

**Noviembre 25, 2005**

## INTRODUCCIÓN

Reza un proverbio popular "Qué la esperanza muere al último." y en el caso de una reforma fiscal acorde a las necesidades del país, la esperanza ha muerto, por lo menos en lo que hace a este sexenio, que indudablemente se recordará en el ámbito tributario como un periodo de fracasos y confrontaciones.

Si rememoramos lo acaecido en este lapso, aún y cuando hubo algunos avances, encontramos muchos más aspectos negativos que positivos, sobresaliendo lo siguiente:

- El Ejecutivo ofreció una reforma fiscal integral que nunca propuso, limitándose sólo a algunos cambios y a una nueva nomenclatura de la Ley del Impuesto sobre la Renta en 2002, año en donde supuestamente aconteció la reforma más trascendente.
- El Ejecutivo no tuvo la capacidad de negociar con el Legislativo, ni este la de buscar consensos para realmente aprobar las reformas esperadas por los contribuyentes. Un ejemplo claro de esta situación, fueron los repetidos fracasos y escándalos que se presentaron cuando se intentó reformar la Ley del Impuesto al Valor Agregado buscando gravar la enajenación de alimentos y medicinas.
- Se aprobaron Leyes mal pensadas, con un ánimo desesperado de recaudación, como fue el caso del Impuesto Sustitutivo del Crédito al Salario y el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios con el Público en General y en otros casos se tomaron medidas con tintes políticos y proteccionistas, como el gravar con el impuesto especial sobre producción y servicios, a los refrescos que se produjeran usando un edulcorante diferente de la caña de azúcar, por sólo recordar los más relevantes y que terminaron en fracasos estrepitosos, al ser declaradas inconstitucionales por la Suprema Corte de Justicia de la Nación las dos primeras leyes o tenerse que emitir un decreto presidencial para atemperar los efectos de la última de estas medidas, que luego sería declarado también inconstitucional por nuestro máximo tribunal.
- Creció de manera importante la confrontación judicial entre las autoridades hacendarias y los particulares, que se defienden cada día con mayor empeño de las disposiciones fiscales, por ser estas en muchos casos ilegales y que también hay que decirlo con frecuencia se intentan medios de defensa apoyados en aspectos de mera forma y en verdaderas nimiedades, buscando así eludir el cumplimiento de obligaciones fiscales legítimas.

No se eliminó la Resolución Miscelánea Fiscal, que enrarece y enturbia el derecho fiscal y se ha convertido en una legislación paralela, que sirve para llenar los huecos y la falta de claridad en los ordenamientos jurídicos tributarios, debidos a la deficiente acción de los Poderes Ejecutivo y Legislativo.

La reforma fiscal para 2006, la última de este periodo presidencial, lamentablemente es intrascendente, el Poder Ejecutivo y el Congreso

de la Unión una vez más se olvidaron de los temas fundamentales en materia fiscal y aprobaron sólo medidas que representan ajustes y retoques menores a disposiciones ya existentes o bien a dejar sin efectos reformas aprobadas en 2005, que deberían entrar en vigor en 2006 y que ahora se derogan pues ambos poderes, un año después, se dieron cuenta de que lo que en su momento propusieron y aprobaron sería inoperante, como es el caso de las nuevas reglas para cuantificar el impuesto sobre salarios o el adherir marbetes a las cajetillas de cigarrillos.

Se dice que no se presentaron ni aprobaron reformas más importantes porque 2006 será un año electoral y que los tiempos políticos no son los idóneos para esto, nos preguntamos ¿Cuándo será el tiempo en que los intereses de México y de los mexicanos se puedan anteponer a los de los profesionales de la política?

Cuándo será la época en que los encargados de proponer las leyes y los de aprobarlas, manejen las premisas que a continuación repetimos, pues ya las hemos mencionado en otros años y que son por las que desde hace mucho tiempo claman los contribuyentes del país.

- Que las leyes fiscales sean claras, precisas y que en consecuencia brinden seguridad jurídica al particular.
- Que las reformas a las leyes fiscales no se realicen de manera tan frecuente, pues su dinamismo origina dificultades para su aplicación, no sólo a los contribuyentes, sino también a las autoridades, en sus labores de administración y fiscalización.
- Que la determinación de los gravámenes sea sencilla, al igual que su entero.
- Que se reduzcan de manera importante las obligaciones administrativas de los contribuyentes, que los obligan a destinar importantes recursos materiales y humanos para cumplirlas adecuadamente.
- Que se incremente el padrón de contribuyentes efectivos, a fin de que la recaudación se eleve, no a través de nuevos impuestos o de aumentar las tasas de los ya existentes, sino de que aporten aquellos que no lo están haciendo o que paguen más quienes lo están haciendo en cantidades inferiores a su real capacidad contributiva.
- Que los esfuerzos fiscalizadores se enfoquen a los sectores en donde predomina la evasión, en lugar de centrarla en los contribuyentes dictaminados fiscalmente.

Que en los trámites ante las autoridades fiscales haya facilidad, claridad y rapidez, especialmente cuando se trata de recuperar cantidades que legítimamente tiene a su favor los contribuyentes. Resumen Ejecutivo

Impuesto sobre la Renta

Cooperativas de Producción

Se adiciona un nuevo Capítulo al Título de personas morales, el VII-A, en el que se establece el régimen fiscal que podrán aplicar a partir de 2006 las sociedades cooperativas de producción integradas únicamente por personas físicas, el cual consiste en tributar considerando las reglas del Capítulo de personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Además, estas sociedades, no tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales y podrán diferir el total del impuesto sobre la renta hasta el ejercicio en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable.

Capitalización insuficiente

En relación con la limitación a la deducción de intereses por endeudamiento excesivo, se establece que no se considerará para determinar el promedio anual de deudas – capital, las deudas sujetas a condiciones específicas y determinadas por el acreedor.

#### Deducción Inmediata de Inversiones

Los contribuyentes que opten por aplicar la deducción inmediata podrán ejercerla en el ejercicio en el que realicen la inversión, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente; y utilizar los porcentajes de deducción contenidos en el Decreto Presidencial del 20 de junio de 2003.

#### Obligaciones de los contribuyentes

Las personas morales, las personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales, y las personas físicas que enajenen bienes, deberán informar sobre las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00.

#### Maquiladoras

Se amplía hasta el 2011, la vigencia de la disposición transitoria publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002, aplicable a empresas maquiladoras bajo programa de albergue (denominadas “shelter”).

#### Personas físicas

Se mantiene el cálculo del impuesto sobre la renta de personas físicas en los mismos términos en que se ha venido efectuando hasta 2005, y se eliminan las disposiciones que entrarían en vigor a partir de 2006, sobre la aplicación de una nueva mecánica, la exclusión general y los subsidios al empleo y para la nivelación del ingreso.

#### Precios de Transferencia

Los contribuyentes que celebren operaciones entre partes relacionadas que apliquen los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley, deberán considerar en primer término el método del precio comparable no controlado, antes de cualquier otro, debiendo aplicar los métodos en el orden establecido en el citado artículo cuando se demuestre que el método de precio comparable no controlado no es el idóneo.

#### Fideicomisos inmobiliarios

Con el objeto de fomentar el mercado inmobiliario mexicano se modifica el esquema aplicable a los fideicomisos inmobiliarios con el fin de simplificarlo y facilitar a los inversionistas su participación.

Se establece que los fideicomitentes acumularán la ganancia por la aportación de bienes inmuebles al fideicomiso, hasta el momento

en que se enajenen los certificados de participación que reciban por la aportación del inmueble, o bien cuando los inmuebles sean enajenados por el fideicomiso.

Además, se otorga a los certificados de participación inmobiliaria el mismo tratamiento que la Ley establece para las acciones. Así, la ganancia obtenida por personas físicas y residentes en el extranjero por la enajenación de certificados a través de bolsa de valores o mercados reconocidos, estará exenta del impuesto sobre la renta cumpliendo con ciertos requisitos.

#### Impuesto al Valor Agregado

##### Pequeños contribuyentes

Los pequeños contribuyentes estarán obligados a tributar en los términos generales que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero podrán optar por hacerlo mediante la estimativa de impuesto que practiquen las autoridades fiscales.

##### Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

##### Impuesto a la enajenación de cerveza

Los fabricantes, productores o envasadores de cerveza, que la enajenen o importen, pagarán el impuesto que resulte mayor entre aplicar la tasa prevista en esta Ley y la cantidad de \$3.00 por litro enajenado o importado. El impuesto así determinado se podrá disminuir en \$1.26 por litro, si se reutilizan envases recolectados.

##### No obligación de adherir marbetes a las cajetillas de cigarros

Se elimina la obligación establecida en 2005 y que entraría en vigor a partir de 2006, consistente en adherir marbetes a las cajetillas de cigarros.

##### Impuesto Sobre Automóviles Nuevos

Se crea un Fondo de Compensación para resarcir a las entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal de la disminución de ingresos que tendrán, relacionada con el Decreto Presidencial publicado el 22 de agosto de 2005, en el que se establecen las condiciones para la importación definitiva de vehículos automotores usados.

A continuación comentamos con mayor detalle la reforma fiscal aprobada para 2006.

## IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### Sociedades Cooperativas de Producción

Las Sociedades Cooperativas de Producción, mediante la adición del Capítulo VII-A al Título II de la Ley del Impuesto sobre la

Renta, podrán aplicar el régimen fiscal previsto en el mismo a partir de 2006.

Este nuevo régimen se incorpora con el objetivo de fomentar la inversión en este tipo de sociedades.

Se establece que las sociedades cooperativas de producción integradas únicamente por personas físicas, podrán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, considerando las reglas del capítulo de personas físicas con actividades empresariales y profesionales (régimen de flujo de efectivo, deducción de compras, etc.), considerando además lo siguiente:

- Calcularán el impuesto del ejercicio de cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable que corresponda a cada socio por su participación en la sociedad cooperativa, aplicando para determinar la utilidad gravable las reglas del Capítulo de Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales y la tarifa de personas físicas, en lugar de la tasa de impuesto establecida para personas morales.
- Estas sociedades podrán diferir el total del impuesto sobre la renta, hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.  
El impuesto que corresponda a cada uno de sus socios se pagará a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se pagaron las utilidades gravables. Por su parte, el socio podrá acreditar en su declaración anual del ejercicio que corresponda el impuesto pagado.
- Por los ingresos que obtenga la sociedad cooperativa no efectuará pagos provisionales de impuesto sobre la renta.
- A los rendimientos y anticipos que otorguen a sus socios, se les dará el tratamiento de ingresos asimilables a salarios.  
Cabe recordar que la LISR establece que los rendimientos y anticipos que paguen las sociedades cooperativas de producción, son una deducción para efectos de impuesto sobre la renta.
- Deberán llevar una cuenta de utilidad gravable, que se adicionará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable pagada.  
Cuando la cooperativa distribuya a sus socios utilidades provenientes de dicha cuenta, pagará el impuesto diferido correspondiente a la utilidad distribuida al socio, aplicando la tarifa vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

Las sociedades cooperativas que opten por este régimen fiscal no podrán variar su opción en ejercicios posteriores, salvo cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el Reglamento y cuando dejen de pagar el impuesto en estos términos, no podrán volver a tomar esta opción.

En relación con el Impuesto al Activo, se establece que:

Las sociedades cooperativas que distribuyan anticipos o rendimientos a sus socios, para efectos del impuesto al activo, podrán considerar el impuesto sobre la renta correspondiente a dichos ingresos asimilables a salarios, como impuesto de la sociedad cooperativa y acreditarlo contra el impuesto al activo del ejercicio de la sociedad.

Asimismo, acreditarán contra el impuesto al activo del ejercicio, el impuesto sobre la renta del ejercicio determinado por la sociedad por cada uno de sus socios, en la parte que corresponda a cada socio por su participación en la sociedad. Deducciones

Capitalización Insuficiente

Para el ejercicio fiscal de 2005 se adicionó la fracción XXVI al artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para establecer una limitante a la deducción de intereses por endeudamiento excesivo.

La limitante aplica a contribuyentes con capitales tomados en préstamo de partes relacionadas, cuando el monto de sus deudas exceda al triple de su capital contable.

Los intereses no deducibles son los derivados de deudas por capitales tomados en préstamo que excedan el límite de endeudamiento.

Cabe mencionar que las reglas sobre capitalización insuficiente han sido adoptadas por muchos países, entre ellos, Alemania, Holanda, Canadá, Estados Unidos, Reino Unido, Portugal y España, por citar algunos.

El objetivo de esta regulación es el de evitar que empresas multinacionales trasladen utilidades o pérdidas a diferentes países en busca de un beneficio fiscal indebido.

Cabe mencionar que la exposición de motivos establece que las reglas de subcapitalización entre partes relacionadas residentes en el extranjero, se adicionaron a la legislación con el objetivo de evitar abusos y planeaciones que según los legisladores, venían realizando algunos contribuyentes en perjuicio del fisco federal.

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta no establece con claridad si la norma es aplicable sólo a partes relacionadas extranjeras. Además, va más allá al establecer que esta limitación a la deducción de intereses también es aplicable a los que se deriven de deudas que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada de una o más personas morales.

Sobre el particular, el 21 de octubre de 2005 se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto por medio del cual se otorga un estímulo fiscal consistente en permitir a los contribuyentes que para determinar su proporción deuda-capital, no consideren el monto de los créditos contratados con

instituciones del sistema financiero destinados exclusivamente a infraestructura productiva, siempre que el otorgamiento de dichos créditos esté condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos establecidos por el acreedor, mismos a que se hace referencia en tal Decreto.

La reforma para 2006 consiste en establecer en Ley que no se considerarán para determinar el promedio anual de deudas – capital, las deudas sujetas a las condiciones específicas y determinadas por el acreedor, consistentes en limitar al deudor para:

- Distribuir de utilidades o dividendos.
- Reducir su capital.
- Enajenar sus activos fijos.
- Contratar nuevos créditos.
- Transmitir en cualquier forma la titularidad de la mayoría de su capital social.

Permitir que el acreedor intervenga en la determinación del destino de los créditos. Ajuste por inflación de deudas que excedan la proporción tres a uno

Asimismo, se establece que no se considerarán para el cálculo del ajuste anual por inflación, las deudas que den origen a intereses no deducibles, por endeudamiento excesivo, lo anterior con el objeto de corregir la inconsistencia derivada de la reforma de 2005, toda vez que el cálculo del ajuste anual por inflación, no se consideran deudas las originadas por partidas no deducibles.

