

# Actualización Tributaria **2006**

Turanzas, Bravo & Ambrosi  
Abogados Tributarios

Estimados amigos:

Como parte del esfuerzo desarrollado por esta firma de reciente creación y considerando como prioridad la prestación satisfactoria de servicios, nos permitimos presentar nuestro primer análisis legal y fiscal de la reforma a la legislación tributaria en México para el ejercicio de 2006.

Aun cuando la reforma puede ser calificada como poco significativa, su estudio ha pretendido ser diligentemente elaborado por los miembros de la firma con un enfoque esencialmente pragmático y a la vez profundo, intentando destacar los puntos que en nuestra opinión pueden resultar de mayor relevancia para la generalidad de nuestros clientes.

En espera de que este análisis preliminar con carácter informativo les sea de utilidad, quedamos a sus órdenes para cualquier comentario relacionado con el contenido de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006**.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi

Por la naturaleza informativa de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006**, Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C. y sus integrantes no asumen responsabilidad alguna de su contenido.

**ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006**

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: MMVI

IMPRESO Y HECHO EN MÉXICO

## ABREVIATURAS

Bolsa Mexicana de Valores	BMV
Código Civil Federal	CCF
Código Civil para el Distrito Federal	CCDF
Código Financiero para el Distrito Federal	CFDF
Código Fiscal de la Federación	CFF
Comisión Nacional Bancaria y de Valores	CNBV
Cuenta de Resultado Fiduciario	CUREFI
Diario Oficial de la Federación	DOF
Distrito Federal	DF
Estados Unidos de América	EUA
Estados Unidos Mexicanos	México
Gaceta Oficial del Distrito Federal	GODF
Gobierno del Distrito Federal	GDF
Impuesto al activo	IMPAC
Impuesto al valor agregado	IVA
Impuesto especial sobre producción y servicios	IEPS
Impuesto general de importación	IGI
Impuesto sobre adquisición de inmuebles	ISAI
Impuesto sobre automóviles nuevos	ISAN
Impuesto sobre la renta	ISR
Índice Nacional de Precios al Consumidor	INPC
Instituto Mexicano del Seguro Social	IMSS
Instituto para la Protección al Ahorro Bancario	IPAB
Ley Aduanera	LA
Ley del Impuesto al Activo	LIMPAC
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios	LIEPS
Ley del Impuesto sobre la Renta	LISR
Ley del Insituto Mexicano del Seguro Social	LIMSS
Ley del Servicio de Administración Tributaria	LSAT
Ley Federal de Derechos	LFD
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo	LFPCA
Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos	LISAN
Ley General de Sociedades Cooperativas	LGSC
Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito	LGTOC
Ley de Ingresos de la Federación	LIF
Limited Liability Company	LLC
Mercado de Derivados	MEXDER
Organización Mundial de Comercio	OMC
Participación de los trabajadores en las utilidades	PTU
Petróleos Mexicanos	PEMEX
Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera	PAMA
Régimen de Pequeños Contribuyentes	REPECOS
Regímenes Fiscales Preferentes	REFIPRES
Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero	Registro de Bancos
Registro Federal de Contribuyentes	RFC
Registro Nacional de Valores e Intermediarios	RNVI

Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo	RLIMPAC
Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado	RLIVA
Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta	RLISR
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	RCFF
República de Austria	Austria
Resolución Miscelánea de Comercio Exterior	RMCE
Resolución Miscelánea Fiscal	RMF
Salario Mínimo General Vigente	SMGV
Secretaría de Comunicaciones y Transportes	SCT
Secretaría de Hacienda y Crédito Público	SHCP
Servicio de Administración Tributaria	SAT
Suprema Corte de Justicia de la Nación	SCJN
Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio	TIIE
Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal	TCADF
Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	TFJFA
Tribunales Colegiados de Circuito	TCC
Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta	SEJUFE
Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa	RTFJFA

## ÍNDICE

<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA</b> .....	1
<b>TASAS Y FACTORES APLICABLES PARA 2006</b> .....	1
<b>INTERESES SOBRE DEUDAS EXCESIVAS</b>	
<b>(CAPITALIZACIÓN INSUFICIENTE)</b> .....	1
<b>DEPRECIACIÓN DE MONTACARGAS</b> .....	5
<b>PRESENTACIÓN DE NUEVAS DECLARACIONES INFORMATIVAS.</b>	
<b>SECRETO FISCAL</b> .....	6
<b>ENTIDADES NO LUCRATIVAS</b> .....	8
<b>SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN</b> .....	8
<b>SUELDOS Y SALARIOS</b> .....	12
<b>PRECIOS DE TRANSFERENCIA</b> .....	16
<b>DEDUCCIÓN INMEDIATA</b> .....	17
<b>EXTRANJEROS</b> .....	18
<b>REGÍMENES FISCALES PREFERENTES</b> .....	20
<b>FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS ("FIBRAS")</b> .....	25
<b>SOCIEDADES INMOBILIARIAS</b> .....	30
<b>FIDEICOMISOS PARA LA PROMOCIÓN DEL CAPITAL DE RIESGO</b> .....	31
<b>ESTÍMULO POR INVERSIONES EN PRODUCCIÓN</b>	
<b>CINEMATOGRAFÍA NACIONAL</b> .....	34
<b>MAQUILADORAS</b> .....	34
 <b>IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b> .....	 35
<b>ACREDITAMIENTO</b> .....	35
<b>DECRETO 8 DICIEMBRE 2005</b> .....	35
<b>MODIFICACIONES A LA LIVA</b> .....	36
 <b>IMPUESTO AL ACTIVO</b> .....	 41
<b>DECRETO DE EXENCIÓN PARA 2005</b> .....	41
<b>ESTÍMULOS</b> .....	41
<b>IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS</b> .....	43
<b>CIGARROS. ELIMINACIÓN DE MARBETES</b> .....	43
<b>CUOTA DE \$3 POR LITRO DE CERVEZA</b> .....	43

