

Actualización Tributaria **2008**

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

27 de diciembre de 2007

Estimados amigos:

Nos permitimos presentar nuestro análisis legal y fiscal de la reforma a la legislación tributaria en México para el ejercicio fiscal de 2008, mismo que al igual que en años anteriores, contiene un estudio profundo y a la vez pragmático, que tiene como objetivo servir como compendio de consulta y referencia durante el citado periodo.

Si bien la reforma puede ser considerada como positiva al haberse acordado sobre la creación de impuestos novedosos y trascendentes como lo son el IETU y el IDE, su complejidad habrá de ser aclarada mediante resoluciones administrativas.

No obstante que su efectividad recaudatoria está aún por verse, en términos generales dicha reforma no atiende a la necesidad de aumentar la base de contribuyentes ni medianamente alcanza la esperada simplificación administrativa, por lo que podemos predecir futuras modificaciones en el ámbito fiscal mexicano.

La posibilidad de cristalizar próximas reformas y modificaciones a leyes fiscales evidentemente depende de la facultad de los gobiernos locales y federal de acreditar un adecuado uso del gasto público, y por supuesto, de negociaciones entre sectores involucrados y actores políticos.

En espera de que este análisis preliminar con carácter informativo sea un instrumento de consulta de gran utilidad, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con la presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2008.**

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2008** constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborada por los miembros de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2008

Derechos reservados conforme a la ley por Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra.

Primera Edición: MMVIII

Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

Bolsa Mexicana de Valores	BMV
Contribución Empresarial a Tasa Única	CETU
Código Financiero del Distrito Federal	CFDF
Código Fiscal de la Federación	CFF
Comisión Nacional Bancaria y de Valores	CNBV
Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios	COFEPRIS
Certificados de Participación Inmobiliaria	CPI's
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta	CUFIN
Diario Oficial de la Federación	DOF
Fideicomisos de Inversión en Bienes Raíces	FIBRAS
Firma Electrónica Avanzada	FIEL
Fondo de la Vivienda del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado	FOVISSTE
Impuesto a los Depósitos en Efectivo	IDE
Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	IEPS
Impuesto Empresarial a Tasa Única	IETU
Programa de la Industria Manufacturera y Maquiladora de Exportación	IMMEX
Impuesto al Activo	IMPAC
Índice Nacional de Precios al Consumidor	INPC
Servicio de Rentas Internas de los Estados Unidos de América (International Revenue Service)	IRS
Impuesto Sobre la Renta	ISR
Impuesto al Valor Agregado	IVA
Ley Aduanera	LA
Ley de Ahorro y Crédito Popular	LACP
Ley de Coordinación Fiscal	LCF
Ley Federal de Derechos	LFD
Ley Federal del Derecho de Autor	LFDA
Ley Federal de Juegos y Sorteos	LFJ
Ley General de Educación	LGE
Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros	LGISMS
Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito	LGTOC
Ley de Instituciones de Crédito	LIC

Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	LIDE
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	LIEPS
Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única	LIETU
Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2008	LIF
Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación	LIGIE
Ley del Impuesto al Activo	LIMPAC
Ley del Impuesto Sobre la Renta	LISR
Ley del Impuesto sobre Tenencia ó Uso de Vehículos	LITUV
Ley del Impuesto al Valor Agregado	LIVA
Ley del Mercado de Valores	LMV
Mercado Mexicano de Derivados	MEXDER
Monto Original de Inversión	MOI
Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico	OCDE
Organización Mundial de Aduanas	OMA
Organización Mundial de Comercio	OMC
Participación de los Trabajadores en las Utilidades	PTU
Petróleos Mexicanos	PEMEX
Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	PAMA
Producto Interno Bruto	PIB
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	RCFF
Regímenes Fiscales Preferentes	REFIPRES
Régimen de Pequeños Contribuyentes	REPECOS
Resultado por Posición Monetaria	REPOMO
Registro Federal de Contribuyentes	RFC
Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos	RLFJ
Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta	RLISR
Resolución Miscelánea Fiscal para 2007	RMF
Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas	RNICT
Registro Nacional de Valores	RNV
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Secretaría de Economía	SE
Semanario Judicial de la Federación	SEJUF
Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano	SENEAM
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP
Secretaría del Medio Ambiente y Recursos Naturales	SMARN
Salario Mínimo General Vigente	SMGV
Sistema Nacional de Coordinación Fiscal	SNCF

Sociedad Financiera de Objeto Limitado	SOFOL
Sociedad Financiera de Objeto Múltiple	SOFOM
Secretaría de Salud	SS
Secretaría del Trabajo y Previsión Social	STPS
Unidades de Inversión	UDI's

ÍNDICE

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	1
ANTECEDENTES.....	1
CONSIDERACIONES ECONÓMICAS EN TORNO AL IETU.	
MAYOR COMPLEJIDAD TRIBUTARIA Y POSIBLE INHIBICIÓN	
A LA INVERSIÓN	3
DISPOSICIONES GENERALES DEL IETU	7
INGRESOS	9
DEDUCCIONES	21
IETU DEL EJERCICIO Y CRÉDITOS	31
PAGOS PROVISIONALES	39
SOCIEDADES CONTROLADAS/CONTROLADORAS PARA ISR	42
ACREDITAMIENTO DEL IETU POR LOS INTEGRANTES DE LAS	
PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS	43
FIDEICOMISOS	45
RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	46
OTRAS CUESTIONES RELEVANTES.....	48
DECRETO ISR Y IETU	49
ASPECTOS PRÁCTICOS INTERNACIONALES/IETU	58
IMPUESTO AL ACTIVO	65
 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	 73
PERSONAS MORALES	73
CONSOLIDACIÓN.....	77
OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES.....	79
PERSONAS FÍSICAS	81
EXTRANJEROS	88
REGÍMENES FISCALES PREFERENTES	89
 IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO	 103
DISPOSICIONES GENERALES	103
RECAUDACIÓN.....	106
ACREDITAMIENTO	107
FACULTADES DE LAS AUTORIDADES	110

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	111
DERECHOS Y OBLIGACIONES DE CONTRIBUYENTES	111
FACULTADES DE COMPROBACIÓN	113
INFRACCIONES Y DELITOS	116
ASPECTOS PROCESALES	117
 IMPUESTOS ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	 119
DECRETO IEPS/JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS	119
MARBETES Y PRECINTOS	122
DECRETO GASOLINA	122
 COMERCIO EXTERIOR	 125
NUEVA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN	125
CUOTAS COMPENSATORIAS A PRODUCTOS CHINOS	126
REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR DE LA SE	127
 TESIS RELEVANTES	
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA	129
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	129
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	132
LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	133
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	133
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	135
 SEJUFE	 136
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	136
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	148
LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	152
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	153
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	155

LEY DE AMPARO.....	156
CONSTITUCIÓN.....	156
LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	157
CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.....	159
 TESIS RELEVANTES COMERCIO EXTERIOR.....	 161
 TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.....	 161
SEJUFÉ	165
 TRATADOS	 167
 NUEVO TRATADO CON CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	 167
TRATADO CON NUEVA ZELANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	172
TRATADO CON LA REPÚBLICA ESLOVACA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	176
TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES AL 1 DE ENERO 2008	182
 DIVERSOS.....	 183
 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	 183
 LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	 189
 SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN	 189
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO	189
SECRETARÍA DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y DESARROLLO RURAL	190
 LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS	 193
 LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	 193
 CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL.....	 195
 DISPOSICIONES GENERALES.....	 195
CONTRIBUCIONES LOCALES	197
OTRAS CONSIDERACIONES	200

ANEXOS	203
ACREDITAMIENTO DEL IETU	203
PAÍSES QUE HAN CONFIRMADO QUE EL IETU ES UN IMPUESTO	
COMPRENDIDO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN	205
ISR COMMUNICATION	207
PUBLICACIONES FISCALES	209
PUBLICACIONES LEGALES	212
PUBLICACIONES DE COMERCIO EXTERIOR	215

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

El 1 de octubre de 2007 se publicó en el DOF el decreto por el que se expide la LIETU, vigente a partir del 1 de enero de 2008.

ANTECEDENTES

Iniciativa del Ejecutivo Federal

El IETU tiene su origen legislativamente hablando en la Iniciativa que el Ejecutivo Federal presentó a la Cámara de Diputados sugiriendo el establecimiento de la entonces denominada "*Contribución Empresarial a Tasa Única*". Conforme a la exposición de motivos de la citada iniciativa, la CETU guardaba el propósito de elevar la recaudación mediante la generación de ingresos adicionales del orden del 1.8% del PIB a partir de 2009, año en que la misma tendría una tasa del 19% y del 1.3% del PIB en su primer año de aplicación.

Los lineamientos generales de la CETU fueron plasmados en la iniciativa que nos ocupa como sigue:

"La Contribución Empresarial a Tasa Única propuesta es de tipo directo y equivale a gravar a nivel de la empresa, con una tasa uniforme, la retribución total a los factores de la producción. De dicha retribución se permite deducir las erogaciones para la formación bruta de capital, la cual comprende maquinaria, equipo, terrenos y construcciones, además de los inventarios.

Por su parte, las retribuciones a los factores de la producción incluyen las remuneraciones totales por sueldos y salarios, así como las utilidades no distribuidas, y los pagos netos de dividendos, intereses y regalías, entre otras. De esta forma, la Contribución Empresarial a Tasa Única no grava únicamente la utilidad de la empresa, sino la generación de flujos económicos destinados a la retribución total de los factores de la producción.

...de esta forma, se establece como objeto de la Contribución Empresarial a Tasa Única la percepción efectiva de los ingresos totales por las personas físicas y las morales residentes en México por la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el

otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, con independencia de que dichas actividades se realicen o no en el territorio nacional...

La Contribución Empresarial a Tasa Única se determinará con una base de efectivo, de modo que los ingresos se acumularán cuando se cobren y las deducciones tendrán lugar al momento en que se paguen, lo que lo hace un gravamen simple al no requerir, entre otras cosas, ajustes inflacionarios al mismo tiempo que mantiene su neutralidad."

Según se advierte, son consideraciones de carácter económico las que pretendieron justificar el establecimiento de esta nueva contribución. Igualmente con este tipo de pretendidas razones es que se adujo la causa para excluir como objeto de la ley a los ingresos generados por intereses y regalías según lo siguiente:

"...la Contribución Empresarial a Tasa Única debe permitir gravar la disponibilidad de recursos del contribuyente para efectuar los pagos a los factores de la producción, por lo cual se estima necesario que queden fuera del objeto de la ley que se propone a esa Soberanía, los ingresos que se obtengan por dividendos o por servicios personales subordinados. Por la misma razón se hace necesario excluir del objeto del gravamen los intereses que derivan de las operaciones de financiamiento o de mutuo, los cuales tampoco serán gravables ni deducibles.

...

Por representar también pagos al factor capital, tampoco se consideran como actividades que den lugar a ingresos gravados, el otorgamiento o goce temporal de bienes o derechos que den lugar al pago de regalías."

Al proponerse la creación del CETU, la Iniciativa hace referencia a diversas circunstancias que hacen necesaria su incorporación, como lo son: la baja recaudación tributaria no proveniente del petróleo y la posposición de una reforma fiscal; la existencia de un deficiente, complejo y formalista sistema jurídico en materia de recaudación; la existencia de amplios sectores en la informalidad, la evasión ilegal y la elusión legal a través del aprovechamiento de lagunas legales y la percepción de la llamada "*ilusión fiscal*" donde los contribuyentes pagan impuestos superiores a los servicios públicos recibidos.

La Iniciativa también hace referencia a una necesidad de incrementar la recaudación y a un requerimiento de mayor gasto público para atender diversas necesidades de gasto social, inversión en infraestructura, etc.

Finalmente, la Iniciativa señala que no existe una mera avidez recaudatoria, sino una verdadera necesidad de *"sentar bases para que por el pago de contribuciones equitativas y proporcionales, la sociedad transfiera fondos para generar bienes y servicios públicos que la sociedad demanda y valora."*

Discusión en el Congreso

En las discusiones legislativas, la CETU pasó a denominarse como IETU y a sufrir diversas modificaciones como consecuencia de ciertos efectos, quizá no ponderados, que la propuesta de la CETU producía.

De manera particular, en los dictámenes de ambas Cámaras del Congreso Federal se justifica el establecimiento del IETU fundamentalmente en consideraciones meramente recaudatorias y ya no tanto económicas como ocurrió en la iniciativa.

De igual manera, llama la atención el que los referidos dictámenes se abstienen de expresar el efecto recaudatorio que el IETU tendrá medido en relación con el PIB. Probablemente la multiplicidad de modificaciones introducidas durante las discusiones legislativas haya vuelto de difícil predicción cuál será dicho impacto.

CONSIDERACIONES ECONÓMICAS EN TORNO AL IETU. MAYOR COMPLEJIDAD TRIBUTARIA Y POSIBLE INHIBICIÓN A LA INVERSIÓN.¹

En el debate sobre el uso de impuestos directos vs indirectos, la teoría de crecimiento económico ha demostrado que el mejor impuesto que puede adoptar un país en vías de desarrollo es el impuesto indirecto que

¹ Este análisis de carácter económico es colaboración de la Lic. Gloria Amador Tardiff, catedrática de las materias de Economía General y Macroeconomía en la Universidad Iberoamericana. Es egresada de la licenciatura en Economía por la Universidad Iberoamericana, cursó un Diplomado en Finanzas en el Instituto Tecnológico Autónomo de México y actualmente cursa la Maestría en Administración en la Universidad Iberoamericana.

grava únicamente al consumo (como el IVA). Los impuestos directos no son aconsejables ya que gravan tanto al consumo como al ahorro y la inversión.

Al respecto, debe tomarse en cuenta que el ingreso que recibe una persona sólo se puede destinar a dos fines: consumo o ahorro; mientras que el ingreso de una empresa se canaliza de dos maneras distintas: gasto en consumo o gasto en inversión.

Un impuesto al consumo motivaría la acción de ahorrar e invertir por sobre el consumo, mientras que un impuesto al ingreso no lograría motivar el ahorro sino al contrario, disminuiría ambos flujos.

El ahorro y la inversión (principalmente la inversión neta cuyo objetivo es aumentar el "*stock*" de capital de una economía), son las variables más importantes para que una economía pueda crecer; por ello, es necesario que todas las políticas económicas de un país en vías de desarrollo se dirijan a fomentar dichas variables y no a desmotivarlas.

Sin embargo, el IETU, al contrario de lo aconsejado por la teoría económica del crecimiento, es un impuesto directo al ingreso que además de desalentar el consumo, necesariamente afecta los niveles de ahorro y de inversión de los distintos agentes económicos.

El IETU también conlleva la agravante de ser complicado de entender y de aplicar. La complicación deriva de la pretensión de ocultar el impacto que significa operar al unísono dos impuestos al ingreso (ISR y IETU), así como al hecho de tratar de revertir el efecto naturalmente nocivo del IETU sobre el ahorro y la inversión.

El resultado final es un sistema impositivo aún más complicado que el anterior, lo cual, por sí solo, seguramente impactará negativamente el crecimiento de nuestra economía.

En la exposición de motivos del IETU y como premisa de alguna de sus peculiaridades, se dice que la nueva contribución es un "*impuesto que grava la aportación de la empresa al valor de la producción*", mismo que se registrará en algunas cuestiones por los conceptos y términos de la LIVA, lo que de inicio confunde a quienes estábamos acostumbrados a la terminología del IVA, cuya operación corresponde al de un impuesto indirecto o al consumo.

Para entender un poco más el concepto "*aportación al valor de la producción*" a que se refiere la exposición de motivos del IETU, es

conveniente acudir al ejemplo de una pastelería, la cual debe comprar insumos a otros sectores de la economía, por ejemplo: (i) del sector primario compra trigo o maíz, (ii) del sector secundario compra maquinaria y equipo como pueden ser hornos, moldes, etc. y (iii) del sector terciario puede utilizar el servicio de transporte o de energía eléctrica.

Supongamos que todos estos pagos a proveedores o pagos de insumos suman la cantidad de \$100 mil pesos mensuales; por otro lado, la venta total del producto final de la pastelería asciende a \$130,000 mil pesos mensuales. La diferencia de \$30,000 mil pesos corresponde al valor que realmente dicha empresa ha agregado a la economía del país, de ahí que se le denomine como "*aportación al valor de la producción*" en el léxico económico utilizado en la exposición de motivos.

En el enfoque económico, los \$100 mil pesos restantes que pagó a sus proveedores la pastelería, representan la producción de los otros sectores (se le conoce como producción intermedia y no se toma en cuenta para contabilizar la producción total de un país).

Este valor agregado o aportado, representa a su vez la suma que reciben como pago, los "*factores de producción*" (tierra, trabajo y capital) que ha utilizado la pastelería, para transformar los insumos en producto final.

Ahora bien, si tomamos este ejemplo y lo reproducimos en cada empresa de la economía de un país, el "*valor aportado o agregado*" que pretende gravar el IETU es la suma de los pagos a todos los factores de producción utilizados en el proceso productivo de nuestra economía: pagos a la tierra, al trabajo y al capital².

De esta forma, el valor agregado u aportado de una empresa es también equivalente a la suma de sueldos, salarios, rentas, intereses, regalías, etc. que una empresa paga durante su actividad económica.

Estos pagos a los factores de producción conforman el flujo de ingreso interno que opera en una economía: los dueños de la tierra o de las propiedades inmobiliarias recibirán su renta, los dueños del capital recibirán sus intereses y los trabajadores recibirán su sueldo y/o salario.

² Brevemente podríamos decir que el pago a la tierra se da en forma de renta, el pago al trabajo se da en forma de sueldos y salarios, y el pago al capital se da en forma de intereses y regalías.

El flujo de ingreso externo que significa un pago a los factores de producción nacionales (que proviene por ejemplo de las exportaciones y de las regalías que cobra una empresa mexicana), por el hecho de ser ingreso, también debe gravarse con este impuesto.

Todos estos ingresos son, en principio, la base del nuevo IETU con las salvedades que de manera discrecional se le han hecho.

Por otro lado, la base del IVA es prácticamente la misma a la del IETU, pero la diferencia se da en el mecanismo de aplicación del impuesto.

A manera de ejemplo, el IVA se cobra sobre las ventas finales de cada empresa de la cadena de suministro y a dicho importe se le descuenta (acredita) el IVA pagado a todos los proveedores de insumos.

A consecuencia de ello, el costo del IVA no es acumulativo ni se transfiere en su totalidad al consumidor final, lo cual es una ventaja de este impuesto indirecto (por ello se dice que el IVA es un impuesto neutral y no inflacionario).

Siguiendo con el IVA, la diferencia que finalmente la empresa entera al fisco por concepto de IVA, corresponde a un impuesto sobre el valor que realmente dicha empresa ha agregado a la economía, es decir, corresponde a un 15% del "*valor agregado*" por dicha empresa.

En el ejemplo de la pastelería, ésta paga 15% de \$130 mil pesos (\$19.5 mil pesos) y acredita el 15% de \$100 mil pesos (-\$15 mil pesos), lo que resulta en que sólo paga \$4.50 mil pesos, que precisamente corresponden al 15% sobre el valor agregado que aportó.

Por otro lado, el nuevo impuesto directo sobre este mismo "*valor agregado/aportado*" –entendido como pagos a los factores de producción y que será base de aplicación del IETU–, tiene un costo económico que necesariamente se transferirá tarde o temprano, al consumidor final, con los efectos inflacionarios que ello podría implicar.

DISPOSICIONES GENERALES DEL IETU

Sujetos del impuesto³

Son sujetos obligados al pago las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Objeto del impuesto⁴

La totalidad de ingresos que percibidos, con independencia del lugar donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- (i) La enajenación de bienes,
- (ii) La prestación de servicios independientes, y
- (iii) El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

La LIETU se rige bajo el sistema de renta mundial, por lo que los contribuyentes estarán gravados por la totalidad de sus ingresos percibidos por los conceptos apuntados, sin importar el lugar donde se generan.

A pesar de que el IETU es un impuesto directo, dicho ordenamiento efectúa diversas remisiones a la LIVA para efecto de determinar los conceptos gravados e inclusive el momento de causación de esta contribución. Dicha remisión tiene como finalidad únicamente definir conceptos y no la aplicación supletoria o complementaria de alguna otra disposición de la LIVA.

Al respecto, aun cuando existen diversas remisiones expresas, debe considerarse la diferencia sustancial existente entre la LIETU y la LIVA, ya que una grava ingresos bajo un criterio de renta mundial y la otra grava actos realizados en territorio nacional.

³ Arts. 1 y 3 fraccs. I y IV LIETU.

⁴ Arts. 1 y 3 LIETU.

Base y tasa del impuesto⁵

El IETU se basa en un sistema de flujos de efectivo y por tanto la base gravable consiste en el resultado de disminuir a los ingresos "*efectivamente percibidos*", las deducciones "*efectivamente erogadas*".

A dicha base se aplica la tasa del 16.5% para el ejercicio 2008, 17% para 2009 y 17.5% para 2010 y ejercicios posteriores. A este resultado se aplican ciertos acreditamientos que más adelante se explican.

Cabe señalar que el Ejecutivo Federal evaluará la aplicación de la tasa antes referida del 16.5% durante 2008, tomando en cuenta el desempeño de la economía del país, a efecto de presentar el paquete económico para 2009.

Definición de conceptos⁶

a) Factor de actualización.- El factor de actualización referido en la LIETU, se obtiene mediante la división del INPC del mes más reciente del periodo a actualizarse, entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho periodo.

b) Establecimiento permanente.- Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país están obligados al pago del IETU por los ingresos atribuibles al mismo.

Para estos efectos, se considerará como establecimiento permanente e ingresos atribuibles a éste, los referidos en la LISR o en los tratados fiscales aplicables.

c) Partes relacionadas.- Se consideran partes relacionadas para efectos de la LIETU aquellas que se consideren como tales en los términos de la LISR.

⁵ Arts. 1 Cuarto y Vigésimo Transitorio LIETU.

⁶ Art. 3 LIETU.

INGRESOS

Ingresos gravados⁷

a) Regla general.- Se entienden ingresos gravados el precio o la contraprestación correspondiente a los actos objeto del impuesto. Adicionalmente, se consideran como tales las cantidades que se carguen o cobren por otros conceptos como: impuestos o derechos a cargo del contribuyente (y no como tercero retenedor), intereses normales o moratorios, penas convencionales, incluyendo anticipos o depósitos, etc.

Se exceptúan de ser considerados como ingreso los impuestos que se trasladan (i.e. IVA, IEPS).

La regla anterior es similar a la aplicada para determinar el valor gravable en la LIVA, por lo que las diversas interpretaciones o cuestionamientos que en esta materia se han presentado, se generarán de igual manera en el IETU (i.e gravamen o no de anticipos aun cuando no ha existido el acto gravado).

Pudiera ser cuestionable desde un punto de vista constitucional, el considerar como ingresos, conceptos tales como impuestos o derechos a cargo del contribuyente, ya que éstos no modifican positivamente el patrimonio del contribuyente.

b) Anticipos y depósitos.- De igual forma, se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones y descuentos que se reciban, siempre que las operaciones que les dieron origen se hayan deducido.

c) Pago de sumas aseguradas.- También se consideran ingresos las cantidades que se reciban de las compañías de seguros por el pago de siniestros ocurridos en bienes que se dedujeron para efectos de la LISR.

Resulta criticable que no se establezca regla similar a la contenida en la LISR en materia de no acumulación para el caso de "*reinversión*" de la indemnización para redimir pasivos por la adquisición de bienes nuevos análogos a los que se dañaron/perdieron, pues puede existir un efecto

⁷ Arts. 2 y 3 LIETU.

desfavorable en casos en que dichos pasivos generen algún tipo de interés no deducible para IETU.

d) Sistema financiero.- La mayoría de las entidades pertenecientes al sistema financiero⁸, las personas cuya actividad "*exclusiva sea la intermediación financiera*" y aquellas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, considerarán como ingresos gravables (bajo el concepto de prestación de servicios) los obtenidos por el margen de "*intermediación financiera*", así como aquellos ingresos provenientes de la enajenación de bienes, prestación de servicios (distintos del cobro de intereses) y el otorgamiento del uso o goce de bienes.

El margen de "*intermediación financiera*" se considera como el resultado de disminuir a los intereses devengados a cargo, los intereses devengados a favor, así como la suma o resta, respectivamente del REPOMO neto que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen dicho margen en aplicación de normas de información financiera.

Al respecto, resulta de dudosa constitucionalidad el que las entidades del sistema financiero, a través del REPOMO, deban reconocer efectos inflacionarios en el IETU, a diferencia del resto de los contribuyentes.

Debe considerarse que (i) el concepto de intereses es aquel definido en la LISR⁹ y, por su parte, (ii) una actividad exclusiva de "*intermediación financiera*" se actualiza cuando los ingresos provenientes de ésta representen cuando menos el 90% de los ingresos obtenidos para efectos del IETU.

Resulta criticable que no se establezca un plazo dentro del cual los contribuyentes cuya actividad "*exclusiva*" sea la intermediación financiera, deban calcular el porcentaje antes mencionado.

e) Instituciones de seguros.- Se establece una regla especial aplicable a instituciones de seguros para determinar el mencionado "*margen de intermediación financiera*".

⁸ Según se define en el artículo 8 de la LISR.

⁹ Art. 9 LISR.

Dicha regla consiste en sumar los intereses devengados a favor sobre los recursos afectos a las reservas matemáticas de los seguros de vida y de pensiones, así como los intereses devengados a su favor sobre los recursos afectos a los fondos de administración ligados a los seguros de vida. Al resultado anterior se restarán los intereses que se acrediten a las referidas reservas matemáticas y los intereses adicionales devengados a favor de los asegurados.

f) Dación en pago / Permutas.- En caso de pago de contraprestaciones mediante bienes o servicios, se considerará ingreso el valor de mercado de los mismos o, en su defecto, el valor de avalúo.

Cuando no exista contraprestación, se considerarán los valores mencionados en el párrafo anterior.

Tratándose de permutas o pagos en especie, se determina el ingreso en atención al valor individual de cada bien.

Ingresos no objeto¹⁰

a) Regalías.- No se consideran ingresos objeto del IETU, los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes efectuados entre partes relacionadas, ello con la finalidad de que los pagos por concepto de regalías no sean deducibles en dichas operaciones, como más adelante se comenta.

Dentro de esta exclusión no se entienden comprendidos los ingresos por transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas (concepto generalmente conocido como *know how*), ni las cantidades percibidas por la enajenación de conceptos de propiedad industrial e intelectual.

Dada la equívoca redacción de la disposición, ha generado diversas interpretaciones en cuanto al concepto de otorgamiento de uso o goce de bienes conforme a la definición que al efecto establece la LIVA.

Cabe señalar que la Iniciativa contenía una exclusión total, tanto para actos realizados entre partes independientes como aquellos con partes relacionadas; justificando lo anterior en el sentido de que los pagos por dichos conceptos son efectuados "*al factor capital*" y argumentando otras cuestiones meramente económicas, más no jurídicas.

¹⁰ Art. 3 fracc. I LIETU.

Sin embargo, la Cámara de Diputados modificó la propuesta del Ejecutivo, señalando que la misma tenía una implicación negativa para *"ciertos sectores de contribuyentes, como lo son la industria de la radio, cine y televisión, así como las empresas de tecnología"*, permitiendo considerar como acto gravado (y por ende deducibles sus pagos) a las operaciones con partes no relacionadas.

La exclusión en cuestión se justificó estableciéndose que los pagos por concepto de regalías han sido utilizados como un medio para disminuir la base del ISR en operaciones efectuadas entre partes relacionadas, pues, en su concepto, al existir una relación de tal naturaleza se *"permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas y generalmente acuden al pago de regalías, para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero, como por ejemplo en regímenes fiscales preferentes o países en el extranjero que otorgan beneficios a la propiedad de intangibles"*.

Inclusive, los legisladores desestimaron los actuales controles que en materia de precios de transferencia existen, mediante los cuales se evita precisamente la *"erosión de la base"*, pues señalaron que estaban concientes de que *"incluso cuando los pagos de regalías efectuadas entre partes relacionadas se realizan aparentemente en condiciones de mercado; se estima que aun así su intangibilidad deriva de elementos subjetivos que impiden un resultado objetivo de su valor y que no refleja la realidad de la operación necesariamente..."*

A nuestro parecer, la distinción antes mencionada no guarda razón objetiva alguna ni presenta un fin *"extrafiscal"* y desconoce el sistema de precios de transferencia vigente, por lo que podría ser violatoria de la garantía de equidad tributaria (a pesar de recientes criterios emitidos por la SCJN al respecto),¹¹ así como de la garantía de proporcionalidad respectiva.

Por otro lado, se establece en la disposición en comento que los pagos efectuados entre partes relacionadas con motivo del otorgamiento del uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, son considerados como ingresos objeto del IETU (y por ende deducibles) aun cuando se encuentran comprendidos dentro de la definición de regalías contenida en el CFF.

¹¹ RENTA EL ART. 32 FRACCIÓN XXVI DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Primera Sala. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV. Octubre de 2006, página 280, Tesis 1º CLVIII/2006.

Lo anterior resulta contradictorio y debe ser señalado como una falta de congruencia y uniformidad existente en los ordenamientos tributarios mexicanos, incluyendo tratados de doble tributación, al definir el concepto de regalías, así como de recientes interpretaciones sostenidas por las autoridades fiscales.

b) Operaciones de financiamiento.- No se consideran ingresos afectos al pago de IETU las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio, situación que traerá aparejada la no deducibilidad de dicho concepto.

Según lo expuesto por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, al permitirse la deducción inmediata de inversiones a valor nominal, se genera un efecto económico equivalente al que se presenta en la deducción de inversiones vía depreciación adicionado con la respectiva deducción de intereses pagados por el financiamiento obtenido por el contribuyente, ambos supuestos previstos en la LISR.

Consideramos erróneo el razonamiento antes expuesto, debido a que la imposibilidad de deducir intereses genera una merma en la capacidad contributiva de quien obtuvo el financiamiento, misma que puede no resultar equiparable al beneficio obtenido por la aplicación de la deducción inmediata para efectos de IETU. Más aún, existen créditos que no son destinados a la adquisición de bienes o servicios, en donde no se presenta dicho beneficio (deducción) equiparable.

A nuestro parecer, no existe una razón objetiva que justifique este tratamiento, situación que podría ser violatoria de garantías constitucionales.

Por otro lado, en aquellas operaciones en donde se adquiere un bien a plazos y se pacta el pago de un interés ordinario, éste sí formará parte del valor gravado en el IETU y por ende deducible para efectos del mismo (pues forma parte del precio).

Por lo que respecta a operaciones de arrendamiento financiero, la ley no es clara en cuanto a si debe o no considerarse el interés derivado de estas operaciones como objeto gravado y por ende deducible. Sin embargo, existen interpretaciones que sustentan su gravamen y deducción íntegra.

c) Operaciones financieras derivadas.- No se consideran afectas al pago del impuesto, las operaciones financieras derivadas definidas en el CFF, cuando la enajenación del subyacente al que las mismas se encuentren referidas no esté afecto al pago de IETU.

Al respecto, consideramos que sí son objeto del impuesto los ingresos generados en operaciones financieras derivadas cuyo subyacente no sea susceptible de enajenación, así como aquellas referidas a subyacentes cuya enajenación sí esté sujeta al pago del IETU.

d) Ingresos obtenidos por operaciones efectuadas con anterioridad al 31 de diciembre 2007.¹² Mediante disposición transitoria se excluyen los cobros efectuados a partir del 1 de enero de 2008 cuando las contraprestaciones relativas correspondan a actividades efectuadas con anterioridad a esa fecha.

En el caso de operaciones con pagos a plazos en que se hubiese optado por acumular para efectos del ISR el monto del precio cobrado, no se aplicará esta exclusión, caso en que será aplicable un crédito en términos del Decreto IETU que se refiere más adelante.

Obtención del ingreso¹³

a) Regla general.- Como regla general, los ingresos se entenderán obtenidos cuando las contraprestaciones respectivas se "*cobren en efectivo*", debiendo tomar en cuenta para tales fines lo establecido en la LIVA respecto de las reglas de cobro efectivo de contraprestaciones.

La LIVA establece que se considerará efectivamente cobrada una contraprestación, cuando ésta se reciba en efectivo, en bienes o en servicios (inclusive considerando anticipos o depósitos), o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que dan lugar a la contraprestación.¹⁴

Al respecto, existen operaciones donde no existe el pago pero sí la extinción de la obligación en donde no se presenta una "*satisfacción*" del

¹² Art. Octavo Transitorio LIETU.

¹³ Arts. 3 fracc. IV LIETU y 1-B LIVA.

¹⁴ Existen reglas especiales en materia de pagos con cheque y títulos de crédito otorgados en garantía.

acreedor, supuesto en que no existirá cobro y por ende no se detonará el IETU correspondiente.

b) Reglas especiales / Exportación.-

- (i) No cobro en 12 meses.- Si los ingresos son obtenidos por enajenación de bienes o prestación de servicios que se exporten, éstos se entenderán efectivamente percibidos conforme a la regla de cobro efectivo antes mencionada.

Sin embargo, si una vez efectuada la enajenación/prestación y los ingresos no se han cobrado al momento de su exportación, se presumirá que los ingresos se han percibido si en los siguientes 12 meses no se logra el cobro respectivo.

- (ii) Exportación y posterior enajenación.- En caso de bienes que se exporten y posteriormente se enajenen en el extranjero, la contraprestación obtenida por dicha enajenación será gravada para efectos del IETU cuando el ingreso sea acumulable para la LISR.¹⁵

Las reglas especiales para el momento de causación antes comentadas, son exclusivamente aplicables tanto para el enajenante-prestador del servicio-exportador (primer supuesto) como para el exportador-enajenante (segundo supuesto).

A pesar de que existieron razones de un posible beneficio para ciertos contribuyentes, el hecho de hacer obligatoria la aplicación de estas reglas podría causar un perjuicio en ciertos supuestos, situación que incluso pudiera resultar violatoria de garantías constitucionales.

¹⁵ Es decir al momento en que se emita la factura respectiva, se entregue el bien o se cobro o sea exigible total o parcialmente el precio (Art. 18 LISR).

Sujetos exentos¹⁶

Son sujetos exentos del pago del impuesto, los siguientes:

a) La Federación, Estados, Municipios, órganos constitucionales autónomos y las entidades de la administración pública paraestatal que de conformidad con la LISR o la LIF sean consideradas como entidades no contribuyentes del ISR (ej: PEMEX).

b) Personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la LISR, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- (i)* Que los ingresos obtenidos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso; y
- (ii)* Que no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de alguna persona moral o fideicomiso autorizados para recibir donativos deducibles.

Conforme a este requisito, vale la pena apuntar que las donatarias autorizadas que determinen un remanente distribuible ficto podrán perder la calidad de exentas para efectos del IETU.

Las sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza (consideradas como no contribuyentes para efectos del ISR) estarán afectas al pago de IETU. Sin embargo, mediante disposición transitoria se concede un plazo de un año para que dichas sociedades o asociaciones soliciten autorización al SAT para recibir donativos deducibles (supuesto en el cual estarán exentas), facultándolas para solicitar la devolución del IETU pagado en 2008 en caso de obtener dicha autorización.

c) Partidos políticos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos.

¹⁶ Arts. 4 y Décimo Segundo LIETU.

- d)** Los sindicatos obreros y organismos que los agrupen.
- e)** Las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas, cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.
- f)** Las cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que las agrupen.
- g)** Las instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con el objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquéllas a las que se refiere la legislación laboral, las sociedades cooperativas de consumo, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular.
- h)** Las asociaciones de padres de familia constituidas y registradas en los términos del Reglamento de Asociaciones de Padres de Familia de la LGE y las sociedades de gestión colectiva constituidas de acuerdo con la LFDA.
- i)** Las personas físicas y morales que perciban ingresos, provenientes de la ejecución de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentas del pago del ISR, estarán también exentas del pago del IETU en los términos y límites establecidos en LISR. Los ingresos que excedan los límites establecidos en la LISR estarán afectos al pago del IETU.

La exención antes mencionada será únicamente aplicable a aquellos contribuyentes que se encuentren inscritos o se inscriban a partir del ejercicio de 2008 en el RFC.¹⁷

A manera de resumen, a continuación se encontrará un comparativo entre los contribuyentes que se encuentran exentos para el ISR y aquellos exentos del IETU:

¹⁷ Art. Décimo Tercero Transitorio LIETU.

No contribuyentes de ISR sujetos al pago del IETU	No contribuyentes de IETU sujetos al pago de ISR
Sociedades o asociaciones de carácter civil que se dediquen a la enseñanza, con autorización o con reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la LGE, así como las instituciones creadas por decreto presidencial o por ley, cuyo objeto sea la enseñanza, no autorizadas para recibir donativos deducibles.	Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas represente más del 25% del valor total de las instalaciones.
Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica que se encuentren inscritas en el RNICT, no autorizadas para recibir donativos deducibles.	Asociaciones civiles que de conformidad con sus estatutos tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales.
Asociaciones o sociedades civiles con fines deportivos.	Las federaciones y confederaciones autorizadas por la LACP, así como las asociaciones o sociedades que tengan por objeto exclusivamente la captación de recursos de sus asociados o socios en términos de la citada Ley.
Las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas definidas que señale el SAT mediante reglas de carácter general, así como aquellas que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover entre la población la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico, cuando no estén autorizadas para recibir donativos deducibles.	
Las asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat, siempre que además de cumplir con las reglas de carácter general que emita el SAT, se obtenga opinión previa de la SMARN, cuando no estén autorizadas para recibir donativos deducibles.	
Otras personas con fines no lucrativos, previstos o calificados en el RLISR (vrgr. asociaciones religiosas).	

Actividades exentas¹⁸

a) Enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.- Se exceptúan de esta exención: (i) los certificados de depósito de bienes, cuando por la enajenación de los bienes que amparan se esté obligado al pago del IETU, (ii) los CPI's no amortizables y cualquier otro título de crédito que otorgue a su titular derechos sobre inmuebles.

De igual forma, no se pagará el IETU por la enajenación de CPI's no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles cuya enajenación estaría exenta para el contribuyente por ser considerado como un acto accidental causante del IETU.

Por lo tanto, no se causará el IETU por la enajenación de CPI's no amortizables cuando el inmueble que dichos certificados representan no hubiere sido deducido para efectos de IETU.

b) FIBRAS.- Se exceptúan del pago del IETU los ingresos por la enajenación de CPI's no amortizables emitidos por las FIBRAS.

Al efecto, se requiere que la enajenación se lleve a cabo en la BMV o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales.

Es importante señalar que no existe un diferimiento de IETU que se deba pagar con motivo de las aportaciones de bienes que se efectúen a los FIBRAS. Por lo tanto, al no existir ISR que se cause por ese acto, no existirá crédito alguno que aplicar en contra de IETU.

c) Moneda nacional y extranjera.- No se pagará el IETU por las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, excepto cuando dichas enajenaciones las realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas.

Se considera que las personas se dedican exclusivamente a la compraventa de divisas, cuando los ingresos obtenidos por el contribuyente por dicha actividad, representen cuando menos el 90% de los ingresos que perciba por la realización de las actividades afectas al IETU.

¹⁸ Art. 4 LIETU.

Resulta criticable el que no se establezca temporalidad a considerar para medición de dichos ingresos.

d) Actos accidentales.⁻¹⁹ No se encuentran afectos al pago del IETU, los ingresos percibidos por personas físicas cuando en forma accidental enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes.

Se entiende que las actividades se realizan en forma accidental cuando en términos de la LISR las personas físicas no perciban ingresos gravados bajo los regímenes de: (i) actividades empresariales y/o profesionales, o (ii) arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

Tratándose de enajenación de bienes, aun cuando las personas físicas perciban ingresos bajo los regímenes mencionados anteriormente, se considera que la actividad se realiza de forma accidental cuando el bien objeto de la enajenación no hubiere sido deducido para efectos de IETU o no se hubiere aplicado el crédito por inversiones adquiridas de 1998 a 2007 que se comenta más adelante.

La accidentalidad de un acto para efecto de IETU depende de la no tributación en el ISR por servicios profesionales y/o actividades empresariales y/o por ingresos de arrendamiento. De esta suerte, los actos accidentales pueden ser llevados a cabo en forma recurrente.

e) Fondos de pensiones y jubilaciones.- Estarán exentos del pago del IETU los ingresos que obtengan los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros derivados de su participación como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales se obtengan:

- (i) en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país, y
- (ii) de la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de terrenos y construcciones adheridas al suelo, ubicados en el país.

La exención será aplicable únicamente en la proporción de la tenencia accionaria o de la participación de los fondos en la persona moral.

¹⁹ Art. Décimo Cuarto Transitorio LIETU.

DEDUCCIONES²⁰

Erogaciones

Son deducibles íntegramente las erogaciones efectuadas para la adquisición *(i)* de bienes, *(ii)* de servicios independientes, y *(iii)* por el uso o goce temporal de bienes.

Dichas erogaciones deben destinarse a la realización de las actividades que generen ingresos objeto del impuesto, o para su administración o la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios, que den lugar a ingresos por los que se deba pagar IETU.

Contribuciones deducibles²¹

En general son deducibles las contribuciones pagadas en México. Sin embargo, existen reglas específicas de deducción que a continuación se refieren:

- a)** IVA y IEPS serán deducibles cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los que le hubieren sido trasladados, o bien, si el pago de los mismos se hubiere dado con motivo de la importación de bienes o servicios que correspondan a erogaciones deducibles para IETU.
- b)** Contribuciones a cargo de terceros pagadas en México serán deducibles cuando formen parte de la contraprestación, con excepción del ISR retenido y aportaciones de seguridad social.
- c)** Erogaciones realizadas por concepto de aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de explotación de bienes del dominio público o por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, siempre que la erogación efectuada sea deducible en términos de la LISR.

Contribuciones no deducibles

²⁰ Art. 5 fracc. I LIETU.

²¹ Arts. 5 fracc. II y Décimo Quinto Transitorio LIETU.

Por otro lado, no serán deducibles las siguientes contribuciones:

- a) El propio IETU, el ISR, el IDE, las aportaciones de seguridad social y aquellas contribuciones que deban trasladarse.
- b) Las contribuciones causadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

Devoluciones, descuentos y bonificaciones

Se establece la posibilidad de deducir el importe de las devoluciones de bienes que se reciban, de los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como de los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al IETU.

En caso de recibirse devoluciones de bienes o de efectuar descuentos o bonificaciones con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la LIETU, pero relacionadas con operaciones efectuadas con anterioridad a su entrada en vigor, las mismas no serán deducibles.

Indemnizaciones y penas convencionales

Se permite su deducción bajo los mismos lineamientos aplicables conforme a la LISR.