Opción de aplicar estas reglas en el ejercicio de 2005

Además, se establece mediante disposición de vigencia anual que los contribuyentes podrán optar por aplicar en el ejercicio 2005 las reglas referidas a no considerar dentro del promedio de deudas, aquellas sujetas por el acreedor a términos específicos, tal como se establece en Ley, y no considerar para el ajuste anual por inflación las deudas que excedan el límite de endeudamiento, lo anterior con el objeto de no limitar la deducción de intereses derivados de dichas deudas y corregir la inconsistencia relacionada con el ajuste anual por inflación. Deducción de Inversiones

Deducción inmediata

En materia de deducción inmediata se incorpora a la Ley del Impuesto sobre la Renta la disposición contenida en el Decreto Presidencial del 20 de junio de 2003, por el que se otorga un Estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo, en el sentido de permitir que el contribuyente opte por ejercer la deducción inmediata en el ejercicio en el que efectúe la inversión, en el que inicie su utilización, o en el ejercicio siguiente, en lugar de aplicarla en el ejercicio siguiente al de su adquisición.

Por 2006 se aplicarán los porcentajes del Decreto

Además, se establece en disposiciones de vigencia anual que por el ejercicio fiscal de 2006, en lugar de aplicar los porcentajes de deducción inmediata y la tabla a que se refieren los artículos 220 y 221 de la Ley, se aplicarán los porcentajes y la tabla contenidos en el Decreto citado, los cuales permiten una deducción mayor al contribuyente.

No se consideró conveniente incorporar los porcentajes de deducción contenidos en el Decreto, ya que para tal efecto se utilizó una tasa de descuento del 3% real y la tendencia de la tasa real de los créditos contratados por empresas, es a la alza y por ejemplo en 2005 se ubica en el 9.96%. Cabe mencionar que la tasa de descuento aplicada a los porcentajes establecidos en Ley del 6%.

Deducción de montacargas

Se incorpora a los montacargas dentro de la fracción VI del artículo 40 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de tal suerte que éstos se depreciarán a la misma tasa aplicable a las inversiones en automóviles (25% anual).

Antes de esta fecha, a la deducción de montacargas no le aplicaba un porcentaje específico, sino que se deducía de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 41 de la Ley, aplicando el porcentaje correspondiente, de acuerdo con la actividad en que se utilizaran o bien, la tasa del 10%, en los casos de actividades no especificadas en el citado artículo.

## Obligaciones de los contribuyentes

De acuerdo con la exposición de motivos, los controles establecidos por las instituciones financieras para el monitoreo de las cuentas y operaciones realizadas por sus clientes, han obligado a la delincuencia organizada a establecer flujos de dinero que permitan financiar sus actividades delictivas fuera el sector financiero, realizando operaciones en efectivo, con la intención de que estas no sean detectadas.

Dentro de los sectores identificados como vulnerables están el inmobiliario, adquisición de productos de lujo tales como: autos, yates, joyas y piedras preciosas; la utilización de personas morales con fines no lucrativos y la utilización de servicios característicos de ciertas profesiones para realizar inversiones y disfrazar como legítimos, recursos de procedencia ilícita.

## Declaración informativa sobre operaciones en efectivo

Por lo anterior, se establece a las personas morales la obligación de presentar al SAT, información sobre las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación.

En ese orden de ideas, se establece a las donatarias autorizadas la obligación de informar al SAT sobre los donativos recibidos en efectivo, piezas de oro o plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.00, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que lo reciban.

La información se presentará a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT mediante reglas de carácter general, las cuales podrán establecer supuestos en los cuales no será necesario presentar esta información.

En los mismos términos se establece dicha obligación a las personas físicas que realicen actividades empresariales y a las que enajenen bienes inmuebles.

## Maquiladoras

Con el propósito de apoyar el desarrollo de las empresas maquiladoras que operan bajo un programa de albergue, (denominadas "shelter"), a partir del 2006 y con vigencia hasta el 2011, se les permite operar con una parte relacionada residente en el extranjero, siempre que la "shelter" informe en febrero de cada año, el importe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada residente en el extranjero.

Las disposiciones fiscales en vigor limitan los beneficios fiscales a las empresas "shelter" cuando éstas operan con una parte relacionada.

Sobre las nuevas bases, las empresas "shelter" podrán operar con una parte relacionada para promover y contratar sus servicios sin crear problemas de establecimiento permanente, precios de transferencia o de impuesto al activo. Personas morales con fines no lucrativos

## Organizaciones en apoyo a la defensa de los derechos humanos



Considerando que en el contexto internacional las organizaciones dedicadas a apoyar y defender los derechos humanos gozan de diversos beneficios fiscales, se incorpora dentro del artículo 95, de la Ley del impuesto sobre la Renta, como una institución que podrá ser autorizada para recibir donativos deducibles, a las dedicadas a apoyar la defensa de los derechos humanos.

#### Personas físicas

Una de las reformas más destacadas de 2005 fue precisamente la referida a personas físicas. Se estableció una nueva tarifa estructurada en dos tramos, una exclusión general que en el caso de salarios podía aplicarse en sustitución de los ingresos exentos (horas extras, gratificaciones, previsión social, fondo de ahorro, etc.), además de los subsidios al empleo y para la nivelación del ingreso. Se argumentaba mayor "simplificación", lo cual no se daba del todo y resultaba un aumento en el gravamen a la clase media.

Esta reforma que entraría en vigor en 2006, finalmente no se aplicará.

La reforma aprobada para 2006 consiste en dar marcha atrás y volver al cálculo del impuesto para personas físicas que ha estado vigente en los últimos años, estableciendo en la tarifa una tasa máxima del 29% para 2006 y del 28% en 2007.

#### Salarios

Sin duda la determinación del impuesto por salarios resulta en extremo compleja, ya que incluye la aplicación de tres tablas o tarifas (la del impuesto, la del subsidio y la del crédito al salario), además de elementos tales como el cálculo de la proporción de subsidio y el monto del subsidio acreditable.

Esa complejidad genera que los empleadores, incurran en errores involuntarios al determinar el impuesto de sus trabajadores y pongan en riesgo la deducción por salarios, ya que uno de los múltiples requisitos establecidos en Ley de la materia para la deducción de dichas erogaciones es precisamente, efectuar la retención del impuesto y entregar las cantidades que correspondan por concepto de crédito al salario, siendo muchos los factores que pueden generar errores en el cálculo.

En personas físicas en general, pero sobre todo en el caso de salarios, urge desde hace años una reforma fiscal que simplifique el cálculo y elimine otras complejidades que de él se derivan.

#### Crédito al salario

Se establece claramente en Ley que las cantidades que entregue el empleador por concepto de crédito al salario, podrán acreditarse contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el retenido a terceros, cumpliendo con ciertos requisitos, los mismos que ya se establecían en la Ley para 2004:

- Llevar registros de los pagos por salarios en forma individualizada
- Conservar comprobantes que demuestren el monto del ingreso pagado, impuesto retenido y crédito al salario entregado.
- Que se hayan pagado las aportaciones de seguridad social.

- Calcular el impuesto anual de sus trabajadores.
- Presentar declaración informativa de crédito al salario.

No está demás recordar que el incumplimiento de uno de estos requisitos pone en riesgo la deducción por salarios.

#### Crédito al salario y cálculo del impuesto anual

Tal como en 2004, se establece para 2006 que los empleadores podrán disminuir el crédito al salario para determinar el impuesto anual de sus trabajadores.

No se prevé que las personas físicas obligadas a presentar su declaración consideren cantidad alguna por concepto de crédito al salario al llevar a cabo su cálculo de impuesto anual, situación que desde 2003, ha generado que dicho grupo de asalariados determinen impuesto a cargo por una cantidad equivalente al crédito al salario que el patrón disminuyó en el cálculo mensual.

#### Personas físicas con actividades empresariales

Se elimina la disposición contenida en el último párrafo del artículo 123 de la Ley, adicionado para 2005, que establecía que las personas físicas podrían optar por deducir una cantidad equivalente al 8% de la utilidad sin exceder de \$25,000.00, en sustitución de la deducción de gastos menores señalados en el Reglamento, sin embargo, ese último ordenamiento no contiene disposición alguna relacionada con gastos menores, lo que hizo inaplicable la disposición que hoy se deroga en el ejercicio en que estuvo vigente.

#### Pequeños contribuyentes

En la determinación del impuesto sobre la renta de pequeños contribuyentes se elimina la disminución mensual de \$42,222.22 en el caso de aquellos que enajenen bienes y de \$12,666.66 tratándose de los que presten servicios, estableciendo que el impuesto se calculará a la tasa del 2% sobre la diferencia que resulte de disminuir al total de ingresos del mes, un monto equivalente a cuatro veces el salario mínimo general mensual.

#### Residentes en el Extranjero

#### Intereses exentos

Para dar seguridad jurídica a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se incorpora al texto de Ley la disposición contenida en Resolución Miscelánea que establece que no se retendrá impuesto sobre la renta por la ganancia proveniente de operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados entre el gran público inversionistas, siempre que se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

Asimismo, se exceptúan del pago del impuesto sobre la renta a los intereses que deriven de créditos concedidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean

residentes en el extranjero.

Anteriormente, de acuerdo con la disposición legal, se exentaban del pago del impuesto a los residentes en el extranjero, por lo intereses derivados de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de bonos emitidos por ellos, siempre que fueran adquiridos y pagados en el extranjero, sin embargo, cuando los títulos adquiridos por residentes en el extranjero, se colocaran en el país, los intereses no estaban exentos de gravamen.

Intereses pagados a bancos extranjeros a la tasa del 4.9%

Una vez más, mediante disposiciones de vigencia anual, se establece que durante 2006 será aplicable la tasa del 4.9% a los intereses pagados a bancos extranjeros, incluyendo a los bancos de inversión, en vez de la tasa del 10% establecida en el artículo 195 de la misma. Cabe señalar que dicha disposición resultará válida, siempre que el banco sea el beneficiario efectivo de los intereses y sea residente de un país con el que se mantenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y que, además, se cumplan con los requisitos que dicho tratado establezca para ese tipo de intereses.

Precios de Transferencia

Se incorpora en la legislación mexicana el principio internacional denominado "mejor método" (the best method) en la aplicación de las reglas de precios de transferencia sobre estas bases, se jerarquizan los métodos de precios de transferencia, con esto se limita el uso discrecional por parte de los contribuyentes.

Los criterios de selección o rechazo de cada método deben estar basados en las guías publicadas por la OCDE [1].

En materia de precios de transferencia se establece que los contribuyentes que celebren operaciones entre partes relacionadas residentes en el extranjero, que deban utilizar los métodos establecidos en el artículo 216 de la Ley, deberán considerar en primer término el método del precio comparable no controlado, antes de cualquier otro método.

Dicho método no será aplicable cuando se demuestre que no es el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para Empresas Multinacional y las Administraciones Fiscales, emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.

Los contribuyentes que apliquen los métodos de precios de transferencia de reventa, de costo adicionado y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, que utilizan primordialmente como elementos comparables costos y precios, deberán demostrar que dichos costos y precios se encuentran a precio de mercado. Para estos efectos, se considerarán como precios de mercado, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente haya obtenido del SAT una resolución favorable en materia de precios de transferencia. Asimismo, se establece que deberá demostrarse que el método utilizado es el más apropiado y confiable, de acuerdo con la información disponible.

Es oportuno mencionar, que en la práctica E&Y utiliza el principio del mejor método en la preparación de sus estudios de precios de transferencia.

## Regímenes Fiscales Preferentes

En México, los ingresos por operaciones productivas y comerciales de sociedades propiedad de grupos empresariales mexicanos no son gravados, siempre que las empresas o figuras jurídicas se ubiquen en un país con el que México tenga en vigor acuerdos amplios de intercambio de información tributaria. Cuando no se tengan esos acuerdos, la autoridad podrá autorizar no considerar esos ingresos no pasivos, siempre que los contribuyentes obtengan por escrito la aceptación por parte de la autoridad competente del país de que se trate, para intercambiar información.

Actualmente México tiene acuerdos amplios de intercambio de información con 17 países y grupos empresariales mexicanos tienen operaciones productivas y comerciales en más de 60 países.

Cabe mencionar que países como Estados Unidos, Reino Unido, Alemania y España, entre otros, no tiene el requerimiento de que la empresa o figura jurídica del extranjero se ubique en un país con el que se tenga un acuerdo de amplio intercambio de información tributaria, para excluir de la aplicación de las reglas relativas a ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes a ingresos productivos y comerciales.

Por lo anterior, se reforma el artículo 212 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para establecer que los contribuyentes que generen ingresos distintos de los ingresos pasivos, no los considerarán como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, cuando se ubiquen en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria.

En los casos en que no se tenga dicho acuerdo, los contribuyentes podrán considerar que los ingresos productivos y comerciales no se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes, siempre que el contribuyente y las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales se generen dichos ingresos, dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, por un contador público independiente que pertenezca a una firma de contadores que tenga una oficina de representación en México.

Esta disposición no aplicará a los ingresos de 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, que se generen por la comercialización de bienes cuya procedencia o destino sea México.

## Fideicomisos inmobiliarios

Con el objeto de fomentar el mercado inmobiliario mexicano, en el año 2003 se incluyó en la Ley del Impuesto sobre la Renta, un estímulo fiscal a los fideicomisos cuya actividad fuera la construcción o adquisición de inmuebles destinados a la enajenación o la concesión del uso o goce, así como a la adquisición del derecho para percibir ingresos por otorgar dicho uso o goce.

Para 2006 se modifica el esquema aplicable a los fideicomisos, a fin de facilitar y simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los fideicomisos y de los inversionistas que en ellos participen.

Aportación de bienes al fideicomiso – Momento de acumulación de la ganancia

Se establece que los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles al fideicomiso determinarán la ganancia por los bienes aportados, aplicando las disposiciones de los Títulos II, IV y V de la Ley del Impuesto sobre la Renta , según corresponda y acumularán la ganancia cuando se enajenen los certificados de participación recibidos por tal aportación o cuando la institución fiduciaria enajene los bienes aportados, lo que suceda primero.

La deducción de los bienes aportados al fideicomiso corresponderá a la institución fiduciaria a partir de la fecha de aportación y por el valor en que fueron aportados.

