingresos gravables, en lugar de la exención por prestaciones de previsión social. El cambio entraría en vigor hasta el 1° de enero de 2006.

Sin embargo, por presiones de los grandes sindicatos la modificación quedó sin efectos, por lo que el régimen fiscal de los sueldos y el ISR de las personas físicas en general, quedó igual que el vigente en 2004 y 2005. Esto es, con un cálculo del gravamen complicado por el crédito al salario y el subsidio acreditable (*aunque con la tasa máxima que será del 29% para 2006 y del 28% del 2007 en adelante*), y con el beneficio de la exención a las prestaciones de previsión social sólo para ciertos trabajadores que en lo general pertenecen a los citados sindicatos, (*los demás asalariados no tendrán el beneficio de la exclusión general*).

3.- SE FLEXIBILIZAN LAS REGLAS PARA DETERMINAR CUÁNDO EXISTE “CAPITALIZACIÓN DELGADA”.

En los casos en que se tengan deudas por un monto superior al triple del capital contable, los intereses que se paguen

iv. *Prólogo*

pueden ser no deducibles. Ahora, para determinar el saldo promedio anual de tales deudas, se podrán excluir todos los créditos que se sujeten a ciertas condiciones (no pagar dividendos, no reducir capital, etc.). Esta medida es tan defectuosa, que abre la puerta para poder excluir las deudas con partes relacionadas, con lo cual la figura de la “capitalización delgada” dejará de tener efecto en la práctica y la limitación a la deducción de los intereses no tendrá aplicación.

4.- SE MODIFICA SUSTANCIALMENTE EL IEPS QUE SE PAGA POR LA CERVEZA.

Conforme a una medida que generará serios conflictos en materia de competencia, el IEPS por la venta e importación de cerveza se causará a la tasa del 25% sobre el precio, o a razón de \$3.00 por litro, lo que resulte mayor.

Para un productor que vende su cerveza a \$10.00 el litro, el cambio no es sustancial; para quien importe o produzca cerveza y la venda a \$2.00 el litro, el nuevo esquema lo saca del mercado.

La reforma pretende justificarse en razones de tipo ecológico, y en que el gravamen se disminuye si se reutilizan los envases.

5.- SE BLOQUEA TODA POSIBILIDAD DE IMPUGNAR LAS LIQUIDACIONES DE CONTRIBUCIONES EN EL DISTRITO FEDERAL.

Si un particular recibe una liquidación de predial, agua, impuesto sobre nóminas o de cualquier otra contribución, no podrá impugnarla vía recurso de revocación o juicio de

nulidad, si no paga su importe (ya no basta con garantizar el interés fiscal con fianza o con otro medio).

Así, el fisco local busca asegurar el cobro de todas sus liquidaciones, cobro que independientemente de lo que resuelvan los tribunales será definitivo, pues en la práctica las autoridades fiscales del Distrito Federal consistentemente se niegan sin ningún fundamento más allá del autoritarismo, a devolver los cobros indebidos.

La nueva disposición es violatoria de la garantía a la tutela jurisdiccional, y generará severas injusticias por cobros exagerados o sin fundamento, contra los cuales no habrá ya posibilidad de defensa en los tribunales locales. Será la Justicia Federal al resolver los juicios de amparo que se promuevan, la que tal vez pueda remediar la situación, si es que la autoridad fiscal del Distrito Federal decide cambiar su proceder actual, y acatar sus sentencias.

Con esto, podemos decir que el estado de derecho en la relación fisco-contribuyente en el Distrito Federal, no existe. Al cierre de la edición de esta obra, aún no se publicaban las reformas al Código Financiero del Distrito Federal.

LOS AUTORES

ÍNDICE

ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL PARA EL AÑO 2006

LEYES IMPOSITIVAS FEDERALES

Ley del Impuesto sobre la Renta.....	1
Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	27
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	39
Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.....	47
Ley de Ingresos de la Federación	53
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	61
Ley Federal de Derechos	64
Código Financiero del Distrito Federal	80
Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación	99

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES

1.- CAPITALIZACIÓN DELGADA (A. 32, FR. XXVI).

Esta fracción del artículo 32 se refiere a los límites en la deducción de intereses a cargo, en el caso de deudas que excedan de una proporción de tres veces el importe del capital contable.

Para determinar dicho excedente, es necesario calcular el promedio anual de las deudas y restarle la cantidad que resulte de multiplicar por tres, el cociente de dividir entre dos, la suma del capital contable al inicio y al final del ejercicio.

Se adiciona un nuevo antepenúltimo párrafo a esta fracción, para señalar que para el cálculo de la proporción citada, no se considerarán para la determinación del saldo anual de las deudas, los créditos que se sujeten a condiciones o términos que limiten al deudor para distribuir utilidades o dividendos, reducir su capital, enajenar activos fijos, contratar nuevos créditos o transmitir de cualquier forma la titularidad de la mayoría de su capital social, así como que permitan que el acreedor pueda intervenir en la determinación del destino de los créditos.

Evidentemente lo que persigue este cambio es excluir las deudas derivadas de créditos que contienen las restricciones

2. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

arriba señaladas y que son los que comúnmente se celebran entre partes independientes, pretendiendo dejar así como deudas para el cálculo en comento, solamente las que se realicen con partes relacionadas en las que, en principio, no se establecerían dichas restricciones. Sin embargo, en nuestra opinión, la reforma no logrará su objetivo, pues bastará que en los contratos que impliquen deudas por operaciones con y entre partes relacionadas, se incluyan una o más de esas restricciones, para que tales deudas no se incluyan, con lo cual, prácticamente la disposición resultaría inaplicable.

En disposiciones de vigencia anual se establece que para determinar los intereses correspondientes al ejercicio 2005, los contribuyentes podrán optar por aplicar lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 vigente a partir del 1° de enero de 2006.

2.- RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES Y DE PRIMAS DE ANTIGÜEDAD (A. 33, FR. II).

Se modifica la fracción II del artículo 33, para incluir como objeto de inversión de las reservas citadas, a los certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de los fideicomisos para la construcción o adquisición de inmuebles a que se refiere el artículo 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o bien, en acciones emitidas por sociedades mercantiles que paguen el Impuesto sobre la Renta conforme al Título II de la Ley que cumplan los requisitos que señala el artículo 224 fracciones I, II y III, siempre que en ambos casos la inversión total no exceda del 10% de la reserva.

Los requisitos contenidos en las fracciones I, II y III del artículo 224 para los citados fideicomisos, son los siguientes:

- I) Estar constituidos conforme a las leyes mexicanas.
- II) Que su fin sea la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento y la enajenación posterior de ellos después de haber sido otorgados en arrendamiento, por un periodo de al menos un año antes de su enajenación, así como la adquisición de derechos de percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles.
- III) Destinar su patrimonio cuando menos en un 70% al fin a que se refiere la fracción anterior y el remanente a la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o de acciones de sociedades de inversión de instrumentos de deuda.

3.- TASA DE DEPRECIACIÓN DE MONTACARGAS (A. 40, FR. VI).

Se reforma esta fracción para incluir como deducible, a la tasa anual del 25%, a las inversiones en montacargas.

Hasta diciembre de 2005, los montacargas se deducían a la tasa general del 10%, salvo que fuera aplicable alguna otra, en función de la actividad del contribuyente, en los términos del artículo 41.

4.- AJUSTE POR INFLACIÓN (A. 48, TERCER PFO.).

En relación con el ajuste anual por inflación, se modifica el tercer párrafo del artículo 48, para señalar que no se considerarán dentro del monto de las deudas, aquéllas que

4. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

excedan el límite a que se refiere el primer párrafo de la fracción XXVI del artículo 32.

Con esto, quedan fuera del cálculo de las deudas para efectos del ajuste anual por inflación, las que excedan de tres veces el importe del capital contable, conforme a lo dispuesto por el artículo 32, fracción XXVI de la ley.

Parece ser que la intención es que para el cálculo del ajuste, no se considere dentro del total de las deudas el importe de las mismas, en la parte en que exceda el límite señalado por el primer párrafo del artículo 32 fracción XXVI.

Así, la interpretación sería congruente, en virtud de que los intereses derivados de las deudas señaladas ya tienen un castigo, al no ser deducible la parte de los mismos en la proporción que corresponde al excedente mencionado.

Sin embargo, la redacción permite interpretar que puede eliminarse del cálculo el total del adeudo.

En disposición transitoria se establece que para determinar los intereses a que se refiere la fracción XXVI del artículo 32, así como para la determinación del ajuste por inflación, los contribuyentes podrán optar por aplicar en el ejercicio 2005 lo dispuesto en la fracción XXVI del artículo 32 y en el tercer párrafo del artículo 48 de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 1° de enero de 2006.

5.- NUEVO RÉGIMEN PARA LAS SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN (A. 85-A Y 85-B).

Se adiciona mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación del 8 de diciembre de 2005, un nuevo Capítulo

VII-A a la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual contiene dos artículos, el 85-A y el 85-B, relativos a una opción para el cálculo del impuesto sobre la renta de Sociedades Cooperativas de Producción, que consiste en aplicar lo dispuesto en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta (De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales). Esta opción sólo es para sociedades conformadas exclusivamente por personas físicas.

Además, la opción permite a las citadas Sociedades diferir la totalidad del impuesto que les corresponda en términos del artículo 130 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (determinación de la utilidad gravable, en base a la disminución de los ingresos acumulables obtenidos con las deducciones autorizadas, la PTU y las pérdidas de ejercicios anteriores), hasta el momento en que sea distribuida dicha utilidad gravable a sus socios cooperativistas.

El impuesto diferido se calculará a la tasa que conforme al artículo 177 corresponda al momento en que se generaron las utilidades que se distribuyan.

Para efectos de la opción que se comenta, se considera que la sociedad cooperativa de producción distribuye utilidades a sus socios, cuando la utilidad gravable se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad cooperativa.

Una vez que se distribuya la utilidad gravable, se pagará el impuesto diferido aplicando al monto distribuido a cada socio, la tarifa prevista en el artículo 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

6. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Para efectos de lo anterior, las Sociedades Cooperativas de Producción llevarán una cuenta de utilidad gravable, la cual se adicionará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable pagada, estando sujeta a actualización.

Por los ingresos que obtengan las Sociedad Cooperativas no se efectuarán pagos provisionales de impuesto sobre la renta y los rendimientos y los anticipos que otorguen a sus socios, se considerarán como ingresos asimilables a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado y les será aplicado lo dispuesto en los artículos 110 y 113 de la Ley. El impuesto sobre la renta retenido por estos anticipos, pueden considerarse como impuesto sobre la renta correspondiente a la sociedad cooperativa, para efectos del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Activo.

6.- PRECIOS DE TRANSFERENCIA (A. 86, FR. XV).

Se modifica esta fracción para señalar ahora, junto con las reformas al artículo 216, que para la determinación de los precios y montos de contraprestaciones que deben utilizarse en operaciones entre partes relacionadas, deberán aplicarse los métodos establecidos en el artículo 216, en el orden establecido en éste.

Lo anterior significa que ya no será válido tomar el método que más convenga a las partes, sino que deberá seguirse el siguiente orden:

- Primero: Método de precio comparable no controlado.
- Segundo: Método de precio de reventa.
- Tercero: Método de costo adicionado.
- Cuarto: Método de partición de utilidades.

- Quinto: Método residual de partición de utilidades.
Sexto: Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

Solamente cuando en los términos del artículo 216, el primer método no sea apropiado, podrán aplicarse los siguientes en el orden señalado.

7.- DECLARACIÓN INFORMATIVA POR OPERACIONES SUPERIORES A \$100,000.00 (A. 86, FR. XIX).

Se adiciona esta fracción para establecer la obligación de presentar una declaración informativa, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, piezas de oro o plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00, conforme a las reglas que señale el SAT. Estas declaraciones deben presentarse a través de medios y formatos magnéticos y las reglas que emita el SAT pueden establecer supuestos en los que no será necesario presentar la citada información.

Esta información la conservará el SAT y sólo se divulgará en caso de que proceda alguna investigación sobre conductas delictivas prevista en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

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

8.- PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS (A. 95, FR. VI, INCISO H)).

8. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Se adiciona un inciso h), a la fracción VI del artículo 95, para incluir como personas morales con fines no lucrativos, a las instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por la Ley de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos; que realicen actividades para lograr mejores condiciones de subsistencia y desarrollo a las comunidades indígenas y a los grupos vulnerables por edad, sexo o problemas de discapacidad, dedicadas al apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos.

9.- REQUISITOS PARA SER DONATARIA AUTORIZADA (A. 97, FR. VI).

Se adiciona esta fracción para establecer como uno de los requisitos que deben cumplir las personas morales con fines no lucrativos, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la ley, el de informar a las autoridades fiscales, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00.

La declaración informativa deberá presentarse a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT en reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se realice la operación.

Esta información la conservará el SAT y sólo se divulgará en caso de que proceda alguna investigación sobre conductas delictivas prevista en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

TÍTULO IV DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Régimen fiscal de Sueldos y Salarios

No obstante que para el ejercicio fiscal de 2006, no hubo reformas fiscales relevantes en lo que hace al régimen fiscal aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos por concepto de sueldos y salarios, sí hubo cambios, pero sólo para dejar sin efectos la reforma aprobada el año pasado, que por disposiciones transitorias entrarían en vigor a partir del 1° de enero de 2006.

Como recordarán, dichas reformas consistían en la aplicación de una tarifa única para el régimen de las personas físicas con ingresos por sueldos y salarios, estructurada por dos renglones, lo anterior eliminaría la aplicación del subsidio y del crédito al salario. Asimismo, se establecía la posibilidad de que los empleadores efectuaran a los trabajadores una exclusión general (disminución de una cantidad fija) contra su salario bruto percibido en el año.

En términos generales, la reforma fiscal en materia de sueldos y salarios consiste en continuar con el régimen fiscal que se venía aplicando hasta 2005, no entrando en vigor las modificaciones propuestas para 2006 contenidas en el “Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso” publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 1° de diciembre de 2004.

10. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Al efecto, se adecua el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta en lo que hace a las disposiciones relativas al régimen de sueldos y salarios, con el objeto de homologarla al texto que estuvo vigente en el ejercicio de 2004 (ya que durante 2005, se aplicaron disposiciones transitorias), eliminando así las referencias de los Subsidios para el Empleo y para la Nivelación del Ingreso, así como también de la Exclusión General.

Tasa Marginal

Para el ejercicio de 2007 y siguientes, desde el año pasado se aprobó la disminución de la tasa marginal máxima (contenida en las tarifas de los artículos 113 y 177 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) en forma gradual, tal y como se observa en el cuadro siguiente:

<i>Ejercicio</i>	<i>Tasa marginal máxima</i>
2005	30% *
2006	29% *
2007 en adelante	28%

* Tasa establecida en disposición transitoria.

Reformas para 2005 que continuarán vigentes para 2006

No obstante que en términos generales el texto de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente para 2006, en lo referente al régimen de sueldos y salarios, es el mismo texto que estuvo en vigor durante el ejercicio de 2004, se mantienen vigentes ciertas disposiciones incorporadas durante 2005, a saber:

- a) Continúa el requisito para que los contribuyentes puedan tomar la deducción de los sueldos y salarios pagados, relativa a la inscripción de los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, cuando estén obligados a ello.
- b) Se mantiene la posibilidad de deducir de la base del impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos por sueldos y salarios, el importe del impuesto local retenido por los patrones, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Por lo tanto, la mecánica para la determinación del impuesto sobre la renta a retener sobre sueldos y salarios para 2006 será la misma que se aplicó hasta 2005, adecuándose solamente la tarifa contenida en el artículo 113 de la Ley, en donde se disminuye al 28% la tasa marginal máxima del impuesto vigente a partir de 2007. En lo que hace al ejercicio de 2006, a través de disposición transitoria se señala que durante este ejercicio la tasa máxima será del 29%.

En esta ocasión, la revisión por inflación de la tarifa, resulta favorable para el asalariado, sobretodo para los renglones de ingresos bajos y medios. A continuación mostramos unos ejemplos del cálculo del impuesto sobre la renta sobre diversos niveles de ingresos mensuales por sueldos para 2005 y para 2006, considerando para este último año el mismo ingreso actualizado únicamente con la inflación del 3% (inflación estimada para 2006) y un ajuste en el ISR correspondiente a 2005 por el mismo 3%, sólo para efectos de hacerlo comparable con el de 2006, en donde se puede ver que el impuesto mensual a retener en 2006 es en todos los casos menor que el que correspondió a 2005.

12. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

ANÁLISIS COMPARATIVO DE ISR INGRESOS POR SUELDOS

CON PROPORCIÓN DE SUBSIDIO ACREDITABLE DEL 90%

INFLACIÓN DEL 3.7% ESTIMADA PARA 2005

SUELDO MENSUAL EN 2005	MISMO SUELDO INFLACIONADO A 2006	IMPUESTO A RETENER			INCREMENTO REAL CANTIDAD	INCREMENTO REAL PORCENTUAL
		2005		2006		
		NOMINAL	INFLAC.			
7,500.00	7,777.50	524.52	629.72	562.67	(67.05)	-10.65%
12,000.00	12,444.00	1,282.64	1,522.53	1,344.82	(177.71)	-11.67%
20,000.00	20,740.00	2,818.64	3,284.76	2,884.56	(400.20)	-12.18%
55,000.00	57,035.00	12,266.16	13,235.17	12,469.97	(765.20)	-5.78%
60,000.00	62,220.00	13,766.16	14,780.17	13,973.62	(806.55)	-5.46%
100,000.00	103,700.00	25,766.16	27,140.17	26,002.82	(1,137.35)	-4.19%
220,000.00	228,140.00	61,766.16	64,220.17	62,090.42	(2,129.75)	-3.32%
300,000.00	311,100.00	85,766.16	88,940.17	86,148.82	(2,791.35)	-3.14%
400,000.00	414,800.00	115,766.16	119,840.17	116,221.82	(3,618.35)	-3.02%

10.- DECLARACIÓN INFORMATIVA DE LAS PERSONAS FÍSICAS POR OPERACIONES SUPERIORES A \$100,00.00 (A. 133, FR. VII, 145 Y 154 TER.)