<b>LEY FEDERAL DE DERECHOS</b> .....	47
<b>SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO</b> .....	47
<b>SECRETARÍA DE ECONOMÍA</b> .....	49
<b>SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES</b> .....	49
<b>USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO</b> ....	50
<b>TRATADOS</b> .....	53
<b>TRATADO CON AUSTRIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN</b> .....	53
<b>TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES AL 1 DE ENERO DE 2006</b> .....	55
<b>ACUERDO MUTUO MÉXICO-EUA</b> .....	55
<b>LEY ADUANERA</b> .....	61
<b>MÉTODOS DE VALORACIÓN</b> .....	61
<b>VENTAS DE DUTY FREE PARA PASAJEROS QUE ARRIBEN</b> .....	62
<b>PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA</b> <b>(PAMA)</b> .....	62
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL</b> .....	65
<b>DECRETO AGOSTO 2005</b> .....	65
<b>REFORMA 2006</b> .....	67
<b>LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN</b> .....	75
<b>TASAS DE RECARGOS</b> .....	75
<b>CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES</b> .....	75
<b>TASA DE RETENCIÓN POR PAGO DE INTERESES</b> .....	76
<b>ESTÍMULOS FISCALES</b> .....	76
<b>PROGRAMA DE AMPLIACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL RFC</b> .....	80
<b>CONDONACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS</b> .....	80
<b>REGULARIZACIÓN DE ADEUDOS CON EL IMSS</b> .....	81

<b>LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE .....</b>	<b>83</b>
<b>PLAZO PARA LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES .....</b>	<b>83</b>
<b>AUTOCORRECCIÓN DURANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES     DE COMPROBACIÓN .....</b>	<b>83</b>
<b>REDUCCIÓN DE MULTAS .....</b>	<b>84</b>
<b>LIMITACIÓN A LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN     DE CRÉDITOS .....</b>	<b>85</b>
<b>LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO .....</b>	<b>87</b>
<b>MODIFICACIONES AL PROCEDIMIENTO.....</b>	<b>87</b>
<b>COMPARATIVO POR ARTÍCULOS.....</b>	<b>91</b>
<b>IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS .....</b>	<b>93</b>
<b>DECRETO 23 DE DICIEMBRE DE 2005 .....</b>	<b>93</b>
<b>DECRETO 26 DE DICIEMBRE DE 2005 .....</b>	<b>93</b>
<b>PRÁCTICAS FISCALES INDEBIDAS .....</b>	<b>97</b>
<b>IMPUESTO SOBRE LA RENTA/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO ....</b>	<b>97</b>
<b>IMPUESTO AL ACTIVO .....</b>	<b>101</b>
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN .....</b>	<b>102</b>
<b>IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS.....</b>	<b>102</b>
<b>TESIS RELEVANTES .....</b>	<b>105</b>
<b>CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN .....</b>	<b>105</b>
<b>LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....</b>	<b>107</b>
<b>LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....</b>	<b>112</b>
<b>LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y     SERVICIOS .....</b>	<b>114</b>
<b>LEY FEDERAL DE DERECHOS .....</b>	<b>115</b>
<b>CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL .....</b>	<b>116</b>
<b>LEY ADUANERA .....</b>	<b>117</b>
<b>VARIOS .....</b>	<b>120</b>

## **IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **TASAS Y FACTORES APLICABLES PARA 2006<sup>1</sup>**

Para el ejercicio del 2006 la tasa aplicable de ISR será del 29%.

Para efectos de la piramidación en la distribución de dividendos se aplicará el factor de 1.45085.

Para efectos del acreditamiento del impuesto pagado por dividendos que no provengan de CUFIN el factor aplicable será de 0.4085.

La reducción de impuesto para contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganadera, pesqueras o silvícola será del 44.83%.