Compañías de seguros

- a) Creación, aumento y disminución de reservas.- Se faculta a las compañías de seguros, para deducir la creación o incremento de reservas matemáticas vinculadas con seguros de vida, o seguros de pensiones derivados de leyes de seguridad social. De igual forma, será deducible la creación o incremento que dichas instituciones realicen en los fondos de administración ligados a los seguros de vida.

Las compañías de seguros autorizadas para la venta de seguros de pensiones, podrán deducir la creación de la reserva matemática especial, así como la de las otras reservas previstas en la LGISMS, siempre que toda liberación sea destinada al fondo especial de los seguros de pensiones en el cual el gobierno federal participe como fideicomisario.

Resulta criticable desde un punto de vista de equidad tributaria, que la creación de reservas para fondos de pensiones sea un concepto deducible para compañías de seguros, mientras que para otros contribuyentes que tienen la misma contingencia y que crean la reserva para la misma, no lo puedan hacer deducible.

Por su parte, las compañías de seguros autorizadas para la venta de seguros de terremotos y otros riesgos catastróficos, podrán deducir la creación o incremento de reservas catastróficas en la parte que exceda a los intereses reales. Al efecto, se consideran intereses reales, el monto de los intereses devengados sobre los recursos afectos a la reserva catastrófica que excedan el ajuste inflacionario.

Al permitir que las compañías de seguros deduzcan la creación o incremento de sus reservas, se establece que en caso de que las compañías disminuyan el monto de las mismas, el monto disminuido se considerará como un ingreso afecto al pago del IETU.

Consideramos que al permitirse únicamente la deducción por la creación e incremento de reservas a cierto tipo o modalidad de seguros, se otorga un trato desproporcional e inequitativo respecto del resto de seguros, al igual que respecto de otros contribuyentes que crean reservas para el cumplimiento de sus fines y a los cuales no se les permite su deducción.

b) Pagos a asegurados.- Cantidades que paguen las compañías de seguros a los asegurados o beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por la póliza contratada. De igual forma, serán deducibles las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.

Premios

Serán deducibles los premios pagados en efectivo por las personas que realicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas (v.gr. LFJ).

Resulta criticable que no queden comprendidos los premios pagados mediante transferencias electrónicas, o bien, mediante cheques.

Donativos

Se autoriza la deducción de donativos no onerosos, ni remunerativos en los términos y límites establecidos en la LISR, para lo cual resulta relevante remitirse a las modificaciones aplicables en esta materia a partir de 2008 para el ISR y que son comentadas posteriormente en el apartado respectivo.

Créditos incobrables / sistema financiero

Se consideran como concepto deducible, las pérdidas por créditos incobrables que sufran instituciones de crédito, instituciones de seguros, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, casas de bolsa, uniones de crédito, sociedades financieras populares, empresas de factoraje financiero, SOFOL y SOFOM, respecto de los servicios por los que devenguen intereses a su favor.

Lo anterior, siempre que dichos créditos se encuentren registrados en la contabilidad y que los mismos sean restados una sola vez.

Se permite esta deducción aun cuando para efectos de ISR se haya optado por la deducción del monto de dichos créditos como deducción por la constitución o incremento de la reserva preventiva global de la institución de que se trate.

Asimismo, serán deducibles para los contribuyentes mencionados los montos de las quitas, condonaciones, bonificaciones, descuentos sobre cartera de créditos que representen servicios por los que devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta de dicha cartera.

Se entiende por quita, condonaciones, bonificaciones y descuentos, el monto perdonado del pago del crédito en forma parcial o total.

En caso de recuperación de cantidades que hubieren sido deducidas como créditos incobrables, dichas cantidades serán consideradas como ingresos gravados para IETU.

Tratándose de pérdidas por bienes recibidos en dación en pago, los contribuyentes las calcularán restando al saldo insoluto del crédito, el valor de mercado o de avalúo del bien recibido.

Instituciones de crédito

Las instituciones de crédito pueden optar por la deducción del monto de las reservas preventivas globales que constituyan o incrementen en términos de la LIC respecto de los créditos calificados como riesgo de tipo C, D, y E de acuerdo a las reglas de la CNBV, sin que en ningún caso dicha deducción exceda del 2.5% del saldo promedio anual del ejercicio. Una vez elegida la opción, ésta no podrá ser cambiada.

En términos generales y bajo ciertas reglas, la disminución anual del saldo acumulado de reservas constituye un ingreso gravado para IETU. El monto recuperado de créditos cuya reserva se haya deducido se considerará ingreso gravado bajo ciertos lineamientos.

Pérdidas créditos incobrables / caso fortuito o fuerza mayor / exportación

Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, serán deducibles exclusivamente para contribuyentes que lleven a cabo la enajenación de bienes o prestación de servicios independientes que se exporten, siempre que:

- a)** Se cumplan los requisitos de la LISR para ser considerados incobrables,
- b)** Que el monto a deducirse haya estado afecto al pago de IETU,
- c)** Que el contribuyente que enajene bienes o preste servicios independientes haya considerado fictamente la obtención de un ingreso en un lapso de doce meses posteriores a la exportación, aun cuando de facto dicho ingreso no se perciba, o
- d)** Que el contribuyente que exporte bienes y que sean enajenados o se otorgue su uso o goce temporal con posterioridad en el extranjero, haya considerado fictamente un ingreso sujeto a IETU conforme a reglas de ISR, aun cuando de facto dicho ingreso no se perciba.

En caso de que el contribuyente recupere las cantidades deducidas, las mismas se considerarán nuevamente como ingreso gravado para IETU.

Esta disposición resulta consistente con el sistema de flujo aplicable en IETU, pues si no se ha cobrado efectivamente un ingreso, no debe proceder su deducción.

Sin embargo, resulta criticable la no deducibilidad de pérdidas por quebrantos patrimoniales por otorgamiento de créditos no restituidos al acreditante, siempre que los créditos hayan sido otorgados con ingresos previamente gravados por el IETU. Esto pudiera dar lugar a la violación del principio de proporcionalidad tributaria.

Inversiones nuevas²²

Se otorga una deducción adicional por erogaciones efectuadas en inversiones nuevas adquiridas entre el 1 de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, hasta por la contraprestación (no MOI) efectivamente pagada en dicho periodo.

El monto de la deducción será de una tercera parte en cada ejercicio a partir de 2008 y hasta agotarlo, con su respectiva actualización, pudiéndose efectuar también contra pagos provisionales.

Se entienden por inversiones aquellas definidas por las LISR (activo fijo, gastos diferidos, cargos diferidos, gastos en periodos preoperativos) y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.

Como regla especial aplicable a inversiones nuevas adquiridas conforme a lo anterior, que no hayan sido pagadas en su totalidad en dicho periodo, se podrán deducir en su totalidad los pagos efectuados a partir de 2008.

Dado que no existe disposición expresa para el caso de enajenación o que dejen de ser útiles las inversiones nuevas, consideramos que la deducción deberá continuarse por tres ejercicios, tal como se ha referido con anterioridad.

En el entendido de lo anterior, la deducción adicional no resulta aplicable a inversiones nuevas efectuadas con anterioridad al último cuatrimestre de 2007, siendo aplicable el crédito que se refiere en el apartado relativo a los créditos IETU.

²² Art. Quinto Transitorio LIETU.

Requisitos de deducibilidad²³

a) Correspondencia con actividades gravadas²⁴. - Las erogaciones deben corresponder a adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por los que el enajenante, el prestador de servicios independientes o el otorgante del uso o goce temporal, deban pagar IETU.

Será aplicable la deducción cuando las operaciones referidas con anterioridad sean realizadas con ciertas personas que por disposición legal no se encuentren obligados al pago del IETU (v.gr. Federación, Estados, instituciones autorizadas para recibir donativos, sindicatos, PEMEX).

En caso de erogaciones que se realicen en el extranjero, o por las que se pague a residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, las mismas serán deducibles si de haberse realizado en el país fueran deducibles de conformidad con la LIETU.

En nuestra opinión, este requisito únicamente resulta aplicable a las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o el otorgamiento del uso y goce, más no respecto de otros conceptos también deducibles para el IETU.²⁵

b) Estricta indispensabilidad. - Las deducciones deben ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente por las que se deba pagar el IETU.

La SCJN ha señalado que para efectos de ISR los parámetros que permiten determinar la estricta indispensabilidad de una erogación son: *(i)* la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias; *(ii)* la identificación de las mismas con los fines de la negociación; *(iii)* la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente; así como *(iv)* la frecuencia con la que suceden determinados desembolsos y la cuantificación de los mismos.

²³ Art. 6 LIETU.

²⁴ Art. 6 fracc. I LIETU.

²⁵ Art. 5 fracc. I LIETU.

Al respecto, consideramos que el mismo criterio de estricta indispensabilidad debiera aplicar para efectos de IETU.

c) Pago efectivo.- Las deducciones deben haber sido efectivamente pagadas al momento de su deducción, incluso para el caso de pagos provisionales.

Tratándose de pagos realizados con cheque, se consideran efectivamente erogados en la fecha en que el mismo haya sido cobrado.

De igual forma, se consideran como efectivamente pagadas las deducciones cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta de él, inclusive si la transmisión es en procuración (esto es, para su cobro).

En el mismo sentido, se entiende que es efectivamente pagada una erogación cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago, sin que queden comprendidos otros medios de extinción de obligaciones y difiriendo del concepto de efectivamente cobrado de la LIVA y de la LIETU.

Se presume que la suscripción de títulos de crédito por el contribuyente, distintos al cheque, constituye garantía de pago del precio o de la contraprestación pactada. En estos casos, se entenderá efectuado el pago cuando se realice efectivamente o cuando la obligación quede satisfecha mediante cualquier forma de extinción de la obligación de pago.

d) Pago a plazos.- Tratándose de pagos en parcialidades, los mismos serán deducibles por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o ejercicio que corresponda.

e) Requisitos deducibilidad LISR.- Las erogaciones efectuadas por el contribuyente deben cumplir con los requisitos de deducibilidad establecidos en la LISR (documentación comprobatoria, asientos en la contabilidad, una sola disminución, etc.)

Al respecto, debemos precisar que la remisión a la LISR es únicamente para el cumplimiento de requisitos de deducibilidad generales y en ninguna forma se amplían o incluyen nuevos conceptos deducibles para efectos de la LIETU por medio de dicha remisión.

No se consideran como erogaciones deducibles aquellas concedidas de manera ficta en resoluciones administrativas comúnmente para el sector primario.

f) Autofacturación.- Tratándose de autofacturación, se considerará que los comprobantes emitidos por el contribuyente no cumplen con los requisitos de deducibilidad.

Sin embargo, durante el ejercicio fiscal de 2008, en el caso de la primera enajenación llevada a cabo por (i) personas físicas del sector primario con cierto límite de ingresos, (ii) sin establecimiento fijo respecto de desperdicios industrializables; o (iii) pequeños mineros, la adquisición de bienes se podrá comprobar sin documentación que reúna requisitos fiscales, en la medida en que cumplan los requisitos administrativos correspondientes.²⁶

g) Erogaciones parcialmente deducibles.- En los casos en que las erogaciones sean parcialmente deducibles para ISR, éstas serán deducibles para IETU en la misma proporción o hasta el límite aplicable en ISR (v.gr. inversión en automóviles o ejercicio de opción de deducción inmediata).

h) Bienes de procedencia extranjera.- A efecto de poder realizar la deducción de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido a territorio nacional, debe comprobarse el cumplimiento de los requisitos para su legal estancia en el país, de conformidad con las disposiciones aduaneras.

De este modo, resultan deducibles las erogaciones efectuadas con motivo de importaciones temporales, a depósito fiscal o a recinto fiscal estratégico.

Erogaciones no deducibles²⁷

a) Salarios.- Se establece expresamente la no deducibilidad de erogaciones por salarios y asimilados a salarios. Sin embargo, se establece un crédito fiscal a personas que realizan pagos por dicho concepto, tal como se refiere en el presente análisis.

²⁶ Art. Décimo Tercero Transitorio LIETU y Regla 2.5.2. RMF.

²⁷ Arts. 5 fracc. I y Noveno Transitorio LIETU.

No obstante dicho crédito, el mismo sólo es aplicable contra el IETU del ejercicio una vez descontado el efecto de las deducciones. Por lo tanto, si el contribuyente tiene "*pérdidas*" al final del ejercicio, no tendrá derecho a utilizar el crédito, situación que no acontecería si se tratara de una deducción.

Sobre esta erogación no deducible, consideramos que se violan las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias, pudiendo incluso existir una violación a la garantía de libertad de trabajo.

b) Erogaciones previas a 2008²⁸.- No serán deducibles las erogaciones que correspondan a enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y al uso o goce temporal de bienes que se hayan devengado con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.

Sobre esta limitante, cabe señalar que el término "*devengado*" pudiera generar incertidumbre jurídica dada la concepción que se le ha otorgado para efecto de otros ordenamientos.

Consideramos que pudiera ser violatorio de garantías que no se reconozcan como deducibles aquellos conceptos como PTU, devengados en el ejercicio de 2007.

c) Intereses / Regalías entre partes relacionadas.- Tal como se ha referido con anterioridad, toda vez que dichos conceptos no son objeto de la LIETU, los mismos no serán deducibles.

Al respecto, consideramos que se presenta una violación a los principios de proporcionalidad y equidad tributarias debido a la imposibilidad de deducir los citados conceptos, pues se trata de erogaciones estrictamente indispensables para la realización de las actividades de los contribuyentes.

Para regalías pagadas entre partes relacionadas, no se justifica la citada prohibición, pues existe obligación de determinar ingresos y/o deducciones entre partes relacionadas con sujeción a las normas aplicables en materia de precios de transferencia.

²⁸ Art. Noveno Transitorio LIETU.

IETU DEL EJERCICIO Y CRÉDITOS²⁹

El IETU se calcula por ejercicio y se paga mediante declaración en los mismos plazos establecidos para ISR, es decir, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio para personas morales y en el mes de abril del año siguiente para personas físicas.³⁰

Las personas morales residentes en México que tributen bajo el régimen simplificado de la LISR deberán calcular, y en su caso, pagar el IETU por cada uno de sus integrantes, salvo que éstos opten por cumplir individualmente sus obligaciones.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el IETU del Ejercicio el Crédito Fiscal (ver siguiente sección), hasta por el monto del IETU calculado en el ejercicio.

Contra la diferencia que quedare como remanente, podrá acreditarse *(i)* el Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio y *(ii)* una cantidad equivalente al ISR propio del mismo ejercicio, hasta por el monto de dicha diferencia.

²⁹ Arts. 7 y 8 LIETU.

³⁰ Art. 10 y 175 LISR.

El resultado será el IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente, como se ilustra a continuación:

IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	=	IETU del Ejercicio	-	Crédito Fiscal	-	Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio	-	ISR propio del ejercicio
--	---	--------------------	---	----------------	---	--	---	--------------------------

Crédito Fiscal³¹

a) Nacimiento.- El Crédito Fiscal se genera cuando el monto de las deducciones autorizadas por la LIETU es mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio de que se trate.

b) Cálculo.- Para calcular el Crédito Fiscal se aplica el factor de 0.175 (o el que corresponda) al monto en que las deducciones autorizadas excedan a los ingresos gravados que se perciban.

Como puede observarse, esta es una de las grandes diferencias entre el Crédito Fiscal y las pérdidas fiscales disminuibles previstas en la LISR (no disminuibles para efectos del IETU). Es por ello que las pérdidas fiscales de la LISR disminuyen la base gravable, mientras que el Crédito Fiscal se acredita contra el propio IETU.

c) Aplicación del crédito.- El Crédito Fiscal puede acreditarse contra el IETU del mismo ejercicio, así como contra los pagos provisionales de IETU. También puede acreditarse contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito.

d) Plazo.- Los contribuyentes pueden aplicar el Crédito Fiscal en el ejercicio que se genera y en los diez siguientes, debidamente actualizado, hasta agotarlo. Para los contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

Como se mencionó, el Crédito Fiscal es acreditable contra el ISR únicamente en el ejercicio en el que se generó el crédito (no en los ejercicios siguientes).

³¹ Arts. 8 y 11 LIETU.

El que el Crédito Fiscal deba acreditarse antes del Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio limita la facultad de los contribuyentes de aprovechar las "*pérdidas*" (i.e. el Crédito Fiscal) en ejercicios posteriores, pues deberá agotarse antes que el Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio, el cual en ocasiones no se llegará a aplicar. Lo anterior, es una diferencia radical con la LISR.

e) Límites del Crédito Fiscal.- El monto del Crédito Fiscal acreditado contra ISR del ejercicio ya no podrá acreditarse contra el IETU y no dará lugar a devolución alguna.

En caso de que el contribuyente no acredite en un ejercicio el Crédito Fiscal pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores por la cantidad que pudo haber acreditado.

El Crédito Fiscal es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni en caso de fusión. Tratándose de escisión de sociedades, dicho Crédito Fiscal se podrá dividir en la proporción en que se divida la suma de los inventarios y cuentas por cobrar (en caso de actividades comerciales) o de los activos fijos (en caso de otras actividades empresariales), siguiendo la misma filosofía que la división de pérdidas en el ISR. Debido a la redacción de la LIETU, a diferencia del lenguaje imperativo utilizado en la LISR, pareciere que la aplicación de esta regla es potestativa.

El Crédito Fiscal se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio correspondiente. Esto, toda vez que dicho Crédito Fiscal también puede aplicarse contra pagos provisionales, como se describirá más adelante.

Crédito por Sueldos y Salarios³²

a) Nacimiento.- El crédito en comento se genera cuando el contribuyente (i) paga en el ejercicio, aportaciones de seguridad social a su cargo en México y/o (ii) cuando realiza erogaciones efectivamente pagadas en concepto de salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados (incluidos los asimilables a salarios en términos de la LISR), siempre que estén gravados y sirvan de base para calcular el ISR de la persona que recibe dichos pagos.

³² Art. 8 LIETU.

b) Cálculo.- El crédito es el resultado de multiplicar el factor de 0.175 (o el que corresponda) por el resultado de sumar los dos conceptos mencionados en el párrafo anterior.

En términos de la LISR, existen conceptos que pueden deducirse de la base gravable del contribuyente aun cuando sus empleados y trabajadores no deban incluirlos en la base de ISR a su cargo (ej. cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones, prestaciones de previsión social exentas, etc.).

En esta línea, tal vez la mayor diferencia entre el tratamiento otorgado por la LISR y la LIETU a ciertos pagos a asalariados es que al ser deducciones autorizadas para efectos de la primera y no así para efectos de la segunda, su pago puede originar pérdidas fiscales disminuibles para el ISR, mientras que no disminuirán la carga tributaria en materia de IETU (pues no pueden computarse para efectos de calcular el Crédito Fiscal al no ser deducciones autorizadas, y tampoco podrán incluirse dentro del crédito en estudio por no incluirse en la base gravable de los trabajadores).

Lo anterior pudiera resultar en violaciones al principio de proporcionalidad tributaria al no reconocerse dentro del crédito en comento todos los pagos realizados por concepto de servicios personales subordinados.

c) Aplicación del crédito.- El Crédito por Sueldos y Salarios es aplicable contra la cantidad que resulte de haber disminuido el monto del Crédito Fiscal al IETU del ejercicio.

Lo anterior redundaría en posibles tratamientos inconstitucionales, al no poderse disminuir el Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio cuando el Crédito Fiscal sea mayor al IETU del ejercicio.

d) Plazo.- El Crédito por Sueldos y Salarios será aplicable en el ejercicio en que se genere. No existe disposición que otorgue la posibilidad de aplicarlo en ejercicios siguientes, por lo que si no se agota en el ejercicio de su nacimiento, el contribuyente no podrá acreditarlo en el futuro, generando tratamientos desproporcionales, según lo anotado.

e) Límites.- El monto del Crédito por Sueldos y Salarios, sumado al crédito de ISR pagado que se analiza en el siguiente apartado, se encuentra limitado a la cantidad que resulte de disminuir el Crédito Fiscal al IETU del ejercicio.

Este crédito no es aplicable por erogaciones devengadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se realice con posterioridad a dicha fecha.³³

f) Condicionantes.- En términos generales, el Crédito por Sueldos y Salarios será aplicable siempre que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones de enterar las retenciones y/o entregar el subsidio para el empleo, cuando así proceda.

Crédito de ISR efectivamente pagado³⁴

a) Nacimiento del crédito.- Se genera este crédito fiscal cuando efectivamente se pague ISR propio en el mismo ejercicio.

Para estos efectos, no se considera efectivamente pagado el ISR que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones, excepto el acreditamiento del IDE, o cuando se hubiera cubierto mediante compensación en términos del CFF.

También se considera como ISR propio el efectivamente pagado por personas morales al distribuir dividendos o utilidades, siempre que dicho impuesto se pague en el ejercicio por el que se calcula el IETU.

Por disposición transitoria, para estos efectos, es posible considerar en 2008 como ISR propio el pagado en los ejercicios de 2006 y 2007 al haber efectuado distribuciones de utilidades o dividendos, siempre que no se haya acreditado con anterioridad contra el ISR.³⁵

Asimismo, se considera como ISR propio el pagado en el extranjero respecto de ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero gravados por el IETU (retenciones o pago directo en el extranjero). Dicho acreditamiento no podrá ser superior a aquel que hubiera correspondido para efectos del ISR y sin que exceda tampoco a la aplicación de la tasa de 17.5% (o la tasa que corresponda) al ingreso para IETU.

³³ Art. Décimo Sexto Transitorio LIETU.

³⁴ Art. 8 LIETU.

³⁵ Art. Décimo Séptimo Transitorio LIETU.

En términos generales, las personas físicas contribuyentes del IETU que además reciban ingresos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado en términos de la LISR, no podrán considerar como ISR propio el generado por dichos ingresos para efectos del acreditamiento del IETU. Sin embargo, dichas personas físicas sí podrán considerar como ISR propio el generado respecto del resto de sus ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio.

No obstante lo anterior, debido a las radicales diferencias de cálculo y entero entre la LISR y la LIETU, la limitación del ISR al efectivamente pagado pudiera trascender la naturaleza del IETU como impuesto de control a un impuesto adicional.

b) Cálculo.- El crédito es una cantidad equivalente al ISR propio del mismo ejercicio.

c) Aplicación del crédito.- El crédito en comento es aplicable contra la cantidad que resulte de haber disminuido el monto del Crédito Fiscal al IETU del ejercicio. La ley no es clara si antes de la aplicación de este crédito debe aplicarse el Crédito por Sueldos y Salarios, resultando irrelevante, pues ambos créditos se agotan en un solo ejercicio.

d) Plazo.- Este crédito es aplicable en el ejercicio en que se genere, por lo que si no se agota en dicho ejercicio, el contribuyente no podrá acreditar el excedente en el futuro, confirmando su naturaleza de impuesto adicional.

e) Límites.- El monto del crédito en comento sumado al Crédito por Sueldos y Salarios antes referido, se encuentra limitado a la cantidad que resulte de disminuir el Crédito Fiscal al IETU del ejercicio.

La aplicación de los créditos mencionados anteriormente para la obtención del IETU del Ejercicio a Cargo del contribuyente, pudiera ser esquematizada como sigue:

$$\begin{aligned}
 \text{IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente} &= \text{IETU del Ejercicio} - \text{Crédito Fiscal} - \text{Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio} - \text{ISR propio del ejercicio} \\
 \\
 \rightarrow \text{IETU del Ejercicio} &= \left[\text{Ingresos gravables del Ejercicio} - \text{Deducciones autorizadas del Ejercicio} \right] \left[17.5\% \right] \\
 \\
 \rightarrow \text{Crédito Fiscal} &= \left[\text{Deducciones autorizadas} > \text{Ingresos gravables} \right] \left[17.5\% \right] \\
 \\
 \rightarrow \text{Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio} &= \left[\text{Erogaciones por Sueldos y Salarios del Ejercicio} + \text{Aportaciones de seguridad social del Ejercicio} \right] \left[17.5\% \right]
 \end{aligned}$$

Acreditamiento de pagos provisionales³⁶

Contra el IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente podrán acreditarse los pagos provisionales efectivamente pagados de dicho impuesto correspondientes al mismo ejercicio.

Cuando no sea posible acreditar, total o parcialmente los pagos provisionales antes referidos, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio. Debido al mecanismo de cálculo del ISR mediante un coeficiente de utilidad, resulta posible que se actualice el supuesto en que los pagos provisionales de IETU den origen a la mencionada compensación.

En caso de existir un remanente después de la compensación, el contribuyente podrá solicitar su devolución.

³⁶ Art. 8 LIETU.

IETU del Ejercicio a Pagar	=	IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	-	Pagos Provisionales del IETU a Pagar
----------------------------	---	--	---	--------------------------------------

Crédito por inversiones³⁷

Se otorga un crédito fiscal actualizado contra el impuesto del ejercicio y pagos provisionales, por inversiones realizadas (pagadas) entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007, siempre que las mismas sean deducibles conforme a la LIETU, de acuerdo a lo siguiente:

- a)** Se determinará el saldo pendiente de deducir actualizado por dichas inversiones que se tengan al 1 de enero de 2008.
- b)** El monto que se obtenga se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios fiscales a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del IETU del ejercicio de que se trate.³⁸ Lo anterior implica un crédito prolongado en el tiempo del 50% del monto pendiente de deducción.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene estas inversiones o cuando éstas dejen de ser útiles, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar. Esta limitante pudiera redundar en violaciones constitucionales.

Por otra parte, en caso de que el contribuyente no acredite el crédito fiscal en un ejercicio pudiéndolo haber hecho, no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

Este acreditamiento deberá aplicarse antes de aplicar el ISR propio del ejercicio o del pago provisional correspondiente.

³⁷ Arts. Sexto y Séptimo Transitorios LIETU.

³⁸ Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el factor aplicable será de 0.165 y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 0.17.

Como regla especial aplicable a fusiones, la fusionante continuará aplicando los créditos de la fusionada. Al respecto, deberá identificar los créditos propios y los adquiridos.

Asimismo, para el caso de escisión, las escindentes y escindidas deberán dividir los créditos en la proporción en que se dividan las inversiones y suma de inventarios, debiendo identificar cada una sus créditos.

Consideramos que esta disposición en su integridad involucra diversas violaciones constitucionales en materia de proporcionalidad tributaria, e incluso consideramos que existe un trato inequitativo respecto del régimen de inversiones nuevas del último cuatrimestre.

Otros créditos / Decreto ISR y IETU

De conformidad con el Decreto IETU publicado el 5 de noviembre de 2007 y al que posteriormente se hace referencia en la parte correspondiente, se otorgan diversos créditos en materia de inventarios, pérdidas en ISR, pérdidas en régimen simplificado, a maquiladoras, así como por operaciones con el público en general.

PAGOS PROVISIONALES³⁹

Los contribuyentes están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del IETU del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.⁴⁰

Las personas morales residentes en México que tributen bajo el régimen simplificado de la LISR deberán calcular, y en su caso, pagar los pagos provisionales por cada uno de sus integrantes salvo que éstos hayan optado por cumplir individualmente con sus obligaciones.

Debido a los reenvíos de la LIETU a la LISR, resulta criticable la obligación de realizar pagos provisionales durante el ejercicio de iniciación de operaciones, no otorgándose el mismo beneficio aplicable para ISR.

³⁹ Art. 9 LIETU.

⁴⁰ Arts. 14, 127 y 143 LISR.

Los Pagos Provisionales de IETU se determinarán restando de la totalidad de los ingresos percibidos sujetos al impuesto desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes correspondiente, las deducciones autorizadas correspondientes al periodo. A diferencia del ISR, en los pagos provisionales de IETU sí se consideran las deducciones reales del contribuyente de manera directa y no a través de la aplicación de un coeficiente de utilidad.

Al resultado obtenido conforme al párrafo anterior deberá aplicarse la tasa establecida en términos de la LIETU.

Los FIBRAS no tendrán obligación de efectuar los pagos provisionales antes mencionados.

El cálculo anterior se ilustra en el siguiente ejemplo:

$$\text{Pago Provisional de IETU} = \left[\text{Ingresos gravables del Ejercicio} - \text{Deducciones autorizadas del Ejercicio} \right] \left[17.5\% \right]$$

Acreditamiento del Crédito Fiscal, Crédito por Sueldos y Salarios del Periodo y del ISR propio provisional contra los Pagos Provisionales de IETU a Cargo del Contribuyente⁴¹

En contra de los Pagos Provisionales de IETU a Cargo del Contribuyente, los contribuyentes podrán acreditar el Crédito Fiscal hasta por el monto del pago provisional sin perjuicio de efectuar el acreditamiento del mismo en contra del IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente.

Contra la diferencia que se obtenga de la operación anterior, podrá acreditarse el Crédito por Sueldos y Salarios que corresponda al periodo del pago provisional del IETU, así como el monto del pago provisional del ISR propio correspondiente a dicho periodo, hasta por el monto de la mencionada diferencia.

⁴¹ Art. 10 LIETU.

El resultado obtenido de conformidad con lo antes señalado será el Pago Provisional del IETU a Cargo del Contribuyente.

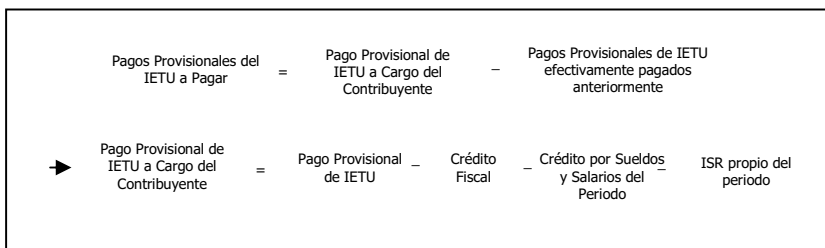
En términos generales, se siguen las mismas reglas para calcular el Crédito Fiscal, el Crédito por Sueldos y Salarios y el Crédito por ISR propio que son aplicables para calcular el pago anual. Respecto al ISR propio, se especifica que será el efectivamente pagado en términos de la LISR y el retenido como pago provisional en términos de las disposiciones fiscales.

Acreditamiento de pagos provisionales previos⁴²

Contra el Pago Provisional del IETU a Cargo del Contribuyente podrán acreditarse los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad.

El impuesto que resulte de dicho acreditamiento será el Pago Provisional del IETU a Pagar.

De conformidad con lo precisado en las secciones anteriores, en términos generales, la determinación de los pagos provisionales de IETU puede ser esquematizada de la siguiente manera:



⁴² Art. 10 LIETU.

SOCIEDADES CONTROLADAS/CONTROLADORAS PARA ISR

Individualización del impuesto⁴³

En términos de la LISR, la sociedad controladora y las sociedades controladas, por considerarse como un mismo sujeto económico, pueden determinar su resultado fiscal consolidado siempre y cuando cumplan ciertos requisitos.

No obstante, en términos de la LIETU, la sociedad controladora y las sociedades controladas deberán calcular y pagar el IETU de manera individual, otorgando un tratamiento distinto al que mantienen para efectos del ISR.

Debido a la supuesta naturaleza del IETU como impuesto de control al ISR, lo anterior tiene como consecuencia el disminuir los beneficios del régimen de consolidación fiscal, pues en algunos casos ya no existirá el diferimiento del impuesto al considerar pérdidas a nivel consolidado.

Dicha situación, en nuestra opinión, se presenta a pesar de los créditos que se otorgan del ISR "*efectivamente pagado*" contra el IETU determinado según se explica a continuación.

Pago del IETU del Ejercicio⁴⁴

Al igual que el resto de los contribuyentes del IETU, las sociedades controladoras y controladas deben calcular el IETU de manera individual, mismo que se pagará mediante declaración en los plazos establecidos para el ISR tanto para la declaración del ejercicio como la de pagos provisionales.

Acreditamiento del ISR propio contra el IETU del Ejercicio⁴⁵

Las sociedades controladas podrán considerar como ISR propio y efectivamente pagado (siguiendo las reglas generales de acreditamiento

⁴³ Art. 12 LIETU.

⁴⁴ Art. 12 LIETU.

⁴⁵ Art. 13 LIETU.

antes comentadas), y por ende acreditable contra el IETU: (i) el que entregaron a la sociedad controladora (por la parte consolidable) y (ii) el ISR enterado al fisco por la parte que no se incluye en la consolidación.

Por su parte, las sociedades controladoras podrán considerar para efectos del acreditamiento antes mencionado (como ISR propio): (i) un impuesto ficticio, que resulte de considerar el ISR que se hubiese causado de no haber consolidación y que hubiese efectivamente pagado y (ii) el ISR recibido por parte de las controladas.

Idénticas reglas aplican para determinar el acreditamiento para efecto de los pagos provisionales del IETU.

ACREDITAMIENTO DEL IETU POR LOS INTEGRANTES DE LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

Como se ha hecho mención en la presente, sólo algunas de las personas morales con fines no lucrativos están exentas para efectos del IETU.

Por lo anterior, se genera una discrepancia desde un punto de vista impositivo para aquellas personas morales que no contribuyen en términos de la LISR pero sí se encuentran gravadas por la LIETU (ej. asociaciones de condóminos).

Acreditamiento del IETU contra ISR por remanente distribuible⁴⁶

Los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos, deben considerar como un ingreso acumulable del ISR el remanente distribuible que les entreguen las mismas.⁴⁷

Para efectos del IETU, dichos integrantes podrán acreditar contra el ISR propio, el IETU efectivamente pagado por las personas morales que les hayan entregado dicho remanente distribuible, siempre que consideren como ingreso acumulable para efectos del ISR, además de la parte proporcional que le corresponda del remanente distribuible, el monto del

⁴⁶ Art. 15 LIETU.

⁴⁷ Art. 167 LISR.

IETU efectivamente pagado que le corresponda y cuente con la constancia correspondiente.

En caso de que alguno de los integrantes fuera residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, la persona moral podrá acreditar el IETU efectivamente pagado por la misma contra el ISR que debe retener por concepto de remanente distribuible.⁴⁸ Ello, siempre que se cumplan con el resto de los requisitos señalados en el párrafo anterior.

En caso de integrantes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, el acreditamiento antes referido no podrá exceder del ISR correspondiente.

Proporción de IETU acreditable⁴⁹

El IETU acreditable para los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos en los términos antes señalados, será en la misma proporción que le corresponda de remanente distribuible y hasta por el monto que resulte de aplicar al ISR del ejercicio.

Remanente distribuible ficto⁵⁰

La LISR prevé que en ciertos casos, aun cuando no se entregue efectivo o bienes a los integrantes, el importe de las omisiones de ingresos, las compras no realizadas e indebidamente registradas, las erogaciones no deducibles y los préstamos efectuados a dichos integrantes o a sus familiares, se considerarán como remanente distribuible gravable.

Al efecto, no podrá acreditarse el IETU efectivamente pagado en contra del ISR generado por dicho remanente distribuible. Lo anterior resulta acorde con el resto de la Sección tomando en cuenta que, en principio, las actividades que generan dicho remanente distribuible ficto no estarán gravadas por el IETU.

⁴⁸ Art. 194 LISR.

⁴⁹ Art. 15 LIETU.

⁵⁰ Art. 15 LIETU.

FIDEICOMISOS

Fideicomisos empresariales⁵¹

Se dispone un régimen similar al habido en la LISR y cuyos lineamientos son los siguientes:

- (i) La institución fiduciaria determinará el resultado o el crédito fiscal en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios todas las obligaciones señaladas en la LIETU, incluyendo la de efectuar pagos provisionales.⁵²
- (ii) En los casos en los que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades por las que se deba pagar el IETU, realizadas a través del fideicomiso las realiza el fideicomitente.
- (iii) En caso de incumplimiento de obligaciones por la fiduciaria, los fideicomisarios, o en su caso, los fideicomitentes, permanecen como sujetos responsables.

Fideicomisos no empresariales

Los fideicomisarios o, en su caso, los fideicomitentes, podrán optar por cumplir con las obligaciones establecidas en la LIETU por su cuenta, siempre que la totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes manifiesten por escrito a la fiduciaria dicha circunstancia y ésta presente a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que recibió dicha manifestación, un aviso ante las autoridades fiscales en el que informe que aquéllos cumplirán por su cuenta con las obligaciones establecidas en la LIETU por las actividades realizadas a través del fideicomiso.

Lo anterior permite que los fideicomitentes y fideicomisarios habiendo concluido el carácter no empresarial de las actividades llevadas a cabo

⁵¹ Art. 16 LIETU.

⁵² En términos del artículo 9 de la LIETU, los fideicomisos inmobiliarios no estarán obligados a presentar pagos provisionales.

mediante el fideicomiso, releven a las instituciones fiduciarias del incumplimiento de sus obligaciones fiscales.

RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES⁵³

Las personas físicas que se encuentren bajo REPECOS y hayan optado por pagar el ISR bajo estimativa, pagarán el IETU de acuerdo a la estimación que practiquen las autoridades fiscales; para efectos de lo anterior, las autoridades considerarán los ingresos y las deducciones estimadas del ejercicio fiscal correspondiente, relativos a las actividades por las cuales deba pagarse el IETU, basándose en distintos elementos que permiten conocer la situación económica del contribuyente.

A la cantidad que resulte de restar las deducciones de los ingresos del contribuyente se aplicará la tasa del 17.5% prevista en el artículo 1 de la Ley del IETU (o la que corresponda en 2008 y 2009). Para obtener el monto del IETU estimado mensual, se dividirá el resultado de la operación descrita anteriormente entre 12.

Mediante disposición transitoria⁵⁴ se señala que hasta en tanto las autoridades fijen la cuota del IETU, los contribuyentes habrán de considerar que el IETU forma parte de la determinación estimativa para los efectos del ISR.

Acreditamiento del IETU

Será acreditable contra el IETU, el ISR propio estimado por las autoridades fiscales así como los créditos previstos en la propia LIETU.

En caso de que el monto acreditado sea menor que el estimado del IETU mensual, la diferencia será el monto a pagar por concepto de IETU, cantidad que se mantendrá hasta que las autoridades fiscales decidan modificarla o bien, hasta que el contribuyente solicite rectificación.

⁵³ Art. 17 LIETU.

⁵⁴ Art. 18 Décimo Octavo Transitorio LIETU.

Monto de la contribución

El monto que deberá pagar el contribuyente por concepto de IETU será el mismo hasta el mes en que las autoridades fiscales fijen una nueva cantidad, una vez actualizados los supuestos que se enuncian a continuación:

- a)** Manifestación espontánea del contribuyente a las autoridades fiscales respecto del aumento del 10% del valor mensual de las actividades que realiza, por encima del determinado por las mismas autoridades.
- b)** Comprobación por parte de las autoridades fiscales de la variación del 10% del valor mensual de las actividades estimadas.
- c)** Incremento excedente del 10% del INPC sobre el propio índice correspondiente al mes en que se haya realizado la última estimación del IVA.⁵⁵

El pago del IETU habrá de realizarse por periodos iguales y en las mismas fechas en que se deba efectuar el de ISR.

Contribuyentes que inicien actividades

Estimarán sus ingresos y deducciones mensuales relativas a las actividades por las cuales se encuentren sujetos al IETU. A la diferencia que resulte entre los ingresos y las deducciones, habrá de aplicarse la tasa del 17.5%⁵⁶ y se obtendrá el monto mensual del IETU.

Registro de ingresos diarios

En lugar de contabilidad ordinaria para IETU, los REPECOS deberán llevar un registro de ingresos diarios. Por compras de bienes nuevos de activo fijo con precio superior a \$2,000, deberán contar con comprobantes que reúnan requisitos fiscales del CFF, RCFF y RMF.

⁵⁵ Art. 2-C LIVA.

⁵⁶ Arts.1 y Cuarto Transitorio LIETU. Para el 2008 aplicará la tasa del 16.5% y en 2009 aplicará la del 19%.

Administración de IETU por entidades federativas

Las entidades federativas que tengan celebrado convenio de coordinación con la SHCP para administración de ISR pagado por REPECOS, están obligadas a ejercer las facultades de dicho convenio para administrar de igual forma el IETU, debiendo aplicar la estimativa que el mismo prevea. Las entidades federativas recibirán el 100% de la recaudación que obtengan.

Para las entidades federativas que tengan celebrado el citado convenio, deberán recaudar de los REPECOS el IVA, ISR e IETU en una sola cuota.

Los REPECOS que tengan establecimientos, sucursales o agencias en más de una entidad federativa deberán cubrir la cuota correspondiente a cada una de ellas, considerando el impuesto atinente a las actividades realizadas en cada entidad.

OTRAS CUESTIONES RELEVANTES

Obligaciones de los contribuyentes⁵⁷

Se establecen obligaciones similares a las de la LISR. Destaca la obligación de determinar ingresos y deducciones entre partes relacionadas, considerando precios y montos que se hubieren utilizado con partes independientes en operaciones comparables, aplicando al efecto los métodos previstos en la LISR.

Los contribuyentes que ajusten ingresos y/o deducciones conforme a esta obligación, sin que exista pago o cobro correspondiente a dicho ajuste, debieran estar facultados para considerarlos como gravados y/o deducibles, no obstante el incumplimiento de requisitos para tal efecto (i.e. pago/cobro).

Cabe señalar que no se establece obligación a cargo de los contribuyentes de tener a disposición de las autoridades fiscales el estudio de precios de transferencia correspondiente.

⁵⁷ Art. 19 de LIETU.

Facultades de las autoridades ⁵⁸

En caso de que las autoridades determinen presuntivamente ingresos para IETU, disminuirán las deducciones que comprueben los contribuyentes, y a dicho resultado se aplicará la tasa.

Sin embargo, los contribuyentes podrán ejercer la opción de que las autoridades apliquen el coeficiente de 54% a los ingresos determinados de forma presunta, y al resultado se aplique la tasa.

Posible derogación del ISR⁵⁹

Se prevé que las autoridades fiscales mexicanas tendrán que preparar un estudio que deberá ser presentado ante la Cámara de Diputados a más tardar el día 30 de junio de 2011, respecto a la posibilidad de revocar el régimen de personas físicas y personas morales residentes en México en la LISR, y consecuentemente, mantener la vigencia del IETU.

DECRETO ISR Y IETU

El 5 de noviembre se publicó en el DOF el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de ISR y IETU, mismo que entrará en vigor el 1 de enero de 2008.

Fue mucha la expectativa que creó previa a su expedición, puesto que se pensó que había diversas consecuencias no reguladas o al menos en forma insuficiente por la LIETU que debían preverse; ello, con el propósito de lograr la mayor neutralidad a la entrada en vigor del nuevo tributo, y concomitantemente, mitigar tratamientos desproporcionales e inequitativos.

En forma desafortunada, consideramos que el Decreto no logró los propósitos antes apuntados al dejar de abordar y/o reconocer situaciones jurídicas existentes a la fecha de entrada en vigor de la LIETU como: pérdidas fiscales pendientes de disminución en el ISR, costo fiscal de terrenos, pagos provisionales en periodos de exención en el ISR, costo fiscal de inventarios, etc.