Al igual que a las personas morales, se establece la obligación para las personas físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales, que arrienden inmuebles y que enajenen bienes, de presentar y mantener a disposición de las autoridades fiscales declaración informativa sobre las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, piezas de oro o plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00.

En lo que hace a la declaración de referencia, ésta se deberá presentar a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se realice la operación, de conformidad con las reglas que al respecto dé a conocer el SAT. Se aclara que el SAT podrá establecer supuestos en los que no será necesario presentar la citada información.

También se señala que esta información la conservará el SAT y sólo se divulgará en caso de que proceda alguna

investigación sobre conductas delictivas prevista en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

TÍTULO V

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

11.- INTERESES – TASA DE RETENCIÓN DEL 4.9% (A. SEGUNDO, FR. I).

En disposiciones de vigencia anual se reitera la tasa de retención de impuesto sobre la renta 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.

Los requisitos para la aplicación de esta tasa continúan siendo que el beneficiario efectivo de esos intereses sea residente en el 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.

12.- PAGOS EXENTOS DE INTERESES AL EXTRANJERO (A. 196).

Se adiciona una fracción IV al artículo 196, para exceptuar del pago del impuesto sobre la renta a los intereses de la Ley, que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de los títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista,

14. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

Adicionalmente, se establece que en el caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de los intereses provenientes de los créditos o títulos a que se refiere el párrafo anterior, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

13.- OPERACIONES FINANCIERAS DERIVADAS DE DEUDA (A. 196).

En una reforma que promete impulsar y hacer más competitivo al Mercado Mexicano de Derivados (Mexder) con los mercados internacionales de este tipo, se reforma el artículo 199 de la Ley para establecer que no se pagará el impuesto establecido en dicho artículo en el caso de operaciones financieras derivadas de deuda referidas a la TIIE (Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio) o a títulos valor emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México y cualquier otro que determine el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, colocados en México entre el gran público inversionista.

Para que aplique lo anterior, es requisito que las operaciones financieras derivadas de deuda se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos, en los términos de las fracciones I y II del artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación y, además, que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

De manera semejante a como se previó para el caso de la reforma al artículo 196, arriba comentada, también se

establece que en el caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de las ganancias provenientes de las operaciones financieras derivadas de deuda antes mencionadas, los socios liquidadores no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

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

CAPÍTULO I DE LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

14.- INGRESOS EN REGÍMENES FISCALES PREFERENTES (A. 212).

Con el objeto de simplificar el régimen referente a los ingresos derivados de regímenes fiscales preferentes aplicable a los grupos empresariales mexicanos, para hacer a estos grupos más competitivos frente a otros a nivel internacional, se ve modificado el octavo párrafo del artículo 212, el cual se refiere a la posibilidad de no considerar como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes a los ingresos distintos de los ingresos pasivos referidos en el propio artículo 212, cuando se generen en un país con el cual esté en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México, o incluso cuando no se cuente con tal acuerdo de intercambio de información, pero se cumplan determinados requisitos.

16. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Previamente, para este último caso (que no haya el acuerdo de intercambio de información) se requería de una autorización otorgada por las autoridades fiscales mexicanas, en base a una aceptación por escrito obtenida por el contribuyente de las autoridades fiscales del otro país, de que aceptaría intercambiar información tributaria.

Ahora, se abandona dicho esquema, y se sustituye con uno basado en el dictamen de estados financieros, en específico, que el contribuyente y las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales se generen ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes dictaminen sus estados financieros por un contador público independiente, quien debe pertenecer a una firma de contadores con presencia en México (se desprende que debe ser una firma internacional), por el ejercicio de que se trate, y que el contribuyente presente dicho dictamen en términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, expresamente se establece que los contribuyentes que realicen operaciones de compra y venta de bienes en el comercio internacional a través de entidades o figuras jurídicas del extranjero en las que participen directa o indirectamente, no podrán aplicar lo anterior a los ingresos generados por la comercialización de bienes cuya procedencia o destino sea México.

CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

15.- MÉTODOS PARA DETERMINAR PRECIOS Y MONTOS DE CONTRAPRESTACIONES QUE HUBIERAN UTILIZADO CON O ENTRE PARTES INDEPENDIENTES EN OPERACIONES COMPARABLES (A. 216).

Se adicionan dos párrafos al artículo, los cuales quedan como párrafos antepenúltimo y penúltimo.

Orden en la Aplicación de los Métodos

El antepenúltimo párrafo establece que los contribuyentes deberán aplicar, en primer término, el método previsto por la fracción I del artículo 216 (el método de precio comparable no controlado). Según la exposición de motivos, esta reforma obedece a que este método es el medio más directo para precisar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras, entre partes relacionadas, cumplen con la característica de estar a precios de mercado.

Los contribuyentes solamente podrán aplicar los restantes cinco métodos cuando demuestren el método referido no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales a que se refiere el último párrafo del artículo 215 de esta Ley.

Métodos de las fracciones II a IV del artículo 216

El penúltimo párrafo del artículo ahora establece que se considerará que se cumple con la metodología prevista en las fracciones II, III y IV del artículo, siempre que se demuestre que el costo y el precio de venta se encuentran a precios de mercado, entendiéndose por precios de mercado los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o

18. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

entre partes independientes en operaciones comparables o cuando el contribuyente haya obtenido una resolución favorable en términos del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Adicionalmente, se establece que el contribuyente deberá demostrar que el método utilizado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, debiendo darse preferencia a los métodos previstos en las fracciones II y III, referentes al método de precio de reventa y método de costo adicionado, respectivamente.

16.- MAQUILADORAS BAJO PROGRAMA DE ALBERGUE (A. TERCERO TR.)

La fracción XVIII del Artículo Segundo del Decreto de reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2003 prevé que, para los ejercicios 2003 a 2007, las empresas maquiladoras bajo programas de albergue podrán considerar que no tienen establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades de maquila que realicen al amparo del programa autorizado por la Secretaría de Economía, cuando dichas actividades utilicen activos de un residente en el extranjero.

En relación con ello, el Artículo Tercero del Decreto de reformas a la Ley para 2006, establece que será aplicable lo anterior hasta el ejercicio fiscal 2011, siempre que la empresa maquiladora informe a más tardar en febrero de cada año, el importe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

17.- FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS (A. 223 AL 224-A).

Con el objeto de incentivar el crecimiento del mercado inmobiliario en México, la Ley que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 otorgaba un estímulo fiscal a la fiduciaria y fideicomisarios de fideicomisos que cumplieran diversos requisitos y que tuvieran como fin la adquisición o construcción de inmuebles destinados a su enajenación o a la concesión de su uso o goce, o bien, la adquisición del derecho para percibir ingresos por otorgar dicho uso o goce, consistente en la exención del entero de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta e impuesto al activo correspondientes a las actividades realizadas por medio de este tipo de fideicomisos.

Asimismo, los fideicomitentes que aportaran bienes inmuebles a los fideicomisos podían considerar que no existía enajenación para efectos fiscales con motivo de la aportación, siempre que la fiduciaria otorgara su uso o goce temporal al mismo fideicomitente que aportó el bien inmueble y se cumplieran una serie de requisitos adicionales.

En adición a los estímulos fiscales antes mencionados, 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.

No obstante, la Ley que era aplicable hasta 2005 si bien tenía la intención de estimular el mercado inmobiliario a través de ese esquema, a su vez contenía una serie de imprecisiones que creaban incertidumbre en cuanto al régimen fiscal que resultaba aplicable tanto a las personas que aportaran los inmuebles al fideicomiso, como para los inversionistas.

20. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Dichas imprecisiones y la problemática operativa para llevar a cabo la bursatilización de este tipo de fideicomisos, hacen que a la fecha el sector inmobiliario siga evaluando la forma que le resulta más conveniente para llevar a cabo este tipo de negocios.

Es por estas razones que, a la fecha, no tenemos conocimiento de la existencia de algún fideicomiso o sociedad, que con estas características cotice sus certificados en la Bolsa Mexicana de Valores o que aproveche el estímulo previsto por la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Sin embargo, con el ánimo de hacer más claro el régimen fiscal aplicable tanto a las personas que pudieran aportar inmuebles a estos fideicomisos, como para los inversionistas que pudieran adquirir certificados emitidos por los fideicomisos en la Bolsa Mexicana de Valores, se realizaron una serie de reformas y adiciones a la Ley que son aplicables a partir del 1° de enero de 2006 y que son comentados enseguida.

Estímulos

A partir de 2006, 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 e impuesto al activo, con motivo de las actividades realizadas por medio del fideicomiso.
- b) Se libera del pago del impuesto al activo a los fideicomisarios por el activo del fideicomiso, cuando se trate de fideicomisos en los que al menos el 20% del total

de las aportaciones realizadas al mismo, se encuentre colocado entre el gran público inversionista.

- c) Los fideicomitentes que aporten inmuebles a los fideicomisos, pueden diferir el momento de acumulación de 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.

Requisitos a cumplir para tener derecho al estímulo

Existen nuevos requisitos a cumplir para tener derecho a los estímulos, dentro de los que destacan:

- a) El fin del fideicomiso debe ser la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen cuando menos un año a su arrendamiento (no importa quien sea el arrendatario), o bien, la adquisición de derechos a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles, debiendo su patrimonio estar destinado cuando menos en un 70% a dicho fin.
- b) Es obligación que el fideicomiso distribuya a los tenedores de los certificados de participación por él emitidos, durante los meses de enero y febrero de cada año, cuando menos y a cuenta del resultado fiscal determinado en términos del Título II, la cantidad que resulte de aplicar a dicho resultado la tasa del 29% en 2006 y del 28% a partir de 2007.
- c) Si se trata de fideicomisos cuyos certificados de participación no se encuentren colocados entre el gran

22. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

público inversionista, deberán tener al menos 10 tenedores y cada uno de ellos no puede tener una participación mayor al 20% del monto total de las aportaciones realizadas al fideicomiso.

Obligaciones de la fiduciaria

Por otra parte, se incorporan diversas obligaciones para la fiduciaria, las cuales implican carga administrativa para ésta y, en ciertos casos, un tratamiento fiscal parecido al de una persona moral contribuyente del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- a) La fiduciaria debe determinar un resultado fiscal del fideicomiso de acuerdo con el Título II (se podrían amortizar pérdidas fiscales de ejercicios anteriores), por las actividades realizadas a través del mismo.
- b) Dicho resultado fiscal genera una cuenta cuyo manejo es parecido al de la CUFIN; en este caso, la cuenta se denomina resultado fiduciario neto del ejercicio (CUREFIN).
- c) Si bien la fiduciaria no debe pagar un impuesto sobre la renta cuando el fideicomiso obtenga un resultado fiscal en determinado ejercicio, el 29% o 28% del resultado fiscal que como requisito sea distribuido a los tenedores de los certificados de participación, da lugar al pago del impuesto sobre la renta para dichos tenedores mediante retención que debe efectuar y enterar la fiduciaria, aplicando una tasa del 29% en 2006 y del 28% a partir de 2007, sobre el monto que sea distribuido a favor de cada tenedor.

- d)** Así, para determinar el saldo de la CUREFIN la fiduciaria debe restar al resultado fiscal del ejercicio, el 29% o 28% del resultado fiscal que como requisito sea distribuido, de tal manera que el impuesto mencionado en el inciso anterior, también tendría que ser retenido en caso de que otra distribución del resultado fiscal a favor de los tenedores, rebase el saldo de la CUREFIN.
- e)** Estas retenciones serán consideradas como pago definitivo en el caso de personas morales residentes en México y personas residentes en el extranjero. Tratándose de personas físicas, las retenciones pueden ser acreditadas contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo, por la acumulación de las distribuciones que del resultado fiscal del fideicomiso les sean realizadas.
- f)** Cuando se trate de distribuciones a favor de tenedores que adquirieron los certificados en bolsa de valores, quienes deben realizar las retenciones correspondientes son los intermediarios financieros.
- g)** Las retenciones mencionadas no se efectuarán a los fondos de pensiones y jubilaciones.
- h)** Como regla general, los tenedores de los certificados de participación deben acumular la ganancia que en su caso obtengan en la enajenación de los mismos, como si se tratara de acciones emitidas por una persona moral residente en México; es decir, para determinar la ganancia, además de que tendrían que ser considerados elementos tales como el precio y el costo de adquisición de los certificados, tendría una influencia fiscal positiva el hecho de que el fideicomiso tuviera un saldo de

24. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

CUREFIN mayor en el momento de la venta, que el que tenía el fideicomiso cuando el tenedor de los certificados los adquirió.

- i) En caso de que la venta de los certificados se realice en bolsa de valores o mercados reconocidos, y su adquisición también haya sido efectuada en dicha bolsa o en los citados mercados, no se pagará el impuesto sobre la renta por la ganancia obtenida en la enajenación, cuando los vendedores sean personas físicas residentes en México, o bien, residentes en el extranjero, siempre que al menos el 20% del total de las aportaciones realizadas al fideicomiso se encuentre colocado entre el gran público inversionista. Tampoco se pagará el impuesto cuando dichas personas hayan adquirido los certificados fuera de la bolsa o mercados antes mencionados y ahí los vendan, cuando además de que se cumpla el porcentaje de bursatilidad antes mencionado, hayan transcurrido al menos 5 años desde que los certificados fueron adquiridos.

En el caso de fideicomitentes personas físicas residentes en México o personas residentes en el extranjero, la exención opera siempre que además de cumplirse los requisitos antes señalados, hayan transcurrido por los menos 5 años desde que el fideicomitente es propietario de los certificados que serán enajenados en bolsa de valores o en algún mercado reconocido.

Sociedades Inmobiliarias

Adicionalmente, las sociedades mercantiles que tributen en términos del Título II y que cumplan los siguientes requisitos,

podrán gozar de los beneficios que más adelante se mencionan:

- a)** Estar constituidas de conformidad con las leyes mexicanas.
- b)** Su objeto debe ser la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen cuando menos un año a su arrendamiento (no importa quien sea el arrendatario), o bien, la adquisición de derechos a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles.
- c)** Deben destinar su patrimonio cuando menos en un 70% a cualquiera de los fines antes mencionados, y el remanente debe ser destinado a la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal o de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Los beneficios son equiparables a los de los fideicomisos inmobiliarios y consisten principalmente en lo siguiente:

- a)** Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad mercantil, acumularán la ganancia que en su caso se obtenga por la aportación, hasta el momento en que enajenen sus acciones, o bien, sean vendidos los bienes aportados por la propia sociedad.
- b)** No realizarán pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

18.- ESQUEMA DE INVERSIÓN EN EMPRESAS CUYOS TÍTULOS NO COTIZAN EN BOLSA (A. 227 Y 228).

Se establecen las bases de operación y reglas de causación del impuesto sobre la renta, por inversiones en sociedades promovidas (que no estén en bolsa de valores) o en préstamos que se les otorguen. Los participantes como fideicomitentes pueden ser tanto personas físicas como personas morales, residentes en México o en el extranjero.

El monto del impuesto que corresponda a los ingresos por dividendos, por intereses y por venta de acciones, es el mismo que se generaría de realizar la inversión de manera directa. De esta forma, realmente no existe un estímulo fiscal, aun y cuando estos dos nuevos preceptos se encuentran en el Título VII de la Ley denominado "DE LOS ESTÍMULOS FISCALES".

El cumplir con la serie de requisitos que se establecen en los artículos que se adicionan, requisitos que implican cargas administrativas importantes para la fiduciaria, y algunas otras menos gravosas para los fideicomitentes, consiste únicamente en poder registrar los ingresos que se perciban por los conceptos arriba indicados, hasta que la fiduciaria los entregue a los participantes. Sin embargo, uno de los requisitos es que el 80% de los rendimientos anuales efectivamente se distribuyan.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES

1.- CÁLCULO DEL IMPUESTO PARA PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES (A. 2-C)

Se reforma prácticamente en su totalidad el artículo 2-C, relativo a la mecánica establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para el cálculo y pago del impuesto de los contribuyentes personas físicas que tributan bajo el régimen de pequeños contribuyentes (“repecos”) previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Este cambio se debe, principalmente, a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la mecánica para la determinación del impuesto contenida en el artículo 2-C vigente durante 2004 (y durante 2005), transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que considera para el cálculo los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación con el objeto del impuesto (realización de actos o actividades), además, la mecánica no permite el acreditamiento del impuesto que le es trasladado al contribuyente y, finalmente, porque se toman en cuenta ingresos correspondientes a un periodo distinto al que se refiere el pago.

Así, por virtud de esos elementos de desproporcionalidad, se decidió la reforma al citado artículo, siendo los cambios más importantes los que se comentan en seguida:

- 1.- Durante los ejercicios de 2004 y 2005, las personas físicas que tributaron conforme a este régimen, debían pagar el impuesto al valor agregado (IVA) mediante la estimativa del valor de sus actividades que practicarán las autoridades fiscales; ahora es una opción pagarlo en esos términos.

28. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Los contribuyentes que no ejerzan la opción, deberán pagarlo conforme al régimen general, al menos durante sesenta meses, y una vez transcurrido dicho periodo tendrán derecho a ejercer la opción de referencia. Asimismo, quienes sí ejercieron la opción de pagar el impuesto mediante estimativa, podrán cambiar su opción en cualquier momento para hacerlo conforme al régimen general, en cuyo caso lo harán también al menos durante sesenta meses.