### **INTERESES SOBRE DEUDAS EXCESIVAS (CAPITALIZACIÓN INSUFICIENTE)**

#### **Decreto publicado en el DOF el 21 de octubre de 2005**

Mediante decreto del 21 de octubre de 2005 se otorgaron beneficios en relación con la condicionante establecida a partir del 1 de enero de 2005 en la LISR con respecto a la deducibilidad de intereses derivados de capitales tomados en préstamo, cuando el monto de las deudas sea superior al triple del capital contable de los contribuyentes.

Entre las cuestiones más relevantes de dicho decreto destacan las siguientes:

**a)** Deudas excluidas del cálculo de la relación deuda-capital. Los contribuyentes pueden excluir de esta relación las deudas provenientes de créditos contratados antes o después del 22 de octubre de 2005 con el sistema financiero (nacional o extranjero) destinados a inversiones productivas, siempre que se cumplan algunos requisitos:

---

<sup>1</sup> Art. segundo de las disposiciones de vigencia temporal LISR 2005 y 10, 11 y 81, penúltimo párrafo LISR.

- (i) Por lo menos el 80% del crédito se destine a adquirir o construir bienes de activo fijo o terrenos o proyectos de ingeniería referidos a los mismos, y dicho destino se especifique en el contrato de crédito.
- (ii) El contrato de crédito se encuentre condicionado a diversas obligaciones de hacer o de no hacer especificadas en el propio decreto.

También son excluibles de la relación deuda-capital, los créditos contratados con el sistema financiero (nacional o extranjero) con el objeto de pagar pasivos contratados con partes independientes, siempre que estos últimos cumplan con los diversos requisitos referidos anteriormente, sin que se incluyan expresamente los créditos destinados a proyectos de ingeniería.

Lo anterior beneficia especialmente a proyectos de alto endeudamiento (como los proyectos energéticos). Sin embargo, en nuestra opinión quedan excluidos del beneficio los pasivos destinados a inversiones productivas a través de la compra de acciones de sociedades residentes en México.

Resulta criticable que las obligaciones de hacer o no hacer referidas en el punto (ii) anterior, deban ser condicionantes para la contratación del crédito (pues existen contribuyentes que han cumplido con ellas no obstante que no se hayan pactado), por lo que sería conveniente que se permitiera adicionarlas a través de un convenio modificatorio a los contratos de crédito en cuestión.

**b) Cálculo del capital contable.** Se permite que el monto del capital contable que se debe comparar con las deudas del contribuyente, incluya la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate.

### **Reforma 2006. Exclusión de diversas deudas<sup>2</sup>**

Se precisa que no se considerarán para efectos de la comparación del capital contable con el monto de las deudas, aquellos créditos que se sujeten a condiciones o términos que limiten al deudor para: (i) distribuir utilidades o dividendos, (ii) reducir su capital, (iii) enajenar activos fijos,

---

<sup>2</sup> Arts. 32, frac. XXVI, 48 y segundo, frac. IV disposición de vigencia anual LISR.

(iv) contratar nuevos créditos o (v) transmitir de cualquier forma la titularidad de la mayoría de su capital social.

Como se encuentra redactada la norma, consideramos que existen bases legales razonables para sostener que bastará con que la deuda en cuestión esté sujeta a cualquiera de las condiciones antes señaladas para que pueda excluirse.

También se excluirán aquellos créditos en que el acreedor esté facultado para intervenir en el destino del préstamo, como podría ser el caso de los créditos de habilitación y avío.<sup>3</sup>

La modificación fue incluida por la Cámara de Diputados y la razón de la misma, en términos del dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito, consiste en que *"existen ciertos contribuyentes que realizan proyectos productivos de infraestructura en nuestro país, siendo que éstos, acuden a fuentes externas de financiamiento, a efecto de optimizar sus costos financieros. ... Para la realización de dichos proyectos, contratan créditos, los cuales se sujetan a condiciones específicas y que tienen por objeto el garantizar el destino del crédito, así como la viabilidad financiera de la empresa para hacer frente al pago de dichos créditos... se considera adecuado adicionar un séptimo párrafo a la fracción XXVI del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para establecer que no se considerará dentro del cálculo del saldo promedio de las deudas de los contribuyentes, aquellas deudas que se sujeten a condiciones o términos específicos y determinados por el acreedor para realizar los proyectos a financiar"*.

Es acertada la reforma pues permitirá a ciertas empresas, que por su operación requieren contraer pasivos importantes, que no se limite en una primera instancia la deducibilidad de los intereses que generen tales deudas.

Con motivo de la reforma a la LISR a partir de 2006, se podrá excluir un mayor número de créditos, beneficiando así a un número diverso de contribuyentes, pues entre otras razones, se aplica tanto a financiamientos obtenidos con el sistema financiero como fuera de éste.

Sin embargo, resulta criticable el que no se haya aclarado en esta

---

<sup>3</sup> Arts. 321, 323, 326 y 327 LGTOC.

reforma diversas dudas interpretativas que el régimen de capitalización insuficiente guarda desde su inicio en 2005, tal como sucede con el capital contable negativo, deudas intercompañías que están sujetas a un régimen de consolidación fiscal, etc.