⁵⁸ Art. 19 de LIETU.

⁵⁹ Art. Décimo Noveno Transitorio LIETU.

A continuación referimos los aspectos más relevantes del citado Decreto.

Inventarios⁶⁰

Se incluye regla para el reconocimiento parcial del costo fiscal de inventarios que personas morales tengan al 31 de diciembre de 2007. En términos generales, se reconoce el 60% del costo fiscal, que se podrá aplicar vía acreditamiento contra el IETU (del ejercicio y pagos provisionales) en un periodo de 10 años (6% anual).

Este crédito sólo podrá aplicarse por inventarios que hasta la fecha citada no se hayan deducido en su totalidad.

Terrenos y construcciones se consideran mercancías sujetas a esta regla siempre que se encuentren destinadas a su enajenación en el curso normal de las operaciones y que no se haya optado por aplicar el estímulo para desarrolladores inmobiliarios previsto en la LISR.

Este crédito se podrá aplicar antes de acreditar el ISR propio del ejercicio o el pago provisional de ISR, según corresponda y hasta por el importe del IETU del ejercicio o del pago provisional, respectivamente. De no aplicarse, se perderá para ejercicios posteriores.

Crédito por pérdidas en ISR⁶¹

Como estímulo fiscal, se otorga un crédito a contribuyentes del IETU con pérdidas fiscales en el ISR pendientes de disminuir a partir del ejercicio fiscal de 2008.

Las pérdidas debieron generarse en los ejercicios de 2005, 2006 y 2007 por (i) deducción inmediata de inversiones en activo fijo de acuerdo con la LISR o que se hubieran deducido aceleradamente por contribuyentes del régimen intermedio de personas físicas con actividades empresariales, o (ii) la deducción de terrenos realizada en el ejercicio de su adquisición por desarrolladores inmobiliarios.

El crédito sólo es aplicable si las inversiones o terrenos se dedujeron en el ejercicio en el que se obtuvo la pérdida y se conserven al 31 de diciembre de 2007.

⁶⁰ Arts. Primero y Séptimo Decreto.

⁶¹ Arts. Segundo y Séptimo Decreto.

El Ejecutivo señala que este estímulo fiscal se otorga con el supuesto propósito de reconocer "*inversiones realizadas en ejercicios anteriores*" sobre las que se ejerció la deducción inmediata y que originaron pérdidas fiscales; sin embargo, únicamente es aplicable a la pérdida relacionada con erogaciones en activos fijos (y no para otra clase de inversiones).

Adicionalmente, es cuestionable la limitación a las pérdidas sufridas desde 2005, cuando el mismo efecto pudiera derivarse de pérdidas sufridas con anterioridad.

Para determinar el monto del crédito, por cada ejercicio de 2005 a 2007 se considerará la cantidad (actualizada) que resulte menor de comparar la suma de la deducción inmediata ajustada de las inversiones y la deducción de terrenos, efectuadas en el ejercicio de que se trate, contra el monto de las pérdidas fiscales generadas en cada uno de los mismos ejercicios.

La deducción inmediata ajustada será la diferencia entre la deducción inmediata efectuada en el ejercicio fiscal de que se trate y el monto de la deducción que le hubiera correspondido en el mismo ejercicio de haberla deducido de manera inmediata, disminuyendo los montos de las pérdidas fiscales (actualizadas) aplicadas en los ejercicios de 2006 y 2007.

La cantidad actualizada que corresponda a cada uno de los ejercicios de 2005 a 2007, se multiplica por el factor 0.175 (o el que corresponda a la tasa del IETU aplicable en el ejercicio) y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada uno de los 10 ejercicios siguientes a partir de 2008, contra el IETU del ejercicio, existiendo la posibilidad de aplicarlo en pagos provisionales.

A partir del ejercicio en que se enajenen las inversiones en activo fijo o dejen de ser útiles, el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

Este crédito no es aplicable a inversiones nuevas adquiridas en el último cuatrimestre de 2007 que se hayan deducido en términos de las disposiciones transitorias de la LIETU.

Este crédito también se podrá aplicar antes de acreditar el ISR propio del ejercicio o el pago provisional de ISR, según corresponda y hasta por

el importe del IETU del ejercicio o del pago provisional, según corresponda. De no aplicarse, se perderá para ejercicios posteriores.

Pérdidas régimen simplificado⁶²

Se otorga un crédito fiscal contra el IETU en favor de este tipo de contribuyentes, respecto de pérdidas fiscales determinadas en el régimen de transición de la LISR vigente hasta 2001. Dicho crédito se obtendrá de multiplicar por el factor de la tasa el monto de las pérdidas pendientes de disminuir, y el resultado obtenido se acreditará, en un 5%, contra el IETU.

Este crédito igualmente se podrá aplicar antes de acreditar el ISR propio del ejercicio o el pago provisional de ISR, según corresponda y hasta por el importe del IETU del ejercicio o del pago provisional, respectivamente. De no aplicarse, se perderá para ejercicios posteriores.

Crédito fiscal por enajenaciones a plazo⁶³

Conforme a disposición transitoria de la LIETU, este impuesto no se causa por las actividades objeto del tributo efectuadas antes del 1 de enero de 2008. Sin embargo, sí se causa si por dichas actividades se optó por acumular sólo el precio cobrado.

En el caso de enajenaciones a plazo efectuadas antes del 1 de enero de 2008 con acumulación de ISR con base en cobro efectivo (y que por ende causa IETU), se otorga un crédito equivalente al importe de multiplicar el monto de lo cobrado por 0.175 o el factor correspondiente a la tasa vigente al año de gravamen.

Este crédito puede ser aplicado contra pagos provisionales, y sólo podrá aplicarse descontando el efecto de la acumulación de estos ingresos en la determinación del ISR acreditable contra el IETU.

Este crédito se podrá aplicar antes de acreditar el ISR propio del ejercicio o el pago provisional de ISR, según corresponda y hasta por el importe del IETU del ejercicio o del pago provisional, respectivamente. De no aplicarse, se perderá para ejercicios posteriores.

⁶² Arts. Tercero y Séptimo Decreto.

⁶³ Arts. Cuarto y Séptimo Decreto.

No advertimos justificación para haber excluido de este crédito a los ingresos de arrendamiento financiero con acumulación de ISR diferida a su exigibilidad.

Maquiladoras⁶⁴

Se otorga un estímulo fiscal por los ejercicios de 2008 al 2011 a las empresas IMMEX que optaron en materia de ISR por el régimen de “*safe harbour*” (cálculo de una utilidad mínima para efecto de no constituir establecimiento permanente por virtud del contrato de maquila con extranjeros).

El estímulo consiste en poder acreditar contra el IETU del ejercicio o contra los pagos provisionales, una cantidad que se calcula, en términos generales, de la siguiente manera:

(Suma del IETU y del ISR) – (Utilidad calculada para LISR “*safe harbour*” x 0.175 o factor aplicable) = crédito fiscal.

El crédito está limitado a actividades de maquila, por lo que se establecen reglas para calcular la proporción en caso de contar con operaciones de maquila y otras.

Para aplicar este estímulo, debe presentarse aviso ante el SAT junto con la declaración del ejercicio conteniendo diversa información relativa a monto de ingresos gravados, monto de deducciones autorizadas, IETU e ISR a cargo, etc.

Operaciones con el público en general⁶⁵

Se otorga un estímulo a personas morales que celebren al menos el 80% de sus operaciones (no ingresos) con el público en general.

Tales contribuyentes podrán deducir del IETU en el ejercicio de 2008 el monto pagado en ese mismo ejercicio de las cuentas y documentos por cobrar generados con sus proveedores de inventarios durante el periodo de noviembre y diciembre de 2007, siempre que tales inventarios se hayan enajenado antes del 31 de diciembre de 2007.

⁶⁴ Art. Quinto Decreto.

⁶⁵ Art. Sexto Decreto.

Resulta criticable que este estímulo no resulte aplicable a personas físicas que pudieran ubicarse bajo la misma hipótesis de facto.

Aplicación estímulos / Requisito consolidación⁶⁶

Además de establecerse el momento de aplicación de los estímulos referidos en los artículos Primero a Cuarto del Decreto, se establecen ciertas reglas específicas para grupos que consolidan fiscalmente y hayan optado por acumular sus inventarios al entrar en vigor el sistema de costo de lo vendido.

Al respecto, para poder aplicar los créditos / deducciones del Decreto (estímulos de artículos Primero, Segundo, Cuarto y Sexto), en caso de controladas que al determinar su "*inventario acumulable*" aplicaron pérdidas pendientes de disminuir, y que a su vez se hubiesen utilizado a nivel consolidado, se exige a su controladora revertir el efecto de dicha aplicación doble de pérdidas.

Aprovechamientos de bienes del dominio público⁶⁷

Los aprovechamientos por explotación de bienes del dominio público o servicios concesionados, efectivamente erogados entre el 1° de septiembre y el 31 de diciembre de 2007, podrán deducirse del IETU como inversiones nuevas (Artículo Quinto Transitorio LIETU). El importe total erogado en dicho periodo se deduce (a valores actualizados por inflación) en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir de 2008 hasta agotarlo.

Ingresos gravados por el IETU⁶⁸

Según se sabe, es factible que un ingreso acumulable en el ISR en cierto ejercicio fiscal, resulte gravado por el IETU en ejercicio distinto. Caso típico, es el de ingresos en crédito en el ISR con acumulación diferida.

Con objeto de alinear los efectos de acumulación en el ISR y gravamen en el IETU en un mismo ejercicio fiscal y con motivo de facilitar el acreditamiento del IETU en el extranjero, se dispone la opción de poder

⁶⁶ Art. Séptimo Decreto.

⁶⁷ Art. Octavo Decreto.

⁶⁸ Art. Noveno Decreto.

considerar como ingreso percibido (y por ende, gravado) en el IETU, en la misma fecha en que se acumule para ISR.

Dicha opción sólo aplica respecto de ingresos que se acumulan en ejercicio fiscal diverso al de cobro efectivo. Elegida la opción, no podrá variarse en ejercicios posteriores.

Producción cinematográfica nacional⁶⁹

Mediante decreto presidencial se permite aplicar en pagos provisionales de ISR el crédito otorgado por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional.

Devoluciones o Compensaciones⁷⁰

Al igual que en muchos otros decretos, se establece que la aplicación de los diversos beneficios del Decreto no dará lugar a devolución o compensación.

Reglas administrativas⁷¹

Como se ha hecho con otros decretos, se faculta al SAT para emitir disposiciones administrativas para la aplicación del presente Decreto. En este sentido, consideramos que debieran emitirse reglas precisando la acumulación o no de los estímulos referidos en el Decreto para efectos de ISR.

Aplicación del Decreto

A continuación se ilustra la aplicación de los distintos créditos / deducciones para efecto de determinar el IETU:

⁶⁹ Art. Décimo Decreto.

⁷⁰ Art. Décimo Segundo Decreto.

⁷¹ Art. Décimo Tercero Decreto.

Inventarios

IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	=	IETU del Ejercicio	-	Crédito Fiscal	-	Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio	-	crédito inventarios	-	ISR propio del ejercicio
Pagos Provisionales del IETU a Pagar	=	Pago Provisional de IETU a Cargo del Contribuyente	-		-	Pagos Provisionales de IETU efectivamente pagados	-	crédito inventarios	-	ISR propio del periodo

Crédito por pérdidas en ISR

IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	=	IETU del Ejercicio	-	Crédito Fiscal	-	Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio	-	crédito pérdidas	-	ISR propio del ejercicio
Pagos Provisionales del IETU a Pagar	=	Pago Provisional de IETU a Cargo del Contribuyente	-		-	Pagos Provisionales de IETU efectivamente pagados	-	crédito pérdidas	-	ISR propio del periodo

Pérdidas régimen simplificado

IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	=	IETU del Ejercicio	-	Crédito Fiscal	-	Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio	-	crédito pérdidas régimen simplificado	-	ISR propio del ejercicio
Pagos Provisionales del IETU a Pagar	=	Pago Provisional de IETU a Cargo del Contribuyente	-		-	Pagos Provisionales de IETU efectivamente pagados	-	crédito pérdidas régimen simplificado	-	ISR propio del periodo

Crédito fiscal por enajenaciones a plazo

IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente	=	IETU del Ejercicio	-	Crédito Fiscal	-	Crédito por Sueldos y Salarios del Ejercicio	-	crédito enajenaciones a plazo	-	ISR propio del ejercicio correspondiente a las enajenaciones a plazo
Pagos Provisionales del IETU a Pagar	=	Pago Provisional de IETU a Cargo del Contribuyente	-		-	Pagos Provisionales de IETU efectivamente pagados	-	crédito enajenaciones a plazo	-	ISR propio del periodo correspondiente a las enajenaciones a plazo

Impugnación Decreto IETU

Aun cuando a nuestro criterio, el Decreto que otorga diversos estímulos fiscales para efectos del IETU, viola diversas garantías constitucionales, resulta cuestionable si es posible su impugnación a través del juicio de amparo.

Lo anterior, ya que tanto el Pleno como la Segunda Sala de la SCJN, han resuelto en diversos precedentes jurisprudenciales, que los decretos que otorgan estímulos fiscales no son susceptibles de impugnarse, en virtud de que existe imposibilidad jurídica de lograr los efectos restitutorios del amparo, lo que si bien se traduciría en dejar insubsistente el decreto impugnado, con ello no se lograría la liberación del pago del tributo,

porque esta obligación no proviene de aquél, sino de la ley correspondiente.⁷²

No obstante lo anterior, hemos advertido que la Primera Sala de la SCJN, ha emitido algunos precedentes en los que sí ha analizado la constitucionalidad de los amparos hechos valer en contra de los decretos en los que se otorgan estímulos fiscales, con independencia de que la obligación tributaria provenga de una ley fiscal.⁷³

Por tal motivo, consideramos que habría elementos para combatir la constitucionalidad del Decreto que otorga diversos estímulos fiscales para efectos del IETU, siempre que se impugne conjuntamente con la LIETU.

⁷² ACTIVO, IMPUESTO AL. IMPROCEDENCIA DEL AMPARO PROMOVIDO EN CONTRA DEL DECRETO DEL 31 DE OCTUBRE DE 1995 QUE EXIME DEL PAGO DE AQUÉL, A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES. Jurisprudencia No. P./J. 59/97, por el Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo VI, septiembre de 1997, página 5.

ACTIVO. ES IMPROCEDENTE EL AMPARO POR VIOLACIÓN A LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA, PROMOVIDO CONTRA EL DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DE AQUEL IMPUESTO A DETERMINADOS CONTRIBUYENTES (DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 11 DE OCTUBRE DE 2005). Jurisprudencia No. 2a./J. 90/2007, por la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 807.

⁷³ ESTÍMULOS FISCALES. EL ARTÍCULO 16, FRACCIÓN II, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006, NO VIOLA LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada No. 1a. XXXV/2007, por la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 641.

ASPECTOS PRÁCTICOS INTERNACIONALES / IETU

A continuación se describen algunos de los aspectos principales que hasta el día de hoy consideramos relevante mencionar respecto de los no residentes en México llevando a cabo negocios en territorio nacional o con relaciones comerciales o económicas con residentes de este país.

Crédito fiscal en el extranjero

Conceptualmente, el IETU es un gravamen directo que afecta ingresos percibidos por contribuyentes que se encuentran autorizados para aplicar deducciones diferentes a aquellas permitidas por la LISR.

La viabilidad legal de aplicar un crédito en el extranjero por pagos del IETU, ya sea por subsidiarias mexicanas o por establecimientos permanentes, constituye una cuestión legal extranjera que necesita ser resuelto de conformidad con la legislación de otros países.

Atendiendo a su naturaleza, el IETU podría ser considerado como un impuesto neto que toma en cuenta ingresos y deducciones, situación que se encuentra en proceso de definición por los principales países que realizan transacciones comerciales con México.

Un aspecto relevante surge con respecto a la aplicación de tratados de doble tributación celebradas por México respecto al IETU, ya sea que deba ser un impuesto cubierto o no en términos del tratado, situación que de igual forma se encuentra en proceso de ser definida con diversos países.

Los países que según el SAT han confirmado al 21 de diciembre de 2007 que el IETU es un impuesto comprendido en los convenios de doble tributación son:

Alemania	Italia
Australia	Japón
Austria	Luxemburgo
Barbados	Noruega
Bélgica	Nueva Zelanda

Canadá	Países Bajos
Corea	Polonia
Dinamarca	Reino Unido
Ecuador	República Checa
España	República Eslovaca
Finlandia	Rumania
Francia	Sudáfrica
India	Suecia
Irlanda	Suiza
Islandia	

En el caso de los Estados Unidos de América, se informó a través del IRS, que dicho Estado no objetará el acreditamiento del ISR en contra del impuesto sobre la renta estadounidense en tanto dicho país realiza un estudio sobre la naturaleza del IETU, para lo cual se basará en el estudio que la SHCP deberá presentar ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de junio de 2011.

Una vez realizado el estudio por parte de las autoridades estadounidenses, se definirá si el IETU será acreditable en los Estados Unidos de América.⁷⁴

Cabe mencionar que el gobierno estadounidense se ha comprometido a no impugnar los créditos aplicados por contribuyentes durante el periodo de estudio, en caso de que se concluyera en 2011 que el IETU es no acreditable.⁷⁵

Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero⁷⁶

En el apartado anterior se hizo referencia al acreditamiento del IETU en el extranjero, en contra de los impuestos causados en el extranjero por no residentes en México.

⁷⁴ Comunicado de prensa No. 38 de la SHCP, de fecha 10 de diciembre de 2007.

⁷⁵ Al respecto, se adjuntan al presente documento (anexos) las comunicaciones oficiales tanto del gobierno estadounidense, como del mexicano en este sentido.

⁷⁶ Art. 8 LIETU.

Asimismo, resulta relevante analizar las consecuencias derivadas del acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero contra el IETU causado por residentes en México o por no residentes con establecimiento permanente en el país.

Como se señaló en la sección de acreditamiento de IETU, el ISR propio es acreditable contra el IETU del Ejercicio a Cargo del Contribuyente. Al efecto, se considera como ISR propio el pagado en el extranjero respecto de ingresos del contribuyente provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, sin que en ningún caso sea superior al acreditamiento que hubiera correspondido a dichos ingresos para efectos de ISR o de aplicar la tasa de 17.5% a la base fiscal de dichos ingresos calculada en términos de la LIETU.

Sin embargo, ninguna disposición referente al IETU cubre la posibilidad de conservar (*carry forward*) créditos de ISR extranjero cuando el IETU no sea pagado en el mismo ejercicio fiscal o en futuros ejercicios fiscales a aquél en que el ISR sea pagado en el extranjero.

Se deberá hacer un análisis cuidadoso para determinar si este límite para conservar créditos fiscales pudiera o no afectar disposiciones legales relevantes de tratados de doble tributación celebradas con México.

Regalías e intereses⁷⁷

Para efectos de calcular el IETU, (i) las regalías pagadas entre las partes relacionadas y (ii) el interés pagado, ya sea entre partes relacionadas o no, no constituyen actos que den origen al pago de IETU (ni como ingreso gravable, ni como conceptos deducibles).

El criterio bajo el cual se justificó lo anteriormente expuesto, fue que en la opinión de las autoridades fiscales mexicanas ambos actos son propensos a prácticas injustificadas de planeación fiscal.

La no deducibilidad de las regalías podría crear situaciones desproporcionales e inequitativas y, por tanto inconstitucionales, para un número de compañías mexicanas para las cuales los pagos de regalías a partes relacionadas son parte del curso ordinario de negocio, y como tal, no corresponden a las ya mencionadas prácticas indebidas.

⁷⁷ Art. 3 LIETU.

Respecto a la no deducibilidad de intereses, de igual manera estamos conscientes de que podría impactar considerablemente a los impuestos sobre operaciones financieras de compañías mexicanas, creando situaciones de imposición fiscal desproporcionales e inequitativas, y consecuentemente inconstitucionales.

Estas situaciones podrían dar origen a procedimientos constitucionales que habrían de plantearse al entrar el IETU en vigor y/o al momento de ser por primera vez aplicadas por los contribuyentes.

No imposición del IETU sobre fuentes de riqueza en México⁷⁸

El IETU grava bajo un concepto de base de renta mundial los ingresos obtenidos por (i) residentes en México (personas físicas y personas morales) y por (ii) no residentes con establecimiento permanente en el país.

De acuerdo con lo anterior, el IETU no prevé reglas de imposición fiscal para no residentes que obtengan ingresos de fuentes de riqueza en México. Los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza en México son exclusivamente abordados en términos de la LISR.

Concepto de establecimiento permanente⁷⁹

Como se mencionó, uno de los sujetos obligados al pago del IETU son los no residentes en México con establecimiento permanente en el país. A efecto de definir el concepto de establecimiento permanente, la LIETU remite a la LISR o a los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México.

Esta remisión que aparentemente resulta irrelevante, en realidad tiene serias consecuencias, ya que algunos de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México, prevén un concepto más amplio de establecimiento permanente que la LISR. Dichas ampliaciones derivan de situaciones de hecho o de derecho relacionadas con los estados contratantes y completamente ajenas a México, por lo que no debieran incluirse en la legislación interna.

⁷⁸ Art. 1 LIETU.

⁷⁹ Art. 3 LIETU.

Lo anterior, no tiene consecuencias para efectos de ISR, ya que dichos tratados sólo aplican en tanto prevean un trato más benéfico que la legislación interna. Sin embargo, toda vez que en este caso la legislación interna remite expresamente a los mencionados tratados, bajo una interpretación literal, dichos conceptos amplios de establecimiento permanente también pudieran ser considerados para efectos del IETU.

Atribución de ingresos a establecimiento permanente⁸⁰

Existen actividades objeto del IETU que un establecimiento permanente pudiera realizar en favor de su oficina principal residente en el extranjero, mismas por las cuales no obtendrá una contraprestación específica.

Lo anterior no representa ningún problema para efectos del ISR, pues se calcularía el ingreso correspondiente en base al monto de la contraprestación que se deba acumular, aun cuando la misma no sea efectivamente pagada. No obstante, ello representa un problema para efectos de IETU debido a que dicho impuesto funciona bajo un sistema de flujos, por lo que dichos ingresos no podrán gravarse al no existir pago por los mismos.

Deducción de erogaciones de establecimiento permanente

De conformidad con lo establecido por la LIETU, son sujetos del impuesto los no residentes en México con establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento. A efecto de comprender qué ingresos son atribuibles al establecimiento permanente, la LIETU nuevamente nos remite a la LISR.

No obstante, la LIETU es omisa en cuanto a la forma y términos en que se deberán computar las deducciones para efectos de establecimientos permanentes. Ante esta omisión, consideramos que existen tres interpretaciones posibles:

- (i) Que sólo sean deducibles las erogaciones en que haya incurrido el establecimiento permanente directamente.
- (ii) Que se prorrateen la totalidad de las erogaciones en que haya incurrido el residente en el extranjero y sólo

⁸⁰ Art. 1 LIETU.

el porcentaje correspondiente al establecimiento permanente sea deducible.

- (iii) Que la totalidad de las erogaciones en que haya incurrido el no residente con establecimiento permanente sean deducibles.

Al respecto, consideramos que desde un punto de vista lógico-fiscal, la opción señalada en el inciso (ii) anterior sería la debida.

Por otro lado, no es del todo claro cómo podrán cumplir con los requisitos formales para aplicar las deducciones correspondientes los establecimientos permanentes en el caso de operaciones intragrupo (atendiendo a la postura de considerar al establecimiento permanente como entidad separada).

Deducción de impuestos no acreditables⁸¹

La LIETU establece que toda erogación que corresponda a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, en principio, se considerará como un concepto deducible.

Asimismo, se establece que las contribuciones a cargo del contribuyente, o trasladadas a éste, se podrán deducir para efectos del IETU, con excepción del IETU, del ISR y de aquellas contribuciones que puedan acreditarse. Un último requisito que establece la LIETU en este sentido es que dichas contribuciones sean pagadas en México.

Queda la interrogante en el sentido si contribuciones pagadas en el extranjero, no acreditables en México serán deducibles conforme al IETU (ej. impuestos al consumo, excedente de impuestos sobre la renta al ISR o IETU, etc.). Al respecto, estimamos que se podrán considerar como una deducción, toda vez que implican una erogación necesaria e indispensable para la adquisición bienes, servicios independientes o el uso o goce temporal de bienes.

⁸¹ Art. 5 LIETU.

Exención fiscal para fondos de pensión y fondos para el retiro extranjeros⁸²

De conformidad con la LISR, los fondos de pensión y fondos para el retiro exentos que participen como accionistas de entidades legales (mexicanas), producirán la exención a estas entidades, siempre que dichas entidades obtengan sus ingresos por lo menos en un 90% derivado de (i) la transferencia o el otorgamiento temporal del uso de terrenos e inmuebles ubicados en México o de (ii) la transferencia de acciones cuyo valor se obtenga en más del 50% de terrenos e inmuebles ubicados en México.

La exención fiscal de las entidades anteriormente descritas, será en proporción a la participación de los fondos de pensión y para el retiro.

De acuerdo con lo anterior, los ingresos obtenidos por estas entidades residentes en México estarán exentas del pago de IETU en el mismo porcentaje en el que estén exentas para efectos del ISR (criterio de participación).

Deducción de donativos otorgados a extranjeros⁸³

En términos de la LIETU, se permite la deducción de donativos no onerosos ni remunerativos en los mismos términos y límites establecidos en la LISR. No obstante, no se hace mención respecto de la deducción de donativos en los términos y límites de los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México.

En esencia, se limita a la deducción para efectos de IETU de donaciones otorgadas por residentes en México o no residentes con establecimiento permanente en el país en favor de donatarias autorizadas extranjeras residentes de un país con el cual México haya incluido un artículo de "*organizaciones exentas*" en su tratado para evitar la doble tributación.

⁸² Art. 4 LIETU.

⁸³ Art. 5 LIETU.

IMPUESTO AL ACTIVO⁸⁴

Derogación

Como resultado de la creación del IETU y bajo el supuesto de que este último operará como un "*gravamen mínimo*" respecto del ISR, se abroga la LIMPAC, su Reglamento, así como todas las resoluciones y disposiciones administrativas, generales o individuales, emitidas con fundamento en dichas normas.

Se reconoce que las obligaciones, situaciones jurídicas y hechos nacidos durante la vigencia de la LIMPAC y su Reglamento, deberán cumplirse en términos de la legislación abrogada y, en su caso, según las resoluciones administrativas generales o individuales aplicables (vigentes al momento correspondiente).

Tanto el Ejecutivo como el legislador consideraron que el IETU sustituye al IMPAC como impuesto de control, evitando supuestamente que se aumente "*la complejidad del sistema tributario*", misma afirmación que no compartimos, pues el IETU (atendiendo a sus características) por sí solo implicará una mayor carga administrativa de la que inclusive generaba el IMPAC.

Devolución de IMPAC pagado

En términos generales, la LIMPAC vigente hasta el 31 de diciembre del 2007 otorgaba la facultad de considerar al impuesto pagado en los diez ejercicios anteriores como objeto de devolución; esto cuando se pagase ISR en el ejercicio correspondiente.

Dicha regla de recuperación del IMPAC obedecía estructuralmente a que el impuesto se concibió como uno de carácter complementario o de control del ISR.

A efecto de considerarse facultado para solicitar la devolución respectiva, se debían cubrir ciertos requisitos, entre ellos: (i) que el ISR causado fuera efectivamente pagado, (ii) que el monto de la devolución no fuera mayor a la diferencia entre ambos impuestos, (iii) que la cantidad a devolver no se hubiere devuelto con anterioridad y (iv) que la

⁸⁴ Art. Segundo Transitorio LIETU.

devolución se solicitara en el ejercicio en que se presentara la declaración que refleja por primera vez dicho excedente.

De igual manera, el derecho respectivo se podría perder si de generarse en definitiva éste no se aplicaba.

Con la derogación de la LIMPAC, se establece un reconocimiento a los contribuyentes de poder solicitar la devolución de dicho impuesto, a pesar que no se encuentre vigente la ley que le dio origen.

A partir de 2008 será posible recuperar, por vía de devolución, el IMPAC pagado en los 10 ejercicios inmediatos anteriores a aquel en el que se pague ISR; condicionando a que las cantidades pagadas no se hubieren devuelto con anterioridad y no se haya perdido el derecho a solicitar la devolución de conformidad con las reglas de la LIMPAC.

Nuevos requisitos que cumplir

Se introducen nuevos requisitos/limitantes que cumplir para determinar el IMPAC objeto de devolución, a saber:

a) Monto sujeto a devolución.- El monto sujeto a devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el ISR que efectivamente se pague en el ejercicio (posterior a 2007) y el IMPAC pagado que haya resultado menor en los ejercicios de 2005, 2006 o 2007.

El monto (menor) utilizado para calcular dicha diferencia (correspondiente a 2005, 2006 o 2007), será obligatorio aplicarlo en ejercicios subsecuentes.

b) IMPAC no pagado.- No se considerará IMPAC pagado aquel que se hubiese cubierto mediante acreditamiento del ISR.

c) 10% IMPAC.- La devolución en ningún caso excederá del 10% del IMPAC por el que se pueda solicitar devolución (es decir el 10% del monto correspondiente a los 10 ejercicios anteriores).

La devolución sólo procederá si el ISR pagado en el ejercicio es mayor al IMPAC utilizado para determinar la diferencia señalada en el inciso (a) anterior (el menor impuesto pagado en 2005, 2006 o 2007).

Así, se reconoce el derecho a recuperar el IMPAC pagado, pero con nuevas limitantes, como se puede observar del siguiente cuadro:

1998-2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	Total	2008
IMPAC pagado \$0	IMPAC pagado \$100	IMPAC Pagado \$150	IMPAC Pagado \$130	IMPAC Pagado \$10	IMPAC Pagado \$120	IMPAC Pagado \$20	\$530	ISR Pagado \$150

Menor IMPAC pagado en 2005, 2006 y 2007	\$10
Diferencia entre ISR pagado en 2008 (\$150) y el menor IMPAC (\$10)	\$140
Límite del 10% (de 1998 a 2007)	\$53
Monto a recuperar	\$53

Aun cuando se reconoce el derecho de recuperar el IMPAC pagado en ejercicios anteriores, consideramos que el procedimiento de recuperación contiene diversas limitantes que podrían llegar a ser consideradas violatorias de garantías individuales, así como presentar diversas distorsiones, mismas que se comentan a continuación:

Crítica general

Al incluirse nuevos requisitos que cumplir, diferentes de aquellos existentes en la LIMPAC, se viola el principio de irretroactividad de las normas, pues la LIMPAC sí establecía un derecho adquirido (más no una expectativa), situación que ha sido reconocida por diversas tesis emitidas por nuestros tribunales federales.

Inclusive, en la propia Iniciativa presentada por el Ejecutivo (en donde no se contenían dichas limitantes, pues fueron incluidas por la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados), se establecía el pleno reconocimiento de dicho derecho *"para no afectar los derechos adquiridos de los contribuyentes que hubiesen pagado el impuesto al activo"*, lo que a nuestro parecer ratifica que los requisitos añadidos por los legisladores no respetan dicho principio.

Aspectos particulares

a) Inclusión únicamente del IMPAC pagado en 2005, 2006, 2007.-
No existe razón objetiva/justificada para que se considere dentro de la fórmula para determinar el IMPAC por recuperar, únicamente aquel impuesto pagado en 2005, 2006, 2007, pues ello limita el monto del

impuesto que efectivamente se pagó en ejercicios distintos a los señalados.

La Cámara de Diputados consideró como justificación de lo anterior el que *"obedece a la circunstancia de que se está abrogando la Ley del Impuesto al Activo y que con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes...estima conveniente que en lugar de que se calcule un impuesto al activo virtual...se considere el impuesto al activo que en ejercicios anteriores hubiese sido menor"*.

Consideramos que la razón anterior no es válida y la misma no respeta los requisitos originarios establecidos en la LIMPAC.

Inclusive, la norma en cuestión podría interpretarse en el sentido que de no haber pagado IMPAC en alguno de los ejercicios de 2005, 2006 ó 2007, ésta será la cantidad menor ("0") y por ende existirá un derecho de devolución posiblemente mayor, como se desprende del siguiente ejemplo numérico:

1998-2003	2004	2005	2006	2007	Total	2008
IMPAC Pagado \$0	IMPAC pagado \$8000	IMPAC pagado \$70	IMPAC pagado \$0	IMPAC pagado \$160	\$8,230	ISR pagado \$180

Menor IMPAC pagado en 2005, 2006 y 2007	\$0
Diferencia entre ISR pagado en 2008 (\$180) y el menor IMPAC (\$0)	\$180
Límite del 10% (de 1998 a 2007)	\$823
Monto a recuperar	\$180

De igual forma, la disposición comentada podría generar distorsiones / aplicaciones desiguales para aquellos que sí cuentan con IMPAC pagado en los 10 ejercicios anteriores, pero dichos montos no se generaron en el 2005, 2006 ó 2007, pudiendo interpretarse (a nuestro parecer de manera errónea) que en dicho caso no tienen derecho de recuperación alguno.

1998-2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008
IMPAC pagado \$0	IMPAC pagado \$300	IMPAC pagado \$8,000	IMPAC pagado \$0	IMPAC pagado \$0	IMPAC pagado \$0	180 ISR pagado efectivamente

Menor IMPAC pagado en 2005, 2006 y 2007	\$0
Diferencia entre ISR pagado en 2008 (\$180) y el menor IMPAC (\$0)	\$180
Límite del 10% (de 1998 a 2007)	\$830
Monto a recuperar	\$180
Monto a recuperar (interpretación alternativa)	\$0

b) No IMPAC pagado / cubierto mediante acreditamiento del ISR.- Este requisito no se contenía en la norma anterior de la LIMPAC, por lo que a nuestro parecer resulta también violatorio de principios constitucionales.

c) Devolución si el ISR pagado en el ejercicio es mayor al "IMPAC menor pagado en 2005, 2006 ó 2007".-Esta disposición, independientemente de que no se encontraba incluida en la LIMPAC, puede generar inclusive tratamientos desiguales para contribuyentes que se encuentran en la misma hipótesis, como se desprende del siguiente ejemplo:

CONTRIBUYENTE A

1998-2003	2004	2005	2006	2007	Total	2008
IMPAC Pagado \$0	IMPAC pagado \$100	IMPAC pagado \$50	IMPAC pagado \$50	IMPAC pagado \$30	\$230	ISR pagado efectivamente \$70

Menor IMPAC pagado en 2005, 2006 y 2007	\$30
Diferencia entre ISR pagado en 2008 (\$70) y el menor IMPAC (\$30)	\$40
Límite del 10% (de 1998 a 2007)	\$23
Monto a recuperar	\$23

CONTRIBUYENTE B

1998-2003	2004	2005	2006	2007	Total	2008
IMPAC Pagado \$0	IMPAC pagado \$100	IMPAC pagado \$50	IMPAC pagado \$50	IMPAC pagado \$30	\$230	ISR pagado efectivamente \$30

Menor IMPAC pagado en 2005, 2006 y 2007=	\$30
Diferencia entre ISR pagado en 2008 (\$30) y el menor IMPAC (\$30)=	\$0
Límite del 10% (de 1998 a 2007)=	\$23
Monto a recuperar=	\$0 ⁸⁵

A pesar de que tanto el "*Contribuyente A*" como el "*Contribuyente B*" finalmente pagaron ISR en 2008, el segundo no podría recuperar cantidad de IMPAC alguna, sin importar que la LIMPAC no preveía esta situación, lo que consideramos también podría ser violatorio del principio de equidad tributaria.

d) Límite del 10% del IMPAC pagado en los diez últimos años.- No existe razón jurídica alguna por la cual se establezca un límite del 10% a la cantidad que los contribuyentes pueden solicitar en devolución. Al respecto, la Cámara de Diputados lo justificó en el sentido de que era una medida "*con el objeto de que no se impacte de manera negativa la recaudación*".

Inclusive, aquellos contribuyentes que tienen IMPAC por devolver, que está por cumplir 10 ejercicios de haberse generado, generalmente sólo podrán recuperar una porción del mismo en el ejercicio en el que tenían derecho a recuperarlo (situación que no ocurría en la LIMPAC).

Otros puntos relevantes

a) Contribuyentes aplicando el artículo 5-A.- La norma transitoria no es del todo clara para los casos en los que se había optado por determinar el IMPAC correspondiente al cuarto ejercicio inmediato anterior. Sin embargo, consideramos que en una sana interpretación se deberá tomar en cuenta el impuesto efectivamente pagado del ejercicio respectivo y no el del cuarto ejercicio anterior.

⁸⁵ Pues el ISR pagado en 2008 (\$30) es igual al monto del IMPAC pagado en 2007 (\$30).

b) Compensación.- Consideramos que no resulta claro si los saldos respectivos se pueden compensar, como hasta 2007 lo permitió la RMF (Regla 4.9 RMF).

c) Consolidación fiscal.- La entidad controladora se entiende como contribuyente del IMPAC por los activos del grupo en función de la participación accionaria respectiva, mientras que cada una de las controladas determinaban su IMPAC por la parte individual no consolidada.

En principio, tanto la controladora tendría derecho a recuperar el IMPAC "*consolidado*", como la controlada el IMPAC pagado en lo individual.

Al no reconocer el IETU un esquema de consolidación, pueden existir diversas distorsiones en cuanto a la recuperación del IMPAC, pues por ejemplo, a nivel de una controlada, ésta se encontrará limitada a no recuperar el IMPAC pagado por la parte afecta a la consolidación.

Compensación vs IETU

Cuando el ISR del ejercicio correspondiente sea menor al IETU del mismo ejercicio, en contra de la diferencia de estos dos impuestos se podrán compensar las cantidades de IMPAC por las que se tuviese derecho a la devolución, aplicando las reglas señaladas en el apartado anterior.

Reglas específicas

El derecho a la devolución/compensación es personal y no podrá ser transmitido ni como consecuencia de fusión; situación que ya ha sido reconocida por la SCJN como no violatoria de garantías.

En caso de escisión de sociedades, el derecho se podrá dividir entre la escidente y la (s) escindida (s) en la misma proporción en que se divida el activo de la escidente; reiterando el que es una facultad potestativa del contribuyente.

En caso de que el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación pudiéndolo haber hecho en algún ejercicio, perderá el derecho a hacerlo posteriormente.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El 1 de octubre de 2007 se publicó en el DOF el decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la LISR, vigente a partir del 1 de enero de 2008. Entre las cuestiones que consideramos más relevantes, destacan las siguientes:

PERSONAS MORALES

Depositarios de valores⁸⁶

Para efectos generales de la LISR, se establece como depositarios de valores a los siguientes: instituciones de crédito, sociedades operadoras de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, casas de bolsa e instituciones para el depósito de valores del país concesionadas que presten el servicio de custodia y administración de títulos.

Valor del activo y acreditamiento contra IMPAC⁸⁷

Con motivo de la abrogación de la LIMPAC, se reproducen en la LISR las reglas que aquella preveía con respecto a la cuantificación del valor del activo en el ejercicio, y se suprime la referencia que la LISR hacía en torno al ISR acreditable contra dicho IMPAC.

Donativos deducibles⁸⁸

Se limita su deducción para personas morales hasta el 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se efectúe la deducción.

Como se advierte, deberán haberse obtenido en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe la deducción, ingresos superiores a las deducciones autorizadas, por lo que los donativos serán deducibles

⁸⁶ Art. 8 LISR.

⁸⁷ Arts. 9-A, 10 y 216-BIS LISR.

⁸⁸ Art. 31 fracc. I, inciso d) LISR.

(observando el límite porcentual antes apuntado) aun cuando el contribuyente disminuya pérdidas fiscales de ejercicios anteriores.

A diferencia de las personas morales, tratándose de personas físicas el límite de donativos deducibles es hasta por el 7% de los ingresos acumulables del ejercicio inmediato anterior.

Créditos incobrables⁸⁹

Se conservan los casos en que se considera que existen créditos incobrables por imposibilidad práctica de cobro en razón de los montos involucrados, los cuales se incrementan y refieren a unidades de inversión como sigue:

Importe / Tipo de crédito	Deducibilidad
Créditos al vencimiento que no excedan de 30 mil UDIS	No cobrado transcurrido un año de mora (incumplimiento)
Créditos con público en general entre 5 mil pesos y 30 mil UDIS	Informar dichos créditos a sociedades de información crediticia
Créditos al vencimiento que excedan de 30 mil UDIS	Acreedor demandó judicialmente o se instauró procedimiento arbitral

IETU e IDE no deducibles⁹⁰

Se consideran como no deducibles los montos de IETU e IDE a cargo del contribuyente, así como las cantidades que se entreguen por concepto de subsidio al empleo.

Pérdidas por enajenación de acciones⁹¹

Se conserva la regla general de ser un concepto no deducible, permitiéndolo su deducción si dichas pérdidas se deducen contra las ganancias obtenidas por su enajenación en el mismo ejercicio en que se

⁸⁹ Art. 31 fracc. XVI incisos a) y b) LISR.

⁹⁰ Art. 32 fracc. I LISR.

⁹¹ Arts. 32 fracc. XVII y Tercer Transitorio, fracc. I LISR.

obtuvieron o en los 10 siguientes (antes, este plazo era hasta los 5 ejercicios siguientes).

Se suprime la referencia a reglas generales de las autoridades fiscales para poder efectuar tal disminución de pérdidas en enajenación de acciones, con lo que se subsana la inconstitucionalidad de dicha remisión a disposiciones administrativas y no de carácter legal habida hasta 2007.

Sin embargo, al conservarse el sistema "*cedular*" consistente en disminuir estas pérdidas contra ganancias por el mismo concepto y no contra el total de ingresos acumulables, consideramos que no se subsana el vicio de desproporcionalidad tributaria ya reconocido por la SCJN.⁹²

En cuanto a las reglas específicas para cuantificar la pérdida deducible, existen algunas que en nuestro concepto implican violaciones constitucionales en materia tributaria y que a continuación se refieren:

a) Acciones bursátiles / Costo.- Si la adquisición es fuera de la BMV, se debe considerar como costo comprobado de adquisición, el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio del día de adquisición.

El considerar un costo que no corresponde a la realidad, sino uno ficto, puede derivar en situaciones desproporcionales.

b) Acciones bursátiles / Ingreso.- Si la enajenación se hizo fuera de la BMV, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio del día de enajenación.

c) Otro tipo de acciones / Ingreso.- Se dispone que se considerará como ingreso obtenido, el mayor entre el pactado en la operación y el precio de venta determinado conforme a la metodología de precios de transferencia.

⁹² Art. 32 LISR. "RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia No. 180.269 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, octubre 2004, página 263.