- 2.- Para quienes optaron por pagar el IVA con base en la estimativa de las autoridades fiscales, dichas autoridades obtendrán el valor estimado mensual de las actividades por las que deba pagarse el impuesto, pudiendo conservar ese valor estimado durante un año de calendario, en cuyo caso se dividirá entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas. Al valor estimado mensual de las actividades se aplicará la tasa de IVA que corresponda y el resultado será el impuesto a cargo mensual.

Hasta 2005, en términos generales, las autoridades fiscales determinaban el valor estimado de las actividades objeto del IVA, con base en los ingresos declarados para el impuesto sobre la renta; dichos ingresos se dividían entre doce para obtener el valor de las actividades mensuales estimadas y al resultado se aplicaba un coeficiente de valor agregado que iba en función de la actividad del contribuyente.

En relación con ello, en disposiciones transitorias se aclara que en tanto las autoridades fiscales estiman el impuesto, los contribuyentes deberán pagar por cada mes la última cuota mensual que hayan pagado con

anterioridad al 1o. de enero de 2006. También se establece en las mismas disposiciones transitorias, que los contribuyentes pueden solicitar que las autoridades fiscales les estimen el IVA mensual, para lo cual deberán manifestar bajo protesta de decir verdad, la estimación del valor mensual de sus actividades y del impuesto acreditable mensual.

- 3.- Se establece que el contribuyente deberá enterar al fisco la diferencia entre el IVA estimado a su cargo y el IVA acreditable estimado mensual. Es importante destacar que anteriormente no se permitía el acreditamiento del impuesto que le trasladaran al contribuyente, por lo que éste pagaba el IVA que resultaba de la estimación, sin acreditamiento alguno.
- 4.- Para estimar el valor de las actividades y del IVA acreditable, las autoridades tomarán en cuenta elementos tales como el inventario de mercancías, maquinaria y equipo; el monto de la renta del establecimiento; los pagos de luz, teléfono y otros servicios; erogaciones destinadas a la adquisición de bienes, de servicios o al uso o goce temporal de bienes, que se utilicen para realizar actividades que sean objeto del IVA; así como información que proporcionen terceros que tengan relación de negocios con el contribuyente.
- 5.- El impuesto mensual que deban pagar los contribuyentes deberá mantenerse hasta que las autoridades fiscales determinen otra cantidad a pagar, cuando se de cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Cuando el contribuyente manifieste espontáneamente a las autoridades fiscales que el

30. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

valor mensual de sus actividades se ha incrementado en más de un 10% o más respecto del que se había estimado.

- b) Cuando las autoridades fiscales comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas.
- c) Cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) exceda el 10% del propio INPC correspondiente al mes en que se realizó la última estimación.

Dichos supuestos ya se preveían anteriormente, y era para el efecto de que las autoridades fiscales pudieran modificar las cuotas mensuales de impuesto que resultaban conforme a la mecánica anterior.

- 6.- En el caso de contribuyentes que inicien actividades, podrán ejercer la opción de pagar el impuesto en estos términos, para lo cual estimarán el valor mensual de las actividades por las que estén obligados a pagar el IVA, sin incluir las que estén afectas a la tasa 0%, disminuido con la estimación del IVA acreditable y el resultado será el impuesto a pagar.
- 7.- Los contribuyentes que opten por pagar el IVA conforme a la mecánica aquí comentada, en lugar de llevar contabilidad en términos del Código Fiscal de la Federación, deberán llevar un registro de sus ingresos diarios y deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales por las compras de bienes nuevos de activo fijo que usen en su negocio, cuando el precio sea superior a \$2,000.00.

- 8.- Los contribuyentes que únicamente realicen actividades afectas a la tasa del 0%, pueden ejercer la opción que se comenta, quedando liberados de presentar declaraciones y de llevar los registros de sus ingresos diarios. Antes no se hacía la aclaración de que quedaban liberados de esas obligaciones.

Continúan en sus mismos términos las disposiciones referentes a que el IVA que trasladen estos contribuyentes deberá incluirse en el precio, y que si expiden comprobantes trasladando expresamente y por separado el impuesto, a partir de ese momento deben pagarlo conforme al régimen general de Ley, así como el enterar el impuesto por los mismos periodos y en las mismas fechas en que se pague el impuesto sobre la renta.

Por otra parte, se señala que las Entidades Federativas que tengan celebrado convenio con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para administrar el impuesto sobre la renta de estos contribuyentes, también deberán administrar el IVA y practicar la estimativa prevista en este artículo. Se aclara que el 100% de la recaudación del IVA que efectúen dichas Entidades lo recibirán como incentivo. También se aclara que las citadas Entidades deberán recaudar, en una sola cuota, el impuesto sobre la renta, el IVA, y las contribuciones y derechos locales que ellas determinen. Si los contribuyentes cuentan con sucursales o establecimientos en dos o más Entidades, se establecerá una cuota por cada una de ellas, considerando el IVA que corresponda a las actividades realizadas en la Entidad de que se trate y el impuesto sobre la renta que resulte por los ingresos obtenidos en la misma.

Sin duda las reformas efectuadas a este artículo son benéficas por cuanto tienden a ser más justas para estos

32. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

contribuyentes, pues toman en cuenta elementos que anteriormente no se consideraban para estimar y determinar el impuesto a su cargo, además de permitirles acreditar el impuesto que se les traslada en la adquisición de bienes y servicios, debiendo enterar al fisco solamente la diferencia que resulte a cargo. Cabe mencionar que no se establece nada para los casos en que resulte saldo a favor, por lo que valdría la pena que las autoridades fiscales emitan reglas al respecto, pues debiera permitirse también a estos contribuyentes acreditar, compensar o solicitar la devolución de dichos saldos.

Finalmente, consideramos que si bien los cambios aquí comentados son importantes y alentadores, es probable que en práctica se presenten problemas respecto a la complejidad en el cálculo de las estimaciones y en cuanto a la forma en que habrán de tomarse en cuenta los elementos que permitan conocer la situación económica de cada contribuyente (inventario de mercancías, maquinaria y equipo, luz, teléfono, información de terceros, etc.), siendo evidentemente necesaria la expedición de reglas claras que permitan estimar y determinar correctamente el impuesto, en aras de evitar abusos y aplicaciones arbitrarias por parte de las autoridades fiscales, lo cual podría provocar inseguridad jurídica para los contribuyentes.

2.- CONCEPTOS QUE SE EXCLUYEN PARA CALCULAR LA PROPORCIÓN DE IVA ACREDITABLE (A. 5-C, FR. X).

Se reforma el artículo 5-C de la Ley, adicionándose a éste la fracción X, para establecer como concepto que no debe incluirse para calcular la proporción del IVA acreditable (actividades gravadas entre total de actos o actividades), la

enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables.

3.- CONCEPTO QUE SE CONSIDERA EXENTO DE IVA (A. 9, FR. VII).

En relación con la reforma comentada en el punto anterior, en el artículo 9 de la Ley, que se refiere a los conceptos que se encuentran exentos del IVA, se adicionó un segundo párrafo a la fracción VII del mismo, para señalar que tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

4.- EXPORTACIÓN DE SERVICIOS POR LLAMADAS A TRAVÉS DE CENTROS TELEFÓNICOS “CALL CENTER” (REFORMA EN TRÁMITE A. 29, FRACCIÓN IV, INCISO H)).

El 28 de junio de 2004 se adicionó un inciso h) a la fracción IV del artículo 29 de la Ley, para incluir como exportación sujeta a la tasa del 0% del impuesto, a los servicios de llamadas telefónicas prestados a través de centros telefónicos “call center” originadas en el extranjero, cuando fueran contratadas y pagadas por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Recientemente la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión presentó una iniciativa para derogar dicha disposición; sin embargo, ésta no ha sido aprobada por la Cámara de Senadores.

34. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Así las cosas, se propone eliminar de la Ley para el presente año el referido inciso h), por considerar que la inclusión que se había hecho del mismo implicaba un beneficio indebido para los centros telefónicos que prestaban servicios diferentes a los de atención telefónica, como podría ser el caso de servicios de telecomunicaciones prestados a residentes en México que temporalmente se encontraran en el extranjero y que realizaran llamadas telefónicas a través de dichos centros, con cargo al recibo telefónico local o mediante tarjetas de prepago, los cuales no debían ser considerados como una exportación.

Resulta sorprendente la pretensión para derogar esta disposición, tomando en cuenta que había sido incluida recientemente. Sin embargo, existen ciertos servicios prestados a través de los centros que aunque se pagan desde el exterior, son aprovechados en México y, por ende, no se justifica que les hayan otorgado el beneficio del 0%.

Sin embargo, consideramos que lo más conveniente hubiera sido la inclusión de reglas más claras para la debida aplicación de la disposición, de tal forma que a los servicios que verdaderamente constituyan una exportación, les sea aplicable la tasa del 0%.

CAPÍTULO VI DE LA EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS

5.- DEVOLUCIÓN DE IVA A TURISTAS EXTRANJEROS (A.31).

En aras de fomentar el turismo internacional en nuestro país y considerando la experiencia de otros países en este sentido, se adiciona a la Ley del Impuesto al valor Agregado el artículo 31 (antes derogado), para establecer la posibilidad de que los extranjeros con calidad de turistas que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, puedan obtener la devolución del IVA que se les traslada en la adquisición de mercancías, cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el comprobante fiscal en donde conste el traslado reúna los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.
- II. Que las mercancías adquiridas salgan efectivamente del país, lo que se verificará en la aduana aeroportuaria o marítima por la que salga el turista.
- III. Que el valor de las compras realizadas por establecimiento, asentado en el comprobante fiscal que presente el turista al momento de salir del territorio nacional, ampare un monto mínimo de 1,200 pesos.

Se señala que el Servicio de Administración Tributaria establecerá reglas de operación para llevar a cabo las devoluciones y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para dicho organismo. Se aclara que, en todo caso, la devolución deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a la misma.

36. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

En disposiciones transitorias se establece que el ordenamiento que se comenta entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2006.

Es muy cuestionable esta reforma, pues sí implicará un sacrificio para el erario y el esquema operativo de devoluciones será muy difícil de controlar. Además, ¿quién la pidió? ¿existe un estudio en materia turística que la sustente? Habrá que seguir de cerca el proceso de asignación de concesiones.

CAPÍTULO X DE LAS PARTICIPACIONES A LAS ENTIDADES FEDERATIVAS

6.- IMPEDIMENTO A LOS ESTADOS PARA GRAVAR LOCALMENTE LA ENAJENACIÓN DE CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN INMOBILIARIOS NO AMORTIZABLES (A. 42).

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 42 de la Ley, para señalar que la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables a que se refiere el nuevo segundo párrafo de la fracción VII del artículo 9 de la Ley, no será materia de impuestos locales o municipales por parte de los Estados que soliciten su adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal.

Se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenios con dichos Estados para tales efectos.

7.- IMPUESTOS CEDULARES POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES A FIDEICOMISOS Y A SOCIEDADES MERCANTILES, Y POR ENAJENACIÓN DE CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN INMOBILIARIOS NO AMORTIZABLES (A. 43).

Se reforma este artículo 43 de la Ley del Impuesto al valor Agregado, relativo a la posibilidad de que las Entidades Federativas establezcan impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por realizar actividades empresariales.

En relación con ello, se adicionaron dos nuevos párrafos al artículo en comentario, para señalar, en el primero de ellos, que cuando el ingreso por la enajenación de bienes inmuebles derive de la aportación que los fideicomitentes o accionistas personas físicas realicen a los fideicomisos o sociedades mercantiles, a los que se refieren los artículos 223 y 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según se trate, el impuesto cédular deberá considerar la ganancia en el mismo momento que la citada Ley establece para la acumulación de dicho ingreso. (Ver comentarios a las reformas de los artículos 223 y 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta).

En el nuevo segundo párrafo, se establece a las Entidades Federativas la prohibición de gravar con los impuestos cedulares la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados

38. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1.- BASE DE CÁLCULO DEL IMPUESTO (A. 1).

Se reforma este artículo para señalar la posibilidad de que el impuesto también pueda ser determinado aplicando la cuota que para cada bien o servicio se establezca en la Ley. Anteriormente solamente estaba previsto el cálculo del impuesto mediante la aplicación de tasas.

Este cambio obedece básicamente a que a partir de este año los fabricantes, productores o envasadores de cerveza, deben pagar el impuesto más alto que resulte entre el que se determine de aplicar la tasa prevista en la Ley al valor de la enajenación o importación de cerveza y el que se obtenga de aplicar una cuota por litro enajenado o importado. Más adelante comentaremos con mayor detalle este punto.

2.- CÁLCULO DEL IMPUESTO POR LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE CERVEZA (A. 2-C).

Se adiciona este nuevo artículo a la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, para establecer la mecánica de pago de este impuesto por la enajenación o importación de cerveza.

40. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Para estos efectos, se establece que los fabricantes, productores o envasadores de cerveza, que la enajenen y quienes la importen, pagarán y trasladarán el impuesto que resulte mayor entre aplicar la tasa prevista en el inciso A) de la fracción I del artículo 2 de la Ley, al valor de la enajenación o importación de cerveza, según se trate, y aplicar una cuota de \$3.00 por litro enajenado o importado de cerveza, disminuida, en los casos que proceda, con el monto a que se refiere el siguiente párrafo. Se aclara que el impuesto no podrá ser menor al que resulte de aplicar la tasa prevista en el citado inciso A).

Los fabricantes, productores, envasadores o importadores de cerveza, podrán disminuir de la cuota de \$3.00 por litro arriba mencionada, \$1.26 por litro de cerveza enajenado o importado en envases reutilizados en los términos de la Ley. El monto de \$1.26 por litro en ningún caso podrá disminuirse del impuesto que resulte de aplicar a las actividades gravadas la tasa del inciso A) de la fracción I del artículo 2.

Se aclara que cuando los litros correspondientes a exportaciones de los envases reutilizados en el mes sean mayores al total de litros de cerveza importados en el mismo mes, la diferencia se considerará en los siguientes meses, hasta agotarse, como importaciones realizadas en envases reutilizados.

La medida busca, de acuerdo con lo que se señala en la exposición de motivos, disminuir la afectación al medio ambiente provocado por los envases que no son recolectados y reutilizados y que obligan a las Entidades Federativas y a los municipios a incurrir en gastos adicionales para su recolección; es una medida de apoyo al medio ambiente y a la ecología. Además, con esto, se pretende desalentar la

distribución de cerveza que en la actualidad se hace a través de la economía informal con precios bajos en el primer eslabón de la cadena productiva y en la importación.

Por una parte, esta reforma beneficiará a aquellos contribuyentes que reutilicen una mayor cantidad de envases de cerveza, ya que pagarán un impuesto menor en relación con los que comercializan la cerveza en envases no reutilizables, pues aquellos gozarán de la disminución de la cuota por litro comentada en los párrafos anteriores. Por otra, es claro que perjudicará a los productores e importadores de cerveza de precio bajo (pues la cuota fija de \$3.00 por litro para ellos es desproporcionada), lo cual puede interpretarse como una medida proteccionista, y por ende inconstitucional, además de violatoria de diversos tratados internacionales en materia de libre comercio.

3.- DEFINICIÓN DE CONCEPTOS DE LA LEY (A. 3, FR. IV Y XI).

Se reforma este artículo para eliminar de la fracción IV, la referencia que se hacía para considerar como marbete al signo distintivo de control fiscal y sanitario que se incorporara a las cajetillas de cigarros. Ahora, el término marbete se entiende que solo se aplica al citado distintivo que se adhiere a los envases que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5,000 mililitros, lo cual ya se señalaba anteriormente.

Por otra parte, se adiciona un nuevo concepto en la fracción XI, para señalar lo que debe entenderse como envase reutilizado (se relaciona con la enajenación o importación de cerveza, ver comentarios al artículo 2-C).

42. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Al respecto, se establece que envase reutilizado, es aquél que ya fue usado para envasar y comercializar cerveza, recolectado y sometido a un proceso que permite recuperar sus características sanitarias originales para ser utilizado nuevamente para envasar y comercializar el mismo tipo de producto, sin que este proceso en ningún caso implique que el envase está sujeto a procesos industriales de transformación.

Se aclara que en el caso de importadores, se considerarán como envases reutilizados los que hayan recolectado y exporten al extranjero amparados con el documento aduanal correspondiente, siempre que se trate de envases que cumplan con las características a que se refiere el párrafo anterior.

CAPÍTULO V DE LAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

4.- OBLIGACIONES SOBRE CONTABILIDAD, MARBETES, Y POR ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE CERVEZA (A. 19, FR. I, V, XV, XX Y XXI).

Se reforma este artículo en varias de sus fracciones para adecuar las obligaciones que se establecen con los cambios efectuados a la Ley.

1.- En la fracción I se señala la obligación de identificar las operaciones en las que se pague el impuesto mediante la aplicación de la cuota prevista en el artículo 2-C de la Ley. Esta obligación está dirigida básicamente a los

fabricantes, productores, envasadores o importadores de cerveza.