#### Enajenación de certificado en bolsa o mercados reconocidos

No se pagará el impuesto sobre la renta por la ganancia derivada de la enajenación de certificados de participación cuando el enajenante sea una persona física o un residente en el extranjero, siempre que su adquisición y enajenación se realice en bolsa de valores o mercados reconocidos y 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 la persona física o el residente en el extranjero, que hubiera adquirido los certificados fuera de bolsa, los enajene en bolsa o mercados reconocidos, siempre que hayan transcurrido al menos cinco años ininterrumpidos desde la fecha en que los adquirió, 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 por la ganancia, cuando el fideicomitente sea una persona física o un residente en el extranjero, siempre que se trate de certificados inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, su enajenación se realice en bolsa o mercados reconocidos, hayan transcurrido cinco años ininterrumpidos desde que el fideicomitente es propietario de los certificados y al menos un monto equivalente al 20% del total de las aportaciones realizadas al fideicomiso se encuentre colocado entre el gran público inversionista, la ganancia que se exenta es diversa de la que se obtuvo por la aportación de inmuebles al fideicomiso.

#### No obligación de efectuar pagos provisionales de ISR e IMPAC

Por las actividades del fideicomiso, la institución fiduciaria:

- No realizará pagos provisionales de impuesto sobre la renta y de impuesto al activo.
- No pagará el impuesto al activo anual, siempre que al menos el 20% del total de aportaciones realizadas al fideicomiso se encuentre colocado entre el gran público inversionista.

#### Obligaciones de la institución fiduciaria

La institución fiduciaria de los fideicomisos beneficiarios del estímulo fiscal, tendrán las siguientes obligaciones:

I. Determinar en términos del Título de las Personas Morales de la LISR, el resultado fiscal por las actividades realizadas a través del fideicomiso y retener el impuesto a los tenedores de los certificados de participación inmobiliaria por las utilidades a éstos distribuida.

Se mantiene el estímulo fiscal a los inversionistas que sean fondos de pensiones o jubilaciones del país y del extranjero, en el sentido de no efectuarles la retención por los rendimientos del fideicomiso que les correspondan, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos, ello en virtud de que dichos fondos se encuentran exentos de impuesto sobre la renta.

II. Llevar una cuenta de resultado fiduciario.

III. Presentar la información y proporcionar las constancias, en los medios, formatos electrónicos y plazos, que el SAT establezca.

#### Obligaciones de los fideicomitentes

Se establecen obligaciones específicas a las personas físicas residentes en México y a los residentes en el extranjero, liberándolos de la obligación de cumplir con todas las disposiciones aplicables a los ingresos por actividades empresariales, con el objeto de otorgarles un tratamiento más sencillo.

Las personas físicas residentes en México, tenedores de certificados de participación inmobiliaria a los que les aplica el estímulo fiscal, deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Acumular el resultado fiscal del ejercicio que les corresponda, así como los ingresos que no provengan de la cuenta de resultado fiduciario y acreditar el impuesto que les hubiera sido retenido.
- b) Proporcionar a la institución fiduciaria o intermediario financiero, la información que el SAT establezca mediante reglas de carácter general.
- c) Solicitar su inscripción al RFC.
- d) Presentar su declaración anual.

Los residentes en el extranjero tendrán las siguientes obligaciones:

- a) Proporcionar a la institución fiduciaria o intermediario financiero, la información que el SAT establezca mediante reglas de carácter general.
- b) Los fondos de pensiones y jubilaciones deberán inscribirse en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del extranjero.

Los fideicomitentes personas morales residentes en México deberán considerar como impuesto definitivo el ISR que se les retenga y, en consecuencia, las utilidades percibidas no serán acumulables; debiendo, adicionar el neto de tales utilidades a su cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 88 de la Ley de ese impuesto, toda vez que le está dando el mismo tratamiento que el correlativo a dividendos.

## Requisitos que deben cumplir los fideicomisos

Se adicionan los siguientes requisitos que deben cumplir los fideicomisos inmobiliarios para aplicar el estímulo fiscal:

- Otorgar en arrendamiento por período de al menos un año, los bienes inmuebles adquiridos o construidos.
- Distribuir a cuenta del resultado fiscal a los tenedores de los certificados de participación, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, como mínimo, la cantidad que resulte de aplicar a dicho resultado, la tasa del 29% para 2006, y del 28% para 2007.
- Los fideicomisos cuyos certificados de participación no se encuentren colocados entre el gran público inversionista, deberán tener al menos 10 tenedores y ninguno podrá tener una participación mayor al 20% del total de las aportaciones del fideicomiso.

## Beneficios a las sociedades mercantiles a las que les aplica el estímulo

Las sociedades constituidas en México, cuyo fin sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles destinados al arrendamiento y a la enajenación posterior después de haber sido otorgados en arrendamiento por lo menos un año anterior a su enajenación, así como a la adquisición de bienes inmuebles y que destinen su patrimonio cuando menos en un 70% a dicho fin y el remanente a la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal o de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda, podrán aplicar lo siguiente:

- Que los accionistas de la sociedad que aporten inmuebles a la misma puedan diferir la acumulación de la ganancia obtenida por tal aportación hasta el momento en el que enajene las acciones de dicha sociedad, o bien, hasta el momento en el que se enajenen los bienes inmuebles aportados.
- No realizarán pagos provisionales de impuesto sobre la renta ni impuesto al activo.
- Cuando tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilación, deberán entregar a dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al impuesto que le correspondería por su participación en la sociedad.

Además, deberán cumplir con los requisitos de información que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### Pequeños contribuyentes

El régimen establecido para pequeños contribuyentes, consistente en determinar el impuesto al valor agregado atendiendo a la estimativa del valor de los actos o actividades que practiquen las autoridades fiscales, con base en los ingresos del contribuyente, fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 2005.

Se consideró que viola el principio de proporcionalidad tributaria, por que el monto del impuesto a enterar no se determina considerando el impuesto causado y trasladado, disminuido con el impuesto acreditable, sino en atención a la riqueza o al incremento patrimonial, como si se tratará de un impuesto directo, además toma en cuenta los ingresos correspondientes a un periodo distinto al que corresponde el pago, lo cual desvincula al impuesto que se calcula de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto

al valor agregado.

Sin embargo, los contribuyentes que tributan en el régimen de pequeños, cuentan con poca capacidad administrativa y tienen dificultades para obtener de sus proveedores comprobantes en los que se señale expresamente el monto del impuesto al valor agregado que se les traslada, por lo que se consideró necesario mantener la posibilidad de que estos contribuyentes tengan la alternativa de tributar mediante un procedimiento de estimación.

En este tenor, con la intención de subsanar los vicios de inconstitucionalidad, se reforma la Ley para establecer que los pequeños contribuyentes estarán obligados a tributar en los términos generales que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado, pero podrán optar por hacerlo mediante la estimativa de impuesto que practiquen las autoridades fiscales, siempre que los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de \$2'000,000.00, que es el mismo monto establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta para que los contribuyentes puedan tributar en el régimen de pequeños contribuyentes para efectos de este último impuesto.

Los contribuyentes que ejerzan la opción de pagar el impuesto en los términos generales que establece la LIVA [2], deberán mantenerla durante 60 meses.

#### Fideicomisos inmobiliarios

Se reforma la Ley del Impuesto al Valor Agregado, con el objeto de hacer operable el esquema establecido para fideicomisos inmobiliarios en el Impuesto sobre la Renta; es decir, no considerar que se está en presencia de la enajenación de los bienes inmuebles afectos al fideicomiso cuando se proceda a la enajenación de los certificados de participación. Sin embargo, este tratamiento es aplicable únicamente en los casos en que el fideicomiso haya emitido certificados de participación inmobiliarios no amortizables inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios; aspecto que es de tener en cuenta, en virtud de que, para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se podrán emitir o no tales certificados o bien, habiéndose emitido, no necesariamente deben estar inscritos en el referido Registro Nacional de Valores e Intermediarios.

#### Impuesto cedular por enajenación de inmuebles

##### Momento en que se causa el impuesto local

En 2005 se estableció, mediante la reforma al artículo 43 de la LIVA, la posibilidad de que las Entidades Federativas gravaran con un impuesto local los ingresos de las personas físicas, sin contravenir por ello los convenios de coordinación fiscal establecidos con la Federación, entre otros los derivados de la enajenación de inmuebles.

Para 2006 se adiciona el citado artículo 43, con el objeto de que exista simetría entre el momento de acumulación para efectos de impuesto sobre la renta de la ganancia obtenida por personas físicas con motivo de la aportación de inmuebles a los fideicomisos inmobiliarios o sociedades inmobiliarias y el momento en que se cause el impuesto local por enajenación de inmuebles que en su caso, establezcan las entidades federativas; en ese contexto se establece que la ganancia por la enajenación de inmuebles aportados a los fideicomisos o a las sociedades mercantiles a las que se refiere el estímulo fiscal establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta



se gravará en las mismas fechas y montos en que se deba acumular la referida ganancia para efectos del impuesto sobre la renta.

Enajenación de inmuebles que no podrán gravarse con el impuesto local

Adicionalmente se establece que las entidades federativas no podrán gravar con impuestos locales la enajenación de 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 o mercados reconocidos.

Determinación de la proporción de IVA acreditable

Para efectos de la determinación de IVA acreditable, tratándose de erogaciones para la realización de actividades gravadas y no gravadas, no se considerará dentro del total de actos o actividades para determinar la proporción, a la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria no amortizables que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, por tratarse de una actividad que no se realiza habitualmente.

Impuesto al Activo

Aún cuando la Ley del Impuesto al Activo no fue reformada, en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en relación con los estímulos fiscales otorgados a las sociedades cooperativas de producción y a los fideicomisos inmobiliarios, se establece lo siguiente:

Sociedades Cooperativas de Producción

Mediante disposición transitoria se establece, en relación con el impuesto al activo, que:

Las sociedades cooperativas que distribuyan anticipos o rendimientos a sus socios, para efectos de impuesto al activo, podrán considerar el impuesto sobre la renta correspondiente a dichos ingresos asimilables a salarios, como impuesto de la sociedad cooperativa y acreditarlo contra el impuesto al activo del ejercicio de la sociedad.

Asimismo, acreditarán contra el impuesto al activo del ejercicio, el impuesto sobre la renta del ejercicio determinado por la sociedad por cada uno de sus socios, en la parte que corresponda a cada socio por su participación en la sociedad.

Fideicomisos inmobiliarios

En relación con el estímulo fiscal para fideicomisos inmobiliarios, se establece que:

- Las instituciones fiduciarias de los fideicomisos inmobiliarios que reúnan los requisitos para aplicar los beneficios del estímulo fiscal establecido en la LISR, no realizarán pagos provisionales de impuesto al activo, por las actividades realizadas por el fideicomiso. Adem ás, no se pagará impuesto al activo anual correspondiente a las actividades del fideicomiso, siempre que al menos el 20% del total de las aportaciones realizadas al fideicomiso se encuentre colocado entre el gran público inversionista.
- Tampoco realizarán pagos provisionales de impuesto al activo, las sociedades mercantiles, cuyo fin sea la adquisición o la construcción

de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento, así como a la adquisición de derechos de percibir ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles, sujetos al estímulo fiscal establecido en la LISR.

No podemos pasar por alto el mencionar que el incorporar en la Ley del Impuesto sobre la Renta disposiciones que deben de estar contempladas en la Ley del Impuesto al Activo, representa una falta total de técnica .

Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2006 establece los siguientes estímulos fiscales en materia de este impuesto:

1. Se exenta del pago del impuesto al activo que se cause en el ejercicio 2006, a las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubiera excedido de \$4'000,000.00.
2. Los contribuyentes dedicados exclusivamente a actividades de los sectores agropecuario y forestal, podrán acreditar las inversiones realizadas contra el impuesto al activo del ejercicio y el remanente, en su caso, podrá acreditarse en ejercicios posteriores hasta agotarse.
3. A los almacenes generales de depósito, por los inmuebles de su propiedad destinados al almacenamiento de mercancías, consistente en considerar como valor de dichos bienes para efectos de este impuesto, el que se determine de multiplicar su valor determinado en términos de Ley, por el factor de 0.1.

## IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

### Impuesto a la enajenación de cerveza

Como medida ecológica, para fomentar la recolección y reutilización de envases, los fabricantes, productores o envasadores de cerveza, que la enajenen o importen, pagarán el impuesto que resulte mayor entre aplicar la tasa prevista en Ley y la cantidad de \$3.00 por litro enajenado o importado. El nuevo impuesto así determinado se podrá disminuir en \$1.26 por litro, si se reutilizan envases recolectados, sin que en ningún caso, el impuesto sea menor al que resulte de aplicar la tasa prevista en Ley para la enajenación o importación de cerveza.

### Concepto de envases reutilizados

Para efectos de la LIEPS , los envases reutilizados son aquellos que ya fueron usados para envasar y comercializar cerveza, recolectados y sometidos a un proceso sanitario que les permita ser utilizados de nuevo para comercializar el mismo tipo de producto, sin que dicho proceso implique un proceso industrial de transformación.

En el caso de importadores, serán los envases recolectados y exportados al extranjero amparados con el documento aduanal correspondiente, los que se consideren reutilizados al tenor de lo que se menciona en el párrafo anterior.

## **Nuevas obligaciones**

### **Información sobre litros de cerveza enajenada y envases reutilizados**

Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de cerveza que apliquen la disminución de \$1.26 por litro, deberán presentar a las autoridades fiscales, a través de los medios, formatos y plazos que establezca el SAT, mediante reglas de carácter general, un informe en el que manifiesten el total de litros de cerveza enajenados, así como la capacidad en litros del total de envases de cerveza reutilizados, en cada uno de meses del ejercicio inmediato anterior.

### **Registro de litros de cerveza enajenados y envases reutilizados**

Los fabricantes, productores, envasadores e importadores de cerveza que reutilicen envases, estarán obligados a llevar un registro del total de litros de cerveza enajenados o importados, respectivamente, y de la capacidad en litros del total de envases reutilizados de cerveza enajenados en cada mes.

Asimismo, se establecen las características e información que deberá contener el registro, indicando que en el caso de que no se cumpla con el registro, contengan datos falsos o no se cuente con la documentación soporte correspondiente, no se tendrá derecho a la disminución por la reutilización de envases.

#### Obligación de no adherir marbetes a las cajetillas de cigarros

Se elimina la obligación establecida en 2005 y que entraría en vigor a partir de 2006, consistente en adherir marbetes a las cajetillas de cigarros, con el objeto de controlar el contrabando y la falsificación del producto.

La decisión de eliminar dicha obligación se tomó considerando que de acuerdo con la experiencia en otros países, esta medida no ha ayudado a controlar el contrabando; además de que el costo para el Estado es bastante elevado, considerando que tiene que hacer una licitación para la adquisición de los marbetes o componentes para su fabricación, el costo que genera el control, el almacenaje de inventarios, así como la entrega y recepción de los marbetes.