Consideramos que lo precedente resulta aplicable al caso de operaciones entre partes independientes, dado que entre partes relacionadas, ya existe obligación de determinar ingresos acumulables con base en precios de transferencia.

Al tener que considerarse un precio distinto al realmente pactado, es probable que se presente tributación sobre un ingreso ficto, y por tanto, de forma desproporcional.

En el caso de operaciones entre partes relacionadas, se deberá contar con un estudio sobre la determinación del precio de venta conforme a reglas de precios de transferencia.

En todo caso (salvo en operaciones de adquisición o enajenación dentro de la BMV), cuando haya pérdida, el adquirente y enajenante deberán presentar aviso dentro de los 10 días siguientes a la fecha de la operación y, en caso de operaciones entre partes relacionadas, el estudio sobre el precio de venta de las acciones.

Pareciera que el plazo antes aludido regula tanto la obligación de presentar el aviso como el estudio de precios de transferencia. En este último caso, advertimos la extrema brevedad para su cumplimiento.

d) Otros títulos valor.- Tratándose de títulos valor distintos de acciones bursátiles y no bursátiles, se deberá solicitar autorización para deducir la pérdida, sin que sea necesaria esta autorización para el caso de instituciones que integran el sistema financiero.

La LISR no dispone parámetros para la concesión o negación de dicha autorización; sin embargo, estimamos que ello no significa que las autoridades puedan ejercer dicha facultad en forma arbitraria.

Al efecto, consideramos que las autoridades debieran otorgar dicha autorización tratándose de operaciones que (i) sean estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, (ii) se encuentren contempladas como parte del objeto social del contribuyente en cuestión, y (iii) se observe el régimen de precios de transferencia tratándose de operaciones entre partes relacionadas.

La temporalidad de 5 años para la disminución de pérdidas por enajenación de acciones vigente hasta 2007, se conserva por los títulos enajenados hasta el 31 de diciembre de dicho año.

Sociedades de inversión de capitales⁹³

Cuando opten por acumular las ganancias por enajenación de acciones que obtengan y los intereses en el ejercicio en que las distribuyan a sus integrantes, deberán actualizar su importe por el periodo habido entre el mes en que se obtuvieron y el mes en que se distribuyeron.

CONSOLIDACIÓN

Derogación del IMPAC

Con motivo de la derogación de la LIMPAC se ajustan referencias que se efectuaban a dicho ordenamiento para determinar el valor de activos, por lo que hace el supuesto de no incorporar controladas en la solicitud de autorización respectiva o no incorporación posterior de controlada.

De igual manera, se derogan las referencias efectuadas a la LIMPAC para fines de los supuestos de desconsolidación/desincorporación.

En materia de desincorporación, si esta se efectúa con posterioridad al 2007, permanece la regla para calcular el IMPAC por recuperar (que se disminuye en su caso por el correspondiente a la sociedad que se desincorpora) y, en su caso, el pago de la diferencia por la controladora.

Pérdidas por enajenación de acciones a nivel consolidado⁹⁴

Se modifica el régimen de las pérdidas generadas por la enajenación de acciones de controladas, dejando el sistema cedular anterior (en donde se limitaba su aplicación únicamente en contra de utilidades derivadas de otras enajenaciones de acciones), para permitir a partir del 2008, a la sociedad controladora, el aplicar dichas pérdidas para determinar el resultado o pérdida fiscal consolidada general.

Lo anterior, siempre y cuando se cumplan con los nuevos requisitos (que resulten aplicables) que se incorporaron en el régimen ordinario de deducción de pérdidas por enajenación de acciones, mismo que se comentó en un apartado anterior.

⁹³ Art. 50 LISR.

⁹⁴ Art. 68 fracc. I inciso e) y Art. Tercero Transitorio fracc. II LISR.

Este nuevo régimen obedece a una serie de criterios jurisprudenciales emitidos con anterioridad, tal como se reconoce en la exposición de motivos al señalar que *"....No obstante lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional la aplicación cedular para las sociedades controladoras que consolidan, pues consideró que de acuerdo con la lógica de operación del régimen de consolidación fiscal procedía la deducción de dichas pérdidas al tratarse de sus operaciones ordinarias o habituales que buscan incorporar nuevas sociedades o desincorporar algunas de ellas con el objeto de fortalecer o eficientar el grupo de interés económico. ...De esta forma, en materia de principio de proporcionalidad tributaria, en diversos criterios que ha sustentado la Suprema Corte de Justicia de la Nación se indica que este principio no transgrede en la medida que las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones tenga su origen en la actividad preponderante o habitual de los contribuyentes"*.

Cabe precisar que dicho nuevo régimen no resultará aplicable a las pérdidas obtenidas por las sociedades controladas cuando éstas enajenen a su vez títulos emitidos por otras controladas, pues en este caso se encontrarán limitadas a disminuir dicha pérdida de manera cedular.

Se precisa que en caso de pérdidas provenientes de la enajenación de acciones de sociedades que no están incorporadas al régimen de consolidación, únicamente se podrán disminuir las mismas bajo el régimen cedular.

También se incluye la restricción para la sociedad controladora de tomar la pérdida antes mencionada para efecto de determinar en lo individual su utilidad o pérdida fiscal.

Finalmente, mediante disposición transitoria, la regla aplicable antes del 2007, que establecía la obligación para la sociedad controladora que consideró las pérdidas respectivas generadas antes del 2008, el que se tengan que sumar a la utilidad de disminuir de la pérdida consolidada, cuando la sociedad controladora o controlada las aplique de manera individual.

OBLIGACIONES DE LAS PERSONAS MORALES

Informar sobre préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital y aumentos de capital⁹⁵

Con una intención netamente fiscalizadora, se establece la obligación de informar a las autoridades sobre cualquier operación de préstamo, aportación para futuros aumentos de capital o aumentos de capital, todos ellos en efectivo, mayores a \$600,000.00, ya sean en moneda nacional o su equivalente en moneda extranjera.

Dicho informe deberá presentarse dentro de los quince días posteriores a que sean recibidas las cantidades respectivas, ello, a través de los medios y formatos que disponga el SAT.

La omisión en el cumplimiento de esta obligación formal generará un ingreso acumulable para las personas morales.

El Ejecutivo Federal justifica la reforma aduciendo que algunos contribuyentes simulan estos actos para el no pago de contribuciones, mismos actos que no pueden ser detectados por las autoridades, por lo que esta reforma permitirá precisar si tales operaciones fueron reales.

Resulta criticable e incluso violatorio de garantías constitucionales, la incorporación de esta aparente presunción que no admite prueba en contrario, considerándose la existencia de un ingreso acumulable a través del incumplimiento de una obligación meramente formal.

Adicionalmente, consideramos que dado que la disposición se refiere exclusivamente a movimientos en "*efectivo*", debieran quedar excluidas de su aplicación las transferencias electrónicas de recursos.

Régimen simplificado⁹⁶

Con motivo de la derogación de la LIMPAC, se efectúan adecuaciones a este régimen, destacándose la eliminación de la obligación de calcular y enterar el IMPAC por cada uno de sus integrantes.

⁹⁵ Arts. 20 y 86-A LISR.

⁹⁶ Art. 81 LISR.

Conceptos no considerados como créditos respaldados⁹⁷

No se consideran créditos respaldados, las operaciones en que se otorgue financiamiento a un contribuyente y el crédito esté garantizado por acciones o cualquier tipo de instrumento de deuda, ya sean propiedad del acreditado o de una parte relacionada residente en México. Lo anterior, siempre que el acreditante no pueda disponer legalmente de dichas acciones o instrumentos, salvo por incumplimiento de las obligaciones pactadas con el acreditado.

Lo anterior fue también aplicable desde el mes de octubre de 2007 por adición de una regla al respecto en la RMF.

Aun cuando resulta plausible esta adición efectuada por la Comisión de Hacienda, no existe razón que permita entender por qué dicha regla sólo beneficia al caso de acciones emitidas por partes relacionadas en México y no en el extranjero.

Personas morales con fines no lucrativos⁹⁸

Se modifican los supuestos bajo los cuales ciertas personas morales pueden ser consideradas como personas morales con fines no lucrativos, consistiendo básicamente en:

- a)** Sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen exclusivamente para la realización de actividades de investigación o preservación de flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, dentro de las áreas geográficas señaladas por el SAT mediante reglas de carácter general.
- b)** Sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para promover la prevención y control de la contaminación del agua, aire y suelo, protección al ambiente y preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- c)** Asociaciones y sociedades civiles que comprueben dedicarse exclusivamente a la reproducción de especies en protección y en peligro de extinción, así como a la conservación de su hábitat, siempre y

⁹⁷ Art. 92 LISR.

⁹⁸ Arts. 95 fracs. XIX y XX LISR.

cuando cumplan con las reglas preestablecidas por el SAT para tales efectos.

Dichas personas morales podrán ser objeto de autorización para recibir donativos deducibles, siempre que cumplan con las reglas generales para tal efecto.

Requisitos para donatarias autorizadas⁹⁹

Las donatarias autorizadas deberán informar sobre las operaciones que celebren con partes relacionadas, así como de los bienes y servicios que adquieran de aquellas personas que les hayan otorgado donativos deducibles.

Para tal efecto, el SAT deberá emitir en un plazo de 90 días naturales las reglas atinentes al cumplimiento de las obligaciones que garanticen la transparencia de los donativos recibidos, así como del uso y destino de los mismos.

El incumplimiento de los requisitos generales para calificar como donataria autorizada, facultará al SAT para revocar o no renovar las autorizaciones respectivas. Dicha revocación deberá ser notificada de manera personal, publicándose las entidades revocadas o no renovadas en el DOF y en la página de Internet del SAT.

PERSONAS FÍSICAS

Ingresos no declarados¹⁰⁰

En congruencia con el ánimo fiscalizador de la presente reforma, las personas físicas informarán sobre préstamos, donativos y premios obtenidos en el ejercicio fiscal que excedan de \$600,000.00 (hasta 2007 el monto referencial era de \$1,000,000.00).

Esta información deberá proporcionarse a partir de la declaración anual de 2008, que se presenta en abril de 2009. De no presentarse esta

⁹⁹ Arts. 97, 98 y Tercero Transitorio, fracc. IV LISR.

¹⁰⁰ Arts. 106 y 107 LISR.

información, se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente, o bien, como otros ingresos.

Resulta criticable que dicha omisión no pueda ser aclarada ante las autoridades fiscales, como se preveía hasta 2007, por lo que se presumirán ingresos acumulables sin poder desvirtuar el origen de los ingresos.

Enajenación de acciones en bolsa / exención¹⁰¹

Atendiendo a un fin meramente recaudatorio, la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados modificó las reglas que hasta el 1º de octubre se tenían en materia de exención sobre venta de acciones en bolsa de valores para personas físicas, pues dicha modificación entró en vigor el 2 de octubre.

A partir de la fecha anotada, están gravadas las enajenaciones de acciones de emisoras cotizadas en la BMV cuando:

- a)** Se enajene por una persona o grupo de personas en una o más operaciones un paquete accionario equivalente al 10% o más de las acciones pagadas de la emisora en un lapso de 24 meses, o
- b)** Se enajene por una persona o grupo de personas en una o más operaciones el control de la emisora según la LMV en un lapso de 24 meses.

Con respecto al alcance de esta modificación, consideramos relevante formular las siguientes precisiones:

Aun cuando la RMF establece que el lapso de 24 meses debe computarse de manera previa a la primera enajenación, desde nuestro punto de vista y en respeto al principio de irretroactividad de la ley, dicho lapso debe computarse no de manera previa sino posterior a la primera enajenación.

Transcurrido el plazo de 24 meses después de la entrada en vigor de esta reforma, la regla de la RMF adquiere congruencia con el nuevo régimen, toda vez que ya no será retroactiva.

¹⁰¹ Art. 109 fracc. XXVI LISR y Artículo Único Transitorio del Decreto, Reglas 3.11.3 y 3.12.4 RMF.

Cabe señalar que el nuevo régimen es omiso en establecer reglas para el caso de operaciones que en principio se encuentren exentas y que a la postre resulten gravadas.

La ley es igualmente omisa en permitir retenciones inferiores a la tasa del 5% que de manera obligatoria tienen que realizar los intermediarios aún en operaciones dictaminadas.

Al efecto, existe regla en la RMF que establece que los intermediarios financieros que participen en operaciones a partir del 10% de las acciones efectúen la retención correspondiente al 5%, quedando relevados de dicha obligación cuando no cuenten con elementos para precisar si la operación se encuentra gravada.

Al respecto, los intermediarios financieros no son responsables solidarios cuando no cuenten con información necesaria para determinar si las personas que enajenan acciones bursátiles deben pagar ISR.

Los mercados extranjeros en los que se puede gozar de la exención bursátil son precisados al referirse a los mercados reconocidos del CFF, suprimiéndose por tanto la diversidad de interpretaciones habidas al efecto en torno a la expresión "*mercados de amplia bursatilidad*" que se usaba anteriormente.

Operaciones financieras derivadas

Finalmente, gozarán de la exención los ingresos que se generen por la ganancia obtenida en operaciones financieras derivadas de capital referidas a índices accionarios que representen acciones colocadas en la BMV, ya no siendo necesaria la liquidación en especie en caso de operaciones financieras derivadas referidas a acciones.

Sueldos y salarios¹⁰²

Se procura y logra una simplificación en el cálculo del impuesto a cargo de las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado, mismo que desde el año de 2004 se había planteado en la Convención Nacional Hacendaria.

Por ello, se reforma de manera substancial el procedimiento para el cálculo del impuesto mensual a cargo de las personas físicas,

¹⁰² Arts. 113, 114, 115 y Tercero Transitorio, fracc. VI y VII LISR.

eliminandose los conceptos de "*subsidio*" y "*crédito al salario*" y en lugar de éstos, sólo se aplicará la siguiente tarifa integrada por 8 rangos y no por 5 como hasta 2007:

TARIFA

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	\$	%
0.01	496.07	0.00	1.92
496.08	4,210.41	9.52	6.40
4,210.42	7,399.42	247.23	10.88
7,399.43	8,601.50	594.24	16.00
8,601.51	10,298.35	786.55	17.92
10,298.36	20,770.29	1,090.62	19.94
20,770.30	32,736.83	3,178.30	21.95
32,736.84	En adelante	5,805.20	28.00

No obstante que con esta tabla se simplifica el procediendo de cálculo respectivo, se prevé que para determinados rangos el impuesto será comparativamente mayor a lo determinado hasta 2007.

Aun cuando esta tarifa se encuentra prevista en el capítulo de salarios de la LISR, es aplicada en otros capítulos de la ley, por lo que su impacto no sólo será para los ingresos obtenidos por conceptos de sueldos, salarios e ingresos asimilables.

Asimismo, se efectúan ajustes para eliminar las disposiciones que hacían referencia al subsidio y al crédito al salario.

Mediante disposición transitoria, se establecen reglas para que los retenedores presenten la declaración informativa del crédito al salario pagado en efectivo, así como la posibilidad de acreditar dichas cantidades contra el ISR propio o retenido a terceros, hasta que se agoten.

Arrendamiento de inmuebles, enajenación y adquisición de bienes / Requisitos para deducciones autorizadas¹⁰³

Con la entrada en vigor del subsidio para el empleo, se modifica el requisito atinente a la deducción de pagos de sueldos y salarios, para disponer como requisito adicional, el que se cumpla con las obligaciones que regulan el nuevo subsidio para el empleo.

Conceptos no deducibles¹⁰⁴

No se consideran deducibles los pagos que se efectúen por concepto de IETU o IDE a cargo del contribuyente, ni las cantidades que se entreguen por concepto del subsidio para el empleo.

Deducciones personales¹⁰⁵

Tal como se ha referido con anterioridad, serán deducibles de la base del impuesto los donativos no onerosos, cuando éstos no excedan del 7% de los ingresos acumulables del contribuyente, con base en los cuales se calcule el ISR anual, estableciéndose una regla especial que dicha deducción se deberá efectuar antes de aplicar las otras deducciones personales, situación que beneficia al contribuyente.

Cálculo del impuesto anual¹⁰⁶

Al igual que acontece con la tarifa relativa a salarios, se modifica la tarifa anual del ISR para personas físicas, siguiendo los mismos criterios antes comentados y eliminándose el precepto relativo al subsidio.

Nuevo subsidio al empleo¹⁰⁷

Derivado de la reforma efectuada al sistema de cálculo del ISR aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos por sueldos y salarios, se

¹⁰³ Art. 172 LISR.

¹⁰⁴ Art. 173 LISR.

¹⁰⁵ Art. 176 LISR.

¹⁰⁶ Art. 177 LISR.

¹⁰⁷ Art. Octavo del Decreto publicado en el DOF el 1º de octubre de 2007.

establece un nuevo subsidio para el empleo a favor de las personas que obtengan ingresos inferiores a \$7,382.34.

De acuerdo con la exposición de motivos, la reforma antes comentada tuvo como finalidad el establecer una simplificación en el esquema tributario de ciertas personas físicas, al integrar el subsidio anterior en una sola tarifa para calcular el ISR.

Derivado de la eliminación del crédito al salario, se sustituye éste por una nueva figura de "*subsidio al empleado*", mismo que otorga un beneficio para las personas físicas que perciben ingresos por salarios.

Este nuevo subsidio, tiene como finalidad garantizar que los contribuyentes que obtengan menores ingresos mantengan una idéntica carga fiscal de aquella que obtuvieron en ejercicios anteriores, y en caso de generar un impuesto mayor al subsidio, tendrán derecho a una disminución en el monto del impuesto retenido.

El subsidio se otorga a aquellos contribuyentes que perciban ingresos por salarios y remuneraciones a servidores públicos, mismo que se aplicará contra el ISR que resulte a su cargo en los términos de la nueva tarifa aplicable, de conformidad con la siguiente tabla:

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de \$	Hasta ingresos de \$	Cantidad de subsidio para el empleo mensual
0.01	1,768.97	407.02
1,768.97	2,653.39	406.83
2,653.39	3,472.85	406.62
3,472.85	3,537.88	392.77
3,537.88	4,446.16	382.46
4,446.16	4,717.19	354.23
4,717.19	5,335.43	324.87
5,335.43	6,224.68	294.63
6,224.68	7,113.91	253.54
7,113.91	7,382.34	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

Se establece la obligación de los retenedores de entregar en efectivo al contribuyente, la diferencia que se obtenga cuando el impuesto a cargo es menor al subsidio. Dicha cantidad será acreditable en contra el ISR a su cargo o contra el retenido a terceros.

El acreditamiento mencionado procederá siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

- (i) Llevar registros de los pagos por los ingresos percibidos por los contribuyentes que reciban ingresos por salarios, identificando a cada uno de dichos contribuyentes;
- (ii) Conservar los comprobantes con los que se demuestre el monto de los ingresos pagados a los contribuyentes;
- (iii) Conservar los escritos que les presenten los contribuyentes cuando los mismos presten servicios a dos o más empleadores;
- (iv) Presentar declaración informativa de las cantidades pagadas por concepto de subsidio al empleo a más tardar el 15 de febrero de cada año;
- (v) Pagar las aportaciones de seguridad social a cargo de los trabajadores que gocen del subsidio para el empleo.
- (vi) Consignar en los comprobantes que entreguen a sus trabajadores, el monto del subsidio para el empleo de manera expresa y por separado;
- (vii) Proporcionar las constancias del monto del subsidio que se determinó durante el ejercicio fiscal correspondiente.
- (viii) Entregar en efectivo el subsidio a aquellos contribuyentes que tengan derecho.

Se dispone que las cantidades percibidas por concepto de subsidio al empleo no serán acumulables ni formarán parte del cálculo de la base gravable de cualquier contribución (vgr. Cuotas de seguridad social) por no tratarse de una remuneración.

Cuando los contribuyentes presten servicios a dos o más empleadores, deberán elegir e informar quien les efectuará las entregas del subsidio para el empleo e informar a los demás empleadores para que no le otorguen nuevamente dicho beneficio.

Si el impuesto determinado excede de la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente, el retenedor considerará como impuesto a cargo el excedente que resulte; en el caso de que el impuesto sea menor al monto de subsidio al empleo entregado, no habrá impuesto a cargo del contribuyente ni se entregará cantidad alguna en efectivo.

Los contribuyentes que se encuentren obligados a presentar declaración anual del ISR, acreditarán en contra del impuesto del ejercicio el monto del subsidio para el empleo que le dé a conocer el retenedor mediante la constancia correspondiente. El monto acreditable no podrá exceder al ISR causado en el ejercicio.

EXTRANJEROS

Exención por enajenación de acciones y títulos valor¹⁰⁸

Se aclara que la exención es aplicable a ingresos por enajenaciones en la BMV de "*títulos que representen exclusivamente acciones*", siempre que se cumplan los demás requisitos. Anteriormente sólo se hacía referencia a la exención por la venta de acciones.

En caso de enajenaciones en bolsas de valores extranjeras, el requisito de realizar la enajenación en bolsas ubicadas en "*mercados de amplia bursatilidad*" se sustituye por la enajenación en bolsas de valores ubicadas en "*mercados reconocidos*" a que se refiere el CFF, con lo cual se otorga mayor certidumbre jurídica, pues el término anterior no se encontraba definido en la legislación fiscal.

Asimismo, el ingreso por la enajenación en bolsas ubicadas en mercados reconocidos de títulos que representen acciones, se limita a títulos que representen "*exclusivamente*" dichas acciones.

En virtud de que la exención en comento señala expresamente que deberán cumplirse los requisitos de exención para personas físicas, las reformas a dicha disposición comentadas anteriormente, serán aplicables a los residentes en el extranjero; sin embargo, la aplicación de dichas limitaciones dependerá de las reglas fijadas en los tratados de doble tributación correspondientes.

¹⁰⁸ Art. 190 LISR.

Operaciones financieras derivadas de capital¹⁰⁹

Se exenta la ganancia obtenida de operaciones financieras derivadas de capital, siempre que *(i)* tengan como subyacente acciones colocadas en la BMV, índices accionarios relativos a dichas acciones o títulos que representen exclusivamente a dichas acciones, *(ii)* se cumplan los requisitos de exención para personas físicas a que hemos hecho referencia y *(iii)* se realicen en la BMV o el MEXDER.

Consideramos que esta exención incluye supuestos no gravados para los residentes en el extranjero, como la ganancia en operaciones referidas a índices accionarios.

Intereses pagados a bancos extranjeros¹¹⁰

Como en ejercicios pasados, por disposición de vigencia anual se establece la posibilidad de aplicar la tasa de retención de 4.9% en el ejercicio de 2008 en caso de intereses pagados a bancos registrados ante el SAT residentes en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan ciertos requisitos.

REGÍMENES FISCALES PREFERENTES¹¹¹

Fuente de riqueza de los ingresos

Queda claro que los ingresos con fuente de riqueza proveniente de México sí deben considerarse dentro de este régimen a partir de 2008, pues la redacción legal anterior generaba incertidumbre al respecto.

Entidades o figuras jurídicas transparentes

Una de las modificaciones más importantes a este régimen de tributación especial consiste en la adición de un nuevo supuesto de tributación.

¹⁰⁹ Art. 192 LISR.

¹¹⁰ Art. Segundo y disposición de vigencia anual LISR.

¹¹¹ Arts. 212 y 213 LISR.

En el caso de entidades o figuras jurídicas transparentes fiscalmente, anteriormente se establecía que tenían el tratamiento de ingresos sujetos a REFIPRES, aquellos generados en una o más entidades o figuras jurídicas transparentes fiscalmente en las que el contribuyente tuviera una participación indirecta a través de otra entidad o figura jurídica transparente fiscalmente, es decir, para que se diera el supuesto se necesitaba la presencia de dos o más vehículos transparentes.

Actualmente la ley impone la obligación de tributar conforme al régimen especial en caso de obtener ingresos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero, aun cuando dichos ingresos no tengan un régimen fiscal preferente. Es decir, los ingresos obtenidos a través de dichos vehículos se encuentran sujetos a las reglas de tributación especial, independientemente del gravamen al que estén sujetos en el extranjero.

Por la deficiente redacción, resulta impreciso si es o no necesario participar en el capital o patrimonio de la entidad o figura jurídica transparente o si basta con generar ingresos a través de ella, v.gr. figura extranjera transparente actuando como comisionista.

El capítulo de la ley en comento contempla diversas excepciones, siendo que el efecto de su aplicación a determinados ingresos consiste en que los mismos no sean considerados "*sujetos a regímenes fiscales preferentes*"; sin embargo, en nuestra opinión, como regla general ello no los excluye del régimen de tributación anticipada en caso de que se generen a través de vehículos fiscalmente transparentes.

La definición de transparencia fiscal se modificó para sostener que se consideran entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes cuando (i) no sean contribuyentes del ISR en el país en que están constituidas o tienen su administración principal o sede de dirección efectiva, y (ii) sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas, o beneficiarios.

Con respecto al criterio que debe emplearse en la atribución de ingresos a miembros, socios, accionistas o beneficiarios, consideramos que debe regirse por la legislación fiscal extranjera correspondiente y no por la legislación corporativa respectiva.

Tratándose de entidades híbridas, esto es, que sean transparentes en una jurisdicción y no transparentes en otra, se considerarán como transparentes bajos los criterios normativos anotados.

Finalmente, dicha modificación en materia de transparencia resulta trascendente, pues a partir de la entrada en vigor de la reforma, serán objeto del régimen en comento los ingresos generados en dichos vehículos.

Concepto entidades y figuras jurídicas extranjeras.

Se adiciona el concepto de entidades extranjeras, señalando que se entenderá por éstas a las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme a derecho extranjero que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que sean residentes en el extranjero.

Asimismo, se definen las figuras jurídicas extranjeras como los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra figura jurídica similar de derecho común extranjero que no tenga personalidad jurídica propia. Aunque la definición no otorga la certeza jurídica deseada, se mejora el concepto que se desprendía de diversas reglas de la RMF.

Exclusión de ingresos generados de manera directa

Se establece a nivel de ley la exclusión total de los ingresos generados directamente por residentes en México o por establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, permaneciendo sólo los generados a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que se cuente con una participación, directa o indirecta.

La mayoría de los ingresos generados directamente por los contribuyentes se encontraban excluidos de este régimen de tributación especial por el RLISR y por la RMF. No se encontraban excluidos los ingresos gravables no acumulables.

Excepciones

a) Ingresos por actividades empresariales.- La ley anterior contenía diversas excepciones aplicables a ingresos derivados de actividades empresariales bajo ciertos requisitos. Dichas excepciones se concentran en una sola, simplificándola al señalar que no se consideran ingresos sujetos a REFIPRES aquellos obtenidos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que realicen dichas actividades, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% del total de sus ingresos.

Se modifica la definición de ingresos pasivos, permaneciendo como conceptos los intereses, dividendos, regalías, ganancias en la enajenación de acciones o títulos valor. Se excluyen de dicha definición las ganancias por enajenación de bienes inmuebles, así como los derivados del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los ingresos percibidos a título gratuito, cuando éstos no se generen con motivo del ejercicio de actividades empresariales.

Se adicionan a dicho concepto las ganancias en la enajenación de bienes intangibles; las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas cuando el subyacente se refiera a deudas o acciones; las comisiones y mediaciones; así como ingresos provenientes de la enajenación de bienes que no se encuentren físicamente en el país, territorio o jurisdicción donde resida o se ubique la entidad o figura jurídica extranjera y los ingresos provenientes de servicios prestados fuera de dicho país, territorio o jurisdicción.

Se elimina la posibilidad de excluir del régimen a los ingresos diversos a los pasivos en caso de que se generen en un país con el que se tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información o en caso de dictaminar estados financieros.

Esta excepción no excluye del régimen de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

b) Diferencia en el momento de acumulación y/o deducción en el extranjero y en México.- Se incluye en la ley diversa regla miscelánea fiscal¹¹², estableciendo que no se consideran ingresos sujetos a REFIPRES aquéllos que se generen por entidades extranjeras que sean residentes fiscales en un país, territorio o jurisdicción, y que tributen como tales en el ISR en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa de 28%.

Lo anterior, siempre que sean gravables todos sus ingresos (salvo los dividendos percibidos de entidades residentes del mismo país, territorio o jurisdicción) y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, sin importar que se acumulen o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en la LISR, señalándose como presunción iuris tantum (que admite prueba en contrario) que no se cumple con dichos requisitos.

¹¹² Regla 3.24.10 RMF.

Esta excepción no excluye del régimen de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

c) Regalías.- Se incluye como excepción de ingresos sujetos a REFIPRES aquéllos que se perciban por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Que dichos intangibles sean creados y desarrollados en el país donde se ubica o resida la entidad o figura jurídica del extranjero propietaria de los mismos; salvo que sean adquiridos a precios o montos que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables;
- (ii) Que las regalías pagadas no generen una deducción autorizada para un residente en México;
- (iii) Que los pagos de regalías percibidos por la entidad o figura jurídica extranjera se hagan a precios y montos que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables; y
- (iv) Tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras y presentar en tiempo la declaración informativa de este título.

Respecto al último requisito, resulta confuso si debe presentarse la declaración informativa por la causal de generación de ingresos sujetos a REFIPRES, cuando por la aplicación de la excepción no se considere que éstos se generaron. Una interpretación armónica, sería que se tenga la obligación de presentar dicha declaración únicamente en las otras causales de presentación (i.e. operaciones realizadas a través de transparentes o ingresos generados en territorios listados en los artículos transitorios de la LISR).

La excepción en comento no es aplicable en caso de pagos de regalías por conceptos diferentes como licencias por el uso de marcas, software, etc.

Esta excepción no excluye del régimen de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

d) Ausencia de control.- Se modifica esta excepción, ahora aplicable a los ingresos que sean generados por entidades o figuras jurídicas extranjeras que no le permita al contribuyente tener el control efectivo de ellas o el control de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas.

Se especifica que la ausencia de control debe ser determinada de acuerdo con la participación (directa) promedio por día que el contribuyente tenga en la entidad o figura jurídica extranjera que no le permita tener el citado control. Anteriormente, la excepción sólo era aplicable en caso de participación indirecta.

Se aclara la presunción del control, señalando que se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene el control de las entidades o figuras jurídicas (anteriormente, se presumía que tenía "*influencia*").

Esta excepción no excluye del régimen de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

e) Entidades de financiamiento.- Se incluye una nueva regla de excepción aplicable a ingresos pasivos generados por entidades o figuras jurídicas del extranjero que tengan autorización para actuar como entidades de financiamiento por las autoridades del país en que residan, siempre que dichos ingresos se utilicen para cumplir los requisitos que al efecto se establezcan para el otorgamiento de créditos contratados con personas, figuras o entidades que no sean consideradas como partes relacionadas, y que no se genere una deducción autorizada para un residente en México.

Es importante mencionar que la presente excepción únicamente puede ser aplicada mediante el otorgamiento de una autorización emitida por parte de las autoridades fiscales mexicanas. La autorización está sujeta al cumplimiento de requisitos a establecerse en reglas de carácter general.

Una excepción similar, únicamente aplicable a instituciones de crédito, se encontraba ya prevista en diversa regla de la RMF.¹¹³

En caso de que se cumpla con todos los extremos de esta excepción, la misma también excluye del régimen de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

f) Reestructuraciones corporativas.- Quedan excluidas del régimen las operaciones de enajenación de acciones dentro de un mismo grupo, que provengan de una reestructuración internacional (incluyendo fusión y escisión) que generen ingresos sujetos al régimen de tributación especial, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- (i) Presentar un aviso adjuntando determinada información ante las autoridades fiscales con anterioridad a la realización de dicha reestructuración.
- (ii) La reestructura debe soportarse por motivos y razones de negocios y económicas válidas, sin que su principal motivación sea tener un beneficio fiscal en perjuicio del fisco federal, debiendo presentar una explicación al respecto en el citado aviso.
- (iii) Presentar ante las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a que finalice la reestructura, los documentos con los que acredite la realización de los actos comprendidos dentro de la reestructura.
- (iv) Las acciones que forman parte de la reestructuración no podrán enajenarse a una persona, entidad o figura jurídica que pertenezca a dicho grupo en un periodo de dos años posteriores a la conclusión de la reestructura.

Al efecto, se entiende por "*grupo*" el conjunto de sociedades cuyas acciones con derecho a voto representativas del capital social sean propiedad directa o indirecta de una misma persona moral en un porcentaje mínimo del 51%.

En caso de que se cumpla con todos los extremos de esta excepción, la misma también excluye del régimen

¹¹³ Regla 3.24.9 RMF.

de tributación especial a los ingresos generados a través de entidades o figuras jurídicas transparentes.

Cálculo del impuesto¹¹⁴

a) Tributación en el extranjero como entidad.- En caso de ingresos generados a través de una entidad o figura jurídica extranjera residente fiscal en algún país y contribuyente del ISR en el mismo, debe determinarse la utilidad fiscal del ejercicio de acuerdo a las normas de la LISR atinentes a personas morales, considerando como ejercicio el que tenga dicha entidad o figura en el país en que esté constituida o resida. En caso de que el ejercicio fiscal no corresponda con el año calendario, se gravará el ingreso en el año calendario en que termine el ejercicio fiscal en el extranjero.

Las pérdidas fiscales únicamente podrán disminuirse de la utilidad fiscal que se obtenga en los 10 ejercicios posteriores por la misma entidad o figura jurídica que las generó. Anteriormente se permitían sólo 5 ejercicios y aplicar la pérdida contra todos los ingresos gravables sujetos a REFIPRES.

b) Figuras jurídicas que no tributen como entidad.- En caso de ingresos generados a través de figuras jurídicas extranjeras que no tributen en algún país como entidades residentes en el mismo, se determinará el impuesto de acuerdo con cada tipo de ingreso en forma separada, según sea persona física o moral, así como serán gravables para el contribuyente en el año calendario en el cual se generen.

c) Entidades que no tributen como tales.- No existe regla especial para los ingresos generados a través de entidades que no sean residentes en algún país y/o no tributen como entidades en dicho país (v.gr. algunas entidades transparentes).

En este caso, consideramos que dichos ingresos serán gravables de acuerdo a la regla general, es decir, de conformidad con lo dispuesto en la LISR para personas físicas (Título IV) o personas morales (Título II), según corresponda. Ello puede implicar que a falta de regla especial, resulten aplicables las reglas generales que incluyen la disminución de pérdidas, o bien, que solamente se pueda considerar como tributable la utilidad fiscal sin disminución de pérdidas fiscales.

¹¹⁴ Art. 213 LISR

d) Tipo de cambio.- La utilidad fiscal se determina en la moneda del país correspondiente, para después convertirla a moneda nacional el día del cierre del ejercicio extranjero (entidades o figuras que tributen como entidades) o al último día del año calendario (figuras jurídicas que no tributen como entidades).

Cuenta de ingresos gravados por cada vehículo

Se aclara que el contribuyente deberá llevar una cuenta por cada una de las entidades o figuras jurídicas en las que participe, la cual debe adicionarse con los ingresos gravables, la utilidad fiscal, o el resultado fiscal de cada ejercicio de la entidad o figura jurídica extranjera que le corresponda al contribuyente por su participación en ella que ya hayan pagado el impuesto anticipadamente, restando del monto de ellos dicho impuesto y se disminuirá con los ingresos, dividendos o utilidades que el vehículo distribuya al contribuyente.

Lo anterior tiene relevancia, pues si el saldo de la cuenta es menor que las distribuciones, la diferencia se gravará a la tasa de 28%, lo que ahora debe realizarse por cada uno de los vehículos y no de manera global.

Acreditamiento del impuesto pagado

Se especifica que los contribuyentes podrán acreditar el impuesto pagado en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras sean gravables para ellos, únicamente contra el ISR que causen en México por dichos ingresos, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero del impuesto que acrediten.

Hasta 2007 se permitía acreditar el impuesto pagado contra el impuesto a cargo en México derivado de cualquier ingreso.

Asimismo, se establece que el impuesto retenido y enterado en México en los términos del Título V de la LISR, por los ingresos percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, podrá ser acreditado únicamente contra el ISR que causen en México por ingresos sujetos al régimen de anticipación del impuesto.

Presunción de transferencia a cuentas

Se elimina la regla que establecía que salvo prueba en contrario, se consideraban transferencias a cuentas de una persona residente en México, las provenientes de cuentas de depósito, inversión, ahorro o cualquier otra similar, efectuadas u ordenadas por dicha persona residente en el país, a cuentas de la misma naturaleza que las señaladas, en instituciones financieras cuyas cuentas o instrumentos de inversión estén sujetos a REFIPRES.

Consideramos que lo anterior es acorde con la exclusión de los ingresos generados de manera directa del régimen de tributación en comento.

Facultades de las autoridades para determinar la simulación

Se incluye la facultad de las autoridades fiscales para que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, puedan determinar la simulación de los actos jurídicos "*exclusivamente para efectos fiscales*", misma que deberá estar debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y deberá ser declarada su existencia en el propio acto de determinación de su situación fiscal, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.

En los actos jurídicos en los que las autoridades fiscales determinen la simulación, el hecho imponible será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad determine la simulación deberá: (i) identificar el acto simulado y el realmente celebrado; (ii) cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación; y (iii) señalar los elementos por los cuales determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

Para probar la simulación, la autoridad fiscal puede basarse, entre otros, en elementos presuncionales.

Finalmente, cuando se determine la simulación, el contribuyente no estará obligado a presentar la declaración informativa, por lo que no podrá existir querrela respecto al delito referente a la omisión de presentación de dicha declaración.

a) Posibles interpretaciones sobre el alcance de esta norma.- La deficiente redacción de la disposición permite considerar que la nueva facultad de las autoridades fiscales conduce a las siguientes posibilidades interpretativas:

- (i) El que dicha facultad puede ser ejercida únicamente cuando se esté en presencia de ingresos con fuente de riqueza en México, que estén vinculados con ingresos sujetos a REFIPRES, generados en vehículos transparentes o en operaciones con partes relacionadas.
- (ii) El que dicha facultad puede ejercerse para la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, no obstante no existan vehículos extranjeros transparentes fiscalmente o bien ingresos sujetos a REFIPRES obtenidos por vehículos extranjeros; situación que en un extremo podría inclusive ser aplicable a ingresos obtenidos por sujetos ajenos al régimen de REFIPRES (v.gr. como REPECOS).

De una interpretación armónica de las disposiciones en comento, consideramos que la primera de las anteriores interpretaciones cuenta con mayor congruencia con una correcta técnica legislativa.

b) Efectos exclusivamente fiscales.- Es importante aclarar que la determinación de la simulación (como cualquier acto administrativo) podrá impugnarse ante los tribunales competentes; sin embargo existe la posibilidad de que por alguna razón no sea impugnado o se impugne indebidamente, con lo que la determinación de las autoridades fiscales quedará firme, circunstancia que crea incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

La disposición en comento establece que la determinación de la simulación tendrá exclusivamente efectos fiscales; por lo que a nuestro parecer dicha determinación no debiera tener consecuencias en materia penal (y en otras materias).

Efectivamente, existen innumerables ejemplos en los que determinado acto jurídico únicamente produce efectos en una determinada materia, pero en la especie la simulación fiscal se equipara al delito de defraudación fiscal, y aunque es evidente que dicha determinación no será razón suficiente para que un juez penal determine la existencia de

un delito, existe inseguridad respecto a si (i) las autoridades fiscales estarán obligadas a denunciar dicho acto ante el ministerio público; (ii) en su caso, el ministerio público, basándose en dicha determinación podrá consignar al contribuyente a un juez por la presunción de la comisión de un delito; y (iii) el juez penal, en su momento, podrá determinar la comisión de dicho delito considerando como medio probatorio la determinación de la autoridad fiscal.

En línea con lo precedente, consideramos que la simulación es una institución jurídica regulada por la legislación común y su presencia o ausencia debiera ser calificada conforme a dicha regulación, de manera tal que resulta incongruente jurídicamente el que exista para ciertos efectos (como lo serían los fiscales) y no exista para otros propósitos y/o materias.

Dicho lo anterior en pocas palabras en cierta situación jurídica para todos los efectos debiera o no haber simulación.¹¹⁵

¹¹⁵ Al respecto, resulta aplicable la tesis de rubro LEGISLADOR ORDINARIO, ALCANCE DE LAS FACULTADES DEL, PARA DICTAR NORMAS SOBRE INSTITUCIONES JURIDICAS ESTABLECIDAS. Las facultades otorgadas por la Constitución al legislador ordinario para dictar normas sobre las instituciones jurídicas establecidas y cuya existencia supone el legislador constituyente, no abarcan las de trastornar la naturaleza de dichas instituciones, esto es, la facultad de desnaturalizarlas, ni las de sustituir por otras sus elementos esenciales, por lo que mediante una simple declaración legislativa no se puede cambiar una obligación de fuente contractual de naturaleza mercantil, en un crédito fiscal, lo cual contraría nuestro Pacto Fundamental, que sólo autoriza al H. Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, es decir, para la promulgación de las leyes encaminadas al mejor régimen normativo de los actos, problemas o situaciones de tal naturaleza; pero no para cambiar la esencia jurídica de los actos, ni para darles un doble carácter pretendiendo que para los particulares sean de derecho privado y declarando que para el Estado son de derecho publico, pues nuestra Carta Magna reserva al legislador constituyente esta clase de facultades expresas, es claro que al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas. Consecuentemente, si nos encontramos en presencia de una obligación puramente contractual, que por su esencia y naturaleza jurídicas repugna y excluye los caracteres que identifican el crédito fiscal, debe concluirse que nunca una obligación contractual que se rige por el derecho privado puede ser transformada por crédito fiscal regido por el derecho publico, sin desnaturalizar las instituciones jurídicas y los principios generales de derecho, además de que, para esto las autoridades no tienen facultades constitucionales, toda vez que nuestra Constitución confunda precisamente estos principios generales de derecho y los acepta, así como sus instituciones, al mencionarlas en su artículo sin dar definición de las mismas, cambiando o tratando de variar alguno de sus elementos. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación. Época 5ª, Tomo CXXXI pagina 175.

Por todo lo anterior, consideramos que la reforma efectuada puede ser motivo de diversos abusos por parte de las autoridades fiscales, además de diversas violaciones de garantías individuales en contra de los contribuyentes.

IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

Publicada el 1 de octubre de 2007 en el DOF, la LIDE entrará en vigor el próximo 1 de julio de 2008¹¹⁶.

Conforme a la iniciativa que dio origen a este tributo, su propósito fue el de recaudar y fiscalizar a sectores de la economía informal. Al efecto, consideramos que será difícil lograr dicho objetivo, dado que este nuevo gravamen afectará a contribuyentes formales, cuyas actividades ordinarias sean la generación de altos volúmenes de efectivo.

DISPOSICIONES GENERALES

Sujetos¹¹⁷

Están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y morales que reciban depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

Al no haber exclusión alguna, son sujetos de impuesto tanto residentes en México como los residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país.