- 2.- En la fracción V, relativa a la obligación de adherir marbetes o precintos, se elimina la referencia que se hacía a los marbetes que debían adherirse a las cajetillas de cigarros antes de ser empaquetadas o importadas. Asimismo, se eliminó de la fracción XV, para los productores e importadores de cigarros, la obligación de presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de manera trimestral, la información sobre los marbetes obtenidos, generados, utilizados, destruidos o inutilizados.
- 3.- En la nueva fracción XX de este artículo 19, se establece la obligación para los fabricantes, productores o envasadores de cerveza que apliquen la disminución de \$1.26 por litro de cerveza a que se refiere el artículo 2-C, de presentar a las autoridades fiscales, a través de los medios, formatos electrónicos y plazos que señalen mediante reglas de carácter general, un informe en el que manifiesten el total de litros de cerveza enajenados y la capacidad en litros del total de envases reutilizados de cerveza enajenados, en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Similar obligación se establece para los importadores de cerveza, quienes deberán informar sobre el total de litros de cerveza importados y la capacidad en litros del total de envases de cerveza exportados.
- 4.- La fracción XXI, adicionada también a partir de este año, señala la obligación para los fabricantes, productores, envasadores o importadores de cerveza, que hayan

44. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

efectuado la citada disminución de \$1.26 por litro de cerveza, de llevar un registro mensual de la misma información que deben proporcionar en términos de la fracción XX. El registro deberá contener clasificaciones por presentación, capacidad medida en litros y separar los litros de cerveza por los que deba pagarse el impuesto conforme a la tasa prevista en el artículo 2, fracción I, inciso A) de la Ley, de aquellos por los que deba pagarse la cuota prevista en el artículo 2-C, así como la demás información que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Por otra parte, la misma fracción XXI establece en su tercer párrafo que los importadores de cerveza que apliquen la referida disminución, deberán llevar una cuenta de control que adicionarán con las exportaciones de envases de cerveza recolectados y se disminuirá con las importaciones de cerveza por las que se haya aplicado la disminución. Dicha cuenta de control deberá estar clasificada por las distintas presentaciones de los envases, señalando su capacidad medida en litros.

En el último párrafo de la fracción se aclara que quienes no cumplan con los registros establecidos en la misma, cuando dichos registros sean falsos o no se cuente con la documentación que los soporte, no se tendrá derecho a la disminución.

CAPÍTULO VI DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES

5.- PRESUNCIÓN DE ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN CUANDO NO SE ENCUENTRA ADHERIDO EL MARBETE O PRECINTO (A. 23-B).

Se reforma este artículo, para excluir a las cajetillas de cigarros que no tuvieran adherido el marbete correspondiente y que se encontraran fuera de los almacenes, bodegas o cualesquiera otro lugar propiedad del contribuyente o de los recintos fiscales o fiscalizados, del supuesto de presunción de que en esos casos, se entendían enajenadas y efectivamente cobradas las contraprestaciones o importadas, y que el impuesto respectivo no fue declarado.

Ahora esta presunción sólo queda establecida para las bebidas alcohólicas que no tengan adherido el marbete o precinto y se encuentren fuera de los lugares señalados.

TRANSITORIOS

6.- DEROGACIÓN DE LA DISPOSICIÓN DE ADHERIR MARBETES A LAS CAJETILLAS DE CIGARROS A PARTIR DE 2006 (A. 7 TR.).

Conforme a este artículo 7° de las disposiciones transitorias, se deroga el Artículo 3° del Decreto por el que se Reforman y Adicionan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de diciembre de 2004.

46. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Dicho Artículo 3° Transitorio señalaba que las cajetillas que contuvieran cigarros, que fueran producidas o importadas a partir del 1 de enero de 2006, debían contener el marbete a que hace referencia el Artículo 2° Transitorio del mismo Decreto, en donde se estableció el plazo de 120 días naturales contados a partir del 1 de enero de 2005, para que el Servicio de Administración Tributaria emitiera las reglas generales para establecer las características de seguridad de los marbetes y precintos que habrían de utilizarse a partir de 2006.

La derogación del referido Artículo 3° Transitorio es congruente con las reformas a la Ley, referentes a la no adhesión de marbetes a las cajetillas de cigarros, comentadas con anterioridad. Sin embargo, cabe mencionar que en la Regla 6.40. de la Resolución Miscelánea Fiscal, se señala que los fabricantes, productores e importadores de cigarros deberán cumplir con la obligación de adherir marbetes a las cajetillas que fabriquen, produzcan o importen, a partir del 1 de enero de 2007.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

1.- SUJETOS Y OBJETO DEL IMPUESTO. ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE AUTOMÓVILES (A. 1, FRs. I Y II).

Se reforman las fracciones I y II del artículo 1 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, para señalar, en la primera de ellas, como obligados al pago de dicho impuesto las personas físicas y las morales que enajenen automóviles nuevos, independientemente de si son de producción nacional o extranjera; anteriormente sólo se hacía referencia a los de producción nacional. Asimismo, se define el término “automóvil nuevo” al que se enajena por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos (anteriormente no se incluía a este último).

La fracción II se refiere a los sujetos de este impuesto personas físicas y morales que importen en definitiva automóviles en general, y ahora se aclara que dichas personas deberán ser distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos. Esta aclaración es correcta, pues de no establecerse, los importadores de automóviles que sean fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos pagarían el impuesto dos veces, una al importar el vehículo y otra al enajenarlos.

Continúa en el nuevo párrafo la aclaración en el sentido de que solamente son materia de este impuesto las importaciones de automóviles que correspondan al año

48. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se efectúe la importación, o a los diez años modelo inmediato anteriores.

2.- AUTOMÓVILES POR LOS QUE PAGUE EL IMPUESTO DE IMPORTACIÓN (A. 2, PENÚLTIMO PFO.).

Se deroga el penúltimo párrafo del artículo 2, el cual establecía que en el caso de automóviles por cuya importación se hubiera pagado el impuesto general de importación a una tasa menor a la tasa general que estuviera vigente, el impuesto sobre automóviles nuevos sería el que se determinara, considerando el impuesto general de importación que se hubiera tenido que pagar de aplicar dicha tasa general.

El cuarto párrafo del artículo 2 se refiere a la forma de calcular el impuesto en el caso de automóviles de importación definitiva, y señala que para dichos efectos, el precio del automóvil debe adicionarse con el impuesto general de importación y con las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, a excepción del IVA. Con motivo de la reforma comentada en el párrafo anterior, el impuesto general de importación que deberá adicionarse al precio de enajenación y considerarse para el cálculo del impuesto, será el que se pague al importar el automóvil, independientemente de si la tasa que se aplique es menor a la tasa general vigente.

3.- CONCEPTO DE COMERCIANTE EN EL RAMO DE VEHÍCULOS (A. 5, INCISO D)).

Se reforma el inciso d) de este artículo, para establecer que se consideran comerciantes en el ramo de vehículos, a las personas físicas y morales cuya actividad sea la enajenación

de vehículos nuevos o usados. Anteriormente se incluía también como actividad a la importación de vehículos.

Este cambio tiene relación con las reformas comentadas en los puntos anteriores, conforme a las cuales las personas físicas o morales que importen automóviles y que a su vez sean, en este caso, comerciantes en el ramo de vehículos, sólo deben pagar el impuesto por la enajenación del automóvil, y no por su importación.

4.- EXENCIONES DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS (A. 8, FR. II).

Se incluyen en este artículo las exenciones contenidas en el Decreto por el que 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.

Así las cosas, se establece en este artículo la exención por la enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones no exceda de \$150,000.00, sin incluir el IVA.

Asimismo, en el caso de automóviles cuyo precio de enajenación esté comprendido entre \$150,000.01 y hasta \$190,000.00, se establece una exención del 50% del pago del impuesto. No se aclara si dichos valores incluyen o no el IVA, pero nosotros consideramos que no, ya que de lo contrario no sería congruente esta reforma con la exención referida en el párrafo anterior, además de que el IVA no forma parte de la

50. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

base (valor de la enajenación o importación) para el pago de este impuesto.

De acuerdo con las disposiciones transitorias, las cantidades referidas en los dos párrafos anteriores, se encuentran actualizadas al 1 de enero de 2006 y deberán actualizarse en el mes de enero de cada año, de conformidad con el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

Anteriormente esta fracción contenía una exención del impuesto tratándose de la enajenación al público en general de automóviles compactos de consumo popular, siendo éstos cuyo precio de enajenación, incluyendo el IVA, no excediera de \$135,394.00 (cantidad actualizada a enero de 2005), que su motor fuera de fabricación nacional y que tuviera capacidad para transportar hasta cinco pasajeros. Esta exención resultaba inequitativa, particularmente porque existen automóviles en el mercado mexicano con características similares que no gozaban de la exención, ya sea porque fueran importados o porque su motor no fuera de fabricación nacional.

Para resarcir la inequidad anterior, ahora se establece en las exenciones antes comentadas.

Por último, se establece que los límites de exención anteriormente señalados también serán aplicables a la importación de automóviles.

5.- SUPUESTO CONFORME AL CUAL NO SE CONSIDERAN AUTOMÓVILES NUEVOS (A. 11).

Hasta el año pasado, el segundo párrafo del artículo 11 de la Ley señalaba que para los efectos de la misma, no se

consideraban automóviles nuevos, aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto que se comenta y que fueran devueltos al enajenante.

Ahora se establece que no se consideran automóviles nuevos aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto, incluyendo los que se devuelvan al enajenante. Es decir, en todos los casos, los automóviles por los que se haya pagado el impuesto, no se considerarán nuevos para los efectos de la Ley, hayan sido o no devueltos al enajenante.

6.- CREACIÓN DE FONDO DE COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS (ISAN) (A. 14).

Como se dijo con anterioridad, el pasado 22 de agosto de 2005, se publicó el Decreto por el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados. Conforme al artículo 8 de dicho Decreto, se otorga una exención de este impuesto a la enajenación de automóviles que se realice al consumidor por el fabricante, distribuidor, ensamblador o comerciante en el ramo de vehículos, así como a la importación que se haga de manera definitiva por el consumidor final, cuyo valor no exceda de \$150,000.00 sin incluir el impuesto al valor agregado. Asimismo, el propio Decreto establece una disminución del 50% de este impuesto tratándose de automóviles cuyo precio de enajenación o valor en aduana esté comprendido entre \$150,000.01 y \$190,000.00.

Lo anterior evidentemente implica una baja en la recaudación para las Entidades Federativas en esta materia.

Por virtud de lo anterior, se adiciona el nuevo artículo 14 a la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, para

52. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

establecer la creación de un fondo de compensación de dicho impuesto, con la finalidad de resarcir a las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y que tengan celebrado con la Federación convenio de colaboración administrativa en materia de ISAN, de la disminución de ingresos derivada de la ampliación de la exención de este impuesto que se otorga mediante el Artículo 8 del referido Decreto, equivalente a \$1,262,786,195.00, que es lo que se estima como disminución de los recursos fiscales con motivo de las citadas exenciones.

Se establece que dentro de los primeros 25 días de cada mes, el Ejecutivo Federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público distribuirá la cantidad que resulte de dividir dicho monto entre 12 a todas las Entidades Federativas, en función de los coeficientes de distribución que ahí se establecen. Cada entidad federativa deberá distribuir al menos el 20% de los recursos que reciba de este fondo a los municipios.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

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

De la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 14 de diciembre de 2005, se desprenden los siguientes indicadores económicos:

➤ Crecimiento del PIB	3.6 %
➤ Inflación	3.0 %
➤ Déficit en finanzas públicas	0.2 %

Se estima que los ingresos fiscales a obtener durante el ejercicio de 2006, asciendan a un importe de 1 billón 973 mil 500 millones de pesos.

El precio promedio de la mezcla mexicana de exportación de petróleo crudo estimado es de 36.50 dólares, mayor al de 27.00 dólares estimado para el 2005 y menor al establecido en la iniciativa del Ejecutivo de 39.80 dólares.

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO DE 2006 Y DEL AÑO ANTERIOR

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS		INCREMENTO (DECREMENTO)	
	2005	2006	NOMINAL	* REAL
I. IMPUESTOS	864,830.70	836,812.40	-3.24%	-6.69%
- Impuesto sobre la renta	375,833.30	374,923.50	-0.24%	-3.80%
- Impuesto al activo	12,242.30	13,412.50	9.56%	5.65%
- Impuesto al valor agregado	313,739.90	335,746.80	7.01%	3.20%
- Impuesto especial sobre producción y servicios	110,805.90	56,158.90	-49.32%	-51.13%
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos	14,207.10	15,378.20	8.24%	4.38%
- Impuestos al comercio exterior	25,996.90	21,701.70	-16.52%	-19.50%
- Impuesto a los rendimientos petroleros	0.00	4,838.50	100.00%	100%
- Impuesto sobre automóviles nuevos	5,295.20	5,298.70	0.07%	-3.50%
- Accesorios	6,710.10	9,353.60	39.40%	34.42%
II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	115,776.00	130,331.00	12.57%	8.56%
III. DERECHOS	361,027.70	429,943.70	19.09%	14.84%
IV. PRODUCTOS	5,658.30	6,278.10	10.95%	7.00%
V. APROVECHAMIENTOS	48,453.80	15,755.20	-67.48%	-68.64%
VI. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	37,455.70	20,000.00	-46.60%	-48.51%
VII. OTROS INGRESOS	385,239.50	534,379.60	38.71%	33.76%
TOTAL	1,818,441.70	1,973,500.00	8.53%	2.87%

* El incremento real se obtuvo considerando una inflación estimada del 3.7% para 2005.

2.- ENDEUDAMIENTO (A. 2°).

Se autoriza al Ejecutivo Federal a contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, para el financiamiento del presupuesto de Egresos de la Federación, por un monto de 222 mil millones de pesos. Este monto es superior al solicitado por el Ejecutivo en su iniciativa presentada al Congreso de la Unión que era por 180 mil millones de pesos.

Llama la atención que la cantidad autorizada al Ejecutivo para dichos efectos sea de 222 mil millones de pesos, siendo que en años anteriores, por ejemplo, para 2003, 2004 y 2005, las cantidades autorizadas fueron, en promedio, por aproximadamente 95 mil millones de pesos.

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

Se autorizó al Distrito Federal para el ejercicio de 2006, contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas de crédito público por un monto neto de 1,600 millones de pesos para el financiamiento de obras y proyectos de inversión. Este monto de endeudamiento es inferior al de 1,700 millones autorizado para el ejercicio 2005.

En el artículo en comentario, se establece el destino que deberán tener los recursos provenientes del endeudamiento, sobresaliendo el Sistema de Transporte Colectivo Metro con el 68%.

4.- RECARGOS, POR PRÓRROGA Y POR MORA. TASA DE RECARGOS QUE INCLUYE ACTUALIZACIÓN (A. 8).

Al igual que en el ejercicio de 2005, la tasa de recargos en el caso de prórroga para el pago de créditos fiscales será de 0.75% mensual sobre saldos insolutos. Por lo tanto, aplicando lo dispuesto en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, la tasa de recargos por mora será de 1.25%.

Como una novedad, se establecen tasas específicas para el caso de tasa de recargos por prórroga que incluye actualización, conforme a lo siguiente:

- a) Tratándose de pagos a plazos en parcialidades hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1% mensual.
- b) Tratándose de pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta de 24 meses, la tasa de recargos será de 1.25% mensual.

56. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

- c) Tratándose de pagos a plazos en parcialidades superiores a 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos será de 1.50% mensual.

Consideramos que ésta es una buena medida de simplificación, toda vez que en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales se establecen tasas fijas de recargos que incluyen la actualización, por lo que los contribuyentes además de conocer desde el inicio la tasa que les será aplicable, ya no deberán calcular la actualización que corresponda.

5.- ESTÍMULOS FISCALES PARA EL EJERCICIO DE 2006 (A. 16 Y 17).

Impuesto al activo para propietarios y arrendatarios de autos o embarcaciones.

Se eliminan los estímulos fiscales relativos al acreditamiento y determinación del Impuesto al Activo para los propietarios y arrendatarios de aviones o embarcaciones, que tuvieran concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente.

Estímulo por investigación y desarrollo tecnológico

En relación con el estímulo fiscal que se otorga a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por los proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, se establece que el monto total del estímulo a distribuir no excederá de 4,000 millones de pesos, indicando la Ley expresamente, la forma en que se distribuirá dicho monto. El monto que se erogue con motivo de la aplicación del estímulo deberá ser publicado el último día de febrero del ejercicio 2007, en términos de la Ley de Ingresos de la Federación, para el ejercicio Fiscal de 2006,

y no en los meses de julio y diciembre como anteriormente se contemplaba. A más tardar en dicha fecha se deberá informar también sobre las empresas beneficiarias del estímulo y los proyectos por los cuales fueron merecedoras al mismo.

Otros estímulos

Con la excepción de la eliminación y modificación de los estímulos fiscales antes mencionados, la mayoría de los que estuvieron vigentes durante el año de 2005, siguen aplicables durante el año de 2006, los cuales son:

- a) Se continúa otorgando un estímulo fiscal a los contribuyentes de los sectores agropecuario y forestal, consistente en permitir el acreditamiento de la inversión realizada contra un monto equivalente al impuesto al activo determinado en el ejercicio, pudiendo acreditarlo en ejercicios posteriores hasta agotarse; también se mantiene el estímulo fiscal similar para los contribuyentes que se dediquen a las actividades de transporte aéreo o marítimo.
- b) El estímulo fiscal para los almacenes generales de depósito, consistente en que el valor del impuesto al activo de los inmuebles destinados a almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, se determine conforme a la Ley de la materia multiplicándolo por el factor de 0.1.
- c) Estímulo fiscal en el impuesto al activo, por el monto del mismo que se derive de cuentas por cobrar provenientes de contratos que celebren los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno

58. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Federal, respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias.