### **Retroactividad para 2005<sup>4</sup>**

Mediante disposición transitoria anual, se permite que la disposición en comento se aplique opcionalmente de forma retroactiva para determinar los intereses deducibles del ejercicio del 2005.

El decreto anterior coexistirá con la reforma a la LISR, pudiéndose el contribuyente acoger al beneficio de ley, excluyendo en su caso las deudas correspondientes, con la posibilidad de comparar el monto del capital contable con las deudas, incluyendo la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate.

Los contribuyentes que hubiesen iniciado o que estén por iniciar un juicio de amparo deberán evaluar los efectos que se producen por el ejercicio de esta opción.

Por lo que hace a los contribuyentes que ya se hubiesen amparado en contra de las disposiciones vigentes a partir de 2005, se deberá tomar en cuenta si como consecuencia de la modificación a la norma respectiva, se entenderá que existe un nuevo acto legislativo impugnabile.

### **Exclusión para efectos del ajuste anual por inflación<sup>5</sup>**

Se especifica que para efectos del ajuste anual por inflación no se considerará el monto de las deudas que excedan el límite respectivo (deudas superiores al triple del capital contable).

La reforma en comento resulta positiva pues se elimina un doble efecto perjudicial, consistente en considerar los intereses como no deducibles y adicionalmente el efecto de ingreso acumulable que las deudas podrían tener en el ajuste anual por inflación.

Cabe precisar que la norma en cuestión no es muy clara en cuanto a si lo que se debe de excluir del cálculo del ajuste respectivo es la deuda en su

---

<sup>4</sup> Art. segundo, frac. IV disposición de vigencia anual LISR.

<sup>5</sup> Art. 48 LISR.

totalidad o únicamente aquella fracción que representen los intereses que no fueron deducibles en términos de la regla de subcapitalización.

Mediante disposición de vigencia anual se permite aplicar la exclusión antes comentada para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación para 2005.

### **Inversión de reservas de pensiones<sup>6</sup>**

En congruencia con la inclusión de los llamados fideicomisos inmobiliarios y de sociedades que denominaremos "inmobiliarias", se precisa que se podrá cumplir con la obligación de aplicar los recursos respectivos (que en un principio obliga a un 30%), invirtiendo en certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de dichos fideicomisos o en acciones de dichas sociedades. Lo anterior siempre y cuando la inversión total en dichos supuestos no exceda del 10% de la reserva en cuestión.

### **DEPRECIACIÓN DE MONTACARGAS<sup>7</sup>**

A las inversiones efectuadas en montacargas les será aplicable el porcentaje de deducción del 25% anual señalado para vehículos automotrices. La reforma se sustenta en el Dictamen de la Cámara de Diputados, aduciendo que *"el desgaste por su movimiento constante es de aproximadamente cuatro años."*

El monto original de la inversión de los montacargas que antes se podía deducir anualmente estaba determinado atendiendo a la actividad en que eran utilizados, aplicando tasas desde el 5% hasta un 100%, o bien, una tasa del 10% si no se encontraba listada la actividad respectiva.

Por lo que hace a contribuyentes que cuentan con bienes de dicha especie ya adquiridos y con un monto pendiente por deducir, se podrán presentar dos supuestos:

- (i) Aquellos que aplicaban una tasa de depreciación menor se podrán beneficiar de una tasa de depreciación mayor.

---

<sup>6</sup> Art. 33, frac. II LISR.

<sup>7</sup> Art. 40, frac. VI LISR.

- (ii) Aquellos que aplicaban una tasa de depreciación mayor podrán continuar aplicándola, pues han adquirido un derecho tal como ha sido soportado en precedentes de nuestros tribunales.<sup>8</sup>

### **PRESENTACIÓN DE NUEVAS DECLARACIONES INFORMATIVAS. SECRETO FISCAL<sup>9</sup>**

**a)** Dado que las instituciones financieras han establecido ciertos controles para el monitoreo de cuentas de sus clientes, la delincuencia organizada se ha visto obligada a buscar otros sectores no financieros para disfrazar como legítimos los recursos de procedencia ilícita.

Ante este escenario, y con el objetivo de incorporar en nuestra legislación diversas medidas adoptadas a nivel internacional para combatir la realización de operaciones en efectivo en los sectores inmobiliario, de productos de lujo, de personas morales no lucrativas y servicios de ciertas profesiones, se añaden a la ley ciertas obligaciones informativas a cargo de los contribuyentes.

Se crea la obligación a cargo de las personas morales en general, personas físicas con actividades empresariales o con ingresos por enajenación de bienes, de informar al SAT a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, con un monto superior a los \$100,000.