### **IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS**

Se crea un Fondo de Compensación para resarcir a las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, de la disminución de ingresos que tendrán, relacionada con el Decreto Presidencial publicado el 22 de agosto de 2005, en el cual se exenta de pago del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos el que se cause por la enajenación de automóviles cuyo precio al consumidor o valor en aduana, según se trate, no exceda de \$150,000.00 y en el caso de automóviles cuyo valor sea entre \$150,000.00 y \$190,000.00, se concede una la exención del 50% de este tributo.

### **LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN**

Recaudación estimada de los principales impuestos, en millones de pesos:

<b>IMPUESTO</b>	<b>2006</b>	<b>2005</b>	<b>INCREMENTO %</b>
ISR	374,923.5	375,833.3	9%

IMPAC	13,412.5	12,242.3	10%
IVA	335,746.8	313,739.9	7%
IEPS	56,158.9	110,805.9	-49%
ISTUV	15,378.2	14,207.1	8%
ISAN	5,298.7	5,295.2	0%
COMERCIO EXT	21,701.7	25,996.9	-17%
ACCESORIOS	9,353.6	6,710.1	39%
	00	0	0
TOTAL	831,973.9	864,830.7	-4%

### Recargos

Para 2006 la tasa de recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales será del 0.75% mensual y del 1.125% en el caso de mora.

En los casos en los que el CFF permita que la tasa de recargos incluya actualización, se aplicarán las siguientes tasas para el pago en parcialidades:

	Tasa mensual	Tasa anual
Parcialidades hasta 12 meses	1.00%	12%
Parcialidades hasta 24 meses	1.25%	15%
Parcialidades superiores a 24 meses	1.50%	18%

### Estímulos fiscales

En términos generales, se mantienen los estímulos fiscales en materia de ISR, IMPAC e IEPS establecidos en la Ley de Ingresos para 2005, con algunos cambios, tales como:

- Se exenta del pago del impuesto al activo que se cause durante 2006 a las personas físicas y morales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$4'000,000.00  
En los últimos años, excepto en 2005, se había exentado del pago del impuesto al activo a la pequeña y mediana empresa; por ejemplo en los ejercicios 2003 y 2004 la exención se otorgó a los contribuyentes cuyos ingresos en 2002 y 2003 no hubieran excedido de

\$14'700,000.00. Sin embargo en 2005 la exención fue sólo a las personas físicas cuyos ingresos en 2004 no hubieran excedido de \$4'000,000.

- Se elimina el estímulo fiscal en el impuesto al activo a los contribuyentes dedicados al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes en aviones o embarcaciones con concesión del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.
- Se elimina el estímulo fiscal a contribuyentes que adquieran diesel que se utilice como combustible en maquinaria de combustión interna, maquinaria de flama abierta y locomotoras, independientemente del sector al que permanecieran.

Los estímulos que continúan para 2006, que estaban en la LIF para 2005, son los siguientes:

#### Impuesto al Activo

En materia de impuesto al activo se otorgan los siguientes estímulos fiscales:

- A los sectores agropecuario y forestal, consistente en permitir el acreditamiento de la inversión realizada contra un monto equivalente al impuesto al activo del ejercicio, y el remanente, en su caso, acreditarse en ejercicios posteriores hasta agotarse.
- Cuentas por cobrar que deriven de contratos celebrados con el Gobierno Federal, respecto de inversiones en infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias, por el monto del impuesto al activo que derive de dichas cuentas por cobrar.
- A los Almacenes Generales de Depósito, por los inmuebles de su propiedad destinados al almacenamiento de mercancías, consistente en considerar como valor para efectos de IMPAC, el que se determine de multiplicar el valor de dichos bienes por el factor de 0.1.

#### Inversiones en Investigación y Desarrollo de Tecnología

En relación con el estímulo fiscal para empresas que realicen gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología, se incrementa de \$3'000 a \$4'000 millones de pesos el monto que podrá distribuirse.

#### Acreditamiento para el sector agropecuario por consumo de diesel

Se mantiene el estímulo fiscal consistente en permitir a los contribuyentes de los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero, que adquieran diesel para su consumo final, siempre que dicho combustible no sea para uso automotriz en vehículos destinados al transporte de personas a través de carreteras o caminos, el poder acreditar el IEPS que PEMEX haya causado por la enajenación de dicho combustible, siempre que se utilice en cierto tipo de vehículos, contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el retenido e impuesto al activo.

#### Devolución de IEPS para sector agropecuario

Los contribuyentes dedicados a actividades agropecuarias o silvícolas, que tengan derecho al acreditamiento de IEPS antes mencionado, podrán solicitar la devolución del importe que tuvieron derecho a acreditar, hasta por el monto establecido, siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 20 veces el salario mínimo elevado al año, en el caso de personas físicas, o ingresos equivalentes por cada uno de sus socios tratándose de personas morales.

#### Acreditamiento para el sector autotransporte

Se mantiene el estímulo fiscal a los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final en uso automotriz en vehículos destinados al transporte público y privado de personas o carga, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS que PEMEX hubiera causado en la enajenación de dicho combustible, sin embargo se elimina la referencia al precio del diesel en el sur de Texas para determinar el monto acreditable, que en los últimos meses ha sido superior al precio del diesel en México.

#### Acreditamiento por el uso de autopistas de cuota

Continúa el estímulo fiscal a los contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasaje que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, los que podrán acreditar hasta el 50% del gasto total erogado por el pago de los servicios por el uso de infraestructura carretera, contra el impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

#### Acreditamiento del diesel marino

Los contribuyentes que adquieran diesel marino especial, para su consumo final y se utilice exclusivamente como combustible en embarcaciones destinadas a la realización de actividades propias de la marina mercante, podrán acreditar un monto equivalente al IEPS que PEMEX hubiera causado en la enajenación de dicho combustible contra el impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

#### ISAN de autos de baterías

Subsiste el estímulo fiscal a las personas físicas o morales que enajenen al público en general o importen definitivamente, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, consistente en el monto total del impuesto sobre autos nuevos que hubieran causado.

#### Tasa de retención para intereses pagados por el sistema financiero

La tasa de retención por concepto de impuesto sobre la renta aplicable a los intereses pagados por el sistema financiero será del 0.5% sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses, igual que en los últimos años.

#### Actualización del Registro Federal de Contribuyentes

El SAT continúa con el programa de actualización del Registro Federal de Contribuyentes mediante la práctica de recorridos, invitaciones, solicitudes de información, censos o cualquier otra medida prevista en el Código Fiscal.

Al respecto se establece que los contribuyentes cuyos ingresos no excedan de \$2'000,000.00 quedarán liberados de las sanciones derivadas del incumplimiento de obligaciones formales, salvo que se trate de conductas reincidentes.

#### Condonación de créditos fiscales

Se mantiene la disposición que faculta al Servicio de Administración Tributaria para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales, en los casos en que exista imposibilidad práctica de cobro.

Se considerará que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, hubieran desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hayan sido declarados en quiebra por falta de efectivo.

#### Condonación de recargos de créditos fiscales

Se faculta al SAT para celebrar convenios con los contribuyentes con la finalidad de condonar total o parcialmente multas y recargos respecto de créditos fiscales derivados de contribuciones federales causadas antes del 1º de enero de 2003.

#### Plazo para la presentación del dictamen fiscal

En los últimos años, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, se ha otorgado a los contribuyentes obligados a dictaminarse para efectos fiscales, un plazo adicional para la presentación del dictamen.

Este año, el dictamen fiscal correspondiente al ejercicio fiscal de 2005 deberá presentarse durante el mes de mayo de 2006, tal como lo establece el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación. La Ley de Ingresos no establece ampliación de plazo alguna.

#### Medición de eficiencia recaudatoria

Se establecen los términos en los cuales el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estará obligado a informar sobre la situación económica, las finanzas públicas y la deuda pública, al Congreso de la Unión.

#### Estímulos fiscales para 2007

En la Ley de ingresos de la Federación para 2006 se señala que los estímulos fiscales y las facilidades que prevea la iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007 se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación y temporalidad definida y progresividad.

Las facilidades y los estímulos se autorizarán en la Ley de Ingresos de la Federación. Los costos para las finanzas públicas de las facilidades administrativas y los estímulos fiscales deberán especificarse en el presupuesto de gastos fiscales.

#### Iniciativas en materia fiscal para el ejercicio 2007

De acuerdo con lo que establece la Ley de Ingresos en comento, toda iniciativa en materia fiscal, deberá incluir en su exposición de motivos el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas.

Toda iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

- Que otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;
- Que el pago de los impuestos sea sencillo;
- Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y
- Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.

#### Condonación de recargos y multas por adeudos al Seguro Social

A los patrones que espontáneamente regularicen sus adeudos fiscales generados antes del 1° de octubre de 2005 con el IMSS, derivados de cuotas obrero patronales e infracciones a la LSS y sus reglamentos, siempre que los paguen en una sola exhibición, se les condonarán recargos y multas. Para tal efecto deberán manifestar por escrito al Instituto, a más tardar el 28 de febrero de 2006, su intención de acogerse a este beneficio. La condonación se hará en los siguientes porcentajes, considerando el mes del ejercicio 2006 en el que se realice el pago:

- 100%, si el pago se efectúa antes del 28 de febrero.
- 90% de recargos y 100% de multas, si el pago se efectúa durante marzo.
- 80% de recargos y 90% de multas, si el pago se realiza en abril.
- 70% de recargos y 90% de multas, si se efectúa el pago en mayo.
- 60% de recargos y 90% de multas, cuando el pago se realice en junio.
- 50% de recargos y 80% de multas, en el caso de que el pago se efectúe en julio.

#### Aspectos controversiales de la reforma para 2005 y otras reformas pendientes

##### Costo de lo Vendido

A partir del año 2005 la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que para determinar el gravamen, los contribuyentes podrán disminuir de los ingresos acumulables, entre otras deducciones, el costo de lo vendido en sustitución de la deducción por compras.

Para regular dicho concepto, se incluyó en el ordenamiento en comento, en el Título II, de las Personas Morales, Capítulo II, de las deducciones, la Sección III, "Del Costo de lo vendido", la cual establece las reglas y procedimientos para determinar ese concepto.

Además, en disposiciones transitorias de la Ley del ISR para 2005, se estableció un régimen de transición, tendiente a amortiguar el impacto fiscal derivado de los inventarios de mercancías al 31 de diciembre de 2004, cuya deducción para efectos fiscales ya se había tomado en ejercicios anteriores.

Las disposiciones sobre costo de lo vendido establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2005 incluyen indefiniciones, imprecisiones, ambigüedades y contradicciones. Por su parte, la reforma fiscal aprobada para el ejercicio 2006, no las resuelve, de hecho, no hubo ninguna reforma relacionada con este tema.

A continuación comentamos algunos de los aspectos cuestionables o controversiales, que siguen sin resolverse.



Deducción del costo de lo vendido determinado con base en el sistema de costeo absorbente sobre costos predeterminados

El artículo 45-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los contribuyentes determinarán el costo de las mercancías que enajenen, utilizando cualquiera de los siguientes sistemas:

- a) El sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos o predeterminados.
- b) El sistema de costeo directo con base en costos históricos.

En este orden de ideas, los contribuyentes que adopten el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados, podrán utilizar cualquiera de los siguientes métodos para determinar el costo de lo vendido deducible:

- Costos estándar, o
- Costos estimados

Sobre el particular, resulta cuestionable el hecho de que los contribuyentes puedan deducir la totalidad de los costos estándar o estimados, según se trate, identificados con las mercancías enajenadas, ya que la Ley no prevé ninguna disposición que permita u obligue a los contribuyentes a ajustar dichos costos a los reales al cierre del ejercicio de que se trate.

Trato diferenciado a personas morales de personas físicas que efectúan actividades empresariales

Se presenta un trato inequitativo entre personas físicas que llevan a cabo actividades empresariales y las personas morales, toda vez que las personas físicas pueden deducir las compras de mercancías y los gastos que se realicen en el ejercicio de que se trate, mientras que a las personas morales, únicamente se les permite deducir el costo que se identifique con las mercancías enajenadas.

Carencia de seguridad jurídica

La sección relativa al "Costo de lo Vendido" contiene una serie de conceptos contables, como son los métodos de valuación de inventarios y los sistemas para determinar el costo de lo vendido, que no se encuentran definidos en la propia Ley, ni en su Reglamento, lo cual es violatorio del principio constitucional de legalidad.

Definición de conceptos a través de la Resolución Miscelánea Fiscal

En la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, existen diversas normas que pretenden aclarar algunos aspectos relativos al inventario base, inventario acumulable, métodos para determinar el costo de ventas para algunos sectores económicos específicos, etc.

Sin embargo, de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la función legislativa del Congreso de la Unión, es indelegable, por lo que los contribuyentes podrán elegir y aplicar únicamente aquellas reglas generales publicadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en tanto las mismas no rebasen el alcance de la Ley.

Cabe recordar que de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, las reglas de carácter general que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, únicamente generan derechos para los particulares y en ningún caso deben establecer cargas adicionales a las contenidas en las propias leyes.

Prohibición de revaluar los inventarios o del costo de lo vendido

Parece tener vicios de inconstitucionalidad la prohibición de aplicar el método UEPS monetario (Últimas Entradas Primeras Salidas), para determinar el costo de lo vendido deducible para efectos de ISR, toda vez que en algunos casos, sobre todo en los sectores económicos en donde existe un desfase importante entre los costos incurridos y la enajenación de las mercancías, los costos deducibles se podrían quedar rezagados respecto de los precios de mercado o los efectos inflacionarios de nuestro país.

Efecto de los gastos no deducibles

Resulta carente lógica el dispositivo fiscal que establece que los conceptos no deducibles se deberán considerar en el ejercicio en que se efectúe la erogación y no en el ejercicio en que formen parte del costo de lo vendido, toda vez que este precepto seguramente provocará distorsiones en la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio y por ende en el cálculo del gravamen. Cabe destacar que también podría ocasionar problemas en el cálculo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta. Inventario acumulable

El artículo 3º transitorio de la LISR para 2005, en sus fracciones IV y V establece que para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes no podrán incluir las existencias de mercancías que se tenían al 31 de diciembre de 2004, salvo que los contribuyentes, cumpliendo con ciertas reglas, opten por acumular dichos inventarios a partir del año 2005.