- d) El que se otorga a los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero que adquieran diesel para su consumo final, consistente en permitir el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios hayan causado en la enajenación de ese combustible. También se otorga un estímulo similar a quien utilice diesel, exclusivamente como combustible en maquinaria fija de combustión interna, maquinaria de flama abierta y locomotoras.
- e) El estímulo en materia de diesel para los contribuyentes que se dediquen al transporte público de personas, y a contribuyentes dedicados al transporte privado de personas y de carga.
- f) El de los contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasaje, por el equivalente al 50% de los gastos por cuotas en el uso de carreteras.
- g) El consistente en el monto total del impuesto sobre automóviles nuevos a las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen definitivamente en los términos de la Ley Aduanera, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables.

6.- EXENCIÓN DEL IMPUESTO AL ACTIVO (A. 16, FR. II).

Dado que en los últimos ejercicios, el Ejecutivo Federal ha otorgado a diversos contribuyentes la exención del impuesto

al activo a través de la expedición de “Decretos”, para el ejercicio de 2006 dicha exención se incorporó en la fracción II del artículo 16 de la Ley de Ingresos.

Es importante mencionar que existe una diferencia sustancial con el Decreto aplicable para el ejercicio de 2005 (publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 2005), ya que este último únicamente es aplicable a personas físicas, siendo el estímulo contenido en la Ley de Ingresos aplicable tanto a personas físicas como a morales, con lo que se elimina la inequidad contenida en el mencionado Decreto.

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

En este artículo se establece que para los efectos de lo dispuesto por los artículos 58 y 160 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, relativos a los ingresos por intereses que paguen las instituciones financieras, durante el ejercicio de 2006 la tasa de retención anual, al igual que el año pasado, continuará siendo del 0.5%. Esta tasa se aplica al monto del capital que dé lugar al pago de los intereses.

8.- CONDONACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS (A. 8 TR.).

Mediante el artículo 8 de las disposiciones transitorias, se mantiene la facultad del SAT, a través de su Junta de Gobierno, de celebrar convenios con los contribuyentes para condonar multas y recargos de créditos fiscales derivados de contribuciones federales que debieron causarse antes del 1 de enero de 2003, lo cual consideramos como una buena medida, pues permitirá que los contribuyentes regularicen su situación fiscal.

9.- CONDONACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS DE ADEUDOS FISCALES CON EL IMSS (A. 8 TR.).

Como una de las pocas novedades en la Ley de Ingresos, se establece la posibilidad de que patrones y demás sujetos obligados que espontáneamente regularicen sus adeudos fiscales con el IMSS, generados antes del 1 de octubre de 2005, que deriven de cuotas obrero-patronales, así como de infracciones a la Ley del Seguro Social y sus reglamentos, puedan gozar del beneficio de la condonación de recargos y multas.

Los requisitos para gozar del beneficio, en adición a los ya señalados, son los siguientes:

- 1.- Realizar el pago de los adeudos en una sola exhibición.
- 2.- Manifiestar por escrito al IMSS su intención de acogerse al beneficio, señalando la fecha en que se efectuará el pago.
- 3.- Otorgar garantía del interés fiscal.

Se establecen porcentajes para efectos de la condonación que van del 50% al 100%, dependiendo de la fecha de pago del adeudo y se indica que la condonación procede incluso respecto a adeudos que se estén pagando a plazos, o bien, respecto a los que se hayan impugnado, siempre y cuando en este último caso, exista un desistimiento de la acción.

Se indica que no procederá la condonación, si los adeudos derivan de la determinación de cuotas obrero-patronales, que impliquen la existencia de agravantes en la comisión de infracciones, ni en los que exista sentencia ejecutoriada que provenga de la comisión de delitos fiscales.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

BREVE NOTA SOBRE LA NUEVA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

A partir del 1º de enero de 2006, los juicios contencioso administrativos iniciados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se tramitarán conforme a la nueva Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA). Esta Ley sustituye al Título VI del Código Fiscal de la Federación, el cual contenía las disposiciones aplicadas hasta esta reforma para tramitar dichos juicios.

Esta Ley es un paso lógico, en atención a la ampliación de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el cual originalmente estuvo especializado en materia fiscal. Ahora, dicho Tribunal Federal conoce incluso de todas las materias en las cuales procede el recurso de revisión previsto en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo, cuya materia no es necesariamente fiscal. Resulta curioso que la ampliación de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa obedeció, no a una reforma legislativa en materia de política jurisdiccional, sino a una resolución de contradicción de tesis emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte, conforme a la cual dicho Tribunal es competente precisamente para conocer de las resoluciones recaídas al recurso de revisión previsto en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo.

La LFPCA recoge esencialmente las disposiciones procesales previamente previstas en el Código Fiscal de la Federación, con algunas innovaciones o adecuaciones.

Por ejemplo, la Ley prevé la procedencia del juicio contencioso administrativo en contra de actos administrativos, decretos o acuerdos de carácter general, diversos de Reglamentos. Siguiendo la mecánica del juicio de amparo contra leyes, se prevé que tal impugnación procede porque causen perjuicio a su entrada en vigor o con motivo de su primer acto de aplicación.

Otra innovación es que procederá la condena en costas en ciertos casos. Así, si un particular promueve un juicio con fines notoriamente dilatorios, podría ser condenado en costas. También si la resolución impugnada es contraria a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad y la autoridad demandada no se allana a la demanda, deberá indemnizar al particular de los daños y perjuicios causados.

Por otra parte, se prevé que los miembros del Tribunal incurren en responsabilidad en diversas circunstancias relacionados con dar informes a personas fuera del Tribunal, por ejemplo, expresar su juicio respecto de los asuntos de los cuales conozcan, informar a las partes o a personas ajenas al Tribunal sobre el contenido o el sentido de los proyectos de resoluciones, informar el estado procesal del juicio a personas no autorizadas, o dar a conocer información confidencial o comercial reservada.

Conforme a lo ya establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se prevé que el expediente administrativo puede ser prueba en el juicio contencioso administrativo, y que el particular tiene derecho a señalar domicilio para recibir notificaciones en cualquier parte del territorio nacional, salvo que tenga domicilio en la sede de la Sala competente.

Se regula con mayor detalle al previamente previsto en el Código Fiscal de la Federación, el otorgamiento de medidas cautelares para conservar la materia del juicio. Destaca la posibilidad de que la Sala decrete medidas cautelares positivas, lo que significa un avance técnico importante respecto del juicio de amparo, el cual no acepta tal posibilidad (posiblemente una de las carencias más delicadas del juicio de amparo).

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrá reducir el importe de sanciones cuando aprecie que la sanción es excesiva; también podrá, tras agotar sin éxito un procedimiento para lograr el cumplimiento de la sentencia definitiva, comisionar a algún funcionario jurisdiccional para que dé cumplimiento a la sentencia cuando la naturaleza del acto lo permita, con lo cual efectivamente se vendría a sustituir al funcionario administrativo encargado de dar tal cumplimiento.

Cabe señalar que, conforme a disposiciones transitorias, los juicios actualmente en trámite “se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes en el momento de la presentación de la demanda”.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

1.- COMENTARIOS GENERALES.

En lo que se refiere a las reformas a la Ley Federal de Derechos, se pretende dar seguimiento a la política pública de los últimos años de fomentar la administración de los bienes sujetos al régimen de dominio público de la Federación, para que su uso o aprovechamiento se realice conforme a criterios adecuados de conservación y sustentabilidad, para así otorgar mayor certeza jurídica a los contribuyentes y ajustar el monto de las cuotas a la realidad económica del país.

Los principales cambios consisten en diversos ajustes para adecuar el pago de derechos a los gastos en que incurre la Administración Pública Federal en la prestación de sus servicios.

También se eliminan algunos derechos para reducir los costos de dicha Administración y, por otro lado, se crean nuevos derechos para diversos servicios marítimo portuarios.

Asimismo, se incorporan dos nuevos capítulos a la Ley. El primero de ellos en materia de explotación de sales o subproductos que se obtengan de salinas formadas de aguas provenientes de mares; y el segundo referente a hidrocarburos, que contempla el nuevo régimen fiscal de Pemex y sus organismos subsidiarios en materia de derechos.

Por último, y con motivo de las reformas efectuadas a algunos ordenamientos federales, como son la Constitución y la Ley Minera, se adecua la legislación de derechos a las mismas.

A continuación, comentamos los cambios más relevantes:

DE LOS DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

2.- SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN. SERVICIOS DE CINEMATOGRAFÍA, TELEVISIÓN Y RADIO (A. 19-E, 19-F).

En materia de servicios de televisión, se ajusta el pago de cuotas. Adicionalmente se elimina por un lado el pago por el trámite, estudio y en su caso autorización por modificación de los periodos de propaganda comercial, así como por la superposición en la imagen de mensajes publicitarios (por emisión de cada programa o evento deportivo), pero se incrementa en forma considerable el pago de cuotas por el trámite, estudio y en su caso clasificación y autorización por cada una de las películas, así como por cada capítulo de telenovelas, teleteatros y series filmadas.

En materia de radio también se elimina el pago por el trámite, estudio y en su caso autorización anual por modificación o alteración de los periodos de propaganda comercial.

La reforma de estos artículos fue en función, por una parte, por la entrada en vigor del nuevo Reglamento de la Ley Federal de Radio y Televisión, y por otra por la presentación de diversos amparos, en donde se controvertió la falta de proporcionalidad del servicio otorgado por el Estado, en virtud

de que se cubrían anteriormente las cuotas en función de la duración de la obra, película, series filmadas, telenovelas o teleteatros (cuota por minuto) y no en atención al derecho de grabación.

3.- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES (A. 29, 29-B, 29-C, 29-D, 29-E, 29-F, 29-G, 29-H, 29-I, 29-M).

En lo que se refiere al pago de los servicios que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, se efectúan diversos ajustes, para que se apegue realmente el pago de derechos a los costos en que incurre la Comisión para prestar sus servicios.

En relación con lo anterior, se establece una nueva cuota por el estudio y trámite de la solicitud de autorización para la constitución y operaciones de uniones de crédito; se ajustan algunas cuotas en materia de inscripción de valores; se contempla en materia de intervención gerencial una nueva fecha de pago de derechos, que será el primer día hábil de cada mes en lugar de los tres primeros días de cada mes y se disminuye el pago de cuotas; en lo relativo a los servicios de inspección y vigilancia, se incrementan en general los factores para determinar las cuotas correspondientes, lo cual implica que se eleve el monto de dichas cuotas, con excepción de los factores aplicables a la Banca de Desarrollo, Banca Múltiple y Casas de Bolsa, los cuales disminuyen.

Asimismo, en materia de pago de servicios de inspección y vigilancia, se incrementan en general los montos de los pagos mínimos que están obligados a cubrir las diversas entidades, ya sean personas físicas o morales, incluyendo las filiales de entidades financieras del exterior de cualquier tipo.

Para efectos del pago anual de derechos que por concepto de servicios de inspección y vigilancia están obligadas a cubrir las personas morales que en su carácter de emisoras tengan inscritos valores en el Registro Nacional de Valores, se establece ahora una exención para las personas morales que pertenezcan al sector de sociedades de inversión, siempre y cuando mantengan inscritas sus acciones en el Registro Nacional de Valores, sin que haya mediado oferta pública.

En lo relativo al artículo que precisa las fechas a partir de las cuales están obligadas a cubrir las entidades financieras los derechos por inspección y vigilancia, se contemplan ahora los supuestos en que las referidas entidades ya no estarán obligadas a cubrir los derechos correspondientes. De conformidad con la reforma, las entidades no tendrán obligación de cubrir el pago de derechos una vez que pierdan el carácter de entidades supervisadas.

Por cuanto hace a la determinación de los montos de los derechos a pagar por concepto de servicios de inspección y vigilancia, se adicionan nuevas reglas tratándose de fusiones de entidades financieras o filiales de entidades financieras del exterior.

Se adiciona también un nuevo artículo en el que se establece una regla general para la determinación del importe de derechos a pagar por concepto de inspección y vigilancia.

4.- SECRETARÍA DE ECONOMÍA. PERMISOS DE IMPORTACIÓN (A. 74, 74-A, 74-B, 75, 76).

Para el año 2006 se deroga el pago de derechos en lo referente a permisos de importación y certificados de cupo de importación. Esta medida obedeció a la implementación de

68. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

una política de facilitación comercial, que tiene por objetivo reducir los costos de transacción para realizar operaciones comerciales, reduciéndose también los costos en que incurre la Administración Pública Federal por el cobro y entero del derecho.

5.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. SERVICIOS DE TELECOMUNICACIONES. CONCESIONES, PERMISOS, AUTORIZACIONES E INSPECCIONES (A. 100, 103, 124 Y 138).

Para efectos del estudio y trámite de la solicitud de inscripción en el Registro de Telecomunicaciones, en la parte que se refiere a los servicios de valor agregado, se incorpora una nueva cuota por concepto de inscripción.

Respecto del pago de cuotas por el otorgamiento de concesiones para establecer estaciones de radiodifusión sonora así como sus modificaciones de características técnicas, administrativas o legales, en la parte relativa al estudio de la solicitud y los documentos que se acompañan a ésta, se adiciona el pago de una nueva cuota para instalar y operar equipos complementarios de zona de sombra de estaciones de radiodifusoras en FM.

En la parte que atañe al pago de cuota por la solicitud del refrendo de la concesión de radiodifusión sonora, se precisa que la autoridad deberá ahora revisar el cumplimiento de obligaciones por cada estación que esté incluida en la concesión que se solicite refrendar, situación esta última que anteriormente no se contemplaba en la Ley. En razón de esta modificación, la autoridad al realizar el análisis del refrendo tendrá que revisar técnica y administrativamente cada uno de los canales o estaciones que se encuentran contemplados en la propia concesión. La reforma en comento, según lo

señalado en la exposición de motivos de la Ley, tiene por finalidad brindar proporcionalidad al derecho, al contemplarse la cuota en este caso según el número de estaciones a refrendar.

En materia de homologación de equipos de telecomunicaciones, para la expedición de un certificado de homologación definitivo, se contemplan requisitos adicionales para poder pagar únicamente el 50% de la cuota correspondiente. Éstos consisten en que además de la existencia de antecedentes de homologación, las pruebas de funcionamiento del equipo estén ahora avaladas por dos peritos en telecomunicaciones o por un laboratorio autorizado por la autoridad competente.

6.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. AUTOTRANSPORTE FEDERAL Y SERVICIOS AUXILIARES (A. 148).

Se elimina el pago de cuotas por concepto de bajas de vehículos en los servicios diversos prestados con motivo de la operación del autotransporte federal y sus servicios auxiliares en caminos de jurisdicción federal.

Lo anterior, consideramos que es una medida positiva, pues con ésta se simplifican los procedimientos en esta materia y se reducen los costos en que incurre dicha Secretaría por el cobro y entero del derecho.

7.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. SERVICIO A LA NAVEGACIÓN EN EL ESPACIO AÉREO MEXICANO Y TÉCNICOS AERONÁUTICOS (A. 153-A).

Se elimina también el pago de cuota que se cubría por los servicios relativos al estudio del registro y de la

70. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

documentación que se acompañe respecto de los servicios referentes a la inscripción en el Registro Aeronáutico Mexicano.

Por los motivos señalados en el punto anterior, consideramos también adecuada esta medida.

8.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. REGISTRO PÚBLICO MARÍTIMO NACIONAL Y SERVICIOS MARÍTIMOS (A. 167).

Se modifican completamente las cuotas previstas para el estudio, trámite y en su caso expedición de concesiones, permisos o autorizaciones para el uso o aprovechamiento de obras marítimo portuarias, así como la solicitud de concesión, permiso o autorización, por la prestación de servicios portuarios en las vías generales de comunicación por agua.

Anteriormente se cubría una cuota general anual. Con motivo de la reforma, además de incrementarse notablemente las cuotas, se cubrirán diversos montos de derechos en función del servicio que se solicite.

En relación con esta modificación, se indica en la exposición de motivos de la Ley, que con la finalidad de no afectar a los diversos contribuyentes que se encuentran obligados al pago de este derecho, se estableció por disposición transitoria que aquellas personas físicas o morales que en el año 2006 tengan vigentes sus concesiones, permisos o autorizaciones podrán pagar anualmente la cuota de \$914.13 (antes era de \$914), hasta que terminen las mismas y sólo en el caso de las renovaciones, prórrogas o nuevas concesiones tendrán que cubrir las nuevas cuotas.

El pago de diversas y elevadas cuotas por la prestación de estos servicios portuarios, lejos de traducirse en menores cargas administrativas como se destaca en la iniciativa de reformas a la Ley, conlleva a todo lo contrario, esto es, a mayores cargas y complejidad administrativa por el cobro y entero de diversos derechos, que no justifican su elevado monto y que pueden dar lugar a la interposición de juicios de amparo, por vicios de inconstitucionalidad.

9.- SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES. OTROS SERVICIOS (A. 172-G, FR. IV).

Por los servicios de verificación establecidos en la Ley Reglamentaria del Servicio Ferroviario y su Reglamento, se establece para los concesionarios, permisionarios o autorizados una nueva cuota por concepto de verificación de las instalaciones de los servicios auxiliares. El monto de la misma es de \$1,407.03.

10.- SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE, RECURSOS NATURALES Y PESCA. SERVICIOS RELACIONADOS CON EL AGUA Y SUS BIENES PÚBLICOS INHERENTES. SERVICIOS DE VIDA SILVESTRE (A. 192, 192-A, 194-F, 194-F-1, 194-H).

En lo referente a las cuotas que se cubren en materia de estudio, trámite y autorización por la expedición o prórroga de títulos de asignación o concesión, o de permisos o autorizaciones de transmisión, por concepto de derechos por servicios relacionados con el agua, así como la inscripción correspondiente en el Registro Público de Derechos de Agua, se incorpora el pago de una nueva cuota, la cual se deberá cubrir con motivo de la transmisión de títulos de concesión y

72. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

permisos de descarga, cuando se modifiquen las características del título. Su monto es de \$2,201.40.