---

<sup>8</sup> EQUIPO DE VUELO.- PORCENTAJE DEDUCIBLE POR DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS FIJOS, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN V, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- DEBE APLICARSE EL AUTORIZADO EN EL PRECEPTO EN VIGOR DURANTE EL EJERCICIO EN EL QUE SE EFECTUÓ LA DEDUCCIÓN Y NO EL VIGENTE EN LA FECHA EN QUE SE INICIÓ LA DEDUCCIÓN DE LA INVERSIÓN. Cuarta Época. Sala Regional Sureste (Oaxaca). RTFF. Año II. No. 18. Enero 2000. Tesis IV-TASR-XV-262, p. 109.

<sup>9</sup> Arts. 86, frac. XIX, 97, frac. VI, 133, frac. VII, 145, frac. V y 154 Ter LISR.

Igual obligación es establecida a cargo de personas morales con fines no lucrativos por donativos recibidos por los mismos conceptos superiores al citado monto.

En el caso de personas físicas con ingresos por arrendamiento, quedan obligadas a presentar esta declaración informativa sólo por aquellas operaciones en las que se reciba el pago en efectivo en moneda nacional, inexistiendo esta obligación por operaciones en moneda extranjera, situación que a nuestro parecer fue un error del legislador.

La información deberá presentarse por medios y formatos electrónicos que señale el SAT mediante reglas de carácter general, pudiendo dichas reglas establecer supuestos en los cuales podrá no presentarse esa información.

**b)** Es deficiente la reforma pues no es precisa en señalar si la obligación se actualiza por una sola operación o por el conjunto de ellas.

Por otro lado, al no modificarse las sanciones establecidas en el CFF, el incumplimiento de dichas obligaciones conllevará únicamente una multa de carácter formal por omisión en la presentación de la declaración informativa respectiva.

Igualmente, resulta preocupante que el legislador no haya establecido parámetros bajo los cuales las autoridades fiscales deberán emitir los formatos para la presentación de esta declaración.

**c)** La reforma recoge las recomendaciones efectuadas por el Grupo de Acción Financiera ("GAFI") sobre el lavado de activos, emitidas en junio de 2003, en donde se precisa que *"los países deberán considerar la aplicación de las recomendaciones del GAFI a otras actividades y profesiones no financieras designadas, que presenten un riesgo de lavado de activos o financiamiento del terrorismo."*<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> El Grupo de Acción Financiera Internacional sobre el Lavado de Activos se fundó en 1989 durante la cumbre del "Grupo de los 7" en la ciudad de París, contando como miembros a los integrantes de la OCDE y otras organizaciones internacionales. Su principal función consiste en analizar los métodos de lavado de dinero y desarrollar recomendaciones para evitarlo.

**d)** Adicionalmente se especifica que la información que se proporcione estará "a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en los términos del segundo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación", mismo que establece la regla de excepción para la obligación de secreto que deberán mantener los funcionarios fiscales en lo concerniente a datos y declaraciones suministrados cuando éstos se utilicen en procedimientos e investigaciones relacionadas con los delitos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

De la referencia que efectúa la LISR se podría interpretar que basta que la autoridad presuma la procedencia ilícita de los recursos para que información que se presente no esté sujeta al secreto referido.

#### **ENTIDADES NO LUCRATIVAS<sup>11</sup>**

Se considerarán como personas morales con fines no lucrativos a las organizaciones dedicadas al apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos, mismas que podrán ser autorizadas para recibir donativos deducibles en caso de cumplir con los requisitos respectivos.

#### **SOCIEDADES COOPERATIVAS DE PRODUCCIÓN<sup>12</sup>**

Mediante Decreto publicado el 8 de diciembre de 2005 en el DOF, se adiciona un Capítulo VII-A al Título II de la LISR, para establecer un nuevo régimen de tributación opcional a las sociedades cooperativas de producción<sup>13</sup>, esto es, que dichas sociedades podrán optar por tributar el ISR conforme a las disposiciones previstas para las personas físicas que realizan actividades empresariales (Sección I, Capítulo II del Título IV de la LISR), en lugar de lo dispuesto en el título atinente a las personas morales.

---

<sup>11</sup> Art. 95, frac. VI, inciso h) LISR.

<sup>12</sup> Arts. 85-A y 85-B LISR.

<sup>13</sup> De las previstas en la fracción II del artículo 21 y 27 de la LGSC y generalmente conocidas como de producción y/o servicios.

En la exposición de motivos se manifiesta la necesidad de fomentar y apoyar a este sector y con ello generar más empleos, citándose al efecto ejemplos que existen en otros países.<sup>14</sup>

Dicha opción solo podrá ser ejercida por sociedades cooperativas de producción que exclusivamente tengan como socios a personas físicas y una vez elegida no podrá variarse, salvo que se cumpla con los requisitos que sean previstos en el RLISR.

Este nuevo régimen fiscal opcional consiste en que las sociedades cooperativas de producción se conviertan en vehículos transparentes con el fin de que el impuesto de las utilidades que dichas sociedades generen y distribuya, sea a cargo de sus socios.

El atractivo de este régimen, consiste en que las sociedades cooperativas no efectuarán pagos provisionales de ISR y al encontrarse su esquema de tributación en las disposiciones del Título IV de la LISR, no les resultarán aplicables a este tipo de sociedades mercantiles las normas de costo de lo vendido, situación que pudiese generar un trato inequitativo frente a otro tipo de sociedades.