Así las cosas, para determinar el inventario acumulable, la Ley establece que se deberán disminuir del inventario base: i) el saldo pendiente de deducir de los inventarios de 1986 o 1988, ii) las pérdidas fiscales pendientes de amortizar al 31 de diciembre de 2004 y iii) la diferencia en compras de importación, que exista entre los últimos cuatro meses de los años 2003 y 2004.

Efecto fiscal del inventario acumulable en el coeficiente de utilidad

La Ley no establece claramente si el inventario acumulable se adicionará a la utilidad fiscal o incrementará los ingresos acumulables para determinar el ISR del ejercicio. Si se interpreta que el inventario acumulable se suma a la utilidad fiscal, los contribuyentes verán incrementado de manera importante el coeficiente de utilidad que se deberá utilizar para realizar pagos provisionales del ISR en el ejercicio 2006.

Por lo que se refiere a la diferencia de los inventarios de los últimos cuatrimestres de 2003 y 2004, la ley del ISR no especifica si se deben incrementar los ingresos acumulables o la utilidad fiscal, tanto para determinar los pagos provisionales como el ISR del ejercicio.

Conceptos que se deben incluir para determinar el inventario acumulable

Respecto de los conceptos que se deben disminuir para determinar el inventario base, la Ley no establece si existe prelación, o bien,

qué procedimiento deben aplicar los contribuyentes, en aquéllos casos en que algún concepto o la suma de todos ellos, excedan al inventario base.

#### Inventarios obsoletos

A través de la Resolución Miscelánea Fiscal se establece que los inventarios obsoletos o de lento movimiento, podrán no incluirse en el inventario base. Sin embargo, la Ley es omisa en cuanto a la definición del concepto de “inventario de lento movimiento” y si este tipo de inventarios tendrá costo (deducible) cuando se enajene.

#### Reducción del inventario base

Los contribuyentes que opten por acumular los inventarios al 31 de diciembre de 2004, lo podrán hacer en un periodo que comprende hasta 12 años, sujeto al índice de rotación de inventarios que se determine. En este sentido, la Ley establece la obligación de comparar el inventario final al 31 de diciembre del año de que se trate con el inventario base y, en el caso en que éste se reduzca, los contribuyentes acumularán una cantidad adicional del inventario acumulable. En este orden de ideas, es importante mencionar que la redacción de la Ley es desafortunada, sobre todo respecto del procedimiento para determinar el monto del inventario acumulable que deberá afectar ejercicios posteriores al de la reducción.

#### Reducción del inventario base en ejercicios irregulares

La Ley establece la obligación de comparar el inventario final al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate con el inventario base. Este ordenamiento es omiso en cuanto a los ejercicios irregulares, por lo que en los casos de fusión o escisión de sociedades, se pueden presentar supuestos que no están regulados en la Ley, lo que se traduce en inseguridad jurídica para los contribuyentes.

#### Efectos del inventario acumulable en la PTU

Existe incertidumbre en el sentido de si el inventario acumulable debe o no incrementar la base para la PTU, ya que como lo comentamos con anterioridad, los legisladores no aclararon si el inventario acumulable constituye o no un “ingreso acumulable”.

#### Capitalización delgada o insuficiente

A partir del ejercicio fiscal 2005, se estableció una limitación a la deducción de intereses derivados de deudas, cuando el promedio de los capitales tomados en préstamo excedan del triple del monto del capital contable.

#### Partes relacionadas

La LISR establece que la limitación a la deducción de intereses también es aplicable a los que se deriven de deudas que provengan de capitales tomados en préstamo de una parte independiente residente en el extranjero, cuando el contribuyente sea una parte relacionada. Aparentemente, el simple hecho de que el contribuyente tenga partes relacionadas, extendería la regulación a partes independientes. Lo anterior tampoco se aclaró en la reforma fiscal para 2006.

### Concepto de capital contable

El precepto fiscal que regula o que condiciona la deducción del gasto relativo a intereses, establece que éstos no serán deducibles en la medida que el promedio anual de las deudas exceda del triple del "capital contable", sin embargo, este dispositivo no referencía a los principios contables para conocer cómo se integra o se debe considerar dicho concepto dentro de los cálculos.

### Utilidad o pérdida del ejercicio

En el Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial el 21 de Octubre de 2005, se permite incluir en el capital contable la utilidad o pérdida neta del ejercicio, lo cual difiere de la disposición de Ley y la reforma fiscal para 2006 es omisa en ese sentido.

### Promedio de deudas

El mencionado Decreto cita algunos préstamos que no deben considerarse en la determinación del promedio de las deudas que se debe comparar contra el triple del capital contable. Dicho cambio no fue incorporado a la Ley del ISR para 2006.

Asimismo, el tercer párrafo de la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del ISR, continúa siendo incierto en cuanto a las deudas que se deben considerar para determinar el promedio de éstas, ya que se podría interpretar que para tales efectos, se debe considerar la totalidad de las deudas, provengan o no de capitales tomados en préstamo, lo cual desde nuestro punto de vista sería absurdo y traería consecuencias nocivas para los contribuyentes.

### Previsión social

La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los gastos de previsión social serán deducibles, cuando se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores. Se dispone que tratándose de trabajadores no sindicalizados, se considera que las prestaciones de previsión social son generales, entre otros, cuando las prestaciones otorgadas a este tipo de trabajadores (excluidos ciertos conceptos) sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, efectuadas por cada trabajador sindicalizado.

### Promedio de prestaciones para no sindicalizados

La Ley del Impuesto sobre la Renta no establece el procedimiento para calcular el promedio aritmético de las prestaciones de previsión social para los trabajadores no sindicalizados, lo cual ocasiona problemas en la determinación de las prestaciones de previsión social deducibles en el ISR.

### Promedio de prestaciones para sindicalizados

De conformidad con el Reglamento de la Ley del ISR, el promedio de las prestaciones de previsión social para los trabajadores sindicalizados, se debe determinar con cifras del ejercicio inmediato anterior, lo cual desde nuestra perspectiva, puede

generar distorsiones al compararse con cifras del ejercicio corriente, para determinar la deducción autorizada por concepto de previsión social correspondiente a los trabajadores no sindicalizados.

#### Deducibilidad de la PTU

A partir del ejercicio fiscal 2006, los contribuyentes pueden disminuir la utilidad fiscal determinada para efectos del ISR, con el monto de la participación de las utilidades pagada a sus trabajadores en el ejercicio. Es importante destacar que la Ley no contempla el caso en que la PTU pagada en un ejercicio sea mayor que la utilidad fiscal para efectos del ISR.

#### Regla de Resolución Miscelánea

El numeral 3.2.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 establece que cuando ocurra dicho supuesto, la diferencia se considerará pérdida fiscal.

Es conveniente que la citada regla se incorpore al cuerpo de la Ley del ISR, con el fin de dar seguridad jurídica a los contribuyentes.

#### Consumo de combustible

Dentro de las medidas tomadas argumentando “simplificación” en 2005, se encuentra la obligación de pagar mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o servicios, o a través de monederos electrónicos, las erogaciones por concepto de combustibles, independientemente de su monto.

Esta obligación que inicialmente entraría en vigor en Julio de este año, aparentemente entrará en vigor el 1° de diciembre de 2005.

#### Régimen de sueldos y salarios

Sigue pendiente la tan solicitada reforma fiscal que simplifique la determinación del impuesto por salarios y elimine finalmente la complejidad que existe hoy en día, de tal suerte que las disposiciones sean como deben, que otorguen certidumbre jurídica a los contribuyentes y que permitan que la determinación de los impuestos sea sencilla.

#### Consolidación fiscal

Desafortunadamente continúa la disposición fiscal que establece que es causa de desconsolidación, el no declarar el beneficio obtenido durante el periodo en que se ha consolidado fiscalmente. Resulta absurdo que el incumplimiento de una obligación de tipo formal implique consecuencias tan severas y extremas para los contribuyentes, por lo que recomendamos analizar con abogados cada caso en particular.

#### Iniciativas en el Congreso de la Unión

#### Deducción de Colegiaturas

La iniciativa consiste en permitir a las personas físicas deducir el importe de las colegiaturas por educación básica obligatoria, por un monto anual que no exceda a 200 veces el salario mínimo general. Este beneficio sería únicamente a favor de los descendientes directos en línea recta en primer grado.

Devolución de IVA a turistas.

Tiene como objetivo establecer que los extranjeros con calidad de turistas que regresen al extranjero, tengan la posibilidad de obtener la devolución del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre y cuando reúnan los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Reforma al artículo 52 del CFF

Consiste en señalar con precisión y claridad las obligaciones que tienen los contribuyentes que dictaminan sus estados financieros por contador público y, además, delimitar las responsabilidades del propio contador público al expresar el contenido que debe tener su dictamen.

El proyecto de reforma establece que los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, presentarán su declaración anual en el formato que el SAT establezca, a través de medios electrónicos. La idea es que en ese formato de declaración anual se incluyan los anexos que actualmente contiene SIPRED.

Empleadores que contraten personas con capacidades diferentes

Se propone reformar el artículo 222 de la LISR, para promover la contratación de personas con capacidades diferentes, permitiendo a los patrones disminuir a del impuesto sobre la renta retenido por salarios, una cantidad equivalente al 25% del salario base de cotización para efectos del IMSS de dichos trabajadores.

Estímulo fiscal para promover la inversión en capital de riesgo

Consiste en adicionar la LISR con el objetivo de establecer un estímulo fiscal para promover la inversión en capital de riesgo en el país. Este estímulo se concederá a las personas que inviertan en acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados a dichas sociedades para financiarlas.

Inversiones en fuentes de energía no renovables

La iniciativa tiene como objetivo establecer un estímulo fiscal a la inversión en equipos para la generación de energía proveniente de fuentes renovables, consistente en un crédito fiscal del 30% del monto total de la inversión. Comentarios a la Reforma del Código Fiscal de la Federación

Los comentarios a las reformas al Código Fiscal de la Federación que se hacen a continuación, se realizaron en base a un proyecto de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, fechado el 3 de noviembre de 2005, ya que a la fecha de elaboración del presente boletín, las reformas a éste ordenamiento aún se encuentran en discusión en el Poder Legislativo, teniéndose la expectativa de que las mismas se aprueben y se publiquen en el presente año.

Por lo anterior, los comentarios aquí vertidos con respecto a este ordenamiento legal, deberán tomarse con las reservas del caso, en la inteligencia de que no son definitivos y pueden sufrir modificaciones en función a las reformas que se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

Incluso, existe la posibilidad de que no se aprueben reformas al Código Fiscal de la Federación en este año, lo cual oportunamente se haría de su conocimiento, al igual que los cambios que eventualmente sufrieran los comentarios aquí vertidos.

#### Residencia en México

Se establece que no perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente, conforme a la Ley de la Materia. Dicha condición existirá durante el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso ante las autoridades fiscales, informando del cambio de residencia fiscal y durante los tres ejercicios siguientes.

Asimismo, se considerarán residentes en territorio nacional a las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, con independencia de que se hubieran constituido de conformidad con las leyes mexicanas, como se establecía anteriormente.

#### Domicilio

Tratándose de personas físicas que no realizan actividades empresariales, se establece que se considerará como su domicilio fiscal el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

Si las personas físicas no realizan actividades empresariales o no están en el supuesto anterior, se considerará como domicilio fiscal su casa habitación.

Por otra parte, se establece la posibilidad de que las autoridades fiscales practiquen diligencias en cualquier lugar en el que los sujetos realicen sus actividades o en el lugar que legalmente se considera como su domicilio fiscal, cuando no hubieran designado un domicilio fiscal, no obstante tener la obligación de hacerlo o hubieran designando domicilio fiscal en un lugar distinto al que les corresponda o manifestado un domicilio ficticio.

A través de disposición transitoria se establece que cuando se deba presentar el aviso de cambio de domicilio, las personas físicas sólo estarán obligadas a hacerlo, hasta que se presente la declaración del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio de 2005, lo solicite el Servicio de Administración Tributaria (SAT) o se presente un aviso al registro federal de contribuyentes por cualquier otro motivo.

## Enajenación de bienes

En materia de fideicomisos, se establece que cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que enajene los certificados, salvo que se trate de acciones.

Tratándose de la cesión de derechos, que se considera como enajenación de bienes para efectos fiscales, se dispone que cuando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o bien, se trate de acciones. En este último caso, se prevé que la enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes, con las consecuencias fiscales que establecen las leyes para la enajenación de tales títulos.

## Escisión que no se considera enajenación

Se establece un nuevo requisito para considerar que no hay enajenación en el caso de escisión y es que se presente el aviso de escisión que contempla el Reglamento del Código, que deberá ser efectuado por la sociedad escidente, cuando ésta subsista, o por la sociedad escindida que al efecto se designe, en el caso de que la sociedad escidente se extinga.

## Autorización para fusionarse

Cuando proceda solicitar autorización para fusionarse, esta no se otorgará cuando la sociedad fusionante tenga pérdidas fiscales pendientes de disminuir con anterioridad a la fusión, y se presenten los siguientes supuestos:

- Que la sociedad que tenga el carácter de fusionada haya tenido utilidades fiscales en alguno de los tres ejercicios inmediatos anteriores a la fusión
- Que el control de la sociedad que tenga el carácter de fusionante haya sido adquirido por los accionistas o partes relacionadas de la sociedad que tenga el carácter de fusionada, dentro de un periodo de dos años inmediatos anteriores al acuerdo de fusión, o lo adquieran con motivo de la fusión.

Para estos efectos, se entenderá por control de la sociedad:

- Una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto en la sociedad de que se trate; o
- Una inversión en la sociedad que permita ejercer una influencia preponderante en sus operaciones.

Por partes relacionadas se considerará lo que para tales efectos dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Siendo congruentes con lo que ahora se considera como residentes en territorio nacional, se aclara que los requisitos para que se considere que en una fusión o escisión no hay enajenación, sólo se aplicará tratándose de fusión o escisión de sociedades residentes en el territorio nacional y siempre que la sociedad o sociedades que surjan con motivo de dicha fusión o escisión sean también residentes en



el territorio nacional.

### **Actualización**

En materia de actualización de contribuciones, aprovechamientos y devoluciones, se establece que cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.

### **Asociación en participación**

Se propone que el asociante, además de ser representante de la asociación en participación en los medios de defensa, también lo será para todos los efectos fiscales.

### **Requisitos de las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales**

Entre los requisitos que deben cumplir las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales, se estipula que se deberá indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad o han sido materia de medios de defensa.