11.- SECRETARÍA DE MEDIO AMBIENTE, RECURSOS NATURALES Y PESCA (A. 194-K Y 194-T-4).

En el caso de los derechos por la autorización de aprovechamientos de recursos forestales maderables de clima templado y frío y árido y semiárido, se establece una exención del 100% al pago de estos derechos, cuando la solicitud de modificación al programa de manejo sea para incluir el aprovechamiento de recursos forestales no maderables, o cuando ya se hayan pagado los derechos de impacto ambiental de obras o actividades cuya evaluación corresponda al Gobierno Federal en los términos del artículo 194-H de la propia Ley y se trate del mismo proyecto o también cuando se trate de una solicitud de autorización automática y sea acompañada del certificado emitido por la Comisión Nacional Forestal.

En la iniciativa de reformas a la Ley, se señala que con esta exención se busca fomentar e incentivar el aprovechamiento de recursos no maderables, así como estimular a aquellos contribuyentes que hayan cumplido debidamente con la legislación vigente en la materia.

Por otra parte, se establece un nuevo derecho tratándose de la prevención y control de la contaminación y que se fija por la recepción, análisis y en su caso, autorización de la solicitud para exportar materiales peligrosos. En este caso la cuota será de \$600.

Anteriormente, sólo se contemplaba el derecho para exportar residuos peligrosos.

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

12.- DERECHOS DE EXPLOTACIÓN DE SAL POR LAS SALES O SUBPRODUCTOS DE SALINAS FORMADAS DE AGUAS PROVENIENTES DE MARES (A. 211-A Y 211-B).

El capítulo V del Título II de la Ley, que anteriormente se denominaba Sal y que había sido derogado desde hace varios años, al haberse incluido sus disposiciones en el capítulo XIII de Derechos sobre Minería, se vuelve a incorporar a la Ley ahora bajo la denominación de “Salinas” con el objeto, según se indica en la iniciativa de reformas a la Ley, de reconocer la diferencia existente en los procesos productivos de la sal y de esta manera dejar en un capítulo por separado al proceso de producción salinera (Capítulo V), que se distingue del proceso de minado de la sal y cuya regulación de este último para el pago de los derechos correspondientes se mantiene con sus consiguientes modificaciones en el mencionado capítulo de Minería.

De acuerdo con lo anterior, se establece este derecho a cargo de las personas físicas o morales, titulares de permisos, autorizaciones o concesiones mineras, que exploten las sales o subproductos que se obtengan de salinas formadas de aguas provenientes de mares actuales, en forma natural o artificial.

74. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

El derecho se calculará aplicando la cantidad de \$1.3568, por cada tonelada enajenada de sal o sus subproductos y deberá pagarse semestralmente mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el SAT, dentro de los 5 días siguientes al último día del semestre al que corresponda el pago.

Adicionalmente se prevé que cuando los obligados al pago de este derecho usen o aprovechen la zona federal marítimo terrestre para realizar tal explotación, deberán cubrir también el derecho de uso de la zona federal marítimo terrestre.

La obligación de pago de este derecho es anual y por cada metro cuadrado de uso o aprovechamiento de esta región para explotar las salinas se enterará la cantidad de \$0.084.

Para determinar este derecho de uso de la zona federal marítimo terrestre, se tomará como base únicamente la faja de 20 metros que corresponda a dicha zona federal utilizada y se calculará y pagará por ejercicios fiscales mediante declaración que deberá presentarse también ante las oficinas autorizadas por el SAT, dentro de los 3 meses siguientes al cierre del ejercicio.

Se establece también la obligación en relación con este último derecho, de efectuar pagos provisionales bimestrales, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre y noviembre del propio ejercicio y enero del siguiente y se precisa que el pago provisional será una sexta parte del monto del derecho que corresponda al año.

Por último, se destaca que en los casos en que resulte saldo a favor del ejercicio, el contribuyente podrá acreditarlo contra

los pagos provisionales del derecho que resulte a su cargo en el ejercicio siguiente.

13.- AGUA. USO O APROVECHAMIENTO DE AGUAS NACIONALES (A. 231 Y QUINTO TR.).

Por disposición transitoria, para el año de 2006 se hace una nueva reclasificación de la zona de disponibilidad de agua para beneficiar a determinados municipios de los Estados de Oaxaca, Puebla, Tabasco, Veracruz y Chiapas, que quedan comprendidos entre las zonas 6 a 9, las cuales contemplan el pago de cuotas menores por el derecho sobre aguas nacionales. Este tratamiento fiscal en materia de agua se implementó en la Ley a partir del año de 2004, y se le da continuidad para el año de 2006.

14.- USO O GOCE DE INMUEBLES (A. 232-C).

En congruencia con la incorporación a la Ley para el año de 2006 del capítulo V del Título II denominado Salinas y comentado en líneas anteriores del presente Estudio, se elimina de este precepto relativo al pago del derecho por el uso o goce de inmuebles, en específico de las playas, la zona federal marítimo terrestre y los terrenos ganados al mar o a cualquier otro depósito de aguas marítimas, el derecho de explotación y exploración de salinas que ahora se contempla en dicho Capítulo V.

15.- ESPACIO AÉREO. ESPECTRO RADIOELÉCTRICO (A. 245).

En relación con el derecho por el uso del espectro radioeléctrico, por los enlaces multicanales de microondas entre dos estaciones terminales para servicios públicos o privados de señales de telecomunicaciones, se modifica este

76. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

precepto para precisar que en el caso de estaciones terminales o repetidores, el derecho se pagará por cada estación terminal de cada enlace multicanal o por cada punto extremo del mismo o antena y por cada repetidor. Anteriormente, el derecho se cubría sólo por cada estación terminal o repetidor. En este caso la cuota prácticamente no varió, aunque ahora el monto total a cubrir estará en función del número de enlaces multicanales con que se cuente.

16.- HIDROCARBUROS. DERECHO ORDINARIO SOBRE ÉSTOS (A. 254, 254 BIS, 254 TER, 255, 256, 257, 258, 259, 260 Y 261).

Se vuelve a incorporar en la Ley el capítulo XII del Título II, cuya materia durante varios años se mantuvo en la Ley de Ingresos de la Federación y que ahora contempla el nuevo régimen fiscal de Pemex y sus organismos subsidiarios en esta materia de derechos.

Este nuevo régimen obedece, según la exposición de motivos de la iniciativa de reformas a la Ley, a que resultaba ya insostenible la carga fiscal que tenía Pemex y al propósito de mejorar sustancialmente el funcionamiento de la empresa, con una estructura más eficiente y transparente, y proveerla de mayores recursos, que permitan impulsar la inversión productiva que detone el crecimiento de la industria petrolera del país, todo esto con el fin de colocarla en una posición mucho más competitiva a nivel mundial.

Asimismo y conforme a la exposición de motivos de la iniciativa mencionada, se busca con el nuevo régimen disminuir la dependencia del gasto Federal respecto de los ingresos petroleros.

Para efectos de dotar a Pemex, como se dijo, de mayores recursos, el nuevo régimen contempla el pago anual del derecho ordinario sobre hidrocarburos por esta empresa, sobre la base de la diferencia entre el valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año y las deducciones permitidas, aplicando a dicha diferencia la tasa del 79%. Anteriormente Pemex y sus organismos subsidiarios cubrían este derecho por cada región petrolera de explotación de petróleo y gas natural, aplicando la tasa del 52.3% al resultado de restar al total de los ingresos por ventas de bienes o servicios, el total de los costos y gastos efectuados en bienes o servicios con motivo de la exploración y explotación de dichas regiones, esto es, antes el pago del derecho lo efectuaba Pemex sobre las ventas de petróleo y gas natural que realizaba y ahora será sobre la extracción de petróleo crudo y gas natural que obtenga.

Adicionalmente y mediante disposición transitoria, se establece un período de transición de 4 años, con el que se busca en forma gradual pasar del régimen fiscal anterior al vigente a partir del 1° de enero de 2006, consistente en que de esta última fecha hasta el año de 2009, el derecho ordinario sobre hidrocarburos, se calculará aplicando la tasa que corresponda, según el año y rango en el que se ubique el precio promedio ponderado anual del barril de petróleo crudo mexicano exportado, de acuerdo con la tabla prevista para tales efectos en dicha disposición transitoria.

Se prevé también en el capítulo de disposiciones transitorias que si existiera saldo a favor de PEMEX Exploración y Producción con motivo de la recaudación anual que genere la aplicación de este capítulo XII de Hidrocarburos, el mismo se

78. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

destinará en su totalidad a proyectos de inversión y gastos de mantenimiento de la empresa.

17.- DERECHO SOBRE MINERÍA (A. 263 Y 264).

Con motivo de las reformas a la Ley Minera, publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 28 de abril de 2005, se adecua la legislación de este derecho sobre minería a las mismas, eliminándose para ello la anterior clasificación que se tenía para el pago de tales derechos, de concesiones y asignaciones de exploración por un lado, y de concesiones de explotación por el otro, homologándose ahora su cobro bajo la denominación de Concesiones y asignaciones mineras.

Sobre este particular, se establecen 6 rangos de cuota por hectárea para dichas concesiones y asignaciones mineras, en lugar de los 3 que se tenían para cada una de las concesiones indicadas y con ello, da lugar a que sea a partir del décimo primer año de vigencia de la concesión o asignación minera cuando la cuota alcanza su tope máximo. En la clasificación anterior el tope máximo se daba a partir del quinto año de vigencia.

En relación con el cálculo de este derecho, cuya obligación de pago continúa siendo semestral (en los meses de enero y julio de cada año), se precisa que debe entenderse que la vigencia de las concesiones y asignaciones mineras coincide con el año de calendario y que para el caso de las nuevas concesiones mineras, el primer año de su vigencia será el periodo comprendido desde la fecha de inscripción en el Registro Público de Minería hasta el 31 de diciembre del año de que se trate y para las nuevas asignaciones mineras, el primer año de su vigencia resultará el periodo comprendido

desde la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación hasta el 31 de diciembre del año en cuestión.

En cuanto a las cuotas por este derecho, las mismas únicamente se ajustan en su monto según el período de vigencia en que se encuentre la concesión o asignación de que se trate.

En disposición transitoria se indica que para efectos del cálculo de este derecho sobre minería, y tratándose de aquellas concesiones y asignaciones mineras cuyos títulos se hubiesen inscrito o publicado con anterioridad al 1° de enero de 2006, se considerará como su primer año de vigencia para aquellos inscritos o publicados en el primer semestre del año correspondiente, el periodo comprendido entre el 1° de enero del año de su inscripción, o en su caso de su publicación y el 31 de diciembre del mismo año.

En el caso de los inscritos o publicados en el segundo semestre del año correspondiente, se considerará como su primer año de vigencia, el periodo comprendido desde el 1° de enero del año siguiente a la fecha de su inscripción, o de su publicación, hasta el 31 de diciembre de ese último año.

Por último, se aclara que las concesiones mineras que se otorguen en el transcurso de un semestre pagarán la parte proporcional del derecho por el período que corresponda, considerando como punto de partida para ello la fecha de su inscripción en el Registro Público de Minería. En cuanto a las asignaciones mineras será a partir de la fecha de su publicación en el Diario Oficial de la Federación.

ASPECTOS PRINCIPALES DE LAS REFORMAS PARA EL AÑO 2006.

Las reformas efectuadas a las disposiciones del Código Financiero del Distrito Federal que aquí se comentan, están basadas en el Dictamen elaborado por las Comisiones Unidas de Hacienda y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Asamblea Legislativa del Distrito Federal, relativo a 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. Dentro de los aspectos más relevantes de las reformas a dicho Código son los que a continuación se mencionan:

- a) En general, las cantidades, cuotas y tarifas contenidas en el Código sufrieron un incremento por inflación estimada de 4.14%, según el documento denominado “Evolución de la Economía y Lineamientos de Política Fiscal que Sustentan el Paquete Financiero 2006 del Gobierno del Distrito Federal”, se estaba proponiendo una inflación del 4.17% para el año de 2005, esto considerando la inflación promedio anual a octubre de 2005, que se ubicó en 4.3% y considerando una reducción del 0.2 puntos porcentuales respecto a la registrada en el mismo periodo del año anterior.

La inflación que el Banco de México estima para el año de 2005 es del 3.7%, porcentaje que resulta muy inferior al que está considerando el Gobierno del Distrito Federal.

- b) Es importante mencionar que se están efectuando cambios muy importantes para la determinación de los valores catastrales base del impuesto predial, ya que se modifica sustancialmente la determinación de los valores unitarios de las construcciones.

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

LIBRO PRIMERO
DE LOS INGRESOS

TÍTULO SEGUNDO
DE LOS ELEMENTOS GENERALES DE LAS CONTRIBUCIONES

CAPÍTULO I
DISPOSICIONES GENERALES

1.- NEGATIVA DE LA AUTORIDAD PARA RECIBIR PAGOS (A. 39).

Se adiciona que ante la negativa de la autoridad para recibir el pago de una contribución, el contribuyente puede consignar el pago mediante cheque certificado o de caja ante el Tribunal de lo Contencioso, para lo cual, deberá acompañar la declaración relativa al periodo y el concepto que corresponda.

También se establece que la Tesorería del Distrito Federal, aplicará el pago en el orden de prelación que establece el propio Código y le notificará al contribuyente en un plazo de 15 días la forma en que lo aplicó; lo anterior, sin perjuicio de las facultades de comprobación que pudiera ejercer la autoridad fiscal.

2.- PROCEDIMIENTO DE ACTUALIZACIÓN DE CUOTAS, TARIFAS, MULTAS, ETC. (A. 40).

Se modifica el procedimiento de actualización de las cuotas, tarifas, multas, valores, y en general las cantidades que se

82. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

establecen en el Código, para lo cual se establece que la actualización se realizará conforme a la variación del promedio anual del Índice Nacional de Precios al Consumidor emitido por el Banco de México al mes de noviembre del año anterior al ejercicio fiscal en que deban actualizarse.

El factor de ajuste se determinará dividiendo el índice promedio de los doce meses más recientes entre el índice promedio de los doce meses anteriores.

Como se puede apreciar la disposición en estudio, no es clara, dado que no se precisa cuáles son los doce meses más recientes a noviembre del año de que se trate y cuáles son los meses anteriores a dicho mes y año.

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

3.- FACTOR DE ACTUALIZACIÓN DE LOS CRÉDITO FISCALES CUANDO NO SE PAGUEN EN LA FECHA O PLAZO FIJADO (A. 63).

Se adiciona un último párrafo a este artículo para señalar que cuando el factor de actualización resulte menor a 1, se debe aplicar al monto de los créditos fiscales, el factor de 1. Este cambio ya está contemplado en las disposiciones fiscales federales, ya que resultaba que al aplicar el factor menos a 1, los créditos fiscales en lugar de incrementarse sufrían un decremento, en perjuicio de la autoridad fiscal; sin embargo, esta situación no está contemplada cuando la autoridad debe efectuar alguna devolución de impuesto.

4.- PAGO A PLAZO DE CRÉDITOS FISCALES (A. 67).

En el caso del pago en parcialidades o diferido, se excluye el concepto de accesorios, ya que antes de la reforma se establecía que se podían pagar a plazos los créditos fiscales y sus accesorios, consideramos que esta eliminación se debe a que en el artículo 35 del Código en estudio, se incluye dentro del concepto de crédito fiscal a los accesorios de las contribuciones, entre otros conceptos.

Por otra parte, se precisa que para el pago en parcialidades de un crédito fiscal, previamente se debe actualizar el importe de la suerte principal y que los recargos por concepto de financiamiento se calcularán sobre el saldo insoluto, anteriormente se calculaban sobre el crédito fiscal actualizado en términos del artículo 63 del Código en estudio.

Por último, se modifica este artículo, excluyendo la posibilidad de pagar en parcialidades a las multas administrativas derivadas de infracciones por violaciones a la fracción I del artículo 156 de la Ley de Transporte y Vialidad del Distrito Federal, así como a los provenientes de derechos, con excepción de los de suministro de Agua.

5.- RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL (A. 70, FR. XVIII Y XX).

Se incluye como sujeto de responsabilidad solidaria a la persona que libre un cheque para cubrir el monto de un crédito fiscal a cargo de un tercero, que no sea pagado por causas imputables al propio librador en términos de lo dispuesto por el artículo 59 del Código.

84. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

Asimismo se adiciona como responsables solidarios a los usufructuarios de bienes inmuebles, así como los que detentan derechos de uso y de habitación, por las contribuciones que se hubieren causado con relación a los bienes usufructuados.

6.- DEVOLUCIÓN PARCIAL DE CANTIDADES PAGADAS INDEBIDAMENTE Y FECHA QUE SE CONSIDERA EFECTUADA LA DEVOLUCIÓN (A. 71).

En el caso de devoluciones de saldos a favor, se establece la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan devolver una cantidad menor a la solicitada, con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso se considera negada la parte no devuelta y la autoridad deberá fundar y motivar el rechazo total o parcial y notificar la resolución respectiva.

Se aclara que no se considera que se inician las facultades de comprobación, cuando las autoridades fiscales soliciten datos, informes y documentos para verificar la procedencia de la devolución, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

Por último, se precisa que se entenderá que la devolución se efectuó a partir de la fecha en que la autoridad realiza el depósito en el banco señalado en la solicitud de devolución y el comprobante del pago de la devolución, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuada por la autoridad.

**CAPÍTULO III
DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES**

7.- INTERRUPCIÓN DE LA PRESCRIPCIÓN DE UN CRÉDITO FISCAL (A. 72 ÚLTIMO PFO.).