Las particularidades de este sistema consisten en lo siguiente:

### **Base para determinación del impuesto**

La base para la determinación del impuesto del ejercicio de los socios cooperativistas, será la utilidad gravable prevista para personas físicas en actividades empresariales y al resultado obtenido se le aplicará la tarifa relativa al impuesto anual.<sup>15</sup>

---

<sup>14</sup> Cabe señalar que la presente reforma no obedeció a una iniciativa del Ejecutivo Federal sino que nació de diversos legisladores lo cual es relevante en virtud de que las autoridades fiscales en el pasado se encontraban atentas a la utilización de este tipo de sociedades mercantiles por presumir que las mismas servían como vehículos de evasión fiscal o de poca recaudación. Sin embargo, el Ejecutivo Federal emitió un Decreto, publicado el 11 de enero de 2005, mediante el cual se estimulaba la utilización de esta figura, otorgando incluso estímulos fiscales para las personas físicas que adquirían acciones de este tipo de sociedades, siempre y cuando se cumpliesen con los requisitos fijados en el mismo.

<sup>15</sup> Ver los comentarios correspondientes al régimen de sueldos y salarios, ya que mediante decreto diverso se modificaron las disposiciones que entrarían en vigor en el ejercicio fiscal de 2006, entre otras, la tarifa del impuesto anual.

El impuesto que cause el socio cooperativista y entere la sociedad, podrá ser objeto de acreditamiento por parte de la persona física en su declaración anual, situación que si bien otorga un beneficio, el decreto que se comenta no precisa si dicho ingreso será considerado como dividendo.

Respecto al tratamiento que se le dará a las pérdidas fiscales que se generen, las disposiciones comentadas son omisas en prever tal situación y su repercusión en el socio cooperativista.

### **Diferimiento del impuesto**

Se prevé la posibilidad de diferir el impuesto a cargo de los socios cooperativistas hasta el momento en que la sociedad distribuya la utilidad gravable entre sus miembros. Se presume que las primeras utilidades que se distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

Mediante disposición transitoria se prevé que, para el caso del impuesto diferido, el ISR se calculará conforme a la tarifa del impuesto anual vigente al momento en que se generaron las utilidades que se vayan a distribuir.

### **Inversión de recursos**

Existe regla especial sobre las inversiones que pudiesen efectuar las sociedades cooperativas, consistente en que sólo podrán invertir sus recursos en bienes que generen más empleos o admisión de socios cooperativistas. Por ello, se considerará que dichas sociedades distribuyen utilidades entre sus socios cuando la utilidad gravable se invierta en activos financieros distintos de cuentas por cobrar de clientes o se destinen recursos necesarios para la operación normal de la sociedad.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Ver apartado correspondiente a los criterios de las autoridades fiscales, ya que existe uno en materia de gastos de previsión social de las sociedades cooperativas.

## **Cuenta de utilidad gravable**

Las sociedades cooperativas se encontrarán obligadas a llevar una cuenta de utilidad gravable que se incrementará con la utilidad gravable del ejercicio y se disminuirá con la utilidad distribuida. Se establece el procedimiento que deberá seguirse para mantener dicha cuenta actualizada.

En caso que la sociedad cooperativa se fusione o escinda, existe obligación de transmitir el saldo de la cuenta de utilidad gravable. Para el caso de escisión, el saldo de la cuenta se dividirá entre la escidente y escindidas en la proporción en que se efectúe la partición del capital contable, según el estado de posición financiera aprobado por la asamblea general.

## **Anticipos o rendimientos**

Los ingresos que por concepto de anticipos o rendimientos obtengan los socios cooperativistas, seguirán siendo asimilados a sueldos y salarios, concepto que estimamos será deducible para la sociedad en la determinación de la utilidad gravable.

Sobre este punto, cabe precisar que los socios cooperativistas obtendrán, como regla general, ingresos de dos Capítulos distintos del Título IV de la LISR (asimilados a sueldos y dividendos), como ocurría hasta el 31 de diciembre de 2005, por lo que se encontrarán obligados a presentar declaración anual.

## **IMPAC acreditamiento**

En materia de IMPAC, mediante disposición transitoria se permite que el ISR a cargo de los socios cooperativistas respecto de los anticipos o rendimientos que obtengan y que se encuentran asimilados a sueldos y salarios, la sociedad podrá considerar dicho ISR como propio para efectos de efectuar su acreditamiento contra el IMPAC.

Cabe precisar que en la disposición transitoria se hace referencia a la fracción XI del artículo 29 de la LISR, situación que resulta imprecisa, ya que en virtud de este nuevo régimen fiscal en favor de las sociedades cooperativas, las deducciones y sus requisitos se encuentran previstos en la Sección I del Capítulo II del Título IV de la LISR y no en el título aplicable a las personas morales.