Por persona moral, se entiende lo que la LISR considera como tales.

Se entiende que el depósito corresponde al titular de la cuenta; sin embargo, éste puede solicitar a la institución financiera que el IDE se distribuya entre los cotitulares en la proporción que se indique.

Los depósitos realizados en las cuentas concentradoras, se entienden efectuados a favor del beneficiario final del depósito.

Sujetos exentos¹¹⁸

¹¹⁶ Artículo Primero Transitorio LIDE.

¹¹⁷ Arts. 1, 3 y 11 LIDE.

Las personas físicas y morales no están obligadas al pago del IDE por los depósitos en efectivo que se realicen en sus cuentas, hasta por un monto acumulado de \$25,000 en cada mes del ejercicio, salvo por las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. La mencionada cantidad será computada en relación a todas las cuentas del contribuyente en la misma institución del sistema financiero.

Dado que el límite se establece sólo por las cuentas del contribuyente en la "*misma institución del sistema financiero*", el objetivo del tributo difícilmente se alcanzará cuando el contribuyente tenga abiertas cuentas bancarias en distintas instituciones del sistema financiero.

En caso de haber cotitulares, el monto de la exención referido se aplicará al titular a menos que éste solicite una distribución distinta del impuesto entre los cotitulares.

Adicionalmente, no están obligados al pago del IDE (i) La Federación, las Entidades Federativas, los Municipios y algunas entidades de la administración pública paraestatal, (ii) las personas con fines no lucrativos en términos de la LISR, (iii) las instituciones del sistema financiero respecto de los depósitos en efectivo que realicen en cuentas propias con motivo de su intermediación financiera o de la compraventa de moneda extranjera (salvo los realizados en cuentas concentradoras), (iv) ciertas personas físicas extranjeras que reciban ingresos por prestación de servicios personales subordinados, y (v) personas físicas o morales, por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de créditos otorgados por instituciones del sistema financiero, hasta por el monto adeudado a dichas instituciones.

Objeto / base ¹¹⁹

El objeto del IDE es gravar depósitos en efectivo en moneda nacional o extranjera, que se realicen en cualquier tipo de cuenta en instituciones del sistema financiero, conforme a la definición de este último en términos de la LISR, e incluyendo aquellas a las que se hace referencia más adelante.

¹¹⁸ Art. 2 LIDE.

¹¹⁹ Arts. 1, 2, 3 y 12 LIDE.

Los depósitos en efectivo incluyen (i) los que se consideren como tales conforme a la LGTOC y (ii) las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. Al respecto, cabe hacer mención que en la LGTOC no existe definición del concepto depósitos "*en efectivo*".

No se considerarán depósitos en efectivo, aquellos depósitos realizados mediante transferencia electrónica, traspasos de cuenta, títulos de crédito (incluyendo cheques) o cualquier otro documento o sistema pactado con instituciones del sistema financiero en términos de las leyes aplicables, aun cuando sean a cargo de la misma institución que los reciba.

Derivado de la citada definición de "*depósitos en efectivo*", se grava la adquisición en efectivo de cheques de caja que emitan las instituciones del sistema financiero, lo cual es congruente con la finalidad de la ley.

Aun cuando la ley no limita su aplicación a depósitos efectuados en territorio nacional y por tanto pudiera entenderse aplicable incluso a depósitos en el extranjero, consideramos que bajo el principio de territorialidad de leyes debiera restringirse a depósitos en México, independientemente de que se trate de instituciones del sistema financiero nacionales con sucursal en el extranjero.

Tasa¹²⁰

La tasa es del 2% del importe total de los depósitos en efectivo gravados.

Pago¹²¹

Conforme a la redacción de la ley, es impreciso si los ejercicios del IDE son anuales o mensuales, siendo cierto que la exención por monto de ingresos se calcula mensualmente. Sin embargo, de una interpretación armónica se infiere que es un impuesto anual.

Asimismo, como forma de pago únicamente se establece la recaudación en los plazos y en las condiciones abajo señaladas. No obstante, no hay obligación del contribuyente de presentar declaración del ejercicio y en

¹²⁰ Art. 3 LIDE.

¹²¹ Art. 7 LIDE.

la propia ley tampoco se prevé (al menos de manera expresa) la posibilidad de pago directo por el contribuyente de manera voluntaria.

RECAUDACIÓN¹²²

Obligados a recaudar

Tienen obligación de recaudar el impuesto las instituciones del sistema financiero, incluyendo sociedades operadoras de sociedades de inversión, sociedades que presten servicios de distribución de acciones de sociedades de inversión y las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas. Asimismo, deberán cumplir con esta obligación, diversas entidades referidas en las reformas a la Ley de Ahorro y Crédito Popular realizadas en 2005 y 2007.

Momento de recaudación y cuenta afectada con la misma

Como regla general, el impuesto se recauda el último día del mes en que se hayan realizado los depósitos. El impuesto se recaudará indistintamente de cualquiera de las cuentas que tenga abiertas el contribuyente en la institución correspondiente.

En depósitos a plazo que individualmente excedan de \$25,000, el impuesto se recauda al momento del depósito. En depósitos a plazo que individualmente no excedan de tal cantidad pero cuyo monto acumulado sí lo exceda, el IDE se recaudará (i) de cualquiera de las cuentas del contribuyente y (ii) en caso de que no sea titular de otro tipo de cuenta (es decir, que no sea a plazo), el impuesto se recauda al vencimiento de cualquiera de los depósitos a plazo.

En caso de que no se haya recaudado el IDE por falta de fondos en las cuentas del contribuyente, se recaudará en el momento en que se realice algún depósito durante el mismo ejercicio fiscal de que se trate. Resulta impreciso si es posible efectuar la citada recaudación si la omisión se debió a falta de fondos en un distinto ejercicio. Asimismo, conforme al texto legal no resulta claro si es posible aplicar esta regla en caso de que no se haya efectuado la recaudación a tiempo por negligencia de la institución financiera.

¹²² Arts. 4, 12, 13 y Segundo Transitorio LIDE y 8 LISR.

Entero del impuesto

El impuesto debe enterarse dentro de los 3 días hábiles siguientes de su recaudación, de acuerdo a reglas generales que al efecto se expidan.

Otras obligaciones

Las instituciones del sistema financiero tienen las siguientes obligaciones:

- a)** Informar mensual y anualmente al SAT del importe del IDE recaudado y del pendiente por recaudar, ya sea por falta de fondos de contribuyente u omisión de la institución,
- b)** Entregar mensual y anualmente al contribuyente las constancias del impuesto enterado y en su caso del IDE no recaudado, y
- c)** Llevar un registro de los depósitos en efectivo que reciban.

Las instituciones del sistema financiero deben informar a los titulares de las cuentas concentradoras de los depósitos realizados en ellas. Asimismo, los titulares de las cuentas concentradoras, deberán identificar al beneficiario final del depósito.

Responsabilidad solidaria

Los recaudadores serán responsables solidarios con el contribuyente por el IDE no recaudado, cuando omitan informar a las autoridades fiscales que los fondos de las cuentas del contribuyente no fueron suficientes para recaudar el impuesto o se omite informar que no se recaudó en el momento legal oportuno por omisión de la institución.

ACREDITAMIENTO

Regla general¹²³

Si el IDE efectivamente pagado es mayor que el ISR del ejercicio, será acreditable contra las siguientes contribuciones: (i) ISR del ejercicio e (ii) ISR retenido a terceros. En caso de que resultase alguna diferencia,

¹²³ Art. 7 LIDE.

la misma podrá compensarse contra otras contribuciones federales a cargo del contribuyente. Finalmente, si hubiere algún remanente, podrá solicitarse su devolución.

Los supuestos de acreditamiento, compensación y devolución deben aplicarse en el orden de prelación señalado. Como se verá más adelante, esta misma lógica se sigue en pagos provisionales de ISR, por lo que no se podrá acreditar, compensar ni solicitar la devolución en caso de cantidades que ya se hayan acreditado, compensado y/o solicitado su devolución.

El derecho de acreditamiento es personal y no se transmite por escisión ni fusión. Entendemos la posible preocupación respecto a la transmisión de este derecho por efecto de fusión; sin embargo, resulta criticable que el mismo no sea transmisible en caso de escisión de sociedades, tal como ocurre con otros derechos.

De no acreditar el impuesto pudiendo haberlo hecho, se perderá el derecho a hacerlo en futuros ejercicios, hasta por la cantidad por la que pudo haberse efectuado.

Pago provisional ISR¹²⁴

Los contribuyentes calcularán su pago provisional de ISR del mes de que se trate disminuido con los pagos provisionales de ISR efectuados correspondientes al mismo ejercicio.

Contra la cantidad resultante podrá acreditarse una cantidad equivalente al monto del IDE efectivamente pagado en el mismo mes.

En caso de que subsistiera alguna diferencia de IDE, el contribuyente podrá acreditarla contra el ISR retenido a terceros en dicho mes. En caso de remanente, el contribuyente podrá compensarlo contra otras contribuciones federales a su cargo y en caso de que aún subsista un saldo pendiente podrá solicitarse su devolución, siempre que sea dictaminada por contador público registrado y se cumplan requisitos que señale el SAT.

Cuando el IDE pagado en el mes sea superior al pago provisional de ISR, al ISR retenido a terceros y a otras contribuciones federales, el contribuyente se ve implícitamente forzado a solicitar su devolución, sin

¹²⁴ Art. 8 LIDE.

que se le permita acreditar o compensar en meses siguientes, salvo que decida efectuar el acreditamiento contra la declaración anual.

Opción de acreditamiento¹²⁵

Existe la opción de acreditar contra el pago provisional del ISR, el equivalente al monto del IDE que estimen pagar en el mes inmediato posterior. Elegida la opción, no puede variarse en el mismo ejercicio.

En tal caso, cuando se conozca el IDE efectivamente pagado se comparará el IDE acreditado, debiendo seguir las siguientes reglas: *(i)* si resulta que el IDE acreditado fue mayor al efectivamente pagado, la diferencia se enterará en el siguiente pago provisional del ISR, *(ii)* si dicha diferencia resulta en un 5% o más, se deberá enterar con la correspondiente actualización y recargos y finalmente, *(iii)* si de la comparación en comento, resulta que el IDE acreditado fue menor al efectivamente pagado, la diferencia puede acreditarse, compensarse o solicitarse en devolución.

Consolidación¹²⁶

Las controladas calcularán el impuesto a entregar a la controladora y el que deben enterar ellas mismas, considerando el ISR después de efectuar el acreditamiento en comento.

Asimismo, se establecen reglas para el acreditamiento, compensación o solicitud de devolución del IDE a nivel consolidado.

Régimen simplificado¹²⁷

Las personas morales contribuyentes del régimen simplificado de la LISR, acreditarán o compensarán por cuenta de cada uno de sus integrantes (salvo el IVA retenido en términos de la LIVA) el IDE correspondiente a cada uno de los integrantes.

En caso de que alguno de los integrantes hubiera optado por cumplir sus obligaciones de manera individual de conformidad con la LISR, dicho

¹²⁵ Art. 9 LIDE.

¹²⁶ Art. 8 y 9 LIDE.

¹²⁷ Art. 10 LIDE.

integrante cumplirá sus obligaciones en materia de IDE de manera individual.

FACULTADES DE LAS AUTORIDADES¹²⁸

Si de los informes sobre la recaudación del IDE que realicen las instituciones del sistema financiero se desprende que el contribuyente tiene un saldo pendiente de pago, se determinará un crédito fiscal y se notificará al contribuyente quien tendrá 10 días hábiles para manifestar lo que a su derecho convenga, para posteriormente dar paso al requerimiento de pago y cobro del crédito fiscal, más la actualización y recargos correspondientes, desde que la cantidad no pudo ser recaudada hasta que sea pagada.

Los montos del IDE que no hayan sido recaudados al contribuyente por falta de fondos en sus cuentas, serán objeto de actualización y recargos en términos del CFF.

No queda completamente claro el alcance de esta disposición cuando el contribuyente sí tiene fondos y sin embargo no se haya recaudado el impuesto por omisión de la institución financiera.

¹²⁸

Arts. 5 y 6 LIDE.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE CONTRIBUYENTES

Promociones ante autoridades¹²⁹

Tratándose de presentación de promociones ante las autoridades fiscales, se requiere acompañar copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.

Devolución de impuestos

a) Ejercicio facultades de comprobación¹³⁰.- Las autoridades fiscales podrán iniciar facultades de comprobación con el objeto de revisar la procedencia de solicitudes de devolución, caso en el cual, el plazo para efectuar la devolución se suspenderá hasta por los 90 días (o 180 días en caso de requerimiento de información a terceros, o verificaciones en materia aduanera o de precios de transferencia) en que se decida su procedencia.

Una vez decidida su procedencia, la autoridad tendrá 10 días para devolver, fecha a partir de la cual comenzarán a computarse intereses.

Este ejercicio de facultades es independiente de otro ejercicio de facultades para revisar el debido cumplimiento de obligaciones fiscales, pudiéndose revisar la procedencia de cada solicitud de devolución, aun cuando se refiera a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos.

Si conforme a lo anotado se ejercen facultades de comprobación, la orden de devolución implicará resolución favorable al particular.

Dado que las autoridades ya contaban con facultades para revisar devoluciones, consideramos que esta nueva facultad puede provocar dilaciones injustificadas en la obtención de las mismas, afectando el flujo operativo de los contribuyentes.

¹²⁹ Art. 19 CFF.

¹³⁰ Art. 22 CFF.

b) Solicitud con FIEL¹³¹. - Se reduce de \$25,000.00 a \$10,000.00 el monto sujeto a devolución por el que se debe presentar solicitud en formato electrónico con FIEL.

Responsabilidad solidaria¹³²

a) Cambio de domicilio. - Se adiciona como supuesto de responsabilidad solidaria para directores, gerentes o administradores de personas morales (sin incluir accionistas), el caso en que la persona moral desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el cambio de aviso de domicilio correspondiente.

b) Asociantes en asociaciones en participación¹³³. - Por otra parte, se establece que ya no serán los asociados, sino los asociantes los que actuarán como responsables solidarios con las asociaciones en participación.

c) Plazo responsabilidad solidaria¹³⁴. - Tratándose de responsabilidad solidaria de liquidadores, síndicos, directores, gerentes, administradores, así como ahora para socios o accionistas y asociantes, el plazo de extinción de facultades para exigir responsabilidad solidaria aumenta de 3 a 5 años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Facilidades para cumplimiento de obligaciones / Ingresos hasta 4,000,000¹³⁵

Se prevé que el Ejecutivo Federal emitirá resoluciones de carácter general en un plazo de 90 días siguientes al 1 de enero de 2008 para dictar medidas a fin de facilitar el cumplimiento de obligaciones a personas físicas con actividades empresariales y profesionales y personas morales con ingresos que no hubieren excedido de \$4,000,000 en 2007.

¹³¹ Art. 22-C CFF.

¹³² Arts. 26, fraccs. III, inciso d) y XVII y 67 CFF.

¹³³ Art. 26, fracc. XVII CFF.

¹³⁴ Art. 67 CFF.

¹³⁵ Art. Quinto Transitorio CFF.

FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Legal estancia de mercancías¹³⁶

En la práctica de visitas domiciliarias a los contribuyentes, se faculta a la autoridad a solicitar la exhibición de documentación y comprobantes que amparen la legal estancia, tenencia o importación de mercancías.

Visitas domiciliarias posteriores¹³⁷

Concluida una visita en el domicilio fiscal del contribuyente, sólo podrá iniciarse una nueva en caso de que se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

La comprobación de hechos diferentes, tanto para una nueva revisión, como para la determinación de un crédito fiscal, se podrá sustentar ahora también en documentación aportada por los contribuyentes en medios de defensa y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de facultades, acotándose a que la autoridad hubiera objetado dichos documentos en el medio de defensa o el incidente haya sido improcedente.

Suspensión del plazo para concluir visitas¹³⁸

Los plazos de 12, 18 meses o 2 años para concluir visitas en el domicilio fiscal o revisión de contabilidad en las oficinas de la autoridad (revisiones de gabinete), se suspenderán cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de facultades por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que esta causa desaparezca, debiéndose publicar tal circunstancia en el DOF y en la página de Internet del SAT.

Plazo resolución visitas¹³⁹

Tratándose de revisiones para verificar, entre otros, el cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales,

¹³⁶ Art. 42, fracc. V CFF.

¹³⁷ Arts. 46 y 50 CFF.

¹³⁸ Art. 46-A, fracc VI CFF.

¹³⁹ Art. 49, fracc. VI CFF.

de la presentación de solicitudes y avisos al RFC, así como para acreditar legal propiedad, posesión o legal estancia de mercancías, la resolución deberá emitirse en un plazo de 6 meses a partir del vencimiento del plazo para contestar el oficio de observaciones.¹⁴⁰

Revisión secuencial de dictamen¹⁴¹

Se adicionan los siguientes supuestos bajo los cuales la autoridad no seguirá el orden previsto para la revisión secuencial:

- a)** cuando el dictamen no surta efectos fiscales (v.gr. por presentación extemporánea);
- b)** cuando el contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado;
- c)** cuando el contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio correspondiente y;
- d)** cuando el objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior, clasificación arancelaria, cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias, la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.

Presunción iuris tantum de ingresos¹⁴²

En relación con la presunción de ingresos o valor de actos por depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros en contabilidad, se considera que el contribuyente no efectuó los citados registros cuando estando obligado a llevar contabilidad no la presente a la autoridad en ejercicio de facultades de comprobación.

¹⁴⁰ Esta modificación obedece a la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN de rubro: "COMPROBANTES FISCALES, VERIFICACIÓN DE SU EXPEDICIÓN. RESOLUCIÓN DEBE EMITIRSE Y NOTIFICARSE DENTRO DEL PLAZO DE 6 MESES".

¹⁴¹ Art. 52-A CFF.

¹⁴² Art. 59, fracc. III CFF.

Asimismo, se presume que los depósitos que realice una persona no inscrita en el RFC o no esté obligada a llevar contabilidad, que en un ejercicio fiscal excedan de \$1,000,000, son ingresos y valor de actos por los que se deben pagar contribuciones.

Este último supuesto no será aplicable para el caso de que el contribuyente informe a la autoridad de los depósitos realizados, antes de que ésta inicie facultades de comprobación.

Motivación de resoluciones en materia de contribuciones federales¹⁴³

Las resoluciones de las autoridades fiscales podrán motivarse con los hechos que consten en los expedientes o documentos que lleven o tengan en su poder autoridades incluso distintas a las fiscales (nacionales o extranjeras).

Si autoridades distintas a las fiscales proporcionan los citados expedientes o documentos a las autoridades fiscales, estas últimas otorgarán 15 días al contribuyente para que manifieste lo que corresponda.

Reserva de declaraciones y datos¹⁴⁴

Respecto de la obligación de las autoridades de guardar reserva de la información proporcionada por contribuyentes, por terceros con ellos relacionados o los obtenidos en el ejercicio de facultades de comprobación, se amplían los supuestos de excepción de la información que no cubre dicha reserva:

- a)** Información de créditos fiscales firmes (antes exigibles) que las autoridades fiscales proporcionen a sociedades de información crediticia.
- b)** Información que se proporcione para la notificación por terceros, cuando se habilite a éstos para realizar notificaciones de los actos administrativos en términos de las disposiciones fiscales.

¹⁴³ Art. 63 CFF.

¹⁴⁴ Art. 69 CFF.

c) Si la autoridad requiere intercambiar información con la COFEPRIS, con el efecto de proporcionar marbetes o precintos a los contribuyentes.

d) La STPS podrá solicitar información respecto de la PTU contenida en la base de datos y sistemas institucionales del SAT.

INFRACCIONES Y DELITOS

Asesores fiscales¹⁴⁵

Se ajustan los supuestos bajo los cuales los asesores fiscales cometen infracciones por asesoría que derive en omisión total o parcial de contribuciones, siendo novedoso el hecho de que no serán responsables cuando manifiesten por escrito al contribuyente que su asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales.

Las multas aumentan de \$35,000.00 a \$55,000.00 (antes \$19,321.00 a \$38,642.00), considerándose además como agravante que la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios fiscales no vinculativos dados a conocer por las autoridades, caso en el cual la multa aumentará del 10% al 20% del monto de la contribución omitida, sin que dicho monto exceda del doble de los honorarios cobrados por el asesor.

Lavado de dinero¹⁴⁶

Los delitos de defraudación fiscal y de operaciones con recursos de procedencia ilícita (lavado de dinero), podrán perseguirse de manera simultánea. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

¹⁴⁵ Arts. 89 y 90 CFF.

¹⁴⁶ Art. 108 CFF.

ASPECTOS PROCESALES

Suspensión cobro IETU en concurso mercantil¹⁴⁷

En caso de que un contribuyente sea declarado en concurso mercantil por los tribunales competentes, el cobro del IETU que se genere durante dicho procedimiento se suspenderá desde que haya sido emitida dicha declaración, hasta que se firme convenio con acreedores o sea decretada la quiebra del contribuyente.

Los contribuyentes que causen IETU durante el procedimiento de concurso mercantil, pueden solicitar su condonación, no obstante no exista un crédito fiscal determinado por las autoridades fiscales correspondientes.

Intervención de negociaciones¹⁴⁸

Se faculta al interventor con cargo a la caja para separar, en adición a los salarios y créditos preferentes, los costos y gastos operativos indispensables. Una vez efectuado lo anterior, deberá retirar el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero.

¹⁴⁷ Arts. 144 CFF y Vigésimo Primero Transitorio LIETU.

¹⁴⁸ Art. 165 CFF.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

DECRETO IEPS / JUEGOS CON APUESTAS Y SORTEOS¹⁴⁹

El 1 de octubre de 2007, se publicó en el DOF diverso decreto por el que se adicionan disposiciones a la LIEPS, con vigencia a partir del 1º de enero de 2008.

Al respecto, se adiciona un nuevo gravamen para aquellos contribuyentes que lleven a cabo juegos con apuestas y sorteos.

En los documentos legislativos, se pretende justificar la adición de este nuevo gravamen en razón de *(i)* el incremento de estas actividades, y *(ii)* ser congruente con la tendencia internacional en la materia, estableciendo un gravamen específico a los ingresos por la realización de estas actividades.

Llama la atención que siendo el IEPS un tributo indirecto que debe ser trasladado, este nuevo gravamen resulta ser de carácter directo, al no disponerse procedimiento de traslado. Por tanto, este IEPS produce impacto económico a cargo del contribuyente que lleva a cabo los actos gravados.

A continuación se refieren los elementos esenciales de este nuevo régimen.

Sujetos y objeto

Los nuevos sujetos y la razón por la que quedan obligados al pago del IEPS son los siguientes:

- (i)* Quienes realicen juegos con apuestas y sorteos que requieran permiso de conformidad con la LFJ y el RLFJ.
- (ii)* Los organismos descentralizados que organicen juegos con apuestas y sorteos, y

¹⁴⁹ Arts. 2, fracc. II, B), 8 fracc. III, 18 y Séptimo Transitorio LIEPS.

- (iii) Quienes realicen juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas.

Sujetos exentos

- (i) Ciertas personas morales sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles.
- (ii) Sorteos en que todos los participantes obtienen dicho carácter sin adquirir un bien ni contratar un servicio.
- (iii) Sorteos cuando todos los participantes tienen tal cualidad por el sólo hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, siempre que el realizador: (1) no obtenga más de diez permisos (entiéndase conforme a la LFJ y RLFJ), y (2) el monto total de los premios ofrecidos en un año de calendario no exceda del 3% de los ingresos (totales, no sólo para el ISR, incluyéndose por tanto los gravables no acumulables para dicho ISR). Estos sorteos son los coloquialmente llamados "*promocionales*".

Tasa y base

Se aplicará la tasa del 20% a la siguiente base:

- (i) Regla general.- El valor del total de las actividades efectivamente percibidas de los participantes.
- (ii) Reglas especiales.-
- En juegos o sorteos en los que se apueste, el valor total de las apuestas.
 - En "*sorteos promocionales*":

Cuando el premio ofrecido se encuentre contenido de forma referenciada y oculta, el precio en el que la persona que lo realice enajene todos los bienes participantes.

Cuando se participe por haber adquirido un bien o contratado un servicio, recibiendo un comprobante, el

monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho de participación.

A los valores resultantes de la regla general y reglas especiales, pueden disminuirse *(i)* los premios efectivamente pagados; y *(ii)* las cantidades efectivamente devueltas a los participantes.

Adicionalmente, al impuesto resultante se podrán disminuir (acreditamiento) *(i)* la participación correspondiente al Gobierno Federal; y *(ii)* los impuestos estatales respectivos, sin que éstos excedan el equivalente a una quinta parte del impuesto.

Mediante disposición transitoria se establece que sólo quedan afectas al pago del impuesto, las cantidades efectivamente percibidas a partir de su entrada en vigor. Esto, a nuestro parecer se refiere al caso de juegos con apuestas y sorteos previamente autorizados y/o celebrados al 1 de enero de 2008 que generen ingresos a partir y con posterioridad a tal fecha.

En relación con la incorporación de este impuesto, consideramos que no obstante los fines extrafiscales que justifican su introducción, resulta perjudicial e incluso ruinoso para una industria en pleno crecimiento, lo cual puede desincentivar su desarrollo, en detrimento de una futura generación de ingresos por la misma y de un decremento de las plazas laborales que ésta pudiera generar.

Participación a entidades federativas¹⁵⁰

Se prevé que no se incluya en la recaudación federal participable a que se refiere la LCF, el impuesto derivado de los juegos con apuestas y sorteos, ya que las Entidades Federativas adheridas al SNCF tienen la facultad de imponer impuestos locales por concepto de dichas actividades.

En caso de que las Entidades Federativas tengan celebrado un convenio de coordinación para la administración de ISR a cargo de personas físicas que tributen conforme al régimen de REPECOS que paguen el impuesto mediante estimativa, administrarán el impuesto derivado de los juegos con apuestas y sorteos, y recibirán como incentivo el 100% de la recaudación obtenida.

¹⁵⁰ Arts. 27 y 29 LIEPS.

MARBETES Y PRECINTOS¹⁵¹

Los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas estarán obligados a proporcionar a las autoridades fiscales la información necesaria para constatar el uso adecuado de los marbetes o precintos.

Los contribuyentes contarán con un plazo de 10 días para proporcionar a las autoridades la información o documentación que haya sido requerida para comprobar el uso correcto de los marbetes o precintos entregados.

De la iniciativa de reformas, lo anterior obedece a que se ha observado que los contribuyentes solicitan cantidades (de marbetes y precintos) muy superiores a los que realmente pueden utilizar, lo que, a su criterio, pone de manifiesto un uso indebido. Además, se dispone que con esta facultad la autoridad se encuentre en posibilidad de negar dichas solicitudes cuando no se acredite su correcto uso.

DECRETO GASOLINA

El 21 de diciembre de 2007 se publicó en el DOF diverso decreto por el que se reforman disposiciones de la LIEPS, con vigencia a partir del 1 de enero de 2008.

Aumento a las tasas y cuotas en la enajenación de gasolina o diesel¹⁵²

Se aplicarán las cuotas siguientes a la venta final al público en general de gasolina y diesel:

- (i) Gasolina Magna 36 centavos por litro.
- (ii) Gasolina Premium UBA 43.92 centavos por litro.
- (iii) Diesel 29.88 centavos por litro.

¹⁵¹ Arts. 19 fracc. XV y 26-A LIEPS.

¹⁵² Arts. 2-A y Sexto Transitorio LIEPS.

Dichas cuotas se aplicarán de forma gradual, incrementándose mensualmente en 2 centavos, 2.44 centavos y 1.66 centavos, por cada litro de Gasolina Magna, Gasolina Premium UBA y Diesel, respectivamente.

El aumento al monto de la gasolina se trasladará al que adquiera gasolina o diesel y éste deberá ir incluido en el precio correspondiente. Estas cuotas no se computarán para el cálculo del IVA.

La aplicación de las cuotas se suspenderá parcialmente en los territorios de las entidades federativas que ejerzan su facultad otorgada en la LCF, consistente en establecer impuestos locales por el consumo de gasolina y diesel. La suspensión se llevará a cabo en la misma proporción que la tasa del impuesto local, por lo que en caso de haber remanente se seguirá aplicando la tasa prevista en el impuesto federal.

Enajenación de productos consumidos por PEMEX¹⁵³

Se considera enajenación el autoconsumo de gasolina o diesel que se realice en las estaciones de servicio y los distribuidores autorizados por PEMEX, salvo que dichas estaciones no realicen ventas al público en general.

Exención de pago IEPS¹⁵⁴

Habrà exención de pago del IEPS por las enajenaciones de gasolina y diesel realizadas a distribuidores autorizados por PEMEX, o las efectuadas a estaciones de servicio.

¹⁵³ Art. 7 LIEPS.

¹⁵⁴ Art. 8 LIEPS.

COMERCIO EXTERIOR

NUEVA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN

El día 18 de junio fue publicado en el DOF el Decreto por el que se expide la Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación, que entró en vigor el 1 de julio de 2007.

La LIGIE contiene la totalidad de las fracciones arancelarias de las mercancías importadas y exportadas del país y está basada en el Sistema Armonizado de clasificación arancelaria de la OMA, que es un parámetro mundial que estandariza globalmente la clasificación arancelaria de las mercancías, organización de la cual México es miembro y cuyo sistema de clasificación está obligado a adoptar.

El motivo de esta nueva LIGIE es incluir las reformas a la Cuarta Enmienda del Sistema Armonizado de la OMA.

La nueva LIGIE no modificó la política arancelaria de nuestro país ni el tratamiento arancelario acordado en los tratados de libre comercio que hemos celebrado, pero sí conlleva la reclasificación de ciertas mercancías.

En nuestro criterio, las principales reformas a la LIGIE son las siguientes:

- a)** Se incrementa el número de fracciones arancelarias, pasando de 11,929 a más de 12,200 fracciones.
- b)** Se crean nuevas subpartidas para un mejor control del comercio de productos sensibles como son aves de corral, especies marinas, pesticidas, sustancias que atacan la capa de ozono, productos que contienen asbestos, etc.
- c)** También existen cambios en el Capítulo relativo a productos químicos inorgánicos, compuestos inorgánicos de metales preciosos, elementos radioactivos o de tierras raras e isótopos, productos químicos orgánicos, principalmente productos derivados de hidrocarburos.

d) Se detallan nuevas subpartidas relacionadas a materiales quirúrgicos.

e) Se efectúan cambios en la partida correspondiente a aceites esenciales.

f) El Capítulo relativo a "*Filamentos Sintéticos o Artificiales*" sufre diversas modificaciones.

g) También se hicieron cambios relativos a la clasificación de nuevos equipos de telecomunicación que tiene funciones múltiples (teléfonos celulares con procesadores y cámaras de video, etc.).

Estos cambios cobran relevancia si atendemos a que la clasificación arancelaria sirve para determinar el objeto de las contribuciones al comercio exterior y medidas regulatorias.

Derivado de la nueva LIGIE, el 2 de julio se publicaron en el DOF, sus nuevas Notas Explicativas.

CUOTAS COMPENSATORIAS A PRODUCTOS CHINOS

A raíz de que la República Popular China entró a formar parte de la OMC, México se comprometió a revisar las cuotas compensatorias impuestas a aproximadamente 972 fracciones arancelarias que afectan a los productos chinos.

Lo anterior, toda vez que el proceso mexicano de imposición de dichas cuotas, no se apegó a lineamientos legales; situación que el gobierno chino se comprometió a no cuestionar dentro de un "*plazo de espera*", mismo que concluyó el 12 de diciembre del 2007.

A la fecha, México ha optado por: (i) no renovar ciertas cuotas cuyo periodo de vigencia ya expiró, y (ii) reiniciar las investigaciones para intentar imponer o prorrogar cuotas únicamente sobre 16 líneas de productos.

En general, se advierte la intención de la SE de apegarse en los nuevos procesos a los lineamientos de la OMC y no actuar como coadyuvante de oficio en los procesos que le soliciten los productores mexicanos.

China estará en posibilidad de demandar a México ante la OMC por dichas nuevas cuotas.

REGLAS DE COMERCIO EXTERIOR DE LA SE

A lo largo del año 2007, la SE ha publicado diversas reglas administrativas conteniendo criterios en materia de comercio exterior, de manera similar a las reglas contenidas en las resoluciones misceláneas fiscales.

Las principales áreas que abarcan estas reglas son: criterios para la emisión de permisos de importación o exportación, cupos arancelarios, autorizaciones de programas sectoriales.

Dichas reglas también contienen disposiciones en materia de operación de las empresas con programa de IMMEX, en específico de las destinadas al sector alimentario y textil (respecto de plazos y requisitos para obtener el programa).

A nuestro parecer, las normas administrativas antes mencionadas pueden en algunos casos exceder lo previsto en la LA.

TESIS RELEVANTES

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Gastos deducibles

En la definición sobre si una deducción es estrictamente indispensable, y por ende, constituye un concepto deducible para fines del impuesto sobre la renta, se deberá atender al objeto social de la empresa que se desprenda del acta constitutiva.¹⁵⁵

Aun cuando consideramos dicho criterio orientador, al proveer como elemento objetivo la revisión del objeto social de un contribuyente, lo cierto es que debe ser tomado en forma prudencial, puesto que es común que los objetos sociales de las sociedades comprenda la posibilidad de realizar diversas actividades en forma genérica las que implican la factibilidad a su vez, de desempeñar una amplia gama de actividades específicas, y en este sentido, excedería los límites de la lógica el que tal objeto social comprenda todas y cada uno de los actos y/o actividades concretos, particulares y específicos que puede llevar a cabo un contribuyente.

Intereses pagados al extranjero (Tratado fiscal EUA)

En un caso de pago de intereses a residentes en los Estados Unidos de América, para que éstos pudieran gozar del beneficio de la tasa reducida dispuesto en el tratado fiscal respectivo, el TFJFA sostuvo la suficiencia de probar residencia fiscal conforme a lo dispuesto en las reglas misceláneas respectivas.¹⁵⁶

¹⁵⁵ GASTO ERICTAMENTE INDISPENSABLE.- PARA DETERMINAR LA PROCEDENCIA DE SU DEDUCCIÓN, DEBE ATENDERSE AL OBJETO SOCIAL DEL CONTRIBUYENTE.- (LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2004). Precedente aislado de la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 73, enero de 2007, tomo IV, página 2035.

¹⁵⁶ PRUEBA DE LA RESIDENCIA DEL BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES PAGADOS EN EL EXTRANJERO PARA PODER GOZAR DE LOS BENEFICIOS DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN

Aplicación de los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación

Si se pretende la aplicación de un beneficio previsto en un Convenio para evitar la doble imposición en materia de ISR como lo sería la aplicación de una tasa reducida por conceptos de intereses, corresponderá a quien argumenta la aplicación de dicho beneficio acreditar no sólo la residencia extranjera en el otro Estado contratante, sino que se cumplan con las disposiciones del mismo Tratado, tal como lo sería el acreditar el carácter de beneficiarios efectivos de los intereses pagados.¹⁵⁷

Si bien es cierto que el TFJFA resuelve conforme al texto de los tratados, no dilucidó la relevante cuestión de qué debe ser entendido por "*beneficiario efectivo*" para efectos de los citados tratados.

Al efecto, consideramos que dicho concepto corresponde al sujeto de derecho que jurídica y por ende, patrimonialmente, reconoce la obtención de los ingresos procedentes del otro país contratante; sin que sea óbice para ello, el que ulteriormente dicho sujeto participe a sujetos diversos de los recursos así obtenidos.

Aplicación beneficio dividendos (Convenio EUA)

De acuerdo con el Convenio entre México y Estados Unidos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal del ISR, los dividendos distribuidos por una empresa filial a su matriz en el Estado de la Fuente, pueden ser gravados con la limitante consistente en la aplicación del 5% del importe bruto de los dividendos como tipo máximo a gravar, siempre y cuando: (i) el beneficiario efectivo de los dividendos sea un residente del otro Estado contratante; y (ii) el beneficiario efectivo sea una sociedad propietaria de al menos el 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Jurisprudencia No. V-P-2aS-540, de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 73, enero de 2007, tomo III, página 1286.

¹⁵⁷ TRATADOS INTERNACIONALES PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN. APLICACIÓN DE SUS BENEFICIOS. Criterio aislado de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 73, enero de 2007, tomo IV, página 1917.

Si respecto de un residente del otro Estado Contratante se acredita que a favor del mismo se distribuyó y pagó dividendos como beneficiario efectivo de los mismos, por la sociedad residente del Estado de la Fuente, que es residente de ese otro Estado Contratante y que es una sociedad propietaria del más del 10% de las acciones con derecho a voto de la sociedad que paga los dividendos, a dicho contribuyente residente extranjero receptor de los dividendos le será aplicable el beneficio señalado.¹⁵⁸

Prevalencia de Convenio para evitar doble tributación sobre lo dispuesto por la LISR

En congruencia con la superior jerarquía de los tratados internacionales frente a la legislación nacional, se resolvió que la expresión "*dividendos brutos*" sobre el que aplica la tasa de retención respectiva que contiene el Convenio entre México y Estados Unidos para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, referente a los dividendos distribuidos por una filial a su casa matriz, prevalece con respecto al importe de los dividendos multiplicados por un factor sobre el que se aplica la tasa respectiva, según dispuso la LISR vigente hasta 2001 en diversos años.¹⁵⁹

Aportaciones para futuros aumentos de capital

En preocupante criterio, se sostuvo que únicamente los aumentos de capital no se consideran ingresos para efectos del ISR, más no así las

¹⁵⁸ CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. APLICACIÓN DE SU ARTÍCULO 10.2, INCISO A). Criterio aislado de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 74, febrero de 2007, página 513.

¹⁵⁹ CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA. BENEFICIOS PACTADOS EN SU ARTÍCULO 10.2, INCISO A) PREVALECE FRENTE A LO DISPUESTO EN EL ARTICULO 152, FRACCION IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Criterio aislado de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 74, febrero de 2007, página 514.

aportaciones para futuros aumentos de capital, las cuales sí deben considerarse ingresos.¹⁶⁰

Este asunto, generado conforme a la LISR vigente en 2000 resulta altamente preocupante siendo que la misma Ley en dicho año reconocía expresamente a las aportaciones para futuros aumentos de capital, como deudas para efectos del componente inflacionario.

Conforme a derecho, es claro que las aportaciones para futuros aumentos de capital no incrementan el patrimonio de la sociedad que las recibe, la cual, previa a su capitalización convenida, tiene la obligación de retorno y de ahí el que sean jurídica y fiscalmente, deudas.

Condonación de adeudos como ingreso acumulable

Con base en la LISR vigente en 2003, se resolvió que es objeto del impuesto toda modificación patrimonial positiva, incluyendo la condonación de una deuda, ya que dicho ordenamiento dispone los momentos a partir de los cuales debe ocurrir la acumulación del ingreso correspondiente.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Enajenación de medicinas de patente

En los casos de enajenación de medicamentos de patente adquiridos mediante la contratación de un paquete especial de servicios recetados para su tratamiento fuera del hospital a pacientes y, en el caso del suministro de medicamentos de patente, incluidos dentro de un servicio hospitalario integral, será aplicable la tasa del 15% ya que en dichos casos debe considerarse como valor gravable de la prestación de

¹⁶⁰ ARTICULO 15, SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (VIGENTE EN 2000), SU INTERPRETACIÓN Estricta PERMITE CONCLUIR QUE LAS APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL, NO SE UBICAN EN DICHO SUPUESTO. Criterio aislado de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 74, febrero de 2007, página 593.

servicios, el importe total de la contraprestación (incluyendo el valor de los bienes proporcionados).¹⁶¹

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Reducción de pagos provisionales en consolidación

De acuerdo a lo dispuesto por el RLIMPAC, los contribuyentes podían reducir los pagos provisionales del impuesto, así como el impuesto del ejercicio cuando hubieran efectuado la deducción inmediata de la inversión de bienes.

Congruente con el principio de consolidación de considerar a las empresas controladoras que tributan en el régimen de consolidación fiscal como contribuyentes individuales pero en forma consolidada con sus subsidiarias, dicha reducción de IMPAC puede tomarse en función de la participación de la controladora en el capital social de sus controladas.¹⁶²

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Solicitudes de devolución

En precedente aislado se aduce que el artículo 22 del CFF no señala la consecuencia jurídica para el caso de que las autoridades fiscales

¹⁶¹ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- CASOS EN QUE DEBE APLICARSE LA TASA DEL 15% POR LA ENAJENACIÓN O SUMINISTRO DE MEDICINAS DE PATENTE.- Criterio aislado de la Segunda Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 76, abril de 2007, página 438.

¹⁶² IMPUESTO AL ACTIVO.- LA REDUCCIÓN REALIZADA POR UNA EMPRESA CONTROLADORA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23, FRACCIÓN I DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE LA MATERIA VIGENTE EN 1999 DEBE LIMITARSE AL IMPORTE QUE EN LO INDIVIDUAL TENGA DERECHO A REDUCIR CADA UNA DE SUS CONTROLADAS, EN LA PROPORCIÓN QUE CORRESPONDA A SU PARTICIPACIÓN ACCIONARIA. Jurisprudencia número V-P-2aS-572 de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 73, enero de 2007, página 1488.

requieran fuera del plazo de 20 días documentación para verificar la procedencia de una devolución; en consecuencia de lo cual, las citadas autoridades pueden efectuar dicho requerimiento fuera del plazo mencionado, y correlativamente, el particular debe cumplirlo so pena de tenerse por desistido de su solicitud.¹⁶³

Estimamos incorrecto dicho criterio, puesto que a nuestro parecer, transcurrido dicho plazo debe estimarse que precluye la facultad de requerir a favor de las autoridades fiscales, las que en todo caso, habiendo procedido a efectuar la devolución de contribuciones, tienen salvaguardadas sus facultades de revisión.

Procedimiento contencioso administrativo

Cuando en la sentencia dictada por el TFJFA se analiza la pretensión de la actora hecha valer en el juicio acumulado más antiguo, y se declara la nulidad absoluta del acto de liquidación de créditos fiscales que la autoridad determinó como consecuencia de su negativa, dicha nulidad tendrá como efecto que se retrotraigan sus consecuencias a la fecha de emisión del acto inicial, ocasionando la nulidad de todos los actos emitidos con base en aquel y con posterioridad al mismo.¹⁶⁴

Resulta plausible el reconocimiento efectuado a nivel de este tribunal del principio ya reconocido por la SCJN en el sentido de que no pueden existir consecuencias jurídicas válidas como consecuencia de actos viciados.