Se adiciona un último párrafo a este artículo para señalar como causal de interrupción del plazo de prescripción, cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio respectivo, o hubiera manifestado un domicilio fiscal incorrecto.

Con esta disposición trata la autoridad fiscal que los contribuyentes que tengan créditos fiscales, no traten de esconderse o que no sean ubicados, por lo que en los casos antes mencionados la prescripción se interrumpe con la posibilidad de que la autoridad fiscal pueda cobrar los créditos fiscales que tengan a su cargo dichos contribuyentes cuando los ubique nuevamente.

8.- SURTIMIENTO DE EFECTOS DE AVISOS PRESENTADOS EN FORMA EXTEMPORÁNEA (A. 78).

Se establece que los avisos que modifiquen los datos registrados en los padrones del Distrito Federal, que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados y en el caso del aviso de cambio de domicilio fiscal, no surtirá sus efectos cuando el nuevo domicilio manifestado sea impreciso o no exista.

Con lo anterior la autoridad fiscal pretende que los contribuyentes cumplan en tiempo sus obligaciones respecto a los avisos que modifiquen los datos en los padrones del Distrito Federal, con el objeto de tenerlos actualizados.

9.- OBLIGACIONES DEL CONTADOR QUE DICTAMINA Y DE LOS CONTRIBUYENTES QUE DICTAMINEN (A. 82 Y 83).

Se precisa que el contador que dictamina, debe solicitar un avalúo por cada uno de los inmuebles a considerar en el dictamen, el cual debe ser practicado por personas autorizadas, mismo que debe cumplir con las definiciones, normas y valores unitarios precisados en este Código. Anteriormente se hacía referencia a un informe de carácter técnico.

Consideramos que con esta medida, el dictamen en materia de impuesto predial dejará de ser un instrumento útil para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes de dicho impuesto, ya que en la práctica, el dictaminador requiere de cierta información y documentación para corroborar dicho cumplimiento, como es el caso de los recibos de pago de predial certificados por la autoridad, los certificados de no adeudo, el contrato de arrendamiento, en su caso, registrado ante la Tesorería del Distrito Federal, y ahora, seguramente requerirá del avalúo de los inmuebles, que a partir de este año resulta obligatorio.

En concordancia con lo anterior, se señala que los contribuyentes deben presentar, además de otra documentación, el avalúo antes referido, conjuntamente con el aviso para dictaminar.

**CAPÍTULO IV
DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES**

10.- FACULTADES DE LA AUTORIDAD PARA DETERMINAR CRÉDITOS FISCALES EN MATERIA DE DESCARGAS A LA RED DE DRENAJE (A. 95, FR. XVIII).

Se adiciona una nueva fracción en la que se establece que las autoridades correspondientes podrán determinar la existencia de créditos fiscales, las bases de sus liquidaciones, el cumplimiento a las disposiciones fiscales y la existencia de infracciones, a través de la verificación del registro cronológico de las mediciones del volumen de agua descargada a la red de drenaje, mediante la revisión de los formatos correspondientes o por medio del registro electrónico en el que se encuentre, y aplicar las tarifas correspondientes.

11.- DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DEL VALOR DE INMUEBLES (A. 101, FR. VI).

Se incluye una nueva fracción, para establecer que a partir del 2006, el omitir declarar el valor catastral de los inmuebles, o cuando los valores declarados sean inexactos, imprecisos o falsos, es una causal más para que las autoridades fiscales puedan determinar presuntivamente el valor de dichos inmuebles.

TÍTULO TERCERO
DE LOS INGRESOS POR CONTRIBUCIONES
CAPÍTULO II
DEL IMPUESTO PREDIAL

12- VALORES UNITARIOS DE SUELO Y CONSTRUCCIÓN (A. 151).

Para efectos de determinar el valor catastral de los inmuebles que es la base del cálculo del impuesto predial, se incluye un nuevo concepto denominado “tipo enclave de valor” que las tablas de los valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales, deben considerar a partir de 2006.

Las tablas de valores unitarios definen como Colonia catastral tipo enclave de valor: a una porción de manzanas o conjunto de lotes de edificaciones de uso habitacional, que cualitativamente se diferencian plenamente del resto de los lotes o manzanas del área en que se ubica en razón de que, no obstante que comparten una infraestructura y equipamiento urbanos generales con las mencionadas áreas, cuentan con características internas que originan tener un mayor valor unitario de suelo que el promedio del área, como son la ubicación en áreas perfectamente delimitadas, el acceso restringido a su interior, que cuentan con vigilancia privada, mantenimiento privado de áreas comunes, vialidades internas y alumbrado público y/o privado, entre otras. (Dichos valores unitarios podrán estar establecidos en diversas matrices que forman parte del propio Código)

De acuerdo a la definición anterior, lo que pretende el Gobierno del Distrito Federal es cobrar un mayor impuesto predial a aquellos inmuebles de uso habitacional que se encuentren en fraccionamientos o condominios ubicados en colonias donde el valor catastral del suelo y de las construcciones es muy baja, pero que por la infraestructura, servicios internos, seguridad, etc., de dichos fraccionamientos o condominios son muy distintos a los que se encuentran a su alrededor, sin tomar en cuenta que el costo de todos estos

servicios adicionales es absorbido por el contribuyente, por lo que ahora se pretende que además se pague mayor impuesto predial.

En otras palabras, en las matrices antes mencionadas se contiene una serie de números de clase de construcción para uso habitacional y no habitacional, que dependen de los espacios, tipos de construcción, acabados y servicios.

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

La tarifa del impuesto predial sufrió un incremento del 4.14%, 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	19,998,000.00	20,825,917.20	
L.I.	<u>16,391,626.99</u>	<u>17,070,240.35</u>	
EXCEDENTE L.I.	3,606,373.01	3,755,676.85	
POR:			
PORCENTAJE	<u>0.15494%</u>	<u>0.15494%</u>	
	5,587.71	5,819.04	4.14%
CUOTA FIJA	<u>23,749.37</u>	<u>24,732.61</u>	
IMPUESTO TARIFA ART. 152	29,337.08	30,551.65	4.14%

Como se puede apreciar en el ejemplo, si aumentamos de igual forma en un 4.14% el valor catastral de los inmuebles, el

90. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

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 4.14%.

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

Se disminuyen los porcentajes de reducción por efectuar anticipadamente el pago del impuesto predial, para establecer una reducción del 9% y del 6% cuando se efectúe el pago anticipado de los seis bimestres, a más tardar el último día de los meses de enero y febrero, respectivamente, del año que se cubra, anteriormente estas reducciones eran del 10% si se pagaba en enero y del 8% si el pago se efectuaba en el mes de febrero.

Consideramos que la reducción del descuento por pago anticipado es congruente con la disminución de las tasas de rendimiento sobre las inversiones que pagan las instituciones del sistema financiero.

**CAPÍTULO IV
DEL IMPUESTO SOBRE LOTERÍAS, RIFAS, SORTEOS Y CONCURSOS.**

15.- VALOR DE LAS LOTERÍAS, RIFAS, SORTEOS, ETC. (A. 173).

Se modifica la determinación del valor de las loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta y concursos de toda clase, el cual ahora será la diferencia entre las cantidades que se obtengan por la realización de dichas actividades y el monto de los premios pagados o entregados.

CAPITULO IX
DE LOS DERECHOS POR LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS

SECCIÓN I
DE LOS DERECHOS POR EL SUMINISTRO DE AGUA

**16.- SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE AGUA POR PAGO EN PARCIALIDADES
(A. 199).**

Se precisa que cuando esté suspendido el servicio de agua y se opte por pagar en parcialidades el adeudo de los derechos por ese servicio y sus accesorios, la reinstalación se hará una vez cubierta la primera parcialidad, asimismo se señala que la autoridad quedará facultada para suspender o restringir nuevamente el servicio, a partir del día siguiente a aquél en que deba hacerse el pago de una parcialidad, cuando el usuario entere un importe menor a ésta, u omita el pago de la misma.

LIBRO PRIMERO
DE LOS INGRESOS

TÍTULO TERCERO
DE LOS INGRESOS POR CONTRIBUCIONES

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

SECCIÓN III DE LOS DERECHOS DE DESCARGA A LA RED DE DRENAJE

17.- POSIBLE SUSPENSIÓN DEL SERVICIO DE DESCARGA DE AGUAS RESIDUALES (A. 286).

A partir del 1º de enero de 2006, el Sistema de Aguas podrá suspender el servicio de descarga de aguas residuales, en el supuesto en que los contribuyentes omitan el pago de los derechos correspondientes de conformidad con el artículo 283 del Código Financiero del Distrito Federal.

CAPÍTULO XI DE LAS REDUCCIONES

18.- REGISTROS ESPECIALES PARA OBTENER REDUCCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS. (A. 296 FR. I. INCISO A) Y FR. VIII).

Las empresas que contraten a personas con capacidades diferentes, así como las que se dediquen a la industria maquiladora, y que reduzcan el impuesto sobre nóminas a su cargo en los términos del inciso a) de la fracción I, y de la fracción VIII, ambos del artículo 296, deberán llevar un registro especial y por separado en donde manifestarán el monto y los conceptos de las erogaciones que no pagarán el impuesto en cita.

Del texto de las disposiciones relacionadas con el registro en comento, no se desprende que su cumplimiento sea un requisito indispensable para poder gozar del beneficio de la reducción del impuesto sobre nóminas; sin embargo, y con el objeto de evitar cualquier discrepancia con la autoridad fiscal local, será conveniente que las empresas involucradas cuenten con dichos registros.

TÍTULO CUARTO DE LOS INGRESOS NO PROVENIENTES DE CONTRIBUCIONES

CAPÍTULO I DE LOS APROVECHAMIENTOS

19.- INCREMENTO EN LOS IMPORTES DE LOS APROVECHAMIENTOS.

Para el ejercicio fiscal de 2006, se prevé un incremento del 4.14% con respecto a 2005, de los importes de los aprovechamientos señalados en el Título Cuarto del Código Financiero del Distrito Federal.

LIBRO QUINTO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES, RESPONSABILIDADES RESARCITORIAS Y DELITOS EN MATERIA DE HACIENDA PÚBLICA

TÍTULO TERCERO DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES FISCALES

20.- INCREMENTO EN INFRACCIONES Y SANCIONES.

En lo que hace a las infracciones y sanciones, para el ejercicio de 2006, en términos generales, se establece un aumento en sus montos equivalente al 4.14% en relación con las establecidas en el año anterior.

LIBRO SEXTO TÍTULO PRIMERO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

CAPÍTULO I DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

21.- PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN (A. 624 AL 667).

Las cuotas relativas al pago de los gastos de ejecución se incrementaron en promedio un 4.17%.

Respecto del inicio del Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), se prevé que cuando el requerimiento de pago se haga personalmente, el actuario deberá entregar copia del mandamiento de ejecución que lo contenga a la persona con quien entienda la diligencia; sin embargo, la autoridad ya no tendrá la obligación de levantar un acta de notificación que cumpla con los requisitos de las notificaciones que establece el propio Código Financiero del Distrito Federal.

Es oportuno comentar que eliminar la obligación de levantar acta de notificación para el inicio del PAE, atenta contra las formalidades esenciales del procedimiento que tutela la

garantía de audiencia, prevista por el artículo 14 constitucional.

Por otra parte, en caso de que los bienes sujetos a embargo, ya hubieren sido embargados por una autoridad federal, la propia oficina recaudadora designará al depositario de los bienes, y realizará también el embargo respectivo, y serán los Tribunales Judiciales de la Federación, quienes resuelvan el procedimiento correspondiente.

Inexplicablemente se elimina la referencia a la base para la enajenación de los bienes muebles. Es decir, el Código no establece el valor que deberá tomarse en cuenta para realizar la enajenación de los bienes muebles embargados.

Asimismo, se establece que una vez que el comprador propuesto por el contribuyente embargado haya cubierto el crédito fiscal, se liberarán los bienes embargados. Anteriormente no importaba quién realizara el pago del crédito fiscal para que los bienes quedaran liberados.

Una vez que el postor haya entregado la cantidad ofrecida por el bien enajenado, se citará al contribuyente para que dentro del plazo de 3 días hábiles, entregue la documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos. Posteriormente, la autoridad entregará al adquirente los bienes adjudicados.

TÍTULO SEGUNDO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO

CAPÍTULO II

DE LAS FORMALIDADES DE LOS ESCRITOS

22.- REQUISITOS DE LAS PROMOCIONES QUE SE PRESENTEN ANTE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS (A. 677).

Tratándose de promociones y documentos relacionados con el impuesto predial y derechos por el suministro de agua, la promoción que se presente ante las autoridades administrativas, también deberá contener el número de cuenta correspondiente a la contribución o el derecho, antes mencionados.

CAPÍTULO III DE LAS NOTIFICACIONES

23.- NOTIFICACIONES PERSONALES (A. 683).

Cuando la persona que se encuentre en el domicilio se niegue a recibir el citatorio, o bien a identificarse o a firmar dicho citatorio, el citatorio se hará por instructivo que se fijará en la puerta del domicilio, o en cualquier otro lugar visible.

TÍTULO TERCERO DE LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

CAPÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

24.- RECURSO DE REVOCACIÓN; JUICIO DE NULIDAD (A. 690).

Se adicionan los párrafos 5º y 6º, para establecer que cuando se interponga recurso de revocación o juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, en contra de actos que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, quien promueva el medio de defensa deberá anexar cheque de caja o certificado, a nombre de la Tesorería, o bien, el comprobante de pago de la obligación fiscal. En caso de incumplimiento, será improcedente el medio de defensa intentado, a menos que el contribuyente estime que ha operado en su favor la prescripción o la caducidad.

Es pertinente puntualizar que con la adición que se propone, se vulnera la garantía de audiencia prevista por el artículo 14 constitucional, así como la garantía a la tutela jurisdiccional, consagrada por el artículo 17 constitucional, en tanto que al exigir el pago de la supuesta obligación fiscal a cargo del contribuyente, como un requisito para la procedencia del medio de defensa que en su caso pudiera ser intentado por el contribuyente, constituye, en principio, una denegación de acceso a la justicia, máxime que no se toman en cuenta los medios previstos por el propio Código Financiero del Distrito Federal para garantizar obligaciones fiscales; en caso de no estar dispuesto a realizar el pago de la supuesta obligación fiscal y desear hacer valer la citada inconstitucionalidad, se deberá presentar el recurso o juicio de nulidad en contra del acto que se considere ilegal y posteriormente interponer Juicio de Amparo Directo, en contra del desechamiento que del medio de defensa intentado se decreta.

98. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

La nueva disposición generará severas injusticias en la práctica, como cobros exagerados e impagables contra los cuales no habrá revisión que valga.

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, publicados entre noviembre de 2004 y noviembre de 2005, que pueden resultar de interés para los contribuyentes.

IMPUESTOS

Impuesto sobre la Renta

Concepto de deducciones “estrictamente indispensables”

- En cuanto al requisito de las deducciones de ser “estrictamente indispensables”, la Segunda Sala de la Suprema Corte reconoció que “es imposible definir todos los supuestos factibles o establecer reglas generales para su determinación”; en consecuencia, “dicho término debe interpretarse atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate”. Sin embargo, tal aproximación parece perder su flexibilidad por cuanto la conclusión última es que el carácter indispensable del gasto va vinculado a la consecución del objeto social de la empresa, de manera que, de no realizarlo, las actividades de la sociedad “deberán disminuirse o suspenderse”. Entonces, ¿qué ocurre con aquellos gastos que son útiles por mejorar las condiciones de desempeño de una empresa, sin que se impida su desarrollo por no realizarlos? Por otra parte, concluye la tesis con el ambiguo señalamiento que “de

100. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

ahí que el legislador únicamente permite excluir erogaciones de esa naturaleza al considerar la capacidad contributiva del sujeto, cuando existan motivos de carácter jurídico, económico y/o social que lo justifiquen”. (2a. CIII/2004)

Caso de las afianzadoras

- Hay un tipo de jurisprudencia “*fast-track*”, que establece la Corte al resolver contradicciones de tesis de Tribunales Colegiados y que no tienen que pasar por el examen idóneo previsto por el artículo 192 de la Ley de Amparo (de sustentarse en sentencias ininterrumpidas por otra en controversia y que hayan sido aprobadas por lo menos por 8 ministros si se trata de jurisprudencia de Pleno o por 4 si es de Sala). A través de este tipo de precedente, la Segunda Sala de la Suprema Corte estimó que las erogaciones realizadas por las afianzadoras al pagar una fianza exigible no pueden considerarse como estrictamente indispensables para efectos del impuesto sobre la renta, en los casos en los cuales la propia afianzadora no cumplió con su obligación de exigir contra-garantía en términos de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas. Esto es, se vincula una infracción administrativa en la fase de la contratación de una fianza, cuya sanción es materia de una autoridad competente diferente de la fiscal (la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas), a la no deducibilidad del pago posterior de dicha fianza, como parte de una obligación contractual (cuyo incumplimiento puede tener serias implicaciones legales para la afianzadora). El precedente puede tener muy serias consecuencias

también para el sector financiero en general. (2a./J. 21/2005)

Previsión Social

- En diversas tesis se determinó la constitucionalidad de los requisitos de deducibilidad que establece el artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir de 2003, aplicables a gastos de previsión social. (2a./J. 194/2004, 2a./J. 195/2004 y 2a./J. 100/2005)

Restricciones a la deducción de ciertas importaciones temporales

- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación volvió a determinar la inconstitucionalidad del sistema de deducción en la adquisición de bienes por importación temporal, toda vez que no permite al contribuyente deducir el gasto al momento en que se efectúa, sino hasta que el bien importado retorne al extranjero, lo que provoca un trato desigual entre los contribuyentes que importan bienes de forma definitiva y los que lo hacen de manera temporal, y sin que dicha circunstancia de temporalidad refleje la capacidad contributiva del adquirente. (1a. CXXXVII/2004, 1a. CXXXVIII/2004, 2a. CIII/2004)

Ajuste anual por inflación

- Siguiendo una serie de precedentes en el mismo sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte emitió diversos precedentes reconociendo la proporcionalidad y legalidad tributarias del ajuste anual por inflación acumulable;

102. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

señaló además que tal concepto “constituye un ingreso real susceptible de ser gravado”.