Asimismo, se señala que el contribuyente deberá además de mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución para determinar las contribuciones omitidas y que es dentro de un lapso máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o a partir de que concluya el plazo para desahogar el oficio de observaciones. De igual forma, el promovente deberá manifestar expresamente si no se encuentra en alguno de los supuestos anteriores.

### **Representación de particulares**

Ya no se requerirá que en la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se ratifique mediante carta poder la firma del aceptante. También se propone la posibilidad de que el SAT, a través de reglas de carácter general, simplifique los requisitos para acreditar la representación, en el registro de representantes legales.

### **Devoluciones**

Se establece que cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos consignados, la autoridad requerirá al contribuyente para que aclare dichos datos en un plazo de 10 días, bajo el apercibimiento que de no hacerlo dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de su solicitud de devolución. En este supuesto, no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los errores se consignen en la solicitud o anexos. Este requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el período que transcurra entre la fecha en la que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que se atiende.

Si en la solicitud de devolución únicamente existen errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, la autoridad procederá a efectuar la devolución, sin que los contribuyentes tengan que presentar una declaración complementaria.

Cuando se autorice la devolución y la autoridad determine correctamente la actualización y los intereses que procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto administrativo, sobre la cantidad que legalmente proceda, se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes.

Si durante el mes en cuestión se da a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, restando la unidad a dicho factor. Para estos efectos, el factor se calculará considerando el período comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior, deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de treinta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente. Si la devolución se efectúa fuera del plazo señalado, se pagarán intereses a los contribuyentes que se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el período comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

Asimismo, para efectos de la prescripción, se dispone que la solicitud de devolución que se presente, se considerará como gestión de cobro que la interrumpe, salvo que exista un desistimiento de la misma.

### **Devolución mediante depósito en cuenta del contribuyente**

Cuando no sea posible efectuar el depósito en la cuenta proporcionada por el contribuyente por ser ésta inexistente, contenga errores el número correspondiente o la cuenta se haya cancelado, se suspenderá el plazo que tiene la autoridad para efectuar la devolución hasta en tanto el contribuyente proporcione el número de la cuenta correcta.

Se establece como único requisito para que las personas físicas obtengan su devolución mediante cheque nominativo, el que hubiesen obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos inferiores a \$150,000.00, con independencia de que realicen o no actividades empresariales.

Como un supuesto más para que se puedan expedir certificados especiales a nombre de terceros por parte de la autoridad fiscal, se contempla el caso de los contribuyentes que se dictaminen u opten por dictaminarse para efectos fiscales.

Por otra parte, ahora se establece como obligación para los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a \$25,000.00, el presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada.

### **Compensaciones**

Se aclara que si se realizó la compensación y existe un remanente una vez efectuada ésta, se podrá solicitar la devolución del remanente.

Como nuevo supuesto para que las autoridades puedan compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir del fisco federal, se dispone que la compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos, compensación que en caso de realizarse se hará sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse.

Resulta cuestionable esta reforma, ya que no obstante que existió una autorización favorable al contribuyente para el pago de un adeudo en parcialidades, con esta facultad se deja sin efectos la misma.

### **Subsidios y estímulos fiscales**

Se prevé que respecto de los subsidios que se hayan entregado de manera indebida por actos imputables al beneficiario, se deberán de devolver las cantidades recibidas indebidamente, actualizadas y con recargos; además, si se llevó a cabo algún acreditamiento de contribuciones federales con dichas cantidades, éste resultará ser improcedente.

Asimismo, se faculta a las autoridades fiscales para que exijan el pago de las contribuciones omitidas con sus accesorios, derivadas ya sea de un acreditamiento improcedente o en exceso de estímulos fiscales o subsidios contra contribuciones federales.

Los estímulos fiscales o subsidios serán acreditables hasta el monto de la contribución efectivamente a pagar y sólo procederá la devolución de cantidades a favor cuando estas deriven de un pago efectivamente realizado.

### **Responsabilidad solidaria**

En materia de responsabilidad solidaria, los responsables de la administración de las sociedades o los miembros del consejo y los administradores únicos de las personas morales, se considerarán como responsables solidarios respecto de la obligación de presentar avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales.

No se define el alcance de dicha responsabilidad, lo que desde luego genera gran inseguridad jurídica.

### **Registro federal de contribuyentes**

Se prevé que el plazo para presentar el aviso de cambio de domicilio fiscal, tratándose de contribuyentes que se encuentren bajo el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, deberá ser de cinco días antes de que se realice dicho cambio.

Aunado a lo anterior, la autoridad fiscal puede considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en se verifique alguno de los supuestos que establece el Código, cuando el manifestado por el contribuyente no corresponda a los supuestos previstos en el mismo. Con esta reforma se faculta a las autoridades fiscales para considerar cuál es el domicilio fiscal del contribuyente, además de llevar a cabo diligencias en dicho domicilio.

Se modifica el plazo para que los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios públicos, presenten la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, señalándose que deberán hacerlo a más tardar el día 17 del

mes siguiente a aquél en que se realizaron las operaciones, en lugar del mes de febrero de cada año.

Por otra parte, se establece la obligación de presentar aviso de apertura o cierre respecto de cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades.

Asimismo, aquellas personas físicas que no están obligadas a inscribirse en el registro federal de contribuyentes podrán solicitar su inscripción.

### **Contabilidad y registros contables**

Se elimina la posibilidad de llevar la contabilidad fuera del domicilio fiscal. Sin embargo, se prevé que las personas obligadas a llevar contabilidad puedan procesar, a través de medios electrónicos, datos e información de su contabilidad en un lugar distinto a su domicilio fiscal, sin que se considere por ello que se lleve la contabilidad fuera del domicilio.

### **Comprobantes fiscales**

Se elimina la obligación a cargo de quien expide los comprobantes de asegurarse de la identidad de la persona a favor de quien se expiden.

En materia de requisitos de los comprobantes fiscales, se establece un requisito adicional, consistente en que se indique, cuando sea procedente, el monto de los impuestos que se trasladan, desglosados por tasas de impuestos.

En relación con la emisión de comprobantes fiscales digitales, se permitirá que además de poderlos preparar por medios propios, se podrán realizar a través de proveedores de servicios autorizados por el SAT.

Por otra parte, los comprobantes autorizados por el SAT, deberán ser utilizados en un plazo máximo de seis meses, prorrogable si se cumplen con los requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general. De no utilizarse en dicho plazo, el comprobante quedará sin efectos para las deducciones o acreditamientos. Anteriormente, el plazo era de dos años a partir de la fecha de emisión.

Para los contribuyentes que perciban todos sus ingresos mediante transferencias electrónicas de fondos o mediante cheques nominativos para abono en cuenta, se elimina la posibilidad de que expidan comprobantes que no reúnan todos los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código.

En disposición transitoria, se señala que los comprobantes que hubieran sido autorizados con anterioridad, se podrán utilizar hasta la fecha de vencimiento de los mismos.

### **Estados de cuenta**

Adicionalmente a los pagos hechos con cheque o con traspasos de cuentas, en las operaciones de adquisiciones de bienes, del uso o goce temporal de bienes o de la prestación de servicios, se incorpora el supuesto de pago mediante tarjeta de crédito, débito o

monedero electrónico, para poder utilizar como medio de comprobación para los efectos de las deducciones o acreditamientos el original del estado de cuenta de quien realice el pago citado, siempre que se cumplan con los requisitos correspondientes. Además, se deberá de cumplir con los requisitos que en esa materia establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

### **Cumplimiento de obligaciones mediante tarjeta electrónica**

Se elimina la posibilidad para las personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido cierto monto de ingresos, de presentar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes o documentos, en las oficinas autorizadas, utilizando la tarjeta electrónica.

### **Presentación de declaraciones y avisos**

Se faculta a las autoridades fiscales para rechazar la presentación de declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos cuando, entre otras cosas, en los formatos no se cite la clave del RFC o presenten tachaduras o enmendaduras.

### **Obligaciones de las instituciones de crédito**

Se establece que las instituciones de crédito no podrán realizar cobros a los contribuyentes por los servicios que proporcionen por la presentación de declaraciones.

Adicionalmente, se estipula que, cuando las instituciones de crédito, así como las aseguradoras y las casas de bolsa, participen como fiduciarias en los contratos de fideicomiso, deberán proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año a las autoridades fiscales, la información de cada contrato referente a la identidad de los contratantes, fines del contrato, aportaciones, ingresos, entre otros. Tratándose de fideicomisos a través de los cuales se realicen actividades empresariales, además, se deberá informar sobre las utilidades o pérdidas del ejercicio inmediato anterior.

Dicha información se deberá presentar encriptada y las autoridades fiscales deberán garantizar la confidencialidad de la misma.

### **Prácticas fiscales consideradas indebidas**

Se adiciona la obligación de las autoridades fiscales de dar a conocer a los contribuyentes de manera oficial, mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación, de los criterios de interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras que consideren como prácticas lesivas al fisco federal.

Estos criterios ya se venían dando a conocer mediante el portal electrónico de dicha autoridad, siendo su pretensión desincentivar a los contribuyentes de la aplicación de diversas interpretaciones de las disposiciones fiscales que, en su muy particular percepción estima como lesivas.

Esta práctica más que alertar al contribuyente como lo establece el propio ordenamiento, denota una tendencia de intimidación por parte de las autoridades fiscales; por lo cual consideramos que es una práctica indeseable, ya que incluso algunos de los criterios que se han considerado lesivos han sido validados a favor de los particulares por parte de los tribunales competentes.

Cabe señalar que la publicación de estos criterios no genera obligaciones a los contribuyentes.

## **Consultas**

Se establece que no estarán obligadas las autoridades a resolver las consultas que sobre situaciones reales y concretas les formulen los contribuyentes, si las situaciones sobre las que versa la consulta están siendo materia de algún medio de defensa interpuesto por el propio interesado; como consecuencia, somos de la opinión que en este caso no se configuraría la negativa ficta.

Como novedad, se señala que el plazo para resolver las consultas que se relacionen con disposiciones fiscales cuyo cumplimiento esté siendo materia de comprobación por parte de las autoridades, se suspenderá desde que se presente la consulta y hasta que se notifique la resolución resultante de las facultades de comprobación o venza el plazo que las autoridades tienen para tal efecto.

En relación con este tema, también se prevé que, si como resultado de las facultades de comprobación se emite una resolución, se entenderá que mediante la misma se resuelve la consulta, siempre que se refiera a la situación real y concreta que fue planteada en esta última.

Es claro que la intención de esta reforma es evitar el supuesto de tener dos resoluciones administrativas contradictorias que versen sobre los mismos hechos.

## **Actos administrativos**

Se incorpora como nuevo requisito de los actos administrativos que se deban notificar, que en los mismos se señale el lugar y fecha de su emisión.

Esta propuesta de reforma fue motivada por la existencia de jurisprudencia por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante la cual se estableció que, para que se respeten las garantías de certeza y seguridad jurídicas de los particulares, los actos que se les notifiquen deberán contener el lugar y fecha de su expedición; esto, a fin de que se encuentren en posibilidad de verificar que dicho acto cumple con los requisitos de competencia y jurisdicción que le son inherentes.

Se prevé la posibilidad de emisión de resoluciones impresas con firma electrónica avanzada del funcionario que las emite; siempre y cuando dicha firma se encuentre amparada por un certificado vigente en la fecha de emisión de la resolución. Estas resoluciones producirán los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa y tendrán el mismo valor probatorio.

El SAT precisará los medios para comprobar la integridad y autoría de los documentos impresos con firma electrónica avanzada, mismos que serán verificables a través del método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

## **Verificación del registro federal de contribuyentes**

Se otorga la facultad a las autoridades fiscales de verificar los datos proporcionados al RFC, sin que por ello se considere que inician

sus facultades de comprobación.

Esta reforma nos parece acertada, dada la importancia que reviste este registro para efecto de la recaudación y control del padrón de contribuyentes.

### **Facultades de las autoridades tratándose de la posible comisión de delitos fiscales**

Se les otorga la facultad de impugnar el no ejercicio de la acción penal, así como de controvertir cualquier resolución definitiva del Ministerio Público Federal (MP).

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) será coadyuvante del MP, en su calidad de víctima u ofendida y podrá impugnar incluso las resoluciones jurisdiccionales que le perjudiquen.

### **Visitas domiciliarias**

Por regla general las órdenes de visita deben contener el nombre del visitado; sin embargo, mediante la reforma, se introduce como excepción a esta regla el caso de los contribuyentes que no se encuentren inscritos en el RFC, o que estando inscritos hayan proporcionado datos falsos; también opera la excepción en tratándose de órdenes de verificación en materia de comercio exterior cuando se ignore el nombre del visitado. En estos casos, bastará que en la orden se señalen los datos que permitan la identificación del sujeto a visitar.

### **Visitas domiciliarias en materia de precios de transferencia**

En el caso de visitas que versen sobre esta materia, se reduce de tres a dos meses el plazo mínimo que deberá de transcurrir entre la fecha de la última acta parcial y el acta final; de igual manera, se reduce el término de la posible ampliación de dicho plazo de dos meses a uno.

Lo anterior solamente será aplicable respecto de las facultades de comprobación que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma.

### **Plazo para la conclusión de visitas domiciliarias y revisiones de gabinete**

Se aumenta de seis a doce meses el plazo con que cuentan las autoridades para la conclusión de estas facultades de comprobación.

Tratándose de contribuyentes integrantes del sistema financiero y de aquellos que consolidan para efectos fiscales, el plazo se extiende de 12 a 18 meses.

Se elimina la posibilidad de ampliar dichos plazos por parte de las autoridades fiscalizadoras.

Se adiciona como supuesto de suspensión de estos plazos, hasta por 12 meses como máximo, cuando el contribuyente no atienda uno

o más requerimientos encaminados a verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Todo lo anterior será aplicable únicamente respecto de las facultades de comprobación que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma.

### **Conclusión anticipada de visitas**

Se elimina la obligación por parte de las autoridades fiscales de concluir de manera anticipada las visitas en tratándose de contribuyentes que dictaminen sus estados financieros.

Consideramos desafortunada esta reforma, ya que se quita en perjuicio de los contribuyentes que se hacen dictaminar, el beneficio de conclusión anticipada de las visitas que se les practiquen; cuando es innegable que, en tratándose de este tipo de contribuyentes, las autoridades cuentan con mucha más información acerca de su situación fiscal, razón por la cual desde nuestro punto de vista no es justificable que se les pueda molestar en su domicilio de igual forma que a aquéllos contribuyentes que no se hacen dictaminar.