¹⁶³ ARTICULO 22, QUINTO PÁRRAFO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ESTABLECE CONSECUENCIA ALGUNA PARA EL CASO DE QUE EL REQUERIMIENTO DE DOCUMENTACIÓN PARA VERIFICAR LA PROCEDENCIA DE UNA DEVOLUCIÓN, PREVISTO EN DICHO NUMERAL, SE EFECTÚE FUERA DEL PLAZO CORRESPONDIENTE. Precedente aislado de la Primera Sala Regional del Noreste del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 73, enero de 2007, tomo IV, página 2006.

¹⁶⁴ EFECTOS DE NULIDAD DE LA RESOLUCION DETERMINANTE DE UN CREDITO FISCAL, SI CON BASE EN ÉSTA SE EMITIERON OTRAS CON POSTERIORIDAD. Jurisprudencia número V-P-2As-675 de la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 77, mayo de 2007, página 259.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Estímulos fiscales a industria naviera y aerotransporte

El estímulo fiscal otorgado por medio de la LIF para 2002, a los contribuyentes residentes en México que se dediquen al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes por los aviones o embarcaciones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal, es también aplicable a los helicópteros ya que la intención del legislador fue beneficiar a la industria de aerotransporte de personas o bienes.¹⁶⁵

¹⁶⁵ ESTIMULOS FISCALES A LA INDUSTRIA NAVIERA Y DE AEROTRANSPORTE. SU APLICACIÓN. Jurisprudencia número V-P-SS-897 del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, visible en la RTFJFA, número 74, febrero de 2007, página 180.

TESIS RELEVANTES

SEJUE

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Costo de lo vendido

En el mes de agosto del presente año, la Primera Sala de la SCJN, emitió diversas tesis jurisprudenciales y algunos precedentes aislados, mediante las cuales en términos generales resuelve que el régimen de deducción de costo de lo vendido vigente a partir del ejercicio de 2005, no es violatorio de las garantías de legalidad, proporcionalidad y equidad tributarias, y de irretroactividad de la ley, entre otras. Asimismo, resuelve que el régimen de transición correspondiente a los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, tampoco es inconstitucional.

En especial, es de llamar la atención la forma en que la SCJN ha venido modificando su criterio en torno a la interpretación del principio de legalidad tributaria, ya que no obstante que con anterioridad se consideraba que al no estar previsto en ley cualquier elemento esencial del tributo, se traducía en una violación a dicha garantía, al resolver el régimen de deducción del costo de lo vendido, nuestro Máximo Tribunal considera que las distintas referencias a la técnica contable para determinar la citada partida deducible, no violan la garantía en cuestión.

Únicamente, resolvió declarar inconstitucional el hecho de que no se le den efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido, por violar el principio de proporcionalidad tributaria, pues tratándose de contribuyentes que enajenen mercancías adquiridas o producidas en un ejercicio distinto al de su venta, el no reconocer el efecto inflacionario como sucede con el ajuste anual por inflación, provoca que la renta gravable se determine de una forma que no resulta acorde a la capacidad contributiva del causante.¹⁶⁶

¹⁶⁶ RENTA. EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, PUES IMPIDE LA DETERMINACIÓN DE UNA UTILIDAD ACORDE A LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES DE DICHO GRAVAMEN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005).

El efecto de dicha declaratoria de inconstitucionalidad, es para que se permita reconocer los efectos de la inflación que impacta en el valor de adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores, hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien, en aquellos supuestos en los que la compra de la mercancía y su venta se verifiquen en ejercicios distintos.¹⁶⁷

A continuación se mencionan algunas de las jurisprudencias más relevantes tanto en lo que hace al régimen de deducción del costo de lo vendido, por lo que hace a las disposiciones transitorias de los inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, las cuales fueron declarados constitucionales.

La implementación del costo de lo vendido no viola el principio de proporcionalidad tributaria, ya que el patrimonio de las personas morales no se ve disminuido por la erogación efectuada como gasto para la obtención de insumos para los bienes o servicios, puesto que tan sólo se transforma el concepto de activo, siendo que la modificación en el patrimonio se genera cuando se obtienen los ingresos producto de la actividad comercial, por lo que hasta ese momento es cuando deben compararse los ingresos obtenidos con el costo que representó su obtención.¹⁶⁸

JURISPRUDENCIA NO. 1ª/J. 126/2007, POR LA PRIMERA SALA DE LA SCJN, VISIBLE EN EL SEJUE, NOVENA ÉPOCA, TOMO XXVI, SEPTIEMBRE DE 2007, PÁGINA 304.

¹⁶⁷ RENTA. EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA DEL AMPARO CONTRA EL ARTÍCULO 45-F, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª/J. 127/2007, por la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 298.

¹⁶⁸ RENTA. EL ARTÍCULO 29, FRACCIÓN II, ASÍ COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPÍTULO II DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DEL COSTO DE LO VENDIDO, AL DIFERIR EL RECONOCIMIENTO DE LA DEDUCCIÓN, NO VIOLAN LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD EN MATERIA TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª/J. 124/2007, por la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 299.

El procedimiento para el cálculo de la deducción en cuestión, no es violatorio del principio de legalidad tributaria, ya que está delimitado lo que debe entenderse por costo de lo vendido, a través de una interpretación sistemática de la LISR, que determina la naturaleza jurídica del concepto renta como parámetro para determinar la capacidad contributiva de los causantes y la técnica contable, de donde se deduce que la determinación del monto del costo de ventas deducible se realizará tomando en cuenta las existencias del inventario al inicio y final del ejercicio.¹⁶⁹

De manera preocupante, la SCJN ha venido señalando que las remisiones que se hagan en leyes fiscales a disposiciones reglamentarias, ya no resultan violatorias del principio de legalidad tributaria, lo cual confirmó al resolver que el régimen de deducción del costo de lo vendido no viola dicho principio, al hacer diversas remisiones al Reglamento de la LISR, para la precisión de algunas formalidades o requisitos, pues a su criterio son necesarias para asegurar su cumplimiento, siendo que el objetivo de un reglamento es desarrollar y complementar en detalle las leyes para facilitar su aplicación.¹⁷⁰

No es violatorio del principio de proporcionalidad el que mediante disposición transitoria no se haya permitido deducir las existencias en inventarios al 31 de diciembre de 2004, puesto que dichas existencias ya habían sido deducidas al momento de ser adquiridas y, por tanto, su efecto ya había sido reconocido, además de que se evita una potencial deducción duplicada, primero al momento en que se adquirió, y

¹⁶⁹ RENTA. EL ARTICULO 29, FRACCION II, ASI COMO LAS DISPOSICIONES DE LA SECCIÓN III DEL CAPITULO II DEL TITULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EN LO GENERAL EL SISTEMA DE DEDUCCION DEL COSTO DE LO VENDIDO. NO VIOLAN LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUES DELIMITAN SUFICIENTEMENTE LA FORMA DE CALCULAR EL COSTO DE VENTAS DEDUCIBLE (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª/J. 116/2007, de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 301.

¹⁷⁰ RENTA. LAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL REMITIR A NORMAS REGLAMENTARIAS EN CUANTO A LA PREVISIÓN DE CIERTOS REQUISITOS (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1a./J. 119/2007, de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 311.

posteriormente, al enajenarse la mercancía y reconocerse el costo de ventas.¹⁷¹

Se resuelve que al tener que considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se adquirió antes del 1 de enero de 2005, respecto a aquellos contribuyentes que no optaran por efectuar la acumulación de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2004, no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que solamente se establecen reglas para la identificación de la mercancía antes y después del 1 de enero de 2005, siendo que el costo de ventas del inventario en existencias antes de 2005 no debe contemplar el valor de adquisición, lo que pone en evidencia que el método por el cual sea valuado no tiene una repercusión en la obligación fiscal sustantiva, pues ese aspecto del costo de ventas será siempre cero, independientemente de que mecanismo de asignación de valor se utilice. Además, dicha obligación obedece al interés de que se agoten las existencias 31 de diciembre de 2004 a la brevedad posible, a fin de que el costo de ventas fiscal y el costo de ventas contable sean homologados desde una perspectiva de carácter administrativo.¹⁷²

No es violatorio del principio de irretroactividad de la ley, el que no se puedan deducir como costo de lo vendido, las mercancías que se tengan en inventarios al 31 de diciembre de 2004 *"hasta agotar sus existencias"*, ya que la disminución de la base del ISR se efectuó en el ejercicio en que se adquirieron las mercancías, por lo que no se afectan

¹⁷¹ RENTA. LA FRACCION IV DEL ARTICULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ENTRE OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1º DE DICIEMBRE DE 2004, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL NO PERMITIR LA DEDUCCION DEL COSTO DE VENTAS DE LOS INVENTARIOS EN EXISTENCIA AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004. Jurisprudencia No. 1ª/J. 128/2007, de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 128.

¹⁷² RENTA. LA OBLIGACIÓN DE CONSIDERAR QUE LO PRIMERO QUE SE ENAJENA ES LO PRIMERO QUE SE HABÍA ADQUIRIDO CON ANTERIORIDAD A 2005, HASTA AGOTAR LAS EXISTENCIAS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2004, CONTEMPLADA EN EL ARTÍCULO TERCERO, FRACCIÓN IV, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ENTRE OTRAS, APLICABLE A LOS CONTRIBUYENTES QUE NO EJERCIERON LA OPCIÓN DE ACUMULACIÓN DE INVENTARIOS A QUE SE REFIEREN LA PROPIA FRACCIÓN IV Y LA V DEL MISMO PRECEPTO, NO VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª/J. 129/2007, de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 307.

derechos adquiridos, sino que se reconoce que aquellas compras ya fueron motivo de deducción y que no es posible considerarlas nuevamente.¹⁷³

Por otro lado, si bien, entre las empresas comercializadoras y no comercializadoras, se da un trato distinto, ello no resulta violatorio del principio de equidad tributaria, ya que en que en ambos casos se atiende al principio de enajenación, siendo que las primeras deducen las adquisiciones de mercancías enajenadas conforme al costo de lo vendido, dentro del ejercicio en que ocurra la enajenación, mientras que las no comercializadoras no pueden deducir el costo de lo vendido de las mercancías terminadas y de las que estén en proceso de producción, hasta que las enajenen.¹⁷⁴

Capitalización insuficiente

La SCJN en ambas Salas, resolvió declarar que las limitantes a la deducción de intereses derivados de capitales tomados en préstamo provenientes de partes relacionadas y partes independientes extranjeras, cuando éstos excedan en una relación de 3 a 1 al capital contable, no resultan violatorias de garantías constitucionales, al emitir diversas jurisprudencias.

Los criterios emitidos por la SCJN, fueron a nuestro criterio muy desafortunados, puesto que el régimen de deducción que nos ocupa, además de atentar contra la capacidad contributiva de las empresas, resulta prácticamente incomprensible e inaplicable, siendo que a criterio de dicho tribunal resulta del todo claro el tratamiento fiscal que otorga.

¹⁷³ RENTA. LAS FRACCIONES IV Y IX DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, ENTRE OTRAS, QUE REGULAN EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DENOMINADO COSTO DE LO VENDIDO, NO TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª./J. 115/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 313.

¹⁷⁴ RENTA. EL ARTÍCULO 45-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO AL ESTABLECER EL SISTEMA DE DEDUCCIÓN DE LAS PERSONAS MORALES NO COMERCIALIZADORAS, PARA DETERMINAR EL COSTO DEL EJERCICIO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Tesis aislada No. 1a. CLXXII/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, septiembre de 2007, página 392.

De los precedentes emitidos por ambas Salas, destacan los que a continuación se comentan.

Como ha venido siendo una costumbre en los últimos años, resulta criticable que la SCJN justifique aparentes violaciones constitucionales por disposiciones fiscales, bajo el argumento de que existe un fin extrafiscal que amerita tratamientos especiales; criterio corroborado por la Primera Sala, al señalar que las limitantes a la deducción de los intereses en cuestión, obedecen a un fin extrafiscal consistente en el control financiero de las empresas al reubicar utilidades y pérdidas fiscales de una empresa a otra en jurisdicciones fuera de México, desalentando la práctica elusiva que reduce la recaudación tributaria.¹⁷⁵

A criterio de nuestro Máximo Tribunal, no se viola el principio de proporcionalidad tributaria con las limitantes en cuestión, ya que a través de las mismas se logra gravar el beneficio real obtenido en las operaciones celebradas entre partes relacionadas, sin disminuir de forma artificiosa la base del tributo. Además, el sistema establece la posibilidad de que el contribuyente acredite ante la autoridad fiscal que la operación de la cual derivan los intereses, tiene por objeto financiar proyectos productivos de la empresa, con lo cual se reconoce la situación del contribuyente gravando el ingreso conforme a su verdadera capacidad contributiva.¹⁷⁶

Se resuelve que no se vulnera el principio de equidad tributaria al disponer para todos los contribuyentes las mismas reglas de capitalización insuficiente, dándoles un trato igualitario, siendo que el acreedor sólo es uno de los elementos objetivos que establece dicho precepto, para limitar o no autorizar la deducción de los intereses pagados por el contribuyente, por deudas excesivas.¹⁷⁷

¹⁷⁵ RENTA. LA LIMITACIÓN DE LA DEDUCCIÓN DE LOS INTERESES ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO OBEDECE A FINES EXTRAFISCALES DE CONTROL PARA EVITAR ELUSIÓN FISCAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª./J. 76/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 728.

¹⁷⁶ RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª./J. 74/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 707.

¹⁷⁷ RENTA. LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN

A criterio de ambas Salas de nuestro Máximo Tribunal, no es inequitativo el que se incluyan dentro de las limitantes a la deducción de intereses provenientes de capitales tomados en préstamo, de deudas contratadas tanto con partes relacionadas como independientes extranjeras, en virtud de que aun cuando estas últimas por naturaleza se pactan a precios de mercado, el legislador pretendió evitar el sobreendeudamiento excesivo, con la finalidad de erosionar la base impositiva.¹⁷⁸

El hecho de que no se deba considerar el límite de las deudas con respecto al capital, cuando los contribuyentes obtengan una resolución favorable en materia de precios de transferencia, no transgrede el principio de legalidad tributaria, pues para obtener dicha resolución se debe acreditar que las operaciones se realizan a precios de mercado, y presentar, dictamen emitido por contador público, por lo que no se deja a la autoridad administrativa la decisión discrecional de otorgar al contribuyente una decisión favorable.¹⁷⁹

Se resuelve que el régimen transitorio por el cual los contribuyentes cuentan con un periodo de 5 años para disminuir las deudas que excedan el tope de endeudamiento 3 a 1 respecto a su capital contable, "*proporcionalmente por partes iguales en cada uno de los 5 ejercicios*", no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, puesto que no existe sanción por incumplimiento de dicha obligación, siendo que se puede disminuir el monto de las deudas contraídas con

VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 2ª./J. 76/2007 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 1099.

¹⁷⁸ RENTA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA AL DAR EL MISMO TRATO A LAS DEUDAS CONTRATADAS CON PARTES RELACIONADAS EN EL EXTRANJERO, QUE A LAS OBTENIDAS DE PARTES INDEPENDIENTES RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª./J. 79/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 722.

¹⁷⁹ RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXVI, PÁRRAFO SÉPTIMO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Jurisprudencia No. 1ª./J. 71/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 709.

anterioridad al 1 de enero de 2005, en la forma y lapso que estime pertinente el contribuyente, siempre que al concluir el plazo referido cumpla la relación deuda-capital 3 a 1.¹⁸⁰

Ingresos por quita

La Primera Sala de la SCJN resolvió que al considerar el artículo 17 de la LISR a la quita de un adeudo como ingreso acumulable dentro del concepto "*ingreso de cualquier otro tipo*", no se viola el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que la remisión de la deuda tiene como consecuencia la percepción de un ingreso que equivale a la deuda que ya no estará obligada a cubrir.¹⁸¹

Gastos estrictamente indispensables

De forma acertada, la Primera Sala de la SCJN, estableció en precedentes aislados los parámetros que permiten determinar la estricta indispensabilidad de un gasto, mismos que servirán a los contribuyentes ante actos arbitrarios de las autoridades que pretendan rechazar deducciones que a su criterio no cumplan con dicho requisito.

Los parámetros bajo los cuales a criterio de la SCJN, puede considerarse si un gasto es indispensable, son: (i) la justificación de las erogaciones por considerarse necesarias; (ii) la identificación de las mismas con los fines de la negociación; (iii) la relación que guardan los conceptos de deducción con las actividades normales y propias del contribuyente; (iv) así como la frecuencia con la que se suceden determinados desembolsos y (v) la cuantificación de los mismos.¹⁸²

180 RENTA. EL PRIMER PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO TERCERO DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO ENTRE OTRAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia No. 1ª./J. 75/2007 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, mayo de 2007, página 720.

181 RENTA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2004, EN TANTO COMPRENDE A LA QUITA COMO INGRESO GRAVABLE, NO ES VIOLATORIO DE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. CXCII/2006 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 482.

182 DEDUCCIÓN DE GASTOS NECESARIOS E INDISPENSABLES. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 29 Y 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA

Deducción por consumo de combustibles

Mediante jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, se resuelve que los requisitos para hacer deducibles los gastos por consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos o terrestres, consistentes en que el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o a través de los monederos electrónicos autorizados, aun cuando no excedan de \$2,000; no transgreden los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, puesto que no se le priva a los contribuyentes del derecho a la deducción, siendo que esos requisitos obedecen a la necesidad de tener un mayor control sobre el consumo de combustibles, la fiscalización y la facilidad administrativa para efectuar o acreditar las deducciones de los contribuyentes.¹⁸³

Este criterio es congruente con los que ha emitido recientemente dicho tribunal, respecto a los requisitos de las deducciones, puesto que ha venido señalando que la razón de ser de dichos requisitos es por la necesidad de contar con elementos más eficaces de control y fiscalización de las distintas deducciones.

Previsión social (despensas en efectivo)

A través de jurisprudencia por contradicción de tesis, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que las despensas otorgadas en efectivo no constituyen prestaciones de previsión social para efectos de su deducción en el ISR,

RENTA. Tesis aislada 1a. XXX/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 637.

¹⁸³ RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS EN EL CONSUMO DE COMBUSTIBLES PARA VEHÍCULOS MARÍTIMOS, AÉREOS Y TERRESTRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 127/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 569.

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN III, SEGUNDO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS GASTOS EN EL CONSUMO DE COMBUSTIBLES PARA VEHÍCULOS MARÍTIMOS, AÉREOS Y TERRESTRES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 126/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 570.

al ser su destino indefinido, puesto que no necesariamente se emplearán en la adquisición de los alimentos y otros bienes necesarios que aseguren una vida decorosa para el trabajador y su familia, por lo que no se traducen en un ahorro derivado de la no utilización de parte del salario en su adquisición que produzca una mejora en su calidad de vida.¹⁸⁴

Consideramos incongruente dicho criterio, con la definición de previsión social prevista en la LISR, la que permite incluir dentro de dicho concepto, las erogaciones patronales en beneficio de sus trabajadores que cumplan los extremos antes referidos.

Deducción PTU 2005

En congruencia con los criterios que ha venido emitiendo nuestro Máximo Tribunal, en lo relativo a la inconstitucionalidad de las prohibiciones a la deducibilidad de la PTU, mediante tesis aislada la Primera Sala resuelve que el régimen de deducción de la PTU pagada en 2005, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, al limitarlo en un porcentaje que impide reflejar la auténtica capacidad contributiva del causante.¹⁸⁵

Deducción inmediata

En un precedente aislado de la Primera Sala de la SCJN, se resuelve que son inoperantes los argumentos que se hagan valer para impugnar la inconstitucionalidad del régimen de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, ya que el mismo constituye un beneficio fiscal optativo para los contribuyentes, por lo que si se estima que contiene vicios de inconstitucionalidad, puede abstenerse de sujetarse a ese

¹⁸⁴ DESPENSAS EN EFECTIVO. NO CONSTITUYEN GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL PARA EFECTOS DE SU DEDUCCIÓN EN LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Jurisprudencia 2a./J. 58/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 852.

¹⁸⁵ RENTA. EL ARTÍCULO TERCERO, FRACCIÓN II, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ESTABLECEN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y DE LA LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y ESTABLECE LOS SUBSIDIOS PARA EL EMPLEO Y NIVELACIÓN DEL INGRESO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005). Tesis aislada 1a. CXIII/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, página 205.

sistema de beneficio y, acogerse al régimen general de deducción de inversiones previsto en la LISR.¹⁸⁶

Ajuste anual por inflación

La circunstancia de que las personas morales no puedan considerar como cuentas por cobrar para efectos del ajuste anual por inflación, los créditos a cargo de personas físicas que no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes, es violatoria de los principios de proporcionalidad y equidad, ya que dicha prohibición se traduce en que las personas morales no puedan considerar todos los créditos que tengan a favor, por lo que el ajuste inflacionario que realicen no será acorde con el impacto real que la inflación ocasionó en su patrimonio, pues tales créditos también se ven afectados negativamente por la inflación.¹⁸⁷

Plazo de amortización de pérdidas fiscales

En un precedente aislado de la Segunda Sala de la SCJN, se resuelve que el plazo de diez ejercicios con el que cuentan las personas morales para amortizar las pérdidas en que hubieran incurrido, no resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, ya que es un período de tiempo razonable dentro del cual se efectúa la apreciación de

¹⁸⁶ DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DE DICHO RÉGIMEN, CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 51-A, FRACCIÓN III, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 1998, POR VIOLACIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA, RESULTAN INOPERANTES. Tesis aislada 1a. CXVII/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, página 199.

¹⁸⁷ RENTA. EL ARTÍCULO 47, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. LXX/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 265.

RENTA. EL ARTÍCULO 52, SEGUNDO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON EL NUMERAL 47, FRACCIÓN I, AMBOS DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLAN LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 1a. LXXI/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 266.

la capacidad contributiva del sujeto pasivo del impuesto para efecto de reconocer las pérdidas generadas en ejercicios anteriores.¹⁸⁸

Cabe señalar que si bien en la tesis que nos ocupa, se abordó únicamente el tema de constitucionalidad del plazo de amortización de pérdidas fiscales, en la ejecutoria que dio lugar a dicho precedente también se resolvió a partir de un análisis histórico del régimen de amortización de pérdidas, que el plazo de 10 ejercicios para efectuar dicha disminución comprende tanto los ejercicios en los que existe utilidad fiscal como aquellos en los que no la hubo.

Crédito al salario

Mediante jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, se establece que el crédito al salario al no tratarse de una contribución ni tampoco de una prestación obligatoria a favor del Estado que pueda ser exigida coactivamente y esté destinada al gasto público, sino de un estímulo fiscal otorgado a favor de los trabajadores de menores recursos, no le resultan aplicables las garantías en materia tributaria previstas en la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM.¹⁸⁹

Deducción gastos médicos

En un precedente aislado, la Segunda Sala de la SCJN resuelve que no es violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, el que se condicione la deducción de los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato, y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, a que sean efectuados a instituciones o personas residentes en el país, puesto que dicha restricción tiende a preservar el control fiscal y

¹⁸⁸ PÉRDIDAS FISCALES. EL ARTÍCULO 55 DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2001, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a. LV/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, página 346.

¹⁸⁹ CRÉDITO AL SALARIO. TIENE LA NATURALEZA DE UN ESTÍMULO FISCAL Y, POR ELLO, NO RESULTAN APLICABLES LAS GARANTÍAS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN, NI SE TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. Jurisprudencia 2a./J. 16/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 275.

asegurar la efectiva recaudación del impuesto a través de mecanismos orientados a evitar prácticas de elusión o de evasión fiscal.¹⁹⁰

Consideramos desafortunado el criterio antes emitido, puesto que la residencia de la persona o institución que preste este tipo de servicios, no es un elemento que justifique un trato desigual en cuanto a la deducción de estos conceptos, lo cual incluso es contrario a los criterios del mismo tribunal cuando resolvió declarar inconstitucional las prohibiciones a la deducción de ciertas deudas en el IMPAC vigente hasta el ejercicio de 2004.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Acreditamiento inversiones

El procedimiento para el cálculo del IVA acreditable que estuvo vigente de enero a junio de 2005, en lo que se refiere al ajuste por inversiones fue declarado constitucional mediante diversas jurisprudencias del Pleno de la SCJN.

Entre otras razones, se resuelve que no se vulnera el principio de legalidad tributaria ya que prevé de manera clara y precisa el procedimiento mediante el cual opera el ajuste de inversiones en el mismo con base en los elementos que debe considerar el contribuyente y dispone los caracteres especiales de dicha figura en relación con el impuesto, así como la forma, contenido y alcance de la obligación.¹⁹¹

¹⁹⁰ HONORARIOS MÉDICOS Y DENTALES, Y GASTOS HOSPITALARIOS. EL ARTÍCULO 176, PENÚLTIMO PÁRRAFO, EN RELACIÓN CON LA FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE LIMITA LA DEDUCIBILIDAD DE LOS PAGOS POR ESOS CONCEPTOS A QUE SE HAYAN EFECTUADO A PERSONAS O INSTITUCIONES RESIDENTES EN EL PAÍS, NO TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a. CXXIX/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, página 563.

¹⁹¹ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVE EL AJUSTE DEL IMPUESTO ACREDITABLE EN MATERIA DE INVERSIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Jurisprudencia P./J. 1/2007 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 7.

El procedimiento de ajuste de acreditamiento no viola el principio de proporcionalidad tributaria en cuanto dispone que al IVA trasladado al contribuyente o pagado en la importación de una inversión, se le aplicará el porcentaje máximo de deducción por ejercicio que establece la LISR, puesto que las deducciones del ISR al originarse con las erogaciones estrictamente indispensables para que las empresas lleven a cabo sus actividades, también constituyen una característica de las erogaciones acreditables conforme LIVA.¹⁹²

Distinciones entre exentos y tasa 0%

Mediante jurisprudencia, la Segunda Sala de la SCJN, establece que el hecho de que los contribuyentes exentos del pago del IVA no puedan acreditar el impuesto que les es trasladado y que está relacionado con dichas actividades, no resulta violatorio de garantías, ya que la razón de que se niegue tal derecho radica en la circunstancia de que se les exime de pagar el tributo, además de que la manifestación de riqueza queda evidenciada en la medida en que realiza el gasto respectivo, caso en el cual, si bien el productor de bienes o el prestador de servicios, debe absorber la carga tributaria como un gasto o costo, también puede considerarlo en el precio de enajenación de los bienes o servicios, sin que ello implique la traslación del impuesto, pues no trata de un consumidor final, sino que tal efecto es susceptible de verificarse en etapas intermedias del proceso de producción y distribución de bienes, con la finalidad de proteger el poder adquisitivo de determinados sectores de la población.¹⁹³

¹⁹² VALOR AGREGADO. LA REMISIÓN QUE HACE EL ARTÍCULO 4o.-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO A LOS PORCENTAJES MÁXIMOS DE DEDUCCIÓN DE INVERSIONES ESTABLECIDOS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Tesis aislada P./J.5/2007 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 10.

¹⁹³ VALOR AGREGADO. LA IMPOSIBILIDAD DE QUE LOS CONTRIBUYENTES CON ACTIVIDADES EXENTAS PUEDAN ACREDITAR EL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Jurisprudencia 2a./J. 177/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Septiembre de 2007, página 556.

VALOR AGREGADO. LAS EXENCIONES CONTENIDAS EN LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PERSIGUEN FINES EXTRAFISCALES GENÉRICOS, FRENTE A LOS ESPECÍFICOS PRETENDIDOS POR LA TASA DEL 0%. Tesis aislada 2a. XI/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 714.

No obstante las justificaciones que efectúa la Segunda Sala respecto a las distinciones entre los actos o actividades gravadas a la tasa del 0% y aquellas que están exentas, para efectos del acreditamiento, no hace referencia a las arbitrarias razones del legislador para gravar a algunos a dicha tasa y a otros exentarlos.

Acreditamiento sistema financiero

La circunstancia de que las instituciones del sistema financiero para calcular la proporción del acreditamiento que prevé la LIVA, no deban excluir las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y piezas denominadas "*onza troy*", los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria, y los que se originen de operaciones financieras derivadas, no transgrede los principios de proporcionalidad y equidad tributarias a criterio de la Segunda Sala de la SCJN, debido a que con la finalidad de adecuar el factor de prorrateo para el acreditamiento del impuesto, se excluyeron de la base el valor de diversos actos que no corresponden a las actividades propias de los contribuyentes, con excepción del sistema financiero, puesto que para este, las actividades excluidas sí son preponderantes.¹⁹⁴

Territorialidad del IVA

En un criterio aislado de la Segunda Sala de la SCJN, se establece que la circunstancia de que la LIVA considere que la enajenación de bienes se

¹⁹⁴ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL OTORGAR UN TRATO DIFERENCIADO ENTRE DETERMINADAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO Y LOS DEMÁS CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO RELATIVO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Jurisprudencia 2a./J. 131/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 622.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 4o.-C, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL PREVER QUE LAS INSTITUCIONES DEL SISTEMA FINANCIERO QUE SEÑALA NO DEBERÁN EXCLUIR LOS CONCEPTOS PRECISADOS EN LAS FRACCIONES IV, V, VI Y IX DE DICHO PRECEPTO, PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DE LA PROPORCIÓN ACREDITABLE, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EL 1o. DE DICIEMBRE DE 2004). Jurisprudencia 2a./J. 132/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 623.

produce en territorio nacional, tratándose de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos que se encuentran fuera de él, no viola el principio de territorialidad de la ley, ya que existen razones para sostener que dichos actos producen efectos en territorio nacional, como lo son el que la enajenación sea efectuada por residentes en México o con establecimientos en el país de residentes en el extranjero, y que existan bases objetivas y razonables para establecer que los bienes respectivos requieren registro y matrícula conforme a la legislación nacional aplicable.¹⁹⁵

Exención Repecos

La Primera Sala de la SCJN, formó jurisprudencia relativo al criterio que ha venido emitiendo en el sentido de que la exención del IVA prevista en el ejercicio de 2003 a las personas físicas con actividades empresariales que únicamente enajenaran bienes o prestaran servicios al público en general, siempre que en el año calendario anterior hubieran obtenido ingresos que no excedieran de ciertos montos, viola el principio de equidad tributaria, ya que tanto estas como las demás personas físicas con iguales actividades empresariales, se encuentra en un plano de igualdad, por lo que el hecho de que hayan percibido ingresos distintos no constituye una circunstancia que justifique un tratamiento fiscal diferente, ya que el ingreso es un elemento ajeno a la imposición del IVA.¹⁹⁶

Personas morales con fines no lucrativos

Por jurisprudencia de un Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito, se resuelve de forma desafortunada, que como consecuencia de que la LISR señala que las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes de ese tributo, están impedidas para acreditar el IVA que se les traslade, ya que para tener derecho al acreditamiento de

¹⁹⁵ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 10, PÁRRAFO PRIMERO, PARTE SEGUNDA, DE LA LEY RELATIVA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE TERRITORIALIDAD DE LA LEY (LEGISLACIÓN VIGENTE EN EL AÑO DOS MIL). Tesis aislada 2a. IX/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 712.

¹⁹⁶ VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL PRIMER PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE EN 2003, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 1a./J. 102/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Julio de 2007, página 233.

este último, es necesario que las erogaciones de las que éste derive sean deducibles para efectos del ISR, por lo que a criterio de dicho Tribunal se requiere ser causante de este tributo.¹⁹⁷

Vegetales industrializados

A criterio de la Primera Sala de la SCJN, no resulta inequitativo el que a la enajenación de vegetales industrializados no le resulta aplicable la tasa del 0% del IVA, puesto que el elemento que justifica el trato distinto en cuanto a la aplicación de las tasas del gravamen, es la industrialización de los vegetales, siendo que a través de ese proceso se les transforma en una cosa distinta a lo que originalmente eran y se les agrega un valor, mientras que los vegetales no industrializados, al no haber sido transformados conservan su mismo estado, sin que su valor se haya incrementado, por lo que la enajenación de unos y otros productos no está en el mismo plano jurídico.¹⁹⁸

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Consolidación

Como ha venido siendo una tendencia por nuestro Máximo Tribunal, mediante tesis aislada de la Primera Sala se resolvió que son inoperantes los argumentos de inconstitucionalidad que se hagan valer en contra del régimen de consolidación previsto en la LIMPAC, al considerar que si los contribuyentes estiman que el régimen opcional contenía vicios de inconstitucionalidad, pudieron abstenerse de sujetarse a él y, pagar tanto el ISR como el IMPAC en los términos del régimen general de ley aplicable a las personas morales.¹⁹⁹

¹⁹⁷ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LAS PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS, AL NO SER CONTRIBUYENTES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTÁN IMPEDIDAS PARA ACREDITAR AQUEL TRIBUTO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY QUE LO REGULA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004). Jurisprudencia XXIII.3o. J/10 de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 1779.

¹⁹⁸ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a. LXVI/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Junio de 2007, página 355.

¹⁹⁹ CONSOLIDACIÓN FISCAL. LOS ARGUMENTOS RELATIVOS A LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 13, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL

Arrendadoras

En un criterio aislado, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que no resulta violatorio del principio de equidad tributaria el que los contribuyentes cuya actividad preponderante consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, deban pagar el IMPAC desde el ejercicio de inicio de actividades, ya que al contar con los activos que generan riqueza por sí mismos, sin la realización de proceso productivo alguno o la distribución de mercancía, y sin el posicionamiento en el mercado de sus bienes o servicios, la situación de las arrendadoras refleja la capacidad contributiva suficiente para que estén obligados a pagar el impuesto relativo desde el ejercicio inicial, al darse la presunción de rendimiento o ganancia mínima objeto del tributo.²⁰⁰

Consideramos desafortunado este criterio, puesto que si bien las arrendadoras cuentan con activos susceptibles de otorgarlos en uso o goce, no por ello generan riqueza por sí mismos desde el inicio de actividades.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Facultades de comprobación

Mediante tesis aislada, la Segunda Sala de la SCJN resolvió declarar inconstitucional el último párrafo del artículo 46 del CFF que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, ya que al facultar a las autoridades fiscales para que una vez concluida una visita fiscal emitan nuevas órdenes de visita para iniciar otra para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para el ejercicio de dicha facultad, deja en estado de inseguridad

IMPUESTO AL ACTIVO, RESULTAN INOPERANTES, PUES LA APLICACIÓN DE LA DISPOSICIÓN DERIVA DE LA DECISIÓN DE TRIBUTAR BAJO DICHO RÉGIMEN. Tesis aislada 1a. XLIV/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, febrero de 2007, página 632.

²⁰⁰ ACTIVO. EL ARTÍCULO 6o., ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a.CIX/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 629.

jurídica a los contribuyentes y con la posibilidad de sufrir constante intromisión en sus domicilios.²⁰¹

Prescripción créditos fiscales

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que no se viola el principio de igualdad ante la ley, en cuanto a las reglas aplicables a los contribuyentes que tienen a su favor un crédito por concepto de pago de lo indebido, así como en lo relativo con los créditos fiscales determinados por las autoridades, puesto que en ambos casos las obligaciones se extinguen por prescripción en el plazo de cinco años, dicho plazo se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido, puede oponerse como excepción en los recursos administrativos y, dicho plazo se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito.²⁰²

Información a cargo de fiduciarias

En diversas tesis aisladas de la Primera Sala de la SCJN se dispone que la obligación que tienen las fiduciarias de proporcionar por cada uno de los fideicomisos en los que se generen ingresos diversa información al SAT, no viola las garantías de seguridad jurídica, de igualdad y de irretroactividad de la ley.²⁰³

²⁰¹ VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2004). Tesis aislada 2a. III/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, página 823.

²⁰² PRESCRIPCIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. LOS ARTÍCULOS 22 Y 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE IGUALDAD ANTE LA LEY. Tesis aislada 2a. LXXII/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, Julio de 2007, página 380.

²⁰³ FIDUCIARIAS. LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 32-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA. Visible en el SEJUE, Novena Época, Tomo XXVI, Octubre de 2007, páginas 190 y 191.

FIDUCIARIAS. LA FRACCIÓN VII DEL ARTÍCULO 32-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ADICIONADA MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO VIOLA LA GARANTÍA DE

Al efecto, consideramos que queda pendiente de que el citado órgano jurisdiccional resuelva el concepto de "*ingresos*" para estos propósitos; puesto que de ello dependerá el que la fiduciaria se encuentre en aptitud o imposibilidad jurídica y material de definir los casos en que deba cumplir con la obligación de información que nos ocupa.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Procedencia amparo previo a juicio fiscal

La Segunda Sala de la SCJN emitió jurisprudencia vía contradicción de tesis, en la que resuelve que como excepción al principio de definitividad que rige en el juicio de amparo, es factible acudir directamente al citado juicio de garantías sin agotar previamente el juicio contencioso administrativo ante el TFJFA, puesto que los requisitos que se exige en el juicio fiscal para acceder a la suspensión del acto reclamado, son mayores a los exigidos por la Ley de Amparo.²⁰⁴

IGUALDAD JURÍDICA. Visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Octubre de 2007, páginas 192 y 193.

FIDUCIARIAS. LOS ARTÍCULOS 32-B, FRACCIÓN VIII, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y SEGUNDO, FRACCIÓN IV, DEL DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006, NO TRANSGREDEN LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY. Visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Octubre de 2007, páginas 193 y 194.

²⁰⁴ RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS IMPUGNABLES ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. NO ES NECESARIO AGOTAR EL JUICIO CORRESPONDIENTE, PREVIAMENTE AL AMPARO, AL PREVER EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO MAYORES REQUISITOS PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY QUE RIGE EL JUICIO DE GARANTÍAS. Jurisprudencia 2a./J. 56/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 1103.

LEY DE AMPARO

Efectos del amparo

Se confirma nuevamente el criterio que ha sostenido desde hace algún tiempo la SCJN, en el sentido de que cuando se conceda el amparo a una persona en contra de una ley, el mismo surtirá sus efectos hasta en tanto la ley sea modificada, aun cuando su contenido sea similar e incluso igual, al tratarse de un nuevo acto legislativo.²⁰⁵

CONSTITUCIÓN

Territorialidad leyes fiscales

No obstante que la CPEUM no prevé expresamente el principio de territorialidad de las leyes, a criterio de la Segunda Sala ello deriva del principio de legalidad, lo que obliga al legislador a no actuar arbitrariamente, esto es, a establecer criterios de imposición tributaria que repercutan o guarden relación, de una manera objetiva y razonable, con la jurisdicción del Estado.²⁰⁶

Tributos a cargo de extranjeros

La SCJN resuelve en un precedente aislado, que el hecho de que el artículo 31, fracción IV de la CPEUM únicamente establezca que es obligación de los mexicanos el contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, se debe a que se incluyeron en el mismo precepto, otros deberes propios de quienes tienen la calidad de ciudadanos mexicanos, por lo que el hecho de que dicha disposición no incluya expresamente a los extranjeros, no

²⁰⁵ JURISPRUDENCIA SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA FISCAL. PROCEDE SU APLICACIÓN MIENTRAS ÉSTA NO SEA REFORMADA. Tesis aislada 2a. IV/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Febrero de 2007, página 741.

²⁰⁶ TERRITORIALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. SU FUNDAMENTO DERIVA DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD CONSTITUCIONAL. Tesis aislada 2a. VII/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 711.

impide imponerles tributos por razones de territorio o ubicación de la fuente de riqueza en México.²⁰⁶

Fines extrafiscales

No obstante que los fines extrafiscales han sido el argumento bajo los cuales la SCJN ha justificado la constitucionalidad de diversas leyes fiscales con evidentes violaciones de garantías, la Primera Sala resuelve que los fines extrafiscales constituyen razones que orientan a las leyes tributarias al control, regulación y fomento de ciertas actividades o sectores económicos, matizando sus objetivos con un equilibrio entre la rectoría estatal en materia económica y las demandas del interés público.²⁰⁷

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Trámite aduanero

La Segunda Sala consideró que el derecho de trámite aduanero por la importación de mercancías exentas de los impuestos al comercio exterior, por el retorno de mercancías importadas o exportadas definitivamente, por las importaciones o exportaciones temporales para retornar en el mismo estado, así como por las operaciones aduaneras que amparen mercancías que no tengan valor en aduana, por cada operación, conforme a la cuota de \$178.78, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que dicho monto resulta congruente con el costo que significa el conjunto de actos relativos a la entrada y salida de mercancías al territorio nacional, que despliegan las autoridades fiscales en las aduanas.²⁰⁸

²⁰⁶ EXTRANJEROS GOZAN DE LOS DERECHOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL, AL QUEDAR SUJETOS A LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO MEXICANO. Tesis aislada 2a. CVI/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, página 637.

²⁰⁷ FINES EXTRAFISCALES. LAS FACULTADES DEL ESTADO EN MATERIA DE RECTORÍA ECONÓMICA Y DESARROLLO NACIONAL CONSTITUYEN UNO DE SUS FUNDAMENTOS. Tesis aislada 1a./J. 28/2007 de la 1ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Marzo de 2007, página 79.

²⁰⁸ DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2005, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada

SENEAM

Mediante jurisprudencia por contradicción de tesis, el Pleno de la SCJN resuelve que los derechos por la prestación de los servicios en el espacio aéreo mexicano para las aeronaves nacionales o extranjeras, calculados aplicando la cuota de \$2.47 por kilómetro volado de distancia ortodrómica, vigentes en los ejercicios de 2003 y 2004, no violan el principio de legalidad tributaria, puesto que la autoridad aeronáutica no actúa de forma discrecional, siendo que únicamente lleva a cabo la operación matemática para realizar el cálculo sin agregar algún elemento ajeno, en virtud de que conforme al plan de vuelo, dicha autoridad toma de la carta de aeronavegación la longitud y latitud para determinar la coordenada geográfica, a la cual aplica la fórmula matemática para calcular la distancia ortodrómica.²⁰⁹

Registro de manifestación de construcción

A través de jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, se declara inconstitucional el derecho por el registro de manifestación de construcción, al tenerse que pagar sobre una cuota basada en el número de niveles de edificación y por metros cuadrados de construcción, ya que para su cálculo no se atiende al tipo de servicio prestado ni a su costo, sino a elementos ajenos, como son el número de niveles y metros cuadrados de construcción.²¹⁰

2a./J. 42/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXV, Abril de 2007, página 478.

²⁰⁹ DERECHOS. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 150-A DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, EN CUANTO AUTORIZA A LA DIRECCIÓN GENERAL DE AERONÁUTICA CIVIL PARA CALCULAR LAS DISTANCIAS ORTODRÓMICAS, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (TEXTO VIGENTE EN 2003 Y 2004). Jurisprudencia P./J. 39/2007 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 5.