Inconstitucionalidad de la no deducción de la PTU

- El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación formó jurisprudencia en la que declaró violatorio del principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, inconstitucional al artículo 32, fracción XXV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al establecer que no serán deducibles las cantidades que tengan carácter de participación en las utilidades de la empresa. (P./J.19/2005). El Pleno reunió 4 precedentes en enero y la jurisprudencia se formó hasta marzo. En el mismo sentido se pronunció la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación desde febrero de 2005, esto es, antes de que el Pleno formara su jurisprudencia (1a./J. 47/2005)

Pérdidas fiscales anteriores a la consolidación fiscal

- Considerando la legislación vigente hasta 1996, en relación con pérdidas generadas en ejercicios anteriores a la inclusión del régimen de consolidación fiscal, la Segunda Sala de la Suprema Corte formó jurisprudencia en el sentido de que las pérdidas fiscales sufridas por una sociedad en ejercicios anteriores al de su incorporación al régimen de consolidación solo podrán disminuirse de la utilidad que esta empresa genere y no de las que se generen en las otras empresas del grupo. (2a./J. 11/2005)

Continúa la indefinición en materia de la inconstitucionalidad de la limitación a la deducción de pérdidas fiscales por la enajenación de acciones.

- El artículo 32, fracción XVII, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que no son deducibles las pérdidas fiscales generadas por la enajenación de acciones (y otros determinados títulos), salvo que se cumplan con reglas generales del SAT; además, que las pérdidas que sean deducibles en tales términos solamente son disminuibles de las utilidades fiscales generadas por esos mismos conceptos, en el ejercicio o en los cinco ejercicios siguientes.

En este año, la Primera Sala abandonó en alguna medida sus criterios de ilegalidad y desproporcionalidad tributarias sobre el precepto, que ya habían formado jurisprudencia, al considerar ahora que el precepto es constitucional, si la tenencia de acciones no es una actividad preponderante del contribuyente. A la vez, la Segunda Sala está pendiente de fijar su posición en la materia, aun cuando al menos un precedente de años anteriores apunta a que explorará la ineficacia del amparo para impugnar la disposición, ya que, en dicho precedente se segregó el primer párrafo del precepto, como si fueran dos disposiciones y no una, para considerar así que la prohibición de deducir las pérdidas sí está en ley y, por otro lado, que la parte del artículo que permite tomar la deducción en base a reglas del SAT genera un beneficio para el contribuyente, de manera que el otorgamiento del amparo causaría un perjuicio al quejoso.

Impuesto al Valor Agregado

Repecos

- El mecanismo para quienes tributan bajo el régimen de pequeños contribuyentes, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que el artículo 2º.- C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta 2004 soslayaba la naturaleza del mencionado gravamen como impuesto indirecto, en tanto el monto a enterar no se determinaba en atención al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente (estimativa de las autoridades fiscales). (P. X/2005).

Otros Impuestos

Inconstitucionalidad del Derecho de Trámite Aduanero

- En diversas ejecutorias, la Suprema Corte consideró nuevamente inconstitucional el derecho de trámite aduanero determinado en función del valor de la mercancía objeto del despacho aduanero; tal sistema es desproporcional, por cuanto no atiende al valor del servicio prestado a cargo del gobierno. (1a./J. 129/2005 y 1a./J. 130/2005)

Curiosamente, como efecto del amparo, una mayoría de Ministros aceptó el argumento, de que se han otorgado autorizaciones a particulares para el procesamiento electrónico de datos, de manera que parte del DTA se destina a pagar tal servicio, en términos del artículo 16 de la Ley Aduanera. En atención a ello, concluyeron que esa parte del DTA no debe ser materia de devolución del

DTA inconstitucional en cumplimiento de la sentencia de amparo.

La base del ISAI

- En materia de impuesto sobre la adquisición de inmuebles, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró constitucional el mecanismo de cálculo del valor del bien inmueble adquirido a tomarse como base del impuesto (el valor mayor entre valor catastral, de la operación y de avalúo), en tanto que no viola el principio tributario de legalidad. En particular, sostuvo que, aun cuando el Código Financiero del Distrito Federal no establece los lineamientos técnicos para llevar a cabo los avalúos, la valuación para la elaboración de dicho avalúo no implica, por sí mismo, que quede al arbitrio de la autoridad administrativa la elaboración de los avalúos, dado que las personas autorizadas para realizar los avalúos son peritos en la materia y son observados por personas autorizadas y registradas para realizar avalúos, además que los parámetros generales en que se fundamentan atienden al desarrollo económico, social y urbano de la Ciudad de México.

La impugnación a la base de este impuesto había radicado en considerar que, al no existir elementos en el Código Financiero del Distrito Federal para la emisión del manual técnico y de lineamientos técnicos para la elaboración de avalúos por parte de la autoridad administrativa, no había certeza en la determinación de la base. La Sala consideró que lo técnico de la materia lleva a presumir la objetividad del método; que es *tan* técnico que está bien que quede totalmente en manos de

106. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

la autoridad administrativa, sin necesidad de directriz alguna de la ley. Con lo anterior, la determinación del método queda enteramente en manos de la autoridad administrativa y, así, la base del impuesto, por lo que, a nuestro juicio, la conclusión de la Sala no es conciliable con la garantía de legalidad tributaria. (2a./J. 85/2005)

Predial: Relación entre la reforma a la tarifa y el factor 10

- Asimismo, la Segunda Sala de la Suprema Corte consideró que la reforma a la fracción I del artículo 152 del Código Financiero del Distrito Federal vigente a partir del 1º. de enero de 2004, no da lugar para reclamar la inconstitucionalidad del factor 10.0, cuya aplicación se había consentido con anterioridad, ya que la modificación de la tarifa por efectos de actualización no altera la mecánica de determinación de la base del impuesto predial. (2a./J. 41/2005)

TEMAS FISCALES

Procedimiento administrativo de ejecución

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió jurisprudencia en el sentido de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al declarar la nulidad de la diligencia de cobro de un crédito fiscal por vicios formales, no debe obligar a la autoridad a reponer el procedimiento o a emitir una nueva resolución subsanando los vicios que contenía, y tampoco impide que lo haga, sólo la obliga a dejarla insubsistente. (2a./J. 189/2004)

- La Segunda Sala de la Suprema Corte emitió jurisprudencia en el sentido de que, tratándose de un procedimiento administrativo de ejecución, en caso de que no se encuentre al deudor al realizar la diligencia de requerimiento de pago, se le dejará citatorio para que espere al notificador en su domicilio a la hora precisada. En tal citatorio, la autoridad administrativa no está obligada a especificar el objeto de la diligencia, pues no hay disposición expresa que la vincule a realizar estas precisiones. (2a./J. 75/2005)
- En contra de los actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución es optativo para el interesado interponer recurso de revocación o acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dado que no se encuentran regidos por el principio de definitividad. Por lo tanto, el interesado puede acudir directamente al juicio de nulidad sin tener que agotar previamente el recurso de revocación. (2a./J. 109/2005)

Nulidad de notificaciones

- En términos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente hasta el 6 de junio de 2005, las Administraciones Locales Jurídicas del Servicio de Administración Tributaria carecen de facultades para realizar notificaciones de créditos fiscales determinados en resoluciones emitidas por la Administración de Auditoría Fiscal; por lo tanto, si tal notificación fuera hecha por una Administración Local Jurídica, se concluiría que no fue emitida dentro del plazo legal correspondiente, lo que ocasionaría la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada. (XV.3o.16 A)

108. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

- Las autoridades deben practicar las notificaciones a los particulares en días y horas hábiles, y excepcionalmente pueden actuar en días inhábiles, pero sólo en aquellos casos previstos específicamente en la ley. La notificación efectuada en contravención a dichas formalidades es ilegal y no puede surtir efectos ni consecuencias de derecho, aun cuando se haya realizado en forma personal con el interesado o con su representante legal. (2a./J. 123/2005)
- El artículo 110, fracción V, del Código Fiscal de la Federación establece como ilícito la desocupación del domicilio fiscal al iniciarse una visita domiciliaria. El Tribunal Colegiado de Circuito asimila a la acción de desocupar con dejar de prestar sus actividades sin dar aviso a la autoridad hacendaria, conservando cerrado el local de su domicilio fiscal, porque impide que se verifique el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. (III.2o.P.170 P). Este precedente es muy grave, pues en él un Tribunal Colegiado de Circuito resuelve condenar a un contribuyente, por una conducta que no se adecua al tipo del delito fiscal, argumentando para ello la intención del legislador, lo cual rompe con el principio de “nula pena sine ley”.

Dictamen fiscal

- El artículo 49, último párrafo, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece que la presentación del dictamen de estados financieros, fuera de los plazos previstos en el reglamento referido, no surtirá efecto legal. Tal disposición no viola la garantía de audiencia prevista en el artículo 14 constitucional, puesto que la

presentación del dictamen resulta una obligación jurídica, y no un derecho público subjetivo. (2a./J. 120/2005)

- Tratándose de la revisión de dictámenes sobre estados financieros, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación no prevé la fecha en que se debe efectuar la notificación del requerimiento de información y documentos al contador público autorizado. Sin embargo, dicha notificación debe ser llevada a cabo antes de la emisión del oficio de observaciones, ya que de lo contrario el contador no tendría oportunidad para efectuar las manifestaciones respectivas en relación con el dictamen. (II.3o.A.27 A)

Obligaciones fiscales por copropiedad

- Tratándose de copropiedad de bienes inmuebles, los copropietarios se encuentran obligados a declarar los ingresos que sobre los mismos les correspondan, y a enterar la parte alícuota del gravamen en relación con dichos ingresos. (III.1o.A.123 A)

El artículo 34 del CFF

- El segundo párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece que “las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos no procederá la negativa ficta ...”.

La Primera Sala de la Suprema Corte consideró que esta disposición no viola el derecho de petición previsto en el artículo 8 constitucional, por cuanto la autoridad da

110. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

respuesta en el sentido de que tiene impedimento para dar contestación a la consulta. Por su parte, la Segunda Sala interpreta la disposición referida en el sentido de que las autoridades fiscales no están facultadas para ejercer un control de la constitucionalidad de actos o leyes a propósito de la resolución de consultas fiscales. Agrega la Segunda Sala que ello no implica que las autoridades estén impedidas para resolver el fondo de consultas que versen sobre la aplicación de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación. (1a. XXXIX/2005 y 2a./J. 107/2005)

Procedimiento administrativo en materia aduanera

- Si al presentar la mercancía ante la autoridad aduanera, ésta determina que las irregularidades advertidas ameritan el embargo precautorio de la misma, el acta de inicio del procedimiento administrativo debe ser levantada el mismo día en que se practica el reconocimiento aduanero (I.14o.A.2 A). Por su parte, el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió criterio complementario, al señalar que el acta de inicio se debe entregar al interesado una vez concluido el reconocimiento aduanero.

Devoluciones y Compensación

- En el caso de devolución de cantidades por saldo a favor o pago de lo indebido, a que se refiere el artículo 22 del Código Fiscal de la federación, la autoridad administrativa no puede dejar de resolver al respecto por considerar limitada su facultad de requerir datos, informes o documentos, que sean diversos de los que el solicitante debió acompañar a su petición. (I.15o.A. 2ª)

- La Segunda Sala de la Suprema Corte sustentó que para que proceda la compensación de créditos fiscales deben aplicarse las reglas de carácter general que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que se encuentren en vigor al efectuarse aquélla, cuando se trate de cantidades que no derivan del mismo impuesto, en términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2003. (2a./J. 198/2004)

Devoluciones por Leyes Inconstitucionales

Devolución por amparo

- El efecto de una sentencia que otorga el amparo, en contra de una Ley Fiscal, obliga a las autoridades fiscales que aplican la misma, a devolver al quejoso, no sólo las cantidades que como primer acto de aplicación de esa norma se hayan enterado, sino también las que de forma subsecuente se hayan pagado. (2a./J. 188/2004)

Cuándo empieza a proteger una consulta sobre una disposición inconstitucional

- Cuando un contribuyente solicita por medio de una consulta, presentada ante las autoridades fiscales, la no aplicación de una disposición declarada inconstitucional por jurisprudencia de la Suprema Corte, una vez superadas las instancias jurisdiccionales correspondientes, los efectos de protección de la resolución favorable, emitida por la autoridad fiscal en cumplimiento a una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, serán a partir de la presentación de la consulta ante la autoridad fiscal y, por

112. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

ende, la devolución de las cantidades enteradas indebidamente sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de aquella.

La determinación anterior encuentra sustento en el hecho de que los pagos realizados con anterioridad a la presentación de la consulta fueron efectuados en cumplimiento a una disposición vigente y obligatoria (validamente) al contribuyente. (2a./J. 6/2005)

Ahora bien, los días 24 y 25 de octubre de 2005, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió diversas Contradicciones de Tesis, para establecer que la suplencia de la queja debe ser absoluta por parte de los juzgadores en relación con leyes declaradas inconstitucionales en jurisprudencia de la Suprema Corte y, además, que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tiene la obligación de aplicar dicha jurisprudencia independientemente de que se trate del segundo o ulterior acto de aplicación de dicha ley al contribuyente, de manera que una instancia previa de consentimiento de la ley no tiene incidencia alguna en la aplicación de tal jurisprudencia por el citado Tribunal.

Los certificados de la Tesorería del Distrito Federal no son un medio válido para dar cumplimiento a sentencias de amparo contra leyes fiscales

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que la devolución de contribuciones por parte de las autoridades del Distrito Federal, cuando derivan del cumplimiento de una sentencia de amparo, necesariamente deberá hacerse en cheque nominativo

para abono en la cuenta del contribuyente, y no a través de un certificado, ya que no se está en presencia de una devolución en términos del Código Financiero del Distrito Federal, sino que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 80 de la Ley de Amparo, el efecto natural y necesario de la sentencia de amparo es devolver las cosas al estado que guardaban antes de la violación. De ahí que la entrega de certificados para cubrir otras contribuciones locales prevista en dicho Código no cumple con dicho principio y, por lo tanto, no resulta aplicable en el cumplimiento de una sentencia de amparo. (2a. LXXXIX/2004)

La jurisprudencia de la SCJN contribuye a la eficacia de la Constitución y amenaza la eficacia de leyes inconstitucionales

- En materia de suplencia de la queja, también la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que la jurisprudencia de la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, que declare inconstitucional un precepto legal, puede aplicarse a casos similares, sin que ello implique darle efectos generales a dicha declaratoria de inconstitucionalidad. (2a./J. 64/2005). Asimismo, estableció que la suplencia de la queja, por parte de los juzgadores es obligatoria y absoluta. (2a./J. 101/2005). En octubre, como se señaló anteriormente, el Pleno aceptó también esta posición.
- Finalmente, la Segunda Sala de la Suprema Corte estableció que cuando una ley autoaplicativa se combate con motivo de su primer acto de aplicación, fuera del término legal de 15 días, el amparo será improcedente, sin que se pueda argumentar que la demanda se

114. *Estudio de la Reforma Fiscal para el año 2006*

interpuso dentro del término de 30 días, establecido por el artículo 21 de la Ley de Amparo, por tratarse de una norma combatida con motivo de su primer acto de aplicación. (2a./J. 95/2005)

Justicia Tributaria

Conceptuación adicional de la equidad tributaria

- La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció que el principio de equidad tributaria opera, no solamente respecto de sujetos que se encuentren en la misma hipótesis de causación, sino que se debe respetar dicho principio cuando se trate de situaciones iguales que deben recibir el mismo tratamiento. (2a. XCV/2004). Además, la Primera Sala de la Suprema Corte señaló que cuando las disposiciones analizadas no corresponden al ámbito específico de aplicación de la garantía de equidad tributaria —es decir, cuando se trata de disposiciones legales que no se refieren a contribuciones, exenciones o a la delimitación de obligaciones materialmente recaudatorias, así como en los casos de normas que tengan repercusión fiscal y sean emitidas por el Ejecutivo—, los argumentos que reclaman la existencia de un trato diferenciado o discriminatorio entre dos personas o grupos deben analizarse en el contexto más amplio que corresponde a la garantía de igualdad. (1a. CXXXVI/2005)
- El concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad, ya que dicho concepto

tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.
(2a. IX/2005)

Los principios de justicia tributaria aplican a los estímulos fiscales

- Los estímulos fiscales, no obstante que son benéficos para los contribuyentes, deben respetar los principios de justicia tributaria previstos por la Constitución Federal, cuando incidan en elementos esenciales de la contribución. (2a. L/2005)

Otros Temas

En caso de que la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas se rehúse a hacer uso de la facultad que le otorga el artículo 57, penúltimo párrafo, de la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros, para disminuir las multas previstas en dicho artículo, la compañía aseguradora sancionada deberá acreditar el ejercicio arbitrario de esa atribución, mediante los elementos de convicción necesarios, que demuestren la situación crítica que dio lugar a la comisión de la infracción, o en su caso, que ésta se derivó de errores u omisiones de carácter administrativo, que no medió mala fe y que, por lo tanto, era aplicable la disminución prevista en el artículo referido. (I.8o.A.57 A)