Lo anterior trae como consecuencia que prácticamente se elimine la revisión secuencial.

### **Revisión de gabinete en materia de precios de transferencia**

En el caso de solicitud de informes y/o de contabilidad en esta materia, se reduce de tres a dos meses el plazo con que cuenta el contribuyente para presentar los documentos que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones; Asimismo, se reduce el término de la posible ampliación de dicho plazo, de dos meses a uno.

Esto solamente será aplicable respecto de las facultades de comprobación que se inicien con posterioridad a la entrada en vigor de la reforma.

### **Plazo para notificar reducciones que determinen créditos fiscales**

Se adiciona que también se suspenderá este plazo, en los casos en que el contribuyente no atienda los requerimientos de documentación que se le formulen.

### **Registro de contadores públicos**

Con la clara intención de depurar el padrón de contadores públicos registrados, se establece que los registros otorgados a contadores públicos que dictaminen, serán dados de baja del padrón que llevan las autoridades fiscales, cuando no formulen alguna declaratoria o dictamen que tenga repercusión fiscal, en un período de cinco años siguientes al último dictamen o declaratoria presentada.

Las autoridades fiscales deberán dar aviso de inmediato y por escrito, tanto al propio contador público, como al Colegio Profesional y a la Federación de Colegios Profesionales a los que pertenezca.



Cabe señalar, que no se establece prohibición expresa para volver a solicitar el registro, en los casos antes mencionados.

### **Informe sobre la revisión de la situación fiscal del dictaminado**

Se impone a los contadores públicos que dictaminan, la obligación de señalar, si el contribuyente incorporó en el dictamen, la información relacionada con la aplicación de alguno de los criterios de interpretación que las autoridades fiscales consideran lesivos de los intereses del fisco federal.

### **Contribuyentes dictaminados**

Se suprime la opción de presentar la declaración del ejercicio en formato simplificado.

### **Revisión de dictamen**

En cuanto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales para revisar los dictámenes, se establece que la información respectiva la deberán requerir primeramente al contador público que haya formulado el dictamen, suprimiendo la obligación que existía anteriormente, de notificar al contribuyente copia del requerimiento respectivo.

En la exposición de motivos de la iniciativa de reforma para 2006, se establece que, el propósito de eliminar la notificación del requerimiento de información al contribuyente, es para que no se consideren iniciadas dichas facultades respecto de los contribuyentes dictaminados y, evitar en consecuencia, que se comience a computar el término que tienen las autoridades fiscales, para concluir el ejercicio de sus facultades de comprobación, respecto de dichos contribuyentes dictaminados.

Derivado de lo anterior, se establece ahora, que la revisión de la información solicitada al contador público que formuló el dictamen, se llevará a cabo con dicho contador, y deberá concluir, en un plazo máximo de 12 meses, precisando que dicho término será independiente del previsto para concluir las facultades de comprobación que se practiquen a los contribuyentes.

Se prohíbe a las autoridades fiscales, volver a revisar el mismo dictamen, en los casos en que durante el plazo de los 12 meses, no hubieren requerido información o no hubieren ejercido sus facultades de comprobación directamente con el contribuyente, excepto que se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

Así mismo, se establece que las autoridades fiscales podrán, a su juicio, ejercer las facultades de comprobación directamente con el contribuyente, ya no sólo en los casos en que la información les sea proporcionada fuera de tiempo, como se establecía anteriormente, sino que ahora también lo podrán hacer, en aquellos casos en que la información se presente incompleta.

Se elimina el beneficio de la revisión secuencial, consistente en que únicamente se podía iniciar visita domiciliaria a contribuyentes dictaminados en el caso de que la información proporcionada por el contador público y el propio contribuyente en la revisión del dictamen a juicio de la autoridad fuera insuficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente. Lo anterior significa que la facultad de comprobación consistente en revisión de dictamen se podrá realizar conjunta, indistinta o sucesivamente con cualquier

otra facultad de comprobación.

Se establece así mismo, que la visita o requerimiento de información a un contribuyente dictaminado cuyo propósito sea obtener información relacionada con un tercero (compulsa) no se considerará revisión de dictamen.

Por otra parte, se dispone que las autoridades fiscales no deberán respetar el orden en la revisión de dictamen, cuando se determinen diferencias de impuestos a pagar que no hubieren sido enterados dentro de los diez días siguientes a la presentación del dictamen.

### **Independencia de los contadores públicos**

Se establece como causa de cancelación del registro del contador público que dictamine para efectos fiscales, el incumplir con requisitos de independencia. Para tales efectos, se establecen de manera limitativa diversos supuestos en los que para efectos del Código se considerará que no existe independencia por parte del contador público o de la persona moral de la sea socio o integrante, con respecto al contribuyente al que se dictamine.

### **Presunciones de ingresos**

Se considerará que son ingresos de las personas físicas por los que deben pagar contribuciones, los depósitos en las cuentas bancarias por un monto superior a \$50,000.00, aún cuando dicha persona no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes; así como las cantidades superiores a dicho monto, con las que realice operaciones para adquirir bienes muebles o inmuebles.

Se fijan como excepciones a lo anterior, los casos en los que se demuestre que ya efectuaron el pago de las contribuciones correspondientes, o cuando comprueben que no se encontraron obligadas al pago de contribución alguna.

Para efectos de este último supuesto, se establece que no se presumirán como ingresos por los que se deban pagar contribuciones, los depósitos en cuentas bancarias y las cantidades con las que se realicen operaciones superiores a \$50,000.00, cuando se informe al Servicio de Administración Tributaria sobre el origen de dichos depósitos u operaciones.

### **Valor probatorio de microfilm o disco optico**

Se concede pleno valor probatorio a las impresiones que deriven de microfilm y de disco óptico, así como a las copias, impresiones o reproducciones que deriven de medios magnéticos, digitales, electrónicos o magneto ópticos, que tengan en su poder las autoridades fiscales, siempre que dichas copias, impresiones o reproducciones, sean certificadas por funcionario competente, sin necesidad de cotejo con los originales.

### **Valor probatorio de actuaciones por oficinas consulares**

Se reconoce que las actuaciones levantadas a petición de las autoridades fiscales, por las oficinas consulares, podrán servir para motivar las resoluciones de las autoridades fiscales competentes en materia de contribuciones federales.

## **Pagos a plazos**

La solicitud de pago a plazos deberá efectuarse mediante la presentación del formato que para tales efectos establezca el SAT, pudiendo modificarse por una sola ocasión la modalidad del pago a plazos elegida en dicho formato, siempre y cuando, el plazo en su conjunto no exceda del máximo establecido.

El plazo máximo de 48 meses que se establecía para el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, se reduce ahora a 12 meses para pago diferido ya 36 meses para pago en parcialidades.

Las autoridades fiscales autorizarán el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, cuando el 20% del monto total del crédito fiscal existente al momento en que presente la solicitud respectiva, haya sido pagado.

Respecto del 80% restante, más la cantidad que resulte de aplicar la tasa de recargos por prórroga y por el plazo solicitado, la autoridad exigirá la garantía del interés fiscal.

Se prevé la posibilidad de que la autoridad dispense el otorgamiento de la garantía sujeta a reglas que se expedirán.

En los casos en que no se hubiera eximido al contribuyente de la obligación de garantizar y no se diera nueva garantía o no se ampliara la que resultara insuficiente, así como en caso de que el contribuyente se sometiera al procedimiento de concurso mercantil o se declarara en quiebra, se revocará la autorización concedida.

## **Importe de los pagos**

Se establece que las parcialidades deberán ser pagadas en forma mensual y sucesiva, y que se utilizará para el cálculo de las parcialidades el saldo que resulte de disminuir al monto total del adeudo, el 20% pagado, considerando el plazo elegido por el contribuyente y la tasa de recargos por prórroga que incluye actualización, a fin de fijar un monto igual para cada una de las parcialidades.

En caso de no efectuarse los pagos en parcialidades en las fechas señaladas, se deberán pagar recargos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

Sin embargo, se prevé que se revocará la autorización para pagar a plazos, en caso de incumplimiento en tiempo y monto de tres parcialidades, o en caso de incumplimiento con la última parcialidad

Tratándose del pago en forma diferida, el monto que se diferirá será el que resulte de restar el 20% pagado. Sin embargo, el monto a liquidar, será la cantidad que resulte de adicionar al monto diferido los recargos por prórroga que se causen durante el periodo de diferimiento.

Se establece que los pagos diferidos deberán cubrirse en una sola exhibición, a más tardar en la fecha de pago especificada por

el contribuyente en su solicitud de autorización de pago a plazos, en caso contrario, se revocará la autorización para el pago a plazos.

### **Cobro y aplicación de los pagos a plazos**

En caso de que las autoridades fiscales revoquen la autorización concedida para el pago a plazos, requerirán y harán exigible el saldo pendiente estableciéndose como novedad, que deberá hacerse debidamente actualizado y con los recargos generados desde la fecha en que se hubiere efectuado el último pago conforme a la autorización concedida.

Al efecto se adiciona como nuevo supuesto de rechazo de esta forma de pago, el hecho de que no se presente la solicitud con todos los requisitos, cuando procediendo la autorización se presente la solicitud fuera de los plazos establecidos mediante las reglas de carácter general que establezca el SAT y tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas.

Se establece que los pagos a plazos se aplicarán al período más antiguo, en el siguiente orden: recargos por prórroga, recargos por mora, multas, gastos extraordinarios, gastos de ejecución, recargos, indemnización por cheques no pagados, monto de las contribuciones omitidas.

### **Caducidad**

En cuanto a la suspensión del plazo de caducidad, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, se establece que dicha suspensión del plazo concluirá, cuando venza el término de 6 meses que tienen las autoridades fiscales para notificar la resolución en la que determinen las contribuciones omitidas.

La consecuencia para las autoridades fiscales por no emitir la resolución en la que determinen las contribuciones omitidas, será que no hubo suspensión de plazo de caducidad.

Se incluye a la revisión de dictamen dentro de los supuestos en los que el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende, no podrá exceder de seis años seis meses, adicionándose también, para estos efectos, el plazo de siete años que es aplicable a contribuyentes del sistema financiero o en consolidación.

### **Infracciones y sanciones**

En materia de infracciones a las disposiciones fiscales y de sus correspondientes sanciones, la iniciativa de reformas incorpora el contenido de diversas normas que recientemente entraron en vigor en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, propiciándose así que ambos cuerpos normativos sean ahora armónicos en beneficio de éste. Por su importancia, destacan las reformas que a continuación se detallan:

**1.-** En materia de sanciones por omisión en el pago de contribuciones, asumiendo que la omisión sea descubierta por la autoridad mediante el ejercicio de las facultades de comprobación, la multa será del 75% al 100% del monto adeudado, con lo que se incrementa la multa mínima que antes era del 50%; ésta multa sólo será aplicada cuando el contribuyente efectúe el pago después

de haberle sido notificada la resolución determinante del crédito (liquidación).

Para el caso de que el contribuyente pague antes de que le sea notificada la liquidación, las sanciones se aplicarán de acuerdo a lo siguiente:

- a)** Si el crédito se paga antes de la notificación de acta final de visita o de oficio de observaciones, según se trate de visita domiciliaria o revisión de gabinete, la multa será del 20% de las contribuciones omitidas.
- b)** Si el pago se efectúa después de notificada el acta final o el oficio de observaciones, pero antes de la liquidación, la multa será del 30% de las contribuciones omitidas.
- c)** En caso de que el contribuyente pague una cantidad menor de la adeudada, sobre el remanente se aplicará la multa señalada en el numeral 1 anterior.
- d)** Cuando la infracción consista en disminuir pérdidas fiscales impropiedades y como consecuencia de ello se omita el pago de contribuciones, la sanción que se impondrá será del 30 al 40 % de la pérdida declarada, más la sanción que corresponda por la omisión.
- e)** Tratándose de omisiones en el pago de contribuciones, derivadas del incumplimiento en las obligaciones establecidas en materia de precios de transferencia, las infracciones que se impondrán serán del 50% de las establecidas en los incisos anteriores, según corresponda. En este caso, la sanción por declarar pérdidas mayores a las reales, se impondrá aun cuando ello no genere omisión en el pago de contribuciones.

**2.** En congruencia con las reformas aprobadas en materia del impuesto sobre la renta, relativas a la obligación de declarar las contraprestaciones y los donativos percibidos en efectivo o en piezas de oro y plata, cuyo monto supere \$100,000.00 pesos, se incorporan diversas hipótesis normativas constitutivas de infracción así como su correspondiente sanción. En ese sentido, el no proporcionar la información citada dará lugar a que la autoridad fiscal imponga una multa de entre \$98,000.00 y \$139,000.00.

Asimismo, se establecen como infracciones, el no presentar, conjuntamente con la declaración del impuesto sobre la renta, la información que del impuesto al valor agregado se solicite anualmente y el no solicitar datos a los trabajadores para su inscripción en el registro federal de contribuyentes. Para estos casos, la multa oscilará entre \$7,000.00 y \$14,000.00 pesos.

Para el caso de autorizaciones de diferimiento del impuesto sobre la renta por enajenación de acciones, entre residentes en el extranjero integrantes de un mismo grupo económico, se impondrá una multa de entre \$98,000.00 y \$139,000.00, cuando no se proporcione en tiempo la información relativa a una enajenación posterior de dichas acciones.

**3.** Infracciones de los asesores fiscales.

En los últimos meses, el Servicio de Administración Tributaria, a través de su página electrónica, ha dado a conocer diversos criterios de interpretación de disposiciones fiscales. Dada su naturaleza de criterio administrativo de interpretación, el mismo no tiene

la obligatoriedad que revisten las normas jurídicas de naturaleza legislativa o administrativa.

Es claro que el Servicio de Administración Tributaria ha dado extrema importancia a su interpretación de las normas fiscales y pretende que las mismas sean de observancia general, lo cual, en un estado de derecho como el nuestro es imposible jurídicamente.

Por ello y ante la imposibilidad de obligar a los contribuyentes a considerar como normas vigentes y positivas estos criterios de interpretación, pretende sancionar a los contadores, abogados y en general asesores fiscales, cuando no adviertan a sus clientes que el contenido de una opinión profesional no es compartido por la autoridad fiscal.

En este sentido, ante la omisión del profesionista de informar al cliente, la autoridad fiscal podrá imponer al propio profesionista una multa de entre \$20,000.00 y \$30,000.00.