Por otra parte, también se considerará el ISR que se cause por la utilidad gravable distribuida a los socios cooperativistas para efectos del acreditamiento del IMPAC a cargo de la sociedad cooperativa.

### **SUELDOS Y SALARIOS**

El 1 de diciembre del 2004, se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta y de la Ley del Impuesto al Activo y establece los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, mismo que entró en vigor el 1 de enero de 2005 y que modificó substancialmente el régimen fiscal aplicable a las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y conceptos asimilables, situación que también provocó una importante modificación al régimen fiscal de las demás personas físicas.<sup>17</sup>

Mediante este decreto se establecieron conceptos tales como: *(i)* salario bruto, *(ii)* exclusión general y *(iii)* subsidios que de forma temporal amortiguarían la carga fiscal que representaría la entrada en vigor de dichas reformas. Por otra parte, se modificaron substancialmente las tarifas aplicables a las personas físicas en materia de pagos provisionales e impuesto anual y se eliminaron los conceptos tradicionales del crédito al salario y subsidio acreditable.

Por disposición de vigencia anual, se dispuso que las reformas resultarían aplicables en el ejercicio fiscal de 2006, por lo que durante 2005 serían aplicables las normas vigentes hasta el ejercicio fiscal de 2004.

Sin embargo, en 2005 la Cámara de Diputados recibió diversas iniciativas, proponiendo que el nuevo régimen fiscal aplicable a las personas físicas con ingresos por salarios y conceptos asimilables no entrara en vigor, ya que el nuevo régimen gravaría diversas prestaciones de previsión social y con ello aparentemente, se presentaría una mayor carga tributaria entre los contribuyentes.

Dichas iniciativas prosperaron y las Comisiones Unidas de Hacienda y

---

<sup>17</sup> Se debe tener presente que en diversos capítulos del Título IV de la LISR, se hace referencia a las tarifas previstas en el capítulo relativo a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado e ingresos asimilables.

Crédito Público, De Trabajo y Previsión Social y de Estudios Legislativos, todas ellas de la Cámara de Diputados, formularon dictamen por el cual se reformaron las disposiciones que resultarían aplicables a partir de 2006, con el fin de que se regresara al régimen fiscal vigente en 2004.

Con ello, nunca resultaron aplicables los conceptos de salario bruto ni excluyente general, por la presente reforma sólo se limitó a efectuar ajustes a la LISR con el fin de dar continuidad al régimen fiscal anterior.

Las modificaciones publicadas el 26 de diciembre de 2005 en el DOF atinentes a la determinación, retención y entero de ISR a cargo de las personas físicas que obtienen ingresos por salarios y conceptos asimilados, son prácticamente las mismas que se encontraron vigentes en 2004, conviene destacar del decreto lo siguiente:

### **Requisitos de deducibilidad<sup>18</sup>**

Se eliminan los requisitos que hacían referencia a los subsidios para la nivelación del ingreso y para el empleo, mismos que se derogan de conformidad con disposición transitoria. Se incorporan los requisitos aplicables al crédito al salario, tales como: *(i)* pagarlo en efectivo a los trabajadores, *(ii)* registrar y asentar en los comprobantes, por separado, el pago del crédito al salario y *(iii)* enterar las aportaciones de seguridad social, entre otras.

Debe destacarse que se mantiene como requisito de deducibilidad para los patrones, el inscribir ante el IMSS a las personas que les presten un servicio personal subordinado cuando estén obligados a ello, situación que puede generar incertidumbre respecto de algunos de los conceptos que la LISR considera como asimilables a sueldos y salarios.<sup>19</sup>

---

<sup>18</sup> Arts. 31, fracs. V y XX, 32, frac. I, 172, fracs. VII y XVI, y 173 frac. I LISR.

<sup>19</sup> Actualmente el IMSS ha interpretado que ciertas relaciones creadas al amparo del derecho mercantil son constitutivas de una relación laboral, mientras que sólo para efectos de la LISR puede dárseles el tratamiento de ingresos asimilables a sueldos y salarios.

## **Determinación del impuesto<sup>20</sup>**

Con la eliminación del concepto de "salario bruto", se despejan las dudas existentes en materia de integración de la base que deben utilizar los retenedores que realizan pagos por sueldos y conceptos asimilados, principal motivo que llevó a efectuar la reforma que se comenta.

La tarifa aplicable para los pagos provisionales consta de cinco rangos, siendo la tasa máxima del 29% para 2006 y del 28% para 2007. Mediante disposición transitoria se establecen las tarifas y tablas que contienen el subsidio y crédito al salario aplicables para 2006.

Se mantiene que el impuesto local a cargo de los trabajadores será deducible de los ingresos que se obtengan en el periodo. Desafortunadamente, los legisladores conservaron como tasa máxima objeto de la deducción la del 5%, situación que pudiese resultar perjudicial o inequitativa para aquellos contribuyentes que residan en alguna entidad federativa<sup>21</sup> en la que la tasa de dicho impuesto local sea superior al porcentaje antes señalado.