²¹⁰ DERECHOS POR EL REGISTRO DE MANIFESTACIÓN DE CONSTRUCCIÓN. EL ARTÍCULO 206, FRACCIONES I Y II, DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR EN 2004, 2005 Y 2006, ES INCONSTITUCIONAL. Jurisprudencia 2a./J. 114/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXVI, Julio de 2007, página 281.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

Impuesto sobre adquisición de inmuebles

Mediante jurisprudencia por contradicción de tesis por parte de la Segunda Sala de la SCJN, se resuelve que el hecho de que se considere como adquisición a la cesión de derechos en los contratos de arrendamiento financiero, así como la adquisición de los bienes materia del mismo que se efectúe por persona distinta del arrendatario, no viola el principio de equidad tributaria, puesto que el arrendatario financiero que al vencimiento del contrato elige la opción de compra de los bienes materia del contrato, se ubica en el supuesto general de adquisición que prevé el CFDF en el Capítulo correspondiente al tributo en cuestión, misma que consiste en todo acto por el que se transmita la propiedad de un bien inmueble.²¹¹

²¹¹ ADQUISICIÓN DE INMUEBLES. LA FRACCIÓN XII DEL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL QUE ESTABLECE REGLAS SOBRE EL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 57/2007 de la 2ª Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 808.

COMERCIO EXTERIOR

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA

Certificados de origen en caso de reclasificación arancelaria

En caso de que la autoridad considere que la fracción arancelaria de una mercancía no es la correcta y al determinar otra deseche el certificado de origen que le fue presentado, la autoridad deberá otorgar un plazo para la presentación de un nuevo certificado antes de determinar créditos por diferencias arancelarias.²¹²

Presentación extemporánea de documentación aduanera en visitas domiciliarias

Si el contribuyente exhibe la documentación que subsana las observaciones que le hizo la autoridad fiscal durante el transcurso de una visita domiciliaria dentro del plazo de 10 días que otorga la LA, no deben imponerse multas al particular.²¹³

Negativa del proveedor o exportador a contestar cuestionarios de origen, perjudica al importador

Cuando el exportador extranjero no de respuesta a los cuestionarios sobre reglas de origen que le envíe la autoridad fiscal mexicana, ésta puede negar el trato arancelario preferencial a la mercancía introducida a México por el importador, por lo que cobra relevancia el hecho que los importadores informen a sus proveedores de este riesgo.

²¹² DESPACHO ADUANERO. EN CASO DE RECLASIFICACIÓN ARANCELARIA, PREVIAMENTE LA DETERMINACIÓN DEL ORIGEN DE LA MERCANCÍA, PARA EFECTOS DE TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL, LA AUTORIDAD DEBE CONCEDER A LA IMPORTADORA PLAZO PARA QUE EXHIBA UN NUEVO CERTIFICADO Y PARA PRESENTAR LA RECTIFICACIÓN DEL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN. Tesis aislada de la 1ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 80 de agosto de 2007, página 169.

²¹³ PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA DE DOCUMENTACIÓN QUE ACREDITA LA LEGAL ESTANCIA DE MERCANCÍA EXTRANJERA. NO SE TIPIFICA INFRACCIÓN DEL ARTÍCULO 184, FRACCIÓN I DE LA LEY ADUANERA, SI SE EXHIBE DENTRO DEL TÉRMINO PREVISTO POR EL ARTÍCULO 155 DE DICHA LEY. Tesis aislada de la Sala Regional Pacífico-Centro del TFJFA, visible en la RTFJFA número 80 de agosto de 2007, página 255.

Esta tesis no se pronuncia acerca del derecho del importador a interponer los medios de defensa correspondientes en contra de los créditos que le determinan como consecuencia de esa negativa de trato preferencial arancelario.²¹⁴

Mercancías importadas objeto de regularización, pueden aplicar las tasas de aranceles preferenciales

La regla de la RMFCE que señala el procedimiento para efectuar la regularización espontánea, excede el alcance de la LA al limitar la aplicación de las tasas preferenciales establecidas en los tratados de libre comercio.²¹⁵

El importador y el agente aduanal tienen la carga de la prueba en caso de controversias de clasificación arancelaria

A fin de desvirtuar el dictamen de clasificación arancelaria del laboratorio oficial, tanto el importador como el agente aduanal están obligados a sustentar con pruebas que la clasificación arancelaria utilizada por ellos es la correcta, debiendo, por lo tanto, emitir un peritaje sobre la muestra tomada al momento del despacho que la autoridad entrega al agente aduanal como representante del importador.

Por ello, es importante que los agentes aduanales conserven esas muestras y no sean destruidas o extraviadas como ocurre en ocasiones.²¹⁶

²¹⁴ PROCEDIMIENTO DE VERIFICACIÓN DEL ORIGEN DE LOS BIENES IMPORTADOS CONFORME AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMERICA DEL NORTE. LA AUTORIDAD ADUANERA PUEDE NEGAR EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL, CUANDO EL PRODUCTOR O EL EXPORTADOR LE NIEGUE ACCESO A LOS REGISTROS O DOCUMENTACIÓN. Tesis aislada de la 1ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 79 de julio de 2007, página 66.

²¹⁵ REGLA 1.5.1. DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2003.- LIMITA LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 101 DE LA LEY ADUANERA Y POR ENDE DE UN TRATADO PREFERENCIAL ARANCELARIO. Tesis aislada de la 2ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 73 de enero de 2007, página 1431.

²¹⁶ CLASIFICACIÓN ARANCELARIA INEXACTA DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN IMPORTADA BAJO EL TRATO ARANCELARIO PREFERENCIAL DE UN TRATADO DE LIBRE COMERCIO.- CORRESPONDE AL AGENTE ADUANAL Y AL IMPORTADOR DESVIRTUAR DICHA INEXACTITUD CON LAS PRUEBAS IDÓNEAS

Entrega de actas en embargo de mercancías en transporte

Cuando derivado de la revisión de mercancías en transporte, se dé inicio a un PAMA, la autoridad debe entregar en ese momento el acta de inicio del PAMA conteniendo el acta de verificación de esas mercancías y no, como generalmente ocurre, levantar el acta de verificación varios días después.²¹⁷

Plazo para solicitar la devolución de aranceles

Se emitió jurisprudencia en el sentido de que el plazo para pedir la devolución de los aranceles por mercancías originarias de la Unión Europea es de solo un año y no de dos²¹⁸. Plazo para solicitar la devolución de cuotas compensatorias.

Tomando en cuenta que el tratado con la Unión Europea contiene una definición estricta de arancel que excluye de ésta a las cuotas compensatorias, se concluyó que el plazo de un año para solicitar a las autoridades la devolución de éstas es el plazo de cinco años que menciona el CFF y no el plazo de un año establecido en este tratado.²¹⁹

CORRESPONDIENTES. Tesis aislada de la 2ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 77 de mayo de 2007, página 362.

²¹⁷ PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. ACTA DE INICIO DEBE ENTREGARSE EN FORMA SIMULTÁNEA A SU LEVANTAMIENTO DE ACUERDO A LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 150 DE LA LEY ADUANERA. Tesis aislada de la 1ª. Sala de Occidente del TFJFA, visible en la RTFJFA número 78 de junio de 2007, página 516.

²¹⁸ DEVOLUCIÓN DE ARANCELES. PLAZO PARA PRESENTAR LA SOLICITUD TRATÁNDOSE DEL ACUERDO COMERCIAL CON LA COMUNIDAD EUROPEA. Jurisprudencia no. V-J-2aS-22, visible en la RTFJFA número 73 de enero de 2007, página 117.

²¹⁹ CUOTAS COMPENSATORIAS. SU DEVOLUCIÓN EN TÉRMINOS DEL ANEXO III DE LA DECISIÓN 2/2000 DEL CONSEJO CONJUNTO DEL ACUERDO INTERINO SOBRE COMERCIO Y CUESTIONES RELACIONADAS CON EL COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA. Tesis aislada de la 1ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 74 de FEBRERO de 2007, página 243.

Procedencia de certificados de origen corregidos

Las autoridades fiscales deberán aceptar y valorar los certificados de origen corregidos con fecha posterior al desechamiento, aun cuando en una interpretación estricta de su instructivo de llenado debiere llevar la fecha en que el certificado fue originalmente emitido.²²⁰

Responsabilidad de los agentes aduanales

Se señala el criterio de que los agentes aduanales no son responsables en caso de que se determine un crédito originado por discrepancias de clasificación arancelaria derivadas de un análisis de laboratorio oficial.²²¹

Representación de los agentes aduanales

Las actas circunstanciadas de hechos u omisiones en materia aduanal, por ser un acto posterior a la fecha en la que las mercancías se desaduanan, no pueden ser notificadas al agente aduanal (ya que su representación cesó para ese momento), y por ende, deben ser notificadas directamente al importador.²²²

²²⁰ CERTIFICADOS DE ORIGEN CORREGIDOS, EXPEDIDOS CONFORME AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE, DEBEN SER VALORADOS POR LA AUTORIDAD ADUANERA AUN CUANDO LA FECHA ASENTADA EN EL CAMPO 11 DE LOS MISMOS SEA DIVERSA DE LA QUE SE SEÑALÓ EN EL CERTIFICADO ORIGINAL. Tesis aislada de la 2ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 81 de septiembre de 2007, página 64.

²²¹ AGENTE ADUANAL. NO ES RESPONSABLE DEL CRÉDITO FISCAL QUE SE DETERMINA COMO RESULTADO DE UN ANÁLISIS DE LABORATORIO DE LA MERCANCÍA IMPORTADA. Tesis aislada de la 2ª. Sala de Oriente del TFJFA, visible en la RTFJFA número 81 de septiembre de 2007, página 185.

²²² AGENTES ADUANALES. SU REPRESENTACIÓN LEGAL. Tesis aislada de la 2ª. Sección de Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA número 73 de enero de 2007, página 1425.

TESIS RELEVANTES

SEJUFE

COMERCIO EXTERIOR

Fechas del levantamiento de acta de irregularidades

A consecuencia de diverso criterio jurisprudencial que señala que la notificación del acta circunstanciada prevista en el artículo 152 de la LA debe efectuarse al mismo tiempo, se emitieron dos tesis que viene a matizar la anterior.

En este sentido, se aprobó una nueva tesis jurisprudencial señalando que en caso de irregularidades derivadas de un cambio de clasificación arancelaria originada en un dictamen de laboratorio, no es aplicable la mencionada jurisprudencia.

Por otro lado, en el escenario en que el resultado del laboratorio arroje que existe una irregularidad en la clasificación arancelaria, la autoridad debe levantar el acta en la misma fecha en que tenga conocimiento del resultado del laboratorio y hacerlo en presencia del importador.²²³

Verificación de mercancías en transporte

Cuando al efectuar la verificación de mercancías en transporte de difícil identificación, sea necesaria la toma de muestras a fin de identificar sus características, la autoridad se encuentra obligada a levantar el acta de muestreo en el mismo momento en que se efectúa la toma de la muestra.²²⁴

²²³ RECONOCIMIENTO ADUANERO DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. SI COMO RESULTADO DEL ANÁLISIS DE LAS MUESTRAS SE ADVIERTE ALGUNA IRREGULARIDAD Y LA AUTORIDAD PROCEDE A LEVANTAR EL ACTA CORRESPONDIENTE, DEBE HACERLO EN LA FECHA EN QUE TENGA CONOCIMIENTO DE AQUÉLLA Y EN PRESENCIA DE LA PARTE INTERESADA. Tesis aislada IV.2o.A.193 A, visible en SEJUFE, Novena Época, Tomo XXV, Mayo de 2007, página 2182.

²²⁴ VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS EN TRANSPORTE DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN. EL ACTA DE MUESTREO CORRESPONDIENTE DEBE LEVANTARSE EN EL MOMENTO

Las autoridades no tienen facultades de verificación antes del desaduanamiento

Las autoridades aduaneras no están facultadas para verificar la legal importación, tenencia o estancia de mercancías de comercio exterior cuando éstas se encuentren depositadas dentro de los patios de las aduanas. Estando facultadas para hacerlo hasta que se determine el régimen aduanero, que inicia en el momento del despacho.²²⁵

EN QUE SE TOMA LA MUESTRA. Tesis aislada I.5o.A.58 A, visible en SEJUE, Novena Época, Tomo XXV, Abril de 2007, página 1865.

²²⁵ VERIFICACIÓN DE MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. LA AUTORIDAD ADUANERA NO ESTÁ FACULTADA PARA EMITIR LA ORDEN RESPECTIVA CUANDO AQUÉLLAS SE ENCUENTRAN EN UN RECINTO FISCAL O FISCALIZADO. Tesis aislada visible en SEJUE, Novena Época, Tomo I.1o.A.143 A, XXV, Febrero de 2007, página 1915.

TRATADOS

NUEVO TRATADO CON CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

En 1991 se firmó un primer convenio para evitar la doble tributación entre México y Canadá, mismo que fue publicado en el DOF el 17 de julio de 1992 y surtió sus efectos desde el 1 de enero de 1992.

El pasado 20 de junio de 2007 se publicó en el DOF un nuevo convenio firmado el 12 de septiembre de 2006 en que se amplían y restringen algunos de los beneficios contemplados en el tratado anterior. El intercambio de notas diplomáticas tuvo lugar el 20 de diciembre de 2006 y el 12 de abril de 2007, entrando en vigor en esta última fecha, y surtiendo efectos a partir del 1º de enero de 2008.²²⁶

Algunas de las diferencias y similitudes entre el nuevo tratado y el tratado celebrado en 1991, son las siguientes:

Regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*"

Al igual que en el tratado anterior, cuando una persona distinta a una persona física sea residente en ambos Estados, las autoridades harán lo posible por convenir la forma de aplicación del Convenio. En caso de no llegar a un acuerdo, no se tendrá derecho a aplicar los beneficios del tratado.

Establecimiento permanente²²⁷

El nuevo tratado prevé dos nuevos supuestos para determinar la existencia de un establecimiento permanente:

a) la prestación de servicios por una empresa, incluyendo servicios de consultoría, prestados por empleados o a través de personal contratado por la empresa para dichos efectos, cuando la actividad continúe en un Estado Contratante por un periodo o periodos superiores a seis meses dentro de un periodo de doce meses, y

²²⁶ Art. 27 Tratado.

²²⁷ Art. 5 Tratado.

b) la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes por una persona física en dicho Estado Contratante, por un periodo superior a 183 días dentro de un periodo de doce meses.

Consideramos que este último supuesto pudiera diferir del concepto que al efecto regula la LISR.

Dividendos²²⁸

El tratado de 1991 limitaba la imposición en el Estado fuente de dividendos a una retención de 10% en caso de que el beneficiario efectivo fuera una sociedad que poseyera al menos un 25% de las acciones con derecho a voto en la sociedad que pague los dividendos.

El nuevo tratado prevé que la imposición en el Estado de residencia de la sociedad que pague los dividendos queda limitada a una retención del 5% en caso de que el beneficiario efectivo sea una sociedad que posea al menos 10% de las acciones con derecho a voto en la sociedad que pague los dividendos.

Intereses²²⁹

Los intereses pagados por un residente en un Estado Contratante pagados a un residente del otro Estado pueden someterse a imposición en el Estado de que procedan en términos de ambos tratados. No obstante, en el nuevo tratado la limitante al Estado de procedencia se disminuyó de un 15% a un 10% en caso de que el perceptor de los intereses sea el beneficiario efectivo.

En términos del nuevo tratado, los intereses pagados a un residente del otro Estado Contratante que exclusivamente administre u otorgue beneficios bajo planes de pensiones, retiro o beneficios derivados del empleo, no estarán sometidos a imposición en el Estado de procedencia, si: *(i)* el beneficiario efectivo generalmente está exento de impuesto en el otro Estado, *(ii)* los intereses no se derivan de una actividad comercial o empresarial, y *(iii)* los intereses no deriven de una persona relacionada.

Por otro lado, quedó derogada por el nuevo tratado la cláusula de nación más favorecida incluida en el Protocolo del tratado de 1991, en la

²²⁸ Art. 10 Tratado.

²²⁹ Art. 11 Tratado.

cual se establecía que en caso de que México firmara un convenio con un país miembro de la OCDE en el cual se acordara una tasa inferior sobre intereses, dicha tasa inferior aplicaría automáticamente.

Regalías²³⁰

El nuevo tratado disminuye la retención en el Estado de procedencia de las regalías, de un 15% previsto en el tratado anterior, a un 10%, siempre y cuando el perceptor de las regalías sea el beneficiario efectivo.

Asimismo, se incluye en el nuevo tratado bajo el concepto de "*regalías*", aquellas cantidades de cualquier clase pagadas por la recepción o el derecho a recibir o por el uso o el derecho a usar imágenes visuales, sonidos o ambos, transmitidos al público por medio de satélite o cable, fibra óptica u otra tecnología similar, o por el uso o el derecho a usar imágenes visuales, sonidos o ambos, en relación con la televisión o radio.

Al igual que en el caso de intereses, quedó derogada por el nuevo tratado la cláusula de nación más favorecida incluida en el Protocolo del tratado de 1991, en la cual se establece que en caso de que México firmara un convenio con un país miembro de la OCDE en el que se acordara una tasa inferior sobre regalías, dicha tasa inferior aplicaría automáticamente.

Regla antiabuso²³¹

Los beneficios sobre dividendos, intereses y regalías no serán aplicables si el propósito principal de cualquier persona relacionada con la creación y asignación de acciones, créditos u otros derechos es el de tomar ventaja de dichos beneficios mediante la creación o asignación referida (concepto de "*treaty shopping*").

²³⁰ Art. 12 Tratado.

²³¹ Arts. 10, 11 y 12 Tratado.

Ganancias de capital²³²

a) Enajenación acciones.- El primer tratado establecía que las ganancias que obtuviera un residente en Canadá derivadas de la enajenación de acciones representativas del capital de una sociedad mexicana podrían someterse a imposición en Canadá. Sin embargo, sólo podrían someterse a imposición en México cuando (i) el valor de dichas acciones proviniera principalmente de bienes inmuebles situados en México (acciones inmobiliarias) y (ii) se enajenara una participación sustancial del capital social de la emisora mexicana.

En el nuevo tratado se permite que las ganancias obtenidas por un residente de Canadá derivadas de la enajenación de acciones representativas del capital de una sociedad residente en México, podrán someterse a imposición en México, cuando el receptor junto con sus partes relacionadas, en cualquier momento en un periodo de 12 meses anterior a la enajenación, hayan tenido una participación directa de 25% o más en la sociedad mexicana.

Cabe destacar que esta disposición aclara que basta con que la tenencia accionaria sea en cualquier momento en un periodo de 12 meses antes de la enajenación, evitando interpretaciones en cuanto a si tal tenencia accionaria debió ser en un solo momento o en todo el periodo previo a la enajenación.

Asimismo, se elimina del alcance del tratado la posibilidad de diferimiento del impuesto en el caso de reorganizaciones corporativas.

b) Pérdida de residencia.- Se prevé el régimen aplicable al caso en el cual una persona física deje de ser residente en Estado contratante e inmediatamente se convierta en residente en el otro Estado Contratante.

Si se considera que para efectos del primer Estado ocurrió una enajenación de bienes sometida a imposición por el hecho del cambio de residencia (concepto conocido como "*exit tax*"), la persona física podrá elegir ser considerada para efectos del segundo Estado como si antes de haberse convertido en residente en este segundo Estado hubiera vendido y readquirido dichos bienes en un monto igual al valor justo que

²³² Art. 13 Tratado.

en ese momento tienen los bienes en el mercado (concepto conocido como "*step up basis*").

Servicios independientes²³³

En el tratado de 1991, se preveía que los ingresos percibidos por la prestación de servicios profesionales o actividades de naturaleza independiente sólo pueden someterse a imposición en el Estado de residencia, a menos que tuviera una base fija en el otro Estado por una permanencia por más de 183 días en un periodo de 12 meses.

En consistencia con la incorporación de los nuevos supuestos de creación de establecimiento permanente, así como conforme a la tendencia internacional, en el nuevo tratado se incluyó el supuesto de ingresos por servicios profesionales y actividades independientes dentro del artículo de beneficios empresariales.

Bajo las disposiciones del nuevo tratado, los ingresos por la prestación de servicios profesionales o independientes, sin ser realizados a través de un establecimiento permanente, quedarán regulados como beneficios empresariales, al haberse incluido dichos servicios dentro de la definición de "*empresa*" y "*actividad empresarial*".²³⁴

Servicios dependientes²³⁵

Se incrementa en el nuevo tratado el rango de ingresos exentos de 1,500 dólares canadienses o su equivalente en pesos mexicanos, a 16,000 dólares canadienses o su equivalente en pesos mexicanos.

Artistas y deportistas²³⁶

Tanto en el anterior tratado como en el nuevo, las rentas derivadas de actividades ejercidas por artistas y deportistas, pero que no se atribuyan

²³³ Arts. 5 y 14 Tratado.

²³⁴ El artículo 3 del nuevo tratado define "*empresa*" como un término aplicable a la explotación de cualquier actividad comercial, y señala que el término "*actividad empresarial*" incluye la prestación de servicios profesionales y otras actividades que tengan el carácter de independiente.

²³⁵ Art. 14 Tratado.

²³⁶ Art. 16 Tratado.

a éstos sino a otra persona, se pueden someter a imposición en el Estado en que se realicen las actividades.

El tratado de 1991 establece que dichas rentas sólo pueden someterse a imposición en el Estado en que se realicen las actividades si se establece que ni el artista o el deportista, ni sus personas relacionadas, participan directa o indirectamente en los beneficios de la persona a que se refiere el párrafo anterior. Sin embargo, en el nuevo tratado, esta excepción no se incluyó.

Deducción de pagos / No discriminación²³⁷

Los gastos realizados por una empresa de un Estado a un residente del otro Estado, se deberán considerar como conceptos deducibles como si fueran efectuados a residentes del mismo Estado, en términos de la legislación interna del Estado de residencia de la empresa, salvo en el caso de pagos realizados fuera de precios de mercado en favor de una parte relacionada o abuso de tratados.

Reglas diversas²³⁸

Si por virtud del tratado un ingreso no está sujeto a imposición en un Estado, pero en el otro Estado no se grava la totalidad de dicho ingreso sino sólo una parte del mismo, el beneficio del tratado sólo opera por lo que se refiere a la parte gravada en el segundo Estado.

TRATADO CON NUEVA ZELANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 15 de junio de 2007, fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de Nueva Zelandia para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta. Dicho tratado entró en vigor el 16 de junio de 2007; sin embargo, el mismo surtirá plenos efectos a partir del 1º de enero de 2008.

Algunas de las características más destacables de dicho tratado se describen a continuación.

²³⁷ Art. 22 Tratado.

²³⁸ Art. 26 Tratado.

Ausencia de regla de desempate de residencia “*tie breaker rule*”²³⁹

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente de ambos países, las autoridades de cada país resolverán de común acuerdo el país donde la persona deberá considerarse como residente.

Al respecto, el Protocolo del tratado prevé que dichas autoridades deberán tener en consideración la sede de dirección efectiva de esa persona.

Establecimiento permanente²⁴⁰

El nuevo tratado prevé dos nuevos supuestos para determinar la existencia de un establecimiento permanente:

a) la prestación de servicios por una empresa, incluyendo servicios de consultoría, prestados por empleados o a través de personal contratado por la empresa para dichos efectos, cuando la actividad continúe en un Estado Contratante por un periodo o periodos superiores a seis meses dentro de un periodo de doce meses, y

b) la prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes realizadas por un individuo en dicho Estado Contratante, por un periodo superior a 183 días dentro de un periodo de doce meses.

Consideramos que este último supuesto pudiera diferir del concepto que al efecto regula la LISR.

Beneficios empresariales atribuibles a un establecimiento permanente²⁴¹

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en otro Estado Contratante en caso de que se realicen actividades empresariales a través de un establecimiento permanente en él y los beneficios sean atribuibles al mismo.

²³⁹ Art. 4 Tratado y párrafo 2 Protocolo.

²⁴⁰ Art. 5 Tratado.

²⁴¹ Art. 7 Tratado.

Se incluye una regla de fuerza de atracción de ingresos similar a la contenida en la LISR, en este caso para considerar atribuibles al establecimiento permanente, aquellos obtenidos por la enajenación de bienes de idéntica naturaleza efectuada en el territorio donde esté ubicado dicho establecimiento.

En este sentido, el tratado establece un beneficio al limitar el supuesto a bienes de idéntica o similar naturaleza.

Método de atribución de ingresos a establecimiento permanente²⁴²

El método de atribución de ingresos a un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes deberá ser el mismo cada año, salvo que existan razones válidas y suficientes para utilizar otro método.

Transportación marítima y aérea²⁴³

Se limitan los beneficios otorgados a los residentes de un Estado respecto de los ingresos obtenidos procedentes de la explotación de buques o aeronaves en el otro Estado, es decir, se permite la imposición en el segundo Estado, en caso de ingresos por la explotación de buques o aeronaves en lugares de dicho Estado de fuente.

Tasas de dividendos, intereses y regalías²⁴⁴

Las tasas máximas de retención en el país de fuente para dividendos asciende a 15%, mientras que para intereses y regalías es de 10%.

Cláusula de nación más favorecida respecto dividendos²⁴⁵

En caso de que Nueva Zelandia limite su imposición en la fuente sobre dividendos a una tasa menor al 15% en cualquier otro tratado, la tasa reducida aplicará en los mismos términos para efectos del Convenio entre México y Nueva Zelandia.

²⁴² Art. 7 Tratado.

²⁴³ Art. 8 Tratado.

²⁴⁴ Arts. 10, 11 y 12 Tratado.

²⁴⁵ Párrafo 9 Protocolo.

Límite de beneficios²⁴⁶

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado ("*arms' length principle*"), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

Concepto de regalías²⁴⁷

Se incluye en el concepto de regalías a los pagos de cualquier clase, periódicos o no, de cualquier forma descritos o registrados que se realicen por concepto de cualquier asistencia que sea accesoria y subsidiaria y que se proporcionen con el fin de permitir la aplicación o el goce de cualquier bien, derecho, equipo, conocimiento o información, que en términos del tratado generen regalías.

Ganancias de capital²⁴⁸

Las disposiciones del convenio relacionadas con ganancias de capital son enunciativas más no limitativas. Por lo tanto, las mencionadas ganancias de capital obtenidas de bienes distintos a los expresamente señalados podrán someterse a imposición en términos de la legislación de cada uno de los Estados.

Cláusula de nación más favorecida respecto de no discriminación²⁴⁹

En caso de que Nueva Zelandia celebre un tratado posterior con un tercer Estado siguiendo el tratamiento de no-discriminación del tratado modelo de la OCDE, se iniciarán negociaciones con México para otorgarle el mismo tratamiento.

Uno de los objetivos es el poder llevar a cabo negociaciones a efecto de otorgar el mismo trato de deducibilidad a las erogaciones pagadas a

²⁴⁶ Arts. 11 y 12 Tratado.

²⁴⁷ Art. 12 Tratado.

²⁴⁸ Art. 13 Tratado.

²⁴⁹ Párrafo 13 Protocolo del Tratado y Art. 24 Tratado Modelo OCDE.

residentes del otro Estado que a las erogaciones pagadas a residentes del mismo Estado.

Regímenes fiscales nocivos²⁵⁰

En caso de que con posterioridad a la entrada en vigor del convenio, uno de los Estados ponga en práctica una ley que implique un régimen fiscal nocivo, las autoridades de ambos Estados se consultarán mutuamente para regular el tratamiento aplicable al mismo a la luz del tratado, incluso, pudiendo limitar la aplicación de los beneficios del tratado a dicho régimen fiscal nocivo.

Consideramos que dicha disposición novedosa será de difícil aplicación debido a la falta de definición del término "*régimen fiscal nocivo*", así como a la incertidumbre relativa a que las limitantes deban imponerse por los Estados de forma bilateral o de forma unilateral, bastando la consulta al otro Estado.

TRATADO CON LA REPÚBLICA ESLOVACA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 28 de septiembre de 2007 fue publicado en el DOF el decreto promulgatorio del Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el gobierno de la República Eslovaca para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta. Dicho tratado entró en vigor el 25 de septiembre de 2008; sin embargo, surtirá plenos efectos a partir del 1º de enero de 2008.

Algunas de las características más relevantes son las siguientes:

Aplicación del tratado²⁵¹

Se acuerda que el convenio aplicará a impuestos de naturaleza idéntica o substancialmente similar al del ISR, que se establezcan con posterioridad a la firma del mismo.

²⁵⁰ Párrafo 14 Protocolo del Tratado.

²⁵¹ Art. 1 Tratado.

Es de esperarse que el gobierno de la República Eslovaca llegue a un acuerdo con las autoridades mexicanas respecto del reconocimiento de la aplicación del tratado en cuestión para efectos del IETU.

Ausencia de regla de desempate de residencia "*tie breaker rule*".²⁵²

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente de ambos países, las autoridades de cada país resolverán de común acuerdo el país donde la persona deberá considerarse como residente.

Establecimiento permanente²⁵³

El nuevo tratado prevé dos nuevos supuestos para determinar un establecimiento permanente:

a) La prestación de servicios, incluyendo servicios de consultoría, prestados a través de empleados o personal contratado por la empresa para dichos efectos, cuando la actividad continúe en un Estado Contratante por un periodo o periodos superiores a seis meses dentro de un periodo de doce meses, y

b) La prestación de servicios profesionales u otras actividades independientes realizadas por un individuo en dicho Estado Contratante, por un periodo superior a 183 días dentro de un periodo de doce meses, constituyen un establecimiento permanente.

Consideramos que este último supuesto pudiera diferir del concepto que al efecto regula la LISR.

Beneficios empresariales atribuibles a un establecimiento permanente²⁵⁴

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en otro Estado Contratante en caso de que se realicen actividades empresariales a través de un establecimiento permanente en él y los beneficios sean atribuibles al mismo.

²⁵² Art. 4 Tratado y Párrafo 2 Protocolo del Tratado.

²⁵³ Art. 5 Tratado.

²⁵⁴ Art. 7 Tratado.

Se incluye una regla de fuerza de atracción de ingresos similar a la contenida en la LISR, en este caso para considerar atribuibles al establecimiento permanente, aquellos obtenidos por la enajenación de bienes de idéntica naturaleza efectuada en el territorio donde esté ubicado dicho establecimiento.

En este sentido, el tratado establece un beneficio al limitar el supuesto a bienes de idéntica o similar naturaleza.

Método de atribución de ingresos a establecimiento permanente²⁵⁵

Se establece que el método de atribución de beneficios a un establecimiento permanente en uno de los Estados Contratantes deberá ser el mismo cada año, salvo que existan razones válidas y suficientes para utilizar otro método.

No deducción de regalías, honorarios o pagos análogos.²⁵⁶

Se dispone la no deducibilidad de los pagos efectuados por el establecimiento permanente a la oficina central o alguna otra sucursal, por concepto de regalías, honorarios, o pagos análogos a cambio de la utilización de patentes u otros derechos. Se exceptúa de lo anterior, lo pagos hechos por concepto de reembolsos de gastos efectivos.

Transportación marítima y aérea

Los beneficios respectivos no incluyen aquellos obtenidos de la prestación de servicios de hospedaje o los provenientes del uso de cualquier otro medio de transporte.

Alcance del concepto "agente independiente"²⁵⁷

El tratado dispone que el principio de plena competencia "*arms lenght principle*" deberá tomarse en cuenta para efecto de determinar si un agente es independiente del principal para efectos de determinar si

²⁵⁵ Art. 7 Tratado.

²⁵⁶ Art. 7 Tratado.

²⁵⁷ Párrafo 1 Protocolo del Tratado.

dicho agente constituye o no un establecimiento permanente de la empresa en el otro Estado.

Dividendos²⁵⁸

El convenio en cuestión prevé que el pago de dividendos no estará sujeto a retención alguna en el Estado de fuente de riqueza.

Aun cuando la legislación mexicana no establece tasa de retención alguna en caso de pago de dividendos, la disposición del tratado resulta relevante debido a que Eslovaquia es el primer Estado con el cual se acuerda en un convenio para evitar la doble tributación la no retención en el pago de dividendos.

Lo anterior, implica un beneficio para los residentes en México que inviertan en entidades eslovacas ya que los dividendos provenientes de dicho Estado sólo podrán sujetarse a imposición en México.

Tasa de intereses y regalías²⁵⁹

La tasa máxima de retención en el país de fuente para intereses y regalías es de 10%.

Concepto de regalías

Se incluye en el concepto de regalías, los pagos derivados de la enajenación de cualquier derecho o bien que se encuentre condicionada a la productividad, uso o cualquier disposición de los mismos.

Límite de beneficios²⁶⁰

En materia de intereses y regalías pagados entre personas con relaciones especiales, en caso de que el importe pagado exceda de las condiciones de mercado ("*arms' lenght principle*"), el excedente de dichos intereses y regalías no gozará de los beneficios del tratado.

²⁵⁸ Art. 10 Tratado.

²⁵⁹ Arts. 10, 11 y 12 Tratado.

²⁶⁰ Arts. 11 y 12 Tratado.

Ganancias de capital²⁶¹

Tratándose de títulos distintos de acciones inmobiliarias, sólo podrán someterse a imposición en el Estado de fuente si el enajenante ha poseído el 25% o más del capital de la sociedad en cualquier momento dentro de un periodo de doce meses.

Cabe mencionar que el convenio prevé que sólo se generará dicho impuesto en caso que la posesión de las acciones se haya realizado de forma directa.

Por otro lado, las disposiciones del Convenio relacionadas con ganancias de capital tienen el carácter de limitativas. Por lo tanto, las obtenidas de bienes distintos a los expresamente señalados sólo podrán someterse a imposición en el país de residencia del enajenante.

Dividendo ficto²⁶²

Si en términos de la legislación de un Estado se requiere que un pago sea caracterizado en todo o en parte como un dividendo, el otro Estado podrá darle el mismo tratamiento a dicho pago.

Lo anterior, más que perjudicar al receptor de dichos dividendos representa un beneficio debido a la no retención en el Estado de fuente tratándose de dividendos.

Créditos respaldados y capitalización insuficiente²⁶³

La tasa de retención máxima tratándose de intereses, no será aplicable a intereses derivados de créditos respaldados, mismos que serán sometidos a imposición de conformidad con la legislación interna del Estado del que procedan.

En caso de que la legislación de un Estado limite la deducibilidad de un pago debido a reglas de capitalización delgada o en virtud de que el instrumento de deuda sea considerado que incluye una participación en el capital (comúnmente denominados instrumentos "*híbridos*", es decir,

²⁶¹ Art. 13 Tratado.

²⁶² Párrafo 2 Protocolo del Tratado.

²⁶³ Párrafos 3 y 4 Protocolo del Tratado.

que para unos efectos generan consecuencias atinentes a deuda y para otros de capital), el otro Estado podrá darle el mismo tratamiento.

Participaciones a consejeros

Se equiparan a honorarios de consejeros, los percibidos por las personas que desempeñen funciones de un consejo de administración, o de cualquier otro órgano similar de una sociedad que tenga funciones de supervisión.

TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES AL 1 DE ENERO 2008

La lista de los 34 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2008, es la siguiente:

Estado	Publicación Convenio DOF	Aplicable a partir de
Alemania	16 marzo 1994 6 mayo 1994 15 junio 1994	1 enero 1994
Australia	13 febrero 2004	1 enero 2004 1 julio 2004
Austria	8 diciembre 2004	1 enero 2006
Argentina	19 marzo 2004	1 enero 2005
Bélgica	6 enero 1997	1 enero 1998
Brasil	1 enero 2007	1 enero 2007
Canadá	20 junio 2007	1 enero 2008
Corea del Sur	16 marzo 1995	1 enero 1996
Chile	12 mayo 2000	1 enero 2000
China	28 febrero 2006	1 marzo 2006 1 enero 2007
Dinamarca	27 mayo 1998	1 enero 1998
Ecuador	4 abril 2001	1 enero 2001
España	31 diciembre 1994	1 enero 1995
EUA	3 febrero 1994 25 enero 1996 22 julio 2003	1 enero 1994 26 octubre 1995 1 septiembre 2003 1 enero 2004
Finlandia	11 agosto 1999	1 enero 1999
Francia	16 marzo 1993	1 enero 1993
Indonesia	8 diciembre 2004	1 enero 2005
Italia	29 marzo 1995	1 enero 1996
Israel	11 agosto 2000	1 enero 2000
Irlanda	9 agosto 2000	1 enero 1999
Japón	6 enero 1997	1 enero 1997
Luxemburgo	6 febrero 2002	1 enero 2002
Noruega	26 agosto 1996	1 enero 1997
Nueva Zelandia	15 junio 2007	1 enero 2008
Países Bajos	31 diciembre 1994	1 enero 1995
Polonia	18 octubre 2002	1 enero 2003
Portugal	3 abril 2001	1 enero 2002
Reino Unido	15 marzo 1995	1 abril 1994
República Checa	28 enero 2003	1 enero 2003
República Eslovaca	28 septiembre 2007	1 enero 2008
Rumania	12 diciembre 2001	1 enero 2002
Singapur	23 agosto 1996	1 enero 1996
Suecia	10 febrero 1993	1 enero 1992
Suiza	24 octubre 1994	1 enero 1995

DIVERSOS

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

El 7 de diciembre de 2007, se publicó en el DOF la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2008.

Entre las cuestiones que consideramos más relevantes se encuentran las siguientes:

Ingresos del Gobierno Federal²⁶⁴

Con motivo de la creación del IETU, el IDE y el IEPS sobre juegos y sorteos, se incluyen como parte de los ingresos del Gobierno Federal los montos a recaudar por dichos tributos, como sigue:

IETU: 2.71% de los ingresos totales que el Gobierno Federal pretende recaudar en 2008.

IDE: 0.11% de los ingresos totales que el Gobierno Federal pretende recaudar en 2008.

IEPS/Juegos y sorteos: 0.06% de ingresos totales que el Gobierno Federal pretende recaudar en 2008.

El Ejecutivo Federal considera que la aprobación de la reforma hacendaria no agota las posibilidades que existen para impulsar el crecimiento de la economía, ya que aún están pendientes las reformas en materia educativa, laboral, energética y de telecomunicaciones, entre otras.

De concretarse las reformas pendientes, la economía podrá alcanzar la meta de crecimiento sostenido de 5% planteada en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012.

²⁶⁴ Art. 1 LIF.

Recargos para el caso de prórroga de créditos fiscales²⁶⁵

Para 2008 se mantienen las mismas tasas contempladas para 2007, quedando las siguientes:

0.75% mensual sobre saldos insolutos

En el caso de recargos por prórroga:

1% tratándose de pagos a plazos en parcialidades hasta 12 meses.

1.25% mensual cuando sean parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses.

1.50% mensual cuando sean parcialidades superiores a 24 meses.

1.125% mensual en el caso de mora.

Cancelación de créditos fiscales²⁶⁶

Como es costumbre, se incluye la facultad de las autoridades fiscales para llevar a cabo la cancelación de créditos fiscales en los que exista inconstabilidad, excluyendo el supuesto de imposibilidad práctica de cobro.

Para el 2008, se incluye un beneficio para aquellos que hubiesen incurrido con anterioridad al 31 de diciembre de 2007, en una infracción derivada del ejercicio de facultades de comprobación en materia aduanera que haya originado determinación de contribuciones y cuotas compensatorias (sin existir embargo de mercancías) y al 1 de enero del 2008 no le haya sido impuesta la sanción correspondiente, la misma no será determinada, si por las circunstancias del infractor o de la comisión de la infracción, el crédito fiscal aplicable no excede a 3,500 UDIS o su equivalente en moneda nacional al 1º de enero de 2008.

²⁶⁵ Art. 8 LIF.

²⁶⁶ Art. 15 LIF.

Estímulos fiscales²⁶⁷

a) Proyectos de investigación y desarrollo tecnológico²⁶⁸.- Se establecen las reglas para la distribución del estímulo otorgado a contribuyentes del ISR por proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, asignando una cantidad específica a proyectos vinculados con instituciones de educación superior y centros públicos de investigación.

b) IEPS de diesel para consumo final / Acreditamiento de IEPS por diesel adquirido contra IVA e ISR para el sector agrícola, ganadero, pesquero y minero / Acreditamiento de IEPS por diesel marino para embarcaciones de marina mercante / Vehículos de transporte público y privado de personas o de carga²⁶⁹.- En similares términos de otros ejercicios nuevamente se incluye la deducción / acreditamiento que se ha otorgado a este rubro de contribuyentes.

c) Vehículos/Red Nacional de Autopistas de Cuota²⁷⁰.- Dicho estímulo se otorga a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre de carga o pasaje que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota y consiste en permitir el acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% del gasto total erogado por dicho concepto.

d) Uso de bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico²⁷¹.- Se concede un estímulo fiscal a los contribuyentes del derecho por el uso de bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico, por el servicio de televisión restringida de servicio fijo de distribución terrenal punto a multipunto, consistente en el acreditamiento de una cantidad equivalente al monto que se hubiera causado a partir del 1º de enero de 1999 al 31 de diciembre de 2007, incluyendo sus accesorios, por concepto de los aprovechamientos que con motivo de dichas bandas deban cubrir en términos del artículo 14 de la LFT o del Título de

²⁶⁷ Art. 16 LIF.

²⁶⁸ Art. 16 fracc. I LIF.

²⁶⁹ Art. 15 fraccs. IV, V, VI VIII.

²⁷⁰ Art. 16 fracc. VII LIF.

²⁷¹ Art. 16 fracc. IX LIF.

concesión, contra los adeudos derivados del propio aprovechamiento del 1º de enero de 1999 al 31 de diciembre de 2007²⁷².

Exenciones²⁷³

a) ISAN/Vehículos baterías eléctricas recargables.- Nuevamente, se exime del pago de ISAN que se cause a cargo de las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen definitivamente en los términos de la LA, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna.

b) Gas natural.- Se exime del pago del derecho de trámite aduanero que se cause por importación de gas natural determinados por la LA.

Tasa de retención anual²⁷⁴

Para efectos de los intereses pagados por el sistema financiero, durante el ejercicio fiscal de 2008 la tasa de retención anual será del 0.85% sobre el capital.

En la Exposición de Motivos, el Ejecutivo señala que el incremento referido se realiza con el *"propósito de que los ahorradores no generen saldos elevados a cargo al acumular en la declaración anual los ingresos por intereses"*, lo cual consideramos no es un dato preciso en una gran cantidad de contribuyentes, quienes en muchas ocasiones obtienen una pérdida al no percibir intereses reales.

Aun si se prevé que las tasas de interés pudieran elevarse durante el año, ello también traería aparejado el incremento en la inflación

²⁷² Al respecto, la Comisión de Hacienda y Crédito Público considera que los servicios de banda ancha constituyen una oportunidad para incrementar la diversidad y penetración de los servicios de telecomunicaciones con tarifas accesibles para los usuarios. Por ello, considera necesario impulsar la prestación del servicio de banda ancha por los prestadores de servicios de televisión restringida por microondas, de manera que se beneficien los núcleos de población más amplios mediante el otorgamiento del estímulo fiscal señalado.