Cabe señalar que dicha sanción sólo será aplicable, tratándose de aquellos criterios de interpretación que el Servicio de Administración Tributaria, haya publicado previamente en el Diario Oficial de la Federación.

Es importante insistir en que dicho criterio de interpretación no tiene fuerza legal para obligar a los contribuyentes, pues ello corresponde al Poder Legislativo, a través de las leyes, y al Poder Ejecutivo a través de los reglamentos y, en su caso, al Poder Judicial por medio de las tesis y jurisprudencias pero, en ningún caso al Servicio de Administración Tributaria.

### **Delitos fiscales**

En materia de delitos fiscales, el Código Fiscal de la Federación establecía que se podía sobreseer el proceso penal en el caso de que el contribuyente pagara el crédito fiscal que se generó por los hechos considerados delictivos, o bien cuando éste quedara plenamente garantizado.

Con la reforma se establece que el sobreseimiento procederá únicamente cuando el contribuyente pague la totalidad de los adeudos fiscales a su cargo y no sólo aquellos créditos relacionados con la acción penal.

Igualmente, se establece que el sobreseimiento de la acción penal no procederá tratándose de delitos calificados o graves, ni cuando exista reincidencia o el indiciado esté sujeto a otro proceso penal de cualquier naturaleza.

Se establecen como supuestos de presunción del delito de contrabando, el declarar en el pedimento de importación un monto inferior en un 70 % o más del valor de transacción de mercancías idénticas o similares, salvo que se haya otorgado garantía; el declarar inexactamente la clasificación arancelaria de las mercancías cuando con ello se omita el pago de contribuciones o cuotas compensatorias; cuando se evada la garantía de importación de mercancías sujetas a precios estimados o cuando el importador no esté inscrito en el Padrón de Importadores del Servicio de Administración Tributaria.

Asimismo, se establece que el delito de contrabando será calificado cuando en su comisión participen tres o más personas.

Respecto del delito de defraudación fiscal, con la reforma se considerará calificado cuando se manifiesten datos falsos para

realizar compensaciones improcedentes, para acreditar o disminuir contribuciones o cuando intervengan en su realización tres o más personas.

Como resultado de la reforma en el impuesto sobre la renta, se establece como delito relacionado con la obligación de presentar declaraciones, el no informar a las autoridades fiscales, en los plazos para ello previstos, respecto de las contraprestaciones y donativos percibidos, en efectivo o en piezas de oro y plata, con valor superior a 100 mil pesos. En este caso, la pena será de tres meses a tres años de prisión.

## **Recurso administrativo de revocación**

### Impugnación del procedimiento administrativo de ejecución

La reforma en análisis establece que los contribuyentes tendrán un plazo de diez días siguientes a la fecha de publicación de la convocatoria de remate, para promover el recurso de revocación en contra de las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate.

Consideramos que dicha reforma genera un beneficio procedimental y da certeza jurídica a los contribuyentes, al señalarse un plazo cierto y determinado para promover el recurso y al permitírseles recurrir el procedimiento administrativo de ejecución incluso cuando ya haya sido publicada la convocatoria para el remate.

### Impugnación de notificaciones

En la sustanciación del recurso administrativo de revocación, cuando se alegue en el mismo que un acto de autoridad no fue notificado o que lo fue ilegalmente, se reduce el plazo para ampliar el citado medio de defensa, de cuarenta y cinco a veinte días.

### Cumplimiento de las resoluciones

En las reformas en comento, no se establece un plazo determinado para que las autoridades den cumplimiento a las resoluciones emitidas en los recursos de revocación, cuando se deje sin efectos el acto o la resolución recurrida por vicios de fondo.

Consideramos que dicha reforma genera un estado de inseguridad jurídica, ya que tal y como está redactada la reforma, las autoridades fiscales estarán en posibilidad de dar cumplimiento a las resoluciones emitidas en los recursos de revocación en cualquier momento que así lo decidan, cuando se trate de cuestiones de fondo y se señalen efectos que le permitan volver a dictar el acto o una nueva resolución.

## **Notificaciones**

### Medios electrónicos

Se modifica el concepto de la notificación efectuada a través de correo electrónico, para establecer que la notificación de los

actos administrativos, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de información y documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos, podrá realizarse mediante mensaje de datos con acuse de recibo.

Se precisa que en el caso de notificaciones efectuadas mediante documento digital, éstas podrán realizarse en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria o mediante correo electrónico, conforme las reglas de carácter general que para tales efectos establezca éste.

Asimismo, se establece que el acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado, o también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario del documento remitido al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

Para los efectos de estas notificaciones, se entenderá como firma electrónica del particular notificado, la que se genere al utilizar la clave de seguridad que el Servicio de Administración Tributaria le proporcione. La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Por otra parte, se establece que las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, teniendo dicha impresión un sello digital que lo autentifique. Las notificaciones por correo electrónico serán emitidas anexando el sello digital correspondiente.

#### Estrados y edictos.

Se establecen como nuevos supuestos para que las autoridades fiscales puedan llevar a cabo las notificaciones por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante o desaparezca. Estos dos últimos casos, antes eran materia de notificación por edictos.

Por su parte, se establece que el único caso en que será procedente llevar a cabo las notificaciones por edictos, será cuando el contribuyente haya fallecido y no se conozca al representante de la sucesión.

#### Habilitación de terceros para llevar a cabo las notificaciones

Se establece la posibilidad de que terceros debidamente habilitados, puedan llevar a cabo las notificaciones de los actos administrativos que se practiquen en forma personal o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser requeridos, debiendo observarse las formalidades previstas en el Código Fiscal de la Federación y conforme a las reglas generales que para tal efecto establezca el SAT.

De esta forma se está buscando que las notificaciones de los actos administrativos se lleven a cabo por particulares como en otros países, como por ejemplo: Australia y Nueva Zelanda donde tal situación ya ha sido exitosamente implementada.



### Fecha en que surten efectos las notificaciones

La reforma en análisis establece que para lograr una mayor rapidez en los procedimientos, las notificaciones de los actos administrativos que realice la autoridad surtan sus efectos el mismo día en que son practicadas, y no así el día hábil siguiente como se establecía anteriormente, razón por la cual los términos empezarán a computarse el día hábil siguiente a aquel en se realice la notificación correspondiente.

### Lugares para realizar las notificaciones

Se amplían los lugares en los cuales se pueden llevar a cabo las notificaciones, señalándose que también se podrán efectuar en el domicilio fiscal que corresponda, es decir, tratándose de personas físicas en el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios, en el local en el que desempeñen sus actividades, en los demás casos o a falta de los anteriores en su casa habitación; y en el caso de personas morales el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

Esta reforma tiene por finalidad evitar que los contribuyentes se sustraigan del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, aprovechándose del hecho de que las notificaciones de actos administrativos únicamente podían llevarse a cabo en el domicilio señalado en el registro federal de contribuyentes o en aquél señalado expresamente para tales efectos.

Al respecto no debe perderse de vista, que si bien es cierto que la casa habitación sea considerada como domicilio fiscal por las autoridades fiscales federales, para efectos de llevar a cabo las notificaciones, puede constituir una molestia para los particulares, también lo es que dichas autoridades únicamente estarán facultadas para ello cuando los contribuyentes hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda, uno ficticio o no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello.

### **Garantía del interés fiscal**

- Se incluye la carta de crédito dentro de los medios aceptados para garantizar créditos fiscales.
- Se establece que el interés fiscal deberá garantizarse aún cuando la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, determinándose que si ello ocurre los contribuyentes deberán asegurar el interés fiscal mediante el depósito de las cantidades cuyo cobro se pretende realizar.

El citado Tribunal no exigirá el depósito cuando, a juicio del magistrado o Sala que deba conocer de la suspensión, se trate del cobro de sumas que excedan las posibilidades del solicitante; previamente se haya constituido garantía en los términos previstos por el Código Fiscal de la Federación ante la autoridad exactora o cuando se trate de personas distintas de los contribuyentes obligados directamente al pago.

### Cobro de créditos garantizados a instituciones de fianzas

Se establece que cuando las instituciones de fianza interpongan algún medio de defensa en contra de los requerimientos de pago y obtengan una resolución desfavorable, deberán pagar las cantidades garantizadas debidamente actualizadas y los recargos correspondientes desde el momento en que se debió efectuar el pago y hasta que éste se realice.

Con esta reforma se equipara a las instituciones de fianza, con cualquier otro particular que hubiera impugnado los requerimientos de pago de un crédito fiscal, respecto de la causación de los accesorios correspondientes durante el periodo que dure la tramitación de los medios de defensa y hasta que los créditos sean efectivamente pagados a las autoridades fiscales.

## **Procedimiento administrativo de ejecución**

### Embargo precautorio

El embargo precautorio no es parte del procedimiento administrativo de ejecución, ya que sólo es una medida cautelar que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en el supuesto de que existan maniobras evasivas de los particulares, es decir, no es una acción tendiente a hacer efectivo un crédito fiscal exigible.

En relación con lo anterior, la reforma en comento establece que éste procede únicamente cuando el crédito fiscal no sea exigible, pero haya sido determinado por el contribuyente o por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, cuando a juicio de ésta exista peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.

Asimismo, se amplía el término con el que cuentan los contribuyentes para desvirtuar el monto por el que se realizó el embargo, disponiendo que el mismo será de 10 días y no de tres.

### Aseguramiento precautorio

Se incorpora una nueva figura jurídica denominada aseguramiento precautorio, a través de la cual las autoridades fiscales podrán asegurar los bienes o la negociación del contribuyente, cuando se esté en presencia de maniobras elusivas de los particulares, sin que exista un crédito determinado.

Al respecto consideramos que dicha reforma es cuestionable, ya que si bien es cierto se están diferenciando los supuestos en que serán procedentes el embargo y el aseguramiento precautorio, también lo es que en la práctica el citado aseguramiento continúa representando una limitación para que el contribuyente pueda disponer libremente de sus bienes o de su negociación, aún y cuando no exista un crédito determinado a su cargo.

En relación con el aseguramiento precautorio, mediante disposiciones transitorias, se establece que a partir de la entrada en vigor de las reformas al Código Fiscal de la Federación, los embargos precautorios que hayan sido trabados por la autoridad fiscal, respecto de circunstancias en las que no haya un crédito fiscal determinado no exigible, se considerarán, sin necesidad de resolución administrativa que así lo declare, aseguramiento sobre los bienes de que se trate.

Consideramos que la reforma que se pretende implementar genera incertidumbre e inseguridad jurídica, toda vez que no señala cuales serán las reglas que se deberán aplicar tratándose del aseguramiento de bienes o de negociaciones.

En estos términos, es evidente que con la reforma en comento se transgrede la esfera jurídica de los contribuyentes, toda vez que

podrán ser objeto de un “aseguramiento precautorio”, aun y cuando no exista un crédito fiscal determinado a su cargo, supuesto respecto del cual el Poder Judicial de la Federación ya se ha pronunciado, en el sentido de que los contribuyentes no pueden ver limitado el ejercicio de sus derechos respecto de sus bienes o negociaciones cuando no exista un crédito determinado.

### Prescripción

Aunado a la petición que pueden llevar a cabo los contribuyentes, se establece que la declaratoria de prescripción también podrá realizarse de oficio por la autoridad recaudadora.

### Extinción de los créditos fiscales incobrables

Se dispone que los créditos registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables, se extinguirán transcurridos cinco años a partir de su registro cuando exista imposibilidad práctica de cobro.

En relación con lo anterior se establece que se considerará que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otros, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o en caso de sentencia firme en la que se le haya declarado en quiebra.

### Intervención de negociación

Anteriormente el Código Fiscal de la Federación establecía que tratándose de negociaciones intervenidas, el interventor administrador estaba obligado a recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios de la negociación, debiendo entregar el importe correspondiente en la caja de la oficina ejecutora, sin hacer referencia a aquellos créditos que se consideran preferentes a los fiscales.

Es por ello que en la reforma que se analiza, se precisa que el monto que debe ser considerado para efectos de la recaudación, será aquel que resulte una vez que se hayan separado las cantidades correspondientes a los salarios y demás créditos preferentes.

### Remate de bienes embargados

Se reestructura el procedimiento mediante el cual se llevará a cabo el remate de los bienes embargados, destacándose los siguientes aspectos:

- Desaparece el remate de bienes embargados en segunda almoneda, estableciéndose que en caso de que en la primera almoneda no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien, considerando como valor de adjudicación el 50% del valor de avalúo.

Esta reforma es criticable ya que al suprimir el remate en segunda almoneda, el fisco automáticamente estará en posibilidad de adjudicarse los bienes embargados considerando como valor de la operación el 50% del valor de avalúo, situación que priva al contribuyente de tener la oportunidad de que su bien embargado sea vendido con un valor mayor.

- Se establece como documento idóneo para formalizar la adjudicación, el acta de adjudicación firmada por la autoridad ejecutora, la cuál tendrá el carácter de escritura pública y será el documento necesario para efectos de inscribir en el Registro Público de la Propiedad aquellos bienes cuya traslación sean objeto de dicha inscripción, con el objeto de facilitar el trámite ya que actualmente como está regulado resulta casi imposible llevarlo a cabo.

El producto obtenido de la adjudicación de bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal y si existiere saldo pendiente a cargo del contribuyente, se registrará en la cuenta de créditos incobrables.

ANEXO

Tarifa mensual para el cálculo del impuesto sobre la renta aplicable durante el ejercicio 2006:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
0.01	496.07	0.00	3.00
496.08	4,210.41	14.88	10.00
4,210.42	7,399.42	386.31	17.00
7,399.43	8,601.50	928.46	25.00
8,601.51	En adelante	1,228.98	29.00

Tabla para la determinación del subsidio mensual aplicable durante el ejercicio 2006:

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el impuesto marginal
0.01	496.07	0.00	50.00
496.08	4,210.41	7.44	50.00
4,210.42	7,399.42	193.17	50.00
7,399.43	8,601.50	464.19	50.00
8,601.51	10,298.35	614.49	50.00
10,298.36	20,770.29	860.53	50.00
20,770.30	32,736.83	2,075.27	30.00
32,736.84	En adelante	3,116.36	0.00

Tabla para la determinación del crédito al salario mensual aplicable durante 2006:

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de	Hasta ingresos de	Crédito al salario mensual
\$	\$	\$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,604.68	406.83
2,604.69	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	3,785.54	382.46
3,785.55	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

[1] OCDE. Organización para el Crecimiento y Desarrollo Económico.

[2] LIVA. Ley del Impuesto al Valor Agregado.

[3] Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

[4] Código Fiscal de la Federación.