²⁷³ Art. 16 LIF.

²⁷⁴ Art. 22 LIF.

permaneciendo la ausencia de intereses reales, por lo cual consideramos que el incremento en comento tiene fines puramente recaudatorios.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

El Congreso de la Unión aprobó diversas modificaciones a la LFD mismas que fueron publicadas el 24 de diciembre del 2007, siendo relevantes, en nuestra opinión, las siguientes:

SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN

Servicios Migratorios²⁷⁵

Se creó un nuevo derecho por la autorización de entrada a los visitantes locales que arriben a las costas mediante cruceros. Los ingresos obtenidos se destinarán primordialmente a los municipios que reciban a los visitantes.

En caso de pasajeros en vuelos internacionales, el momento de pago se cambia de la fecha de entrada, a la fecha de salida.

Los fondos percibidos por otros derechos migratorios, se destinarán principalmente al Instituto Nacional de Migración.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

Servicios de inspección y vigilancia²⁷⁶

Fueron modificados diversos derechos que pagan las entidades y sujetos del sistema financiero por los servicios de inspección y vigilancia que proporciona la CNBV.

La mayoría de los montos por estos derechos se reducen, sin embargo, los que son a cargo de almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, casas de cambio y empresas de factoraje financiero, tiene un incremento notable derivado del aumento del porcentaje de derechos sobre el valor de su cartera vencida.

²⁷⁵ Arts. 8, 12, 16 y 18-A, LFD.

²⁷⁶ Arts. 29, 29-B, 29-D, 29-E, 29-F, 29-K, LFD.

Se adicionan derechos derivados de: *(i)* la autorización de inicio de operaciones de casas de bolsa, *(ii)* la constitución y funcionamiento de sociedades de inversión de renta variable, instrumentos de deuda, de capitales y de objeto limitado, *(iii)* por inscripción de acciones emitidas por sociedades controladoras de grupos financieros, instituciones de crédito, casas de bolsa o de cambio, y otras entidades financieras, quienes también deberán pagar un derecho por inspección y vigilancia, *(iv)* inscripción de valores fiduciarios sobre bienes distintos de acciones respaldados por valores inscritos, *(v)* por el registro de intermediarios que actúen como organismos autorregulatorios.

Se elimina el artículo aplicable en caso de que los derechos por servicios de inspección y vigilancia causados en el ejercicio, fueran menores en más de 5% de los causados en el ejercicio inmediato anterior, y que obligaba a pagar como mínimo la cuota pagada en el ejercicio anterior reducida en un 5%.²⁷⁷

SECRETARÍA DE AGRICULTURA, GANADERÍA Y DESARROLLO RURAL

Sanidad Fitopecuaria²⁷⁸

Se derogan las cuotas por los servicios de verificación, inspección, control y vigilancia sanitaria en la importación de animales, que se imponía por los servicios solicitados por el particular.

Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca²⁷⁹

Se especifican derechos por: *(i)* la autorización para instalar y operar sistemas para la disposición final de residuos peligrosos y *(ii)* por el trámite para la recepción, estudio de la solicitud y en caso, expedición de la autorización correspondiente para la importación y exportación de residuos no considerados peligrosos.

²⁷⁷ Art. 29-M, LFD.

²⁷⁸ Arts. 85-A y 86-A, LFD.

²⁷⁹ Arts. 194-T y 194-T-1, LFD .

Descargas de Aguas Residuales²⁸⁰

Se modifican la mayoría de las definiciones relacionadas con la base y el objeto de derechos por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación por descargar aguas residuales.

Destaca la eliminación de la exención que gozaban quienes excedían en sus descargas los límites de contaminantes pero presentaban a la CNA un programa de acciones para no rebasarlos y se comprometían a realizar acciones al respecto.

A partir de la reforma, el usuario deberá pagar el derecho por descargas y solicitar a la CNA el fondeo de las obras de infraestructura, que no podrá ser mayor de los derechos que haya cubierto.

Es criticable que no se pueda solicitar el fondeo o algún estímulo antes de ser contribuyente del derecho, con el fin de no contaminar desde el inicio de operaciones del contribuyente.

En los artículos transitorios se prevé la condonación de los adeudos causados hasta 2007 por este derecho, para quienes se acojan a este programa de financiamiento.

Por otra parte, los muestreos trimestrales que deben presentarse para determinar el derecho a pagar, deben basarse en la determinación de un laboratorio particular autorizado.

Junto a la CNA, se faculta al SAT para determinar en forma presuntiva este derecho por descargas, y se amplían los supuestos de determinación presuntiva.

Hidrocarburos

El 1 de octubre de 2007 se publicó en el DOF, con vigencia a partir del 1 de enero de 2008, el decreto por el que se reformaron algunas disposiciones de los derechos que cubre PEMEX Exploración y Producción por la extracción de hidrocarburo.

Al respecto, resultan relevantes el establecimiento de un límite a las inversiones deducibles de la base de cálculo de este derecho, y el incremento de la tasa de pagos mensuales por el pago del derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía,

²⁸⁰ Arts. 277, 278-B, 278-C, 281-C, 284, 285 y Quinto Transitorio, LFD.

precisándose además el procedimiento de distribución de los fondos obtenidos por este derecho para la investigación.²⁸¹

²⁸¹ Arts. 254 y 254-Bis, LFD.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS²⁸²

TENENCIA DE VEHÍCULOS

El Congreso de la Unión aprobó la abrogación de la LITUV a nivel federal, habiéndose publicado en el DOF el 21 de diciembre de 2007 y tendrá efectos a partir del 1 de enero de 2012.

Debido a que esta contribución es administrada por las entidades federales y les representa un ingreso relevante, estarán facultadas para establecer un impuesto equivalente a nivel local; cuando los Estados impongan tenencias locales antes del 2012, se suspenderá el cobro del impuesto federal correspondiente en esa entidad.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS / TASA²⁸³

Se aclara que los contribuyentes que enajenen alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio, deberán aplicar la tasa del 10 % para enajenaciones en región fronteriza.

²⁸² Art. Tercero del Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y abrogan diversas disposiciones fiscales, para fortalecer el federalismo fiscal.

²⁸³ Art. 2-A LIVA.

CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

El 17 de diciembre de 2007 fue aprobado en lo general el dictamen a la iniciativa de reformas al CFDF presentada recientemente por el Ejecutivo Local.

DISPOSICIONES GENERALES

Actualización de cuotas y tarifas

Se actualizan las cuotas y tarifas, así como las multas, tablas de valores, y en términos generales, las cantidades que establece el CFDF, considerando para ello el efecto inflacionario.

Garantía interés fiscal²⁸⁴

Se elimina la obligación de garantizar el interés fiscal en el supuesto de créditos derivados de multas administrativas cuando se solicite autorización para su pago diferido o en parcialidades.

Prescripción de devolución²⁸⁵

La obligación de las autoridades para devolver contribuciones enteradas indebidamente o saldos a favor prescribe en el término de tres años. Asimismo, la solicitud de devolución que presenten los contribuyentes interrumpe el plazo para la prescripción.

Extinción de créditos fiscales²⁸⁶

Con la finalidad de no continuar postergando mediante disposición transitoria la entrada en vigor del plazo de tres años para la prescripción de los créditos fiscales, se modifica nuevamente la citada disposición para establecer un plazo de cinco años.

²⁸⁴ Art. 57 CFDF.

²⁸⁵ Art. 71 CFDF.

²⁸⁶ Art. 72 CFDF.

Dictamen fiscal²⁸⁷

Con la finalidad de garantizar que los contribuyentes cumplan correctamente con sus obligaciones fiscales, se amplía el universo de contribuyentes obligados a presentar dictamen fiscal, al disminuir los límites de algunos supuestos ya establecidos anteriormente, mismos que se describen a continuación:

- a)** Aquellos contribuyentes que en el año calendario inmediato anterior hayan contado con un promedio mensual de 150 trabajadores (anteriormente el promedio era de 300).
- b)** Los que en el año anterior hayan contado con inmuebles cuyo valor catastral por inmueble sea superior a \$38'656,618.00 (anteriormente el valor era de \$74'655,000.00).
- c)** Las que en el calendario inmediato anterior hayan consumido un promedio bimestral por una o más tomas mayor a 1,000 m3 de agua (anteriormente el promedio era de 2,000 m3).

Visitas domiciliarias²⁸⁸

Se aclara que el periodo de 5 años anteriores a la notificación de la orden de visita o a la fecha del acto sujeto a revisión respecto del cual las autoridades fiscales pueden efectuar una revisión, se suspende con: (i) la interposición de algún recurso administrativo o juicio en contra de actos de la autoridad fiscal, y (ii) cuando las autoridades no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación por cambio de domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente o se señale de manera incorrecta el domicilio fiscal.

Los plazos con que cuenta la autoridad fiscal para llevar a cabo sus facultades de comprobación se delimitan, señalando que en el supuesto de que la autoridad reponga el procedimiento de fiscalización cuando el mismo no se ajuste a derecho, dicho procedimiento deberá concluir dentro de los 6 meses contados a partir de la reposición del mismo, siempre que dicha revisión se concluya dentro del plazo que para tal efecto establece el CFDF.

²⁸⁷ Art. 80 CFDF.

²⁸⁸ Arts. 111 fracc. I, inciso c), 112 y 117 CFDF.

El plazo para que las autoridades fiscales emitan una resolución definitiva será de 5 meses contados a partir del día siguiente al levantamiento del acta final, o bien, a partir del vencimiento del plazo para desvirtuación de hechos y omisiones (anteriormente el plazo era de 90 días).

CONTRIBUCIONES LOCALES

Impuesto sobre adquisición de inmuebles²⁸⁹

Se adiciona un nuevo supuesto de adquisición consistente en aquellos actos que se realicen a través de fideicomiso en el que el fideicomitente afecte un inmueble para ser destinado a un desarrollo inmobiliario, para transmitirlo todo o en partes a terceros, con la finalidad de recibir alguna contraprestación.

Se establece que el bien aportado se considera enajenado cuando el fideicomitente que haya aportado el inmueble se reserve el derecho de reversión y la misma sea imposible por haber entregado en propiedad parte del desarrollo inmobiliario a otro fideicomisario distinto al fideicomitente aportante del inmueble o a un tercero.

Impuesto predial

a) Eliminación base rentas²⁹⁰.- De conformidad con la jurisprudencia dictada por la SCJN mediante la cual se declaró la inconstitucionalidad del factor 10.00 para determinar la base gravable del impuesto predial generado por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, se deroga dicha forma de determinar el impuesto, quedando los siguientes métodos de cuantificación.

- (i) La práctica de avalúo directo que comprenda las características e instalaciones particulares del inmueble, o bien,
- (ii) mediante la aplicación de los valores unitarios a que se refiere el CFDF, o bien,

²⁸⁹ Art. 137 fracc. X CFDF.

²⁹⁰ Art. 149 fracc. II, 152 CFDF y Sexto Transitorio del Decreto.

- (iii) a través de los valores determinados en dicho ordenamiento para "*enclaves o corredores de valor*".

Al respecto, consideramos que con sustento en criterios previos de la SCJN, el procedimiento de cálculo con "*base rentas*" fue reconocido como constitucional con excepción del factor 10, por lo que pudiera argumentarse un trato inequitativo de los arrendadores frente a la generalidad de contribuyentes.

Mediante disposición transitoria se establece la opción para que los contribuyentes que al 1° de enero de 2008 tengan créditos fiscales por concepto del impuesto predial base rentas puedan pagar dichos créditos conforme a los valores unitarios vigentes en el ejercicio en el que se causó el impuesto.

Dicho beneficio aplica para los créditos fiscales: (i) que se encuentren sujetos al control y determinación de obligaciones; (ii) aquellos respecto de los cuales se esté ejerciendo el procedimiento administrativo de ejecución; (iii) aquellos sujetos a autorización de pago a plazos; y (iv) aquellos que hayan sido impugnados. Para lo anterior, los contribuyentes podrán solicitar ante las autoridades fiscales la determinación de un nuevo crédito fiscal.

b) Incremento en la Tarifa.- Se modifica la estructura tarifaria aplicable para la determinación del impuesto predial alcanzando aumentos cercanos al 10%; sin embargo, existe una reducción respecto de los inmuebles ubicados en los primeros rangos de la tabla correspondiente.

c) Incremento enclaves o corredores de valor²⁹¹.- Como consecuencia de la derogación del impuesto predial base rentas, el legislador incrementa considerablemente los valores unitarios del suelo en áreas, enclaves o corredores de valor, además de la creación de nuevos corredores en distintas delegaciones, alcanzando aumentos superiores al 100%.

Los "*enclaves de valor*" se refieren a aquellos inmuebles de uso habitacional que cualitativamente se diferencian del área en que se ubican, no obstante que compartan infraestructura y equipamiento urbano, pero tienen más valor unitario por: (i) áreas perfectamente delimitadas; (ii) acceso restringido a su interior, (iii) vigilancia privada;

²⁹¹ Art. Segundo del Decreto.

(iv) mantenimiento privado de áreas comunes y (v) vialidades internas y alumbrado privado.

Consideramos que existen elementos legales para impugnar la inconstitucionalidad de los nuevos valores, pues dichas disposiciones violan los principios de proporcionalidad y equidad tributarias.

Es importante mencionar que dichas disposiciones han sido impugnadas anteriormente; sin embargo, hasta el momento de elaboración del presente documento todavía no existe un criterio definido sobre el tema emitido por la SCJN.

d) Impuesto predial pago anticipado²⁹².- De conformidad con la exposición de motivos del decreto que se comenta, en materia de reducciones se pretende establecer un esquema general de justicia distributiva, pues al existir supuestos que prevén reducciones del 100% sobre diversas contribuciones, el Distrito Federal deja de percibir ingresos importantes.

Por lo anterior, entre otras, se disminuyen los porcentajes de reducción del monto correspondiente al pago del impuesto predial para aquéllos contribuyentes que cumplieren con esta obligación de forma anticipada, quedando ahora como se señala a continuación:

- (i) 7% cuando se efectúe el pago de los seis bimestres, a más tardar el último día del mes de enero del año en que se deba cubrir (anteriormente el porcentaje era de 9%).
- (ii) 4% cuando el pago de los seis bimestres se efectúe a más tardar el último día del mes de febrero del año en que deba cubrirse (anteriormente el porcentaje era de 6%).
- (iii) Se elimina la reducción del 1.5% cuando el pago se efectúe durante el primer mes de cada bimestre.

e) Facultades de comprobación²⁹³.- En congruencia con la derogación del impuesto predial base rentas, se elimina la facultad de la

²⁹² Art. 153 CFDF.

²⁹³ Arts. 95 y 101 CFDF.

autoridad fiscal para determinar presuntivamente el valor catastral de los inmuebles que son otorgados en arrendamiento.

DERECHOS POR USO Y SUMINISTRO DE AGUA Y POR DESCARGA EN DRENAJE²⁹⁴

De conformidad con la exposición de motivos del decreto en cita, toda vez que la estructura tarifaria en materia de suministro de agua es de las más bajas del país, con la finalidad de mejorar el servicio, evitar dificultades financieras relativas a costos de operación y fomentar nuevas inversiones, se aumentan las tarifas relativas al cobro de los citados derechos, así como las sanciones por cometer alguna infracción, alcanzando aumentos mayores al 15%.

OTRAS CONSIDERACIONES

Reducciones²⁹⁵

Se especifica que pueden tener acceso a reducciones fiscales, aquellas empresas o instituciones que lleven a cabo programas “comprobables” de mejoramiento de condiciones ambientales.

Se adiciona un beneficio de reducción del 80% del impuesto sobre nóminas para aquellas empresas que realicen proyectos de investigación aplicada y desarrollo tecnológico que impacten en el Distrito Federal, de conformidad con los requisitos señalados en el CFDF.

Tendrán derecho a una reducción del 100% del impuesto sobre adquisición de inmuebles, impuesto predial, impuesto sobre espectáculos públicos, impuesto sobre nóminas, derechos por el uso de redes de agua y drenajes, así como de los derechos por la expedición de licencias de construcción las organizaciones que realicen las siguientes actividades: *(i)* fortalezcan y fomenten el goce y ejercicio de los derechos humanos; *(ii)* fomenten condiciones sociales que favorezcan integralmente el desarrollo humano; *(iii)* promuevan realización de obras y prestación de servicios para la población; *(iv)* realicen acciones de prevención y protección civil y v) presten asistencia social, entre otras.

²⁹⁴ Arts. 194 y 197 CFDF.

²⁹⁵ Arts. 294, 296, 300 y 301 CFDF.

Obligaciones autoridades fiscales

Con la finalidad de dar mayor certidumbre a los contribuyentes que tengan derecho a que las autoridades fiscales les devuelvan determinadas cantidades como consecuencia de una resolución definitiva, se adiciona una disposición que obliga a las dependencias, órganos desconcentrados, delegaciones y entidades, a devolver dichas cantidades con cargo a sus presupuestos aprobados.

En caso de que dichas autoridades no puedan cubrir la totalidad del adeudo, deberán presentar ante la autoridad que emitió la resolución definitiva de la cual deriva el derecho, un programa de cumplimiento de pago que deberá ser considerado para todos los efectos legales en vía de ejecución.

ANEXOS

ANEXO 1

ACREDITAMIENTO DEL IETU

México, D. F., 10 de diciembre de 2007

EL GOBIERNO NORTEAMERICANO RECONOCE LA ACREDITACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Derivado de la aprobación de la Reforma Hacendaria por los que menos tienen por parte del H. Congreso de la Unión, por la cual se introdujo el IETU, el gobierno mexicano, en cumplimiento de las obligaciones asumidas en los convenios para evitar la doble tributación, inició una comunicación exhaustiva con las autoridades de otros países con el objetivo de explicar las características de este impuesto, a efecto de que el mismo se considerara como comprendido en dichos tratados, obteniendo así los beneficios correspondientes para evitar la doble imposición de los flujos de inversión extranjera que acceden al país.

En virtud de la gran importancia de la inversión norteamericana en nuestro país, la SHCP ha revisado, conjuntamente con las autoridades de EUA, la interacción del IETU y el Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos de América y el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta. Los resultados de este diálogo con el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas de los

Estados Unidos de América son de gran importancia y en ellas prevaleció el interés de ambos países de generar un entorno impositivo que propicie el flujo de inversiones entre ambas naciones. Se sostuvieron diversas reuniones las cuales dieron como resultado la aceptación antes mencionada.

Como se indicó anteriormente, el comunicado del Servicio de Rentas Internas y el Departamento del Tesoro señala que el crédito por impuesto extranjero estadounidense estará disponible en tanto el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas realizan un estudio una vez que el IETU se encuentre en total operación, en el que se analizará la interacción del nuevo gravamen con el Impuesto Sobre la Renta. Para efectos de este estudio, la Secretaría cooperará con el gobierno norteamericano suministrando la información que sea necesaria, la cual, entre otras fuentes, derivará de las revisiones propias que el gobierno mexicano debe llevar a cabo sobre el IETU y que se presentarán ante el Congreso en el año 2011, fecha en la cual dicho impuesto estará en total operación. Esta cooperación tiene el objetivo de que el estudio pueda llevarse a cabo de manera satisfactoria para ambas partes.

La SHCP considera que este resultado otorgará un tratamiento mucho más favorable a las inversiones existentes y futuras, en el sentido de que no tendrán que pagar impuestos dos veces, situación distinta a lo que ocurría con el Impuesto al Activo, el cual no era considerado como impuesto comprendido en el Convenio, lo que causaba una doble tributación.

Es primordial destacar que hasta el momento los países que han aceptado considerar al IETU como impuesto comprendido en los respectivos Convenios son Alemania, Austria, Australia, Barbados, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Ecuador, Finlandia, Francia, India, Irlanda, Islandia, Italia, Japón, Luxemburgo, Noruega, Nueva Zelanda, Países Bajos, Polonia, Reino Unido, República Checa, Sudáfrica y España.

El gobierno mexicano reitera su compromiso para fortalecer las condiciones de seguridad y certidumbre para las inversiones en nuestro país, al mismo tiempo que buscará, en común acuerdo con sus socios comerciales, tomar las medidas pertinentes para evitar la doble imposición entre países para construir un sistema tributario más competitivo a nivel global, fomentando así la actividad económica, la creación de empleos y las mejores condiciones de vida para todos los mexicanos.

ANEXO 2

PAÍSES QUE HAN CONFIRMADO QUE EL IETU ES UN IMPUESTO COMPRENDIDO EN LOS CONVENIOS DE DOBLE TRIBUTACIÓN

Alemania	Italia
Australia	Japón
Austria	Luxemburgo
Barbados	Noruega
Bélgica	Nueva Zelanda
Canadá	Países Bajos
Corea	Polonia
Dinamarca	Reino Unido
Ecuador	República Checa
España	República Eslovaca
Finlandia	Rumania
Francia	Sudáfrica
India	Suecia
Irlanda	Suiza
Islandia	

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) informa que el gobierno norteamericano, a través del Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS, por sus siglas en inglés) ha anunciado que los contribuyentes norteamericanos podrán acreditar, contra el impuesto sobre la renta a su cargo en EUA, el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) que paguen en México sin que las autoridades fiscales de EUA impugnen dicho acreditamiento. El acreditamiento no será objetado en tanto las autoridades fiscales de EUA realizan un estudio (descrito más adelante) del IETU. Es importante destacar que un

crédito aplicado durante el periodo del estudio no podrá ser impugnado posteriormente por las autoridades fiscales americanas.

Por lo anterior, y conforme a los Convenios para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta celebrados entre México y los países antes listados, incluyendo los Estados Unidos de América, el IETU es un impuesto comprendido en dichos Convenios, y resulta aplicable a las personas residentes de uno o de ambos Estados Contratantes, y no limita en forma alguna las exclusiones, exenciones, deducciones, créditos o cualquier otra desgravación existente o que se establezca en el futuro por las leyes de cualquiera de los Estados Contratantes.

ANEXO 3

IRS COMMUNICATION

Part III – Administrative, Procedural, and Miscellaneous

Creditability of Mexican Single Rate Business Tax

Notice 2008-3

The Internal Revenue Service (IRS) and the Treasury Department are evaluating the impuesto empresarial a tasa única (IETU), a single rate business tax recently adopted by Mexico effective January 1, 2008, to determine whether it is a creditable income tax under Article 24(1) (Relief from Double Taxation) of the Convention Between the Government of the United States of America and the Government of the United Mexican States for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income (the Treaty).

Article 24(1) of the Treaty generally provides that the United States will allow a credit for income tax paid to Mexico by or on behalf of a U. S. resident. The taxes in paragraphs 3 and 4 of Article 2 (Taxes Covered by the Convention) of the Treaty are treated as income taxes for purposes of Article 24(1) and are therefore eligible for a credit. In the case of Mexico, these taxes are the income tax imposed by Mexico's Income Tax Law and any substantially similar taxes imposed in addition to, or in place of, the taxes listed in paragraph 3 of Article 2 after September 18, 1992, the date the Treaty was signed.

The IRS and the Treasury Department believe that the provisions, design, and full operation of the IETU, including its interaction with Mexico's regular income tax, require study to determine whether the IETU is a creditable income tax. In view of the responsibility of the IRS to administer U.S. tax laws and treaties, pending the conclusion of this study, the IRS will not challenge a taxpayer's position that the IETU is an income for the IETU paid or accrued on or after January 1, 2008. Any change in the foreign tax credit treatment of the IETU as a result of the study will be prospective, and apply solely to the IETU paid or accrued in taxable years beginning after the date that further guidance is issued.

DRAFTING INFORMATION

Various personnel from the IRS and the Treasury Department participated in the development of this Notice. For further information regarding this Notice, contact Nina E. Chowdhry of the Office of Associate Chief Counsel (International) at (202) 622-3882 (not a toll-free call).

ANEXO 4

PUBLICACIONES FISCALES

TÍTULO	FECHA
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE LOS GOBIERNOS DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA FEDERATIVA DEL BRASIL PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PROTOCOLO, FIRMADOS EN LA CIUDAD DE MÉXICO EL VEINTICINCO DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL TRES.	LUNES 1 DE ENERO DE 2007
DÉCIMA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006 Y SU ANEXO 5.	MARTES 30 DE ENERO DE 2007
ANEXO 1 DE LA DÉCIMA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006, PUBLICADA EL 30 DE ENERO DE 2007.	MARTES 13 DE FEBRERO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN ESTÍMULOS FISCALES EN MATERIA DE IMPUESTO AL ACTIVO, A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.	MARTES 20 DE FEBRERO DE 2007
DÉCIMA TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006.	MARTES 27 DE FEBRERO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE OTORGA UN ESTÍMULO FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.	JUEVES 8 DE MARZO DE 2007
DÉCIMA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006 Y SUS ANEXOS 7, 10 Y 26.	MIÉRCOLES 28 DE MARZO DE 2007
ANEXOS 14 Y 25 DE LA DÉCIMA CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006 PUBLICADA EL 28 DE MARZO DE 2007.	VIERNES 30 DE MARZO DE 2007
DÉCIMA QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2006.	LUNES 2 DE ABRIL DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL DOCE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL SEIS.	MARTES 10 DE ABRIL DE 2007
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007.	MIÉRCOLES 25 DE ABRIL DE 2007
RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA SE SEÑALAN PARA 2007.	LUNES 30 DE ABRIL DE 2007
ANEXOS 4, 6, 7 Y 9 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 25 DE ABRIL DE 2007.	JUEVES 3 DE MAYO DE 2007
ANEXO 1 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 25 DE ABRIL DE 2007.	LUNES DE 7 MAYO DE 2007
DECRETO PROMULGATORIO DEL ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE NUEVA ZELANDIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN HANOI, VIETNAM, EL DIECISEIS DE NOVIEMBRE DE DOS MIL SEIS.	VIERNES 15 DE JUNIO DE 2007

ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO AUTORIZA A LA SECRETARÍA DE GOBERNACIÓN LOS MONTOS BAJO EL ESQUEMA DE APROVECHAMIENTOS EN MATERIA DE JUEGOS Y SORTEOS 2007.	LUNES 18 DE JUNIO DE 2007
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE CANADÁ PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL DOCE DE SEPTIEMBRE DE DOS MIL SEIS.	MIÉRCOLES 20 DE JUNIO DE 2007
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007 Y SUS ANEXOS 7 Y 11.	LUNES 2 DE JULIO DE 2007
ACUERDO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS REGLAS GENERALES PARA LA APLICACIÓN DEL ESTÍMULO FISCAL A LA INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO DE TECNOLOGÍA Y CREACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DEL COMITÉ INTERINSTITUCIONAL.	MIÉRCOLES 18 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE APRUEBA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA ESLOVACA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN BRATISLAVIA, REPÚBLICA ESLOVACA, EL TRECE DE MAYO DE DOS MIL SEIS.	JUEVES 19 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN BENEFICIOS FISCALES A LOS PATRONES Y TRABAJADORES EVENTUALES DEL CAMPO.	MARTES 24 DE JULIO DE 2007
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007.	LUNES 10 DE SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO PROMULGATORIO DEL CONVENIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA ESLOVACA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, FIRMADO EN BRATISLAVA, REPÚBLICA ESLOVACA, EL TRECE DE MAYO DE DOS MIL SEIS.	VIÉRNES 28 DE SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS Y DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, Y SE ESTABLECE EL SUBSIDIO PARA EL EMPLEO.	LUNES 1 DE OCTUBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.	LUNES 1 DE OCTUBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	LUNES 1 DE OCTUBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.	LUNES 22 DE OCTUBRE DE 2007
RESOLUCIÓN POR LA QUE SE EXPIDEN LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL PARA LA PRESTACIÓN DE LOS SERVICIOS DE RECEPCIÓN DE INFORMACIÓN DE DECLARACIONES FISCALES Y DE RECAUDACIÓN DE INGRESOS FEDERALES POR PARTE DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	VIÉRNES 26 DE OCTUBRE DE 2007
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007.	VIÉRNES 26 DE OCTUBRE DE 2007
ANEXO 14 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 26 DE OCTUBRE DE 2007.	JUEVES 1 DE NOVIEMBRE DE 2007
ANEXOS 1, 5, 7, 10, 11, 17 Y 26 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007,	VIÉRNES 2 DE NOVIEMBRE DE 2007

PUBLICADA EL 26 DE OCTUBRE DE 2007.	
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.	LUNES 5 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN LOS BENEFICIOS FISCALES QUE SE MENCIONAN, A LOS CONTRIBUYENTES DE LAS ZONAS AFECTADAS POR LS PRECIPITACIONES PLUVIALES OCURRIDAS EN LOS ESTADOS DE CHIAPAS Y TABASCO.	MIÉRCOLES 7 DE NOVIEMBRE DE 2007
ANEXO 15 DE LA SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2007, PUBLICADA EL 26 DE OCTUBRE DE 2007.	MIÉRCOLES 7 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE MODIFICAN LOS DIVERSOS PUBLICADOS EL 26 DE ENERO DE 2005 Y EL 12 DE MAYO DE 2006.	MARTES 27 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	JUEVES 6 DE DICIEMBRE DE 2007
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2008.	VIERNES 7 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN, DEROGAN Y ABROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS Y DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.	VIERNES 21 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	VIERNES 21 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS.	LUNES 24 DE DICIEMBRE DE 2007

ANEXO 5

PUBLICACIONES LEGALES

TÍTULO	FECHA
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA LEY DE DESARROLLO RURAL SUSTENTABLE.	VIERNES 2 DE FEBRERO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 76 FRACCIÓN I, Y EL ARTÍCULO 89 FRACCIÓN X, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	LUNES 12 DE FEBRERO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UNA FRACCIÓN VI AL ARTÍCULO 19; UN PÁRRAFO TERCERO AL ARTÍCULO 20 BIS 2; Y MODIFICA EL ARTÍCULO 51 DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE.	LUNES 12 DE FEBRERO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL, DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES Y DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA, EN MATERIA DE EXPLOTACIÓN SEXUAL INFANTIL.	MARTES 27 DE MARZO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL PÁRRAFO ÚNICO DEL ARTÍCULO 387 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.	MARTES 10 DE ABRIL DE 2007
REFORMA AL ACUERDO DE ADSCRIPCIÓN DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL BANCO DE MÉXICO.	JUEVES 26 DE ABRIL DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN Y REFORMAN DIVERSOS ARTÍCULOS DE LA LEY DE LOS SISTEMAS DE AHORRO PARA EL RETIRO.	VIERNES 15 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE PRODUCCIÓN, CERTIFICACIÓN Y COMERCIO DE SEMILLAS.	VIERNES 15 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN VI, DEL ARTÍCULO 82 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MARTES 19 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 5 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MARTES 19 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA Y SE REFORMA LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE.	MARTES 19 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY GENERAL PARA LA PREVENCIÓN Y GESTIÓN INTEGRAL DE LOS RESIDUOS.	MARTES 19 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN SEGUNDO PÁRRAFO AL ARTÍCULO 271 DE LA LEY GENERAL DE SALUD.	MARTES 19 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO PENAL FEDERAL; DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES; DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA; DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DE LA LEY DE AHORRO Y CRÉDITO POPULAR; DE LA LEY DE LOS SISTEMAS DE AHORRO PARA EL RETIRO; DE LA LEY DE SOCIEDADES DE INVERSIÓN; DE LA LEY DEL MERCADO DE VALORES; DE LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS; DE LA LEY GENERAL DE INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS; Y DE LA LEY GENERAL DE ORGANIZACIONES Y ACTIVIDADES AUXILIARES DEL CRÉDITO.	JUEVES 28 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS	JUEVES 5 DE JULIO DE

DISPOSICIONES DE LA LEY GENERAL DEL EQUILIBRIO ECOLÓGICO Y LA PROTECCIÓN AL AMBIENTE.	2007
REGLAMENTO INTERIOR DE LA AUDITORIA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.	VIERNES 6 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 73 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	VIERNES 20 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN SEGUNDO PÁRRAFO CON SIETE FRACCIONES AL ARTÍCULO 6º DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	VIERNES 20 DE JULIO DE 2007
REGLAS PARA OPERACIONES DE SEGURO Y REASEGURO EN MONEDA EXTRANJERA CELEBRADAS POR INSTITUCIONES Y SOCIEDADES MUTUALISTAS DE SEGUROS DEL PAÍS.	MARTES 24 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY GENERAL DE PESCA Y ACUACULTURA SUSTENTABLES.	MARTES 24 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE SANIDAD ANIMAL.	MIÉRCOLES 25 DE JULIO DE 2007
ESTATUTO ORGÁNICO DEL INSTITUTO PARA LA PROTECCIÓN AL AHORRO BANCARIO.	MIÉRCOLES 25 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE SANIDAD VEGETAL.	JUEVES 26 DE JULIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 29, 73, 90, 92, 93, 95 110 Y 111 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	JUEVES 2 DE AGOSTO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY REGLAMENTARIA DE LA FRACCIÓN VI DEL ARTÍCULO 76 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	VIERNES 31 DE AGOSTO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE AHORRO Y CRÉDITO POPULAR Y DE LA LEY QUE CREA EL FIDEICOMISO QUE ADMINISTRARÁ EL FONDO PARA EL FORTALECIMIENTO DE SOCIEDADES Y COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRÉSTAMO Y DE APOYO A SUS AHORRADORES.	VIERNES 31 DE AGOSTO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA LA LEY GENERAL DE BIENES NACIONALES.	VIERNES 31 DE AGOSTO DE 2007
DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DEL REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA.	MIÉRCOLES 5 DE SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DEL SECTOR PÚBLICO.	MIÉRCOLES 5 DE SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, DEROGAN Y ADICIONAN DIVERSOS ARTÍCULOS DEL CÓDIGO PENAL PARA EL DISTRITO FEDERAL Y SE ADICIONA EL CÓDIGO DE PROCEDIMIENTOS PENALES PARA EL DISTRITO FEDERAL.	MIÉRCOLES 26 DE SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 99, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	JUEVES 27 SEPTIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LAS LEYES FEDERAL DE PRESUPUESTO Y RESPONSABILIDAD HACENDARIA; ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL; DE COORDINACIÓN FISCAL; DE ADQUISICIONES, ARRENDAMIENTOS Y SERVICIOS DE SECTOR PÚBLICO, Y DE OBRAS PÚBLICAS Y SERVICIOS RELACIONADOS CON LAS MISMAS.	LUNES 1 DE OCTUBRE DE 2007
REGLAMENTO DE LA LEY FEDERAL DE COMPETENCIA ECONÓMICA.	VIERNES 12 DE OCTUBRE DE 2007

DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA LEY SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONAL.	LUNES 22 de octubre de 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 10, 11 Y 48 DE LA LEY GENERAL DE EDUCACIÓN.	VIERNES 2 DE NOVIEMBRE DE 2007
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	LUNES 5 DE NOVIEMBRE DE 2007
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS REGLAS DE OPERACIÓN Y FUNCIONAMIENTO DE REGISTRO PÚBLICO DE CONSUMIDORES.	JUEVES 8 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO QUE REFORMA LOS ARTÍCULOS 6º., 41, 85, 99, 108, 116 Y 12; ADICIONA EL ARTÍCULO 134 Y DEROGA UN PÁRRAFO AL ARTÍCULO 97 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	MARTES 13 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECE UN ARTÍCULO TRANSITORIO ÚNICO DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	JUEVES 15 DE NOVIEMBRE DE 2007
DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL A QUE SE REFIEREN LOS ARTÍCULOS 11, 12, 13 Y 23 DE LA LEY PARA LA TRANSPARENCIA Y ORDENAMIENTO DE LOS SERVICIOS FINANCIEROS APLICABLES A LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO, SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO MÚLTIPLE REGULADAS Y LAS ENTIDADES FINANCIERAS QUE ACTUEN COMO FIDUCIARIAS EN FIDEICOMISOS QUE OTORGUEN CRÉDITO, PRÉSTAMO O FINANCIAMIENTO AL PÚBLICO.	JUEVES 22 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY PARA PREVENIR Y SANCIONAR LA TRATA DE PERSONAS, Y SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL CONTRA LA DELINCUENCIA ORGANIZADA; EL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES Y EL CÓDIGO PENAL FEDERAL.	MARTES 27 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 5 DE LA LEY FEDERAL PARA PREVENIR Y ELIMINAR LA DISCRIMINACIÓN.	MARTES 27 DE NOVIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LOS ARTÍCULOS 12, 32, 89, 90, 92 Y 93 DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES COOPERATIVAS.	MARTES 27 DE NOVIEMBRE DE 2007
REGLAMENTO DE GAS LICUADO DE PETRÓLEO.	MIÉRCOLES 5 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONAN LOS ARTÍCULOS 165 BIS Y 165 TER AL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.	VIERNES 7 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA Y SE ADICIONA EL ARTÍCULO 53 DE LA LEY ORGÁNICA DEL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	LUNES 24 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 12 DEL REGLAMENTO DE PASAPORTES.	MIÉRCOLES 26 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSOS ARTÍCULOS DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.	MIÉRCOLES 26 DE DICIEMBRE DE 2007
DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES.	MIÉRCOLES 26 DE DICIEMBRE DE 2007

ANEXO 6

PUBLICACIONES COMERCIO EXTERIOR

TÍTULO	FECHA
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2006 Y SUS ANEXOS 1, 22 Y 27.	LUNES 22 DE ENERO DE 2007
CRITERIOS DE APLICACIÓN DE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EN MATERIA DE LOS PROGRAMAS DE PROMOCIÓN SECTORIAL.	LUNES 29 DE ENERO DE 2007
DECRETO PROMULGATORIO DEL SEGUNDO PROTOCOLO ADICIONAL DEL ACUERDO DE ASOCIACIÓN ECONÓMICA, CONCERTACIÓN POLÍTICA Y COOPERACIÓN ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, POR UNA PARTE, Y LA COMUNIDAD EUROPEA Y SUS ESTADOS MIEMBROS, POR LA OTRA, FIRMADO EN LA CIUDAD DE MÉXICO, EL VEINTINUEVE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL SEIS.	MIÉRCOLES 28 DE FEBRERO DE 2007
ACUERDO QUE MODIFICA EL SIMILAR QUE ESTABLECE LOS CRITERIOS PARA OTORGAR PERMISOS PREVIOS A MERCANCÍAS DIVERSAS.	LUNES 9 DE ABRIL DE 2007
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN EN MATERIA ADUANERA DE LA DECISIÓN 2/2000 DEL CONSEJO CONJUNTO DEL ACUERDO INTERINO SOBRE COMERCIO Y CUESTIONES RELACIONADAS CON EL COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA COMUNIDAD EUROPEA Y SUS ANEXOS 1 Y 2.	JUEVES 26 DE ABRIL DE 2007
REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	VIERNES 27 DE ABRIL DE 2007
ACUERDO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA SOBRE COOPERACIÓN ADUANERA RELATIVA A LAS DECLARACIONES DE ORIGEN EFECTUADAS EN EL MARCO DE LAS DISPOSICIONES SOBRE ACUMULACIÓN DE CIERTOS TRATADOS DE LIBRE COMERCIO, FIRMADO EN DAVOS, SUIZA.	MIÉRCOLES 6 DE JUNIO DE 2007
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN.	LUNES 18 DE JUNIO DE 2007
PRIMERA MODIFICACIÓN A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007.	MIÉRCOLES 27 DE JUNIO DE 2007
ACUERDO POR EL QUE SE DAN A CONOCER DIVERSAS DISPOSICIONES EN MATERIA DE INSTRUMENTOS Y PROGRAMAS DE COMERCIO EXTERIOR (PERMISOS, CUPOS, NOMS, CUOTAS) ASÍ COMO LA TABLA DE CORRELACIÓN DE LA TIGIE 2002 CON LA TIGIE 2007.	JUEVES 28 DE JUNIO DE 2007
SEGUNDA MODIFICACIÓN A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007.	VIERNES 29 DE JUNIO DE 2007
ACUERDOS QUE ESTABLECEN LAS FRACCIONES ARANCELARIAS SUJETAS AL CUMPLIMIENTO DE REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS.	SÁBADO 30 DE JUNIO DE 2007
NOTAS EXPLICATIVAS DE LA TARIFA ARANCELARIA DE LA LIGIE.	LUNES 2 DE JULIO DE 2007
ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR (MODIFICADAS PREVIAMENTE LOS DÍAS 4 DE ENERO, EL 8 DE MARZO Y EL 1 DE JUNIO DE 2007).	VIERNES 6 DE JULIO DE 2007

ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER EL PROTOCOLO DE ADHESIÓN DE LA REPÚBLICA POPULAR CHINA A LA ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO.	MIÉRCOLES 15 DE AGOSTO DE 2007
ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL PARA LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS EN FRANQUICIA.	MIÉRCOLES 29 DE AGOSTO DE 2007
ACUERDO POR EL QUE SE CREA LA MODALIDAD TEMPORAL DEL SERVICIO DE AUTOTRANSPORTE TRANSFRONTERIZO DE CARGA INTERNACIONAL ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA.	JUEVES 30 DE AGOSTO DE 2007
PRIMERA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL PARA LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS EN FRANQUICIA.	LUNES 3 DE SEPTIEMBRE DE 2007
PRIMERA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	LUNES 3 DE SEPTIEMBRE DE 2007
TERCERA MODIFICACIÓN A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007.	LUNES 10 DE SEPTIEMBRE DE 2007
ACUERDO QUE ESTABLECE LOS LINEAMIENTOS PARA LA IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS DESTINADAS PARA INVESTIGACIÓN CIENTÍFICA Y TECNOLÓGICA, Y DESARROLLO TECNOLÓGICO.	MARTES 25 DE SEPTIEMBRE DE 2007
ACUERDO QUE REFORMA AL DIVERSO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS REGLAS DE MERCADO DE PAÍS DE ORIGEN PARA DETERMINAR CUÁNDO UNA MERCANCÍA IMPORTADA A TERRITORIO NACIONAL SE PUEDE CONSIDERAR UNA MERCANCÍA ESTADOUNIDENSE O CANADIENSE DE CONFORMIDAD CON EL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.	JUEVES 27 DE SEPTIEMBRE DE 2007
SEGUNDA MODIFICACIÓN AL ACUERDO POR EL QUE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA EMITE REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR.	VIERNES 12 DE OCTUBRE DE 2007
DECRETO PROMULGATORIO DE LAS MODIFICACIONES AL TRATADO DE LIBRE COMERCIO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LA REPÚBLICA ORIENTAL DEL URUGUAY, FIRMADO EN SANTA CRUZ DE LA SIERRA, BOLIVIA, EL QUINCE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL TRES, ADOPTADAS EL DIECISÉIS DE ABRIL DE DOS MIL CUATRO.	VIERNES 26 DE OCTUBRE DE 2007
CUARTA MODIFICACIÓN A LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2007.	JUEVES 29 DE NOVIEMBRE DE 2007