Tocante al cálculo del impuesto anual a cargo de las personas físicas que no se encuentren obligadas a presentar declaración anual y que por tanto, el retenedor deba calcular el impuesto correspondiente, se precisa que dicho retenedor deberá disminuir de la base del ingreso gravable, el impuesto local que hubiese retenido en el ejercicio.

Comentario adicional merece este tema, ya que mediante la reforma efectuada al artículo 116 de la LISR que entró en vigor en 2005 y resultaría aplicable en 2006, no se dispuso ninguna regla de vigencia anual para el cálculo y determinación del impuesto correspondiente al ejercicio fiscal de 2005, generándose hasta el día de hoy una incertidumbre en el ámbito legal, sobre cuál será la disposición que deberán utilizar los retenedores para cumplir con dicha obligación.

---

<sup>20</sup> Arts. 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119 y segundo transitorio LISR.

<sup>21</sup> Dentro de las reformas que entraron en vigor en 2005, se encuentra la prevista en el artículo 43 de la LIVA, la cual obedeció a la celebración de la Convención Nacional Hacendaria efectuada en 2004, en donde se faculta a las entidades federativas a establecer un impuesto a nivel local a cargo de las personas físicas que obtienen ingresos de diversas fuentes y cuya tasa debía oscilar entre 2% y 5% como máximo; sin embargo, para el caso de sueldos y salarios dicha limitante no aplica.

La reforma que se analiza no contempló ni se preocupó por otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y retenedores del ISR, ya que al día de hoy no existe norma legal que contenga el procedimiento en comento.

Con independencia de lo anterior, al momento de la elaboración de la presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006** las autoridades fiscales han reconocido el vacío legal que se comenta y han dado a conocer<sup>22</sup> cuál será el procedimiento para efectuar dicho cálculo. Estimamos que, con independencia del fundamento legal correspondiente, dicho procedimiento se deberá a conocer en la RMF y habrá de seguir las mismas reglas que se encontraron vigentes en 2004, con la salvedad de poder deducir el impuesto local que se hubiese enterado en la entidad federativa.

### **Actividades empresariales y profesionales<sup>23</sup>**

Toda vez que en el RLISR no existe un concepto relativo a deducción de gastos menores, se elimina la opción que se adicionó para 2005 en beneficio de las personas físicas que obtienen ingresos de los que se comentan. Dicha opción consistió en considerar una cantidad equivalente al 8% de la utilidad contemplada para personas físicas con actividades empresariales, como deducción adicional a las previstas en dicho régimen, en lugar de los inexistentes gastos menores.

### **Otras disposiciones<sup>24</sup>**

Con motivo de las reformas comentadas en párrafos anteriores, el decreto contiene ajustes y precisiones para eliminar de los demás capítulos del Título IV de la LISR, el concepto de exclusión general tanto mensual como anual. Por otra parte, se reincorpora el precepto aplicable para el cálculo del subsidio anual a que tienen derecho las personas físicas en contra del impuesto anual.

---

<sup>22</sup> Con fecha 19 de diciembre de 2005, apareció en el portal de Internet del SAT ([www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)) el documento denominado "Declaración anual 2005/Cálculo del ISR anual. Salarios".

<sup>23</sup> Art. 123 LISR.

<sup>24</sup> Arts. 127, 138, 143, 169, 170, 177 y 178 LISR.

## PRECIOS DE TRANSFERENCIA<sup>25</sup>

Al igual que en las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales aprobadas por la OCDE en 1995<sup>26</sup>, a partir de 2006 se establece en nuestra legislación fiscal una preferencia en cuanto a la aplicación de métodos para determinar si las condiciones de las relaciones comerciales y financieras entre partes relacionadas se encuentran pactadas a precios de mercado (principio de *arms' length*), limitándose por tanto la discrecionalidad en la aplicación de métodos por parte del contribuyente.

Consideramos que esta regla de preferencia en la aplicación de métodos no constituye como tal la implementación en nuestro sistema del principio internacionalmente conocido como "*best method rule*", pues conforme a éste debe emplearse el método más confiable para la determinación de un precio de mercado, ello conforme a los hechos y circunstancias de la operación de que se trate, sin que se establezca una preferencia en la aplicación de métodos.<sup>27</sup>

De esta forma se establece que el método al que habrá de dársele preferencia sobre los demás es el de precio comparable no controlado y sólo serán aplicables los demás en función de que este método no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado conforme a las Guías, caso en el cual ahora sí efectivamente habrá que aplicar el método más adecuado, tal como preceptúa el principio "*best method rule*".

---

<sup>25</sup> Arts. 86, fracc. XV y 216 LISR.

<sup>26</sup> El párrafo 3.49. de las citadas guías establece una prioridad de aplicación de los métodos tradicionales de transacción (*traditional transaction methods*), que comprenden el método de precio comparable no comparado (*comparable uncontrolled price method o CUP method*), el de precio de reventa (*resale price method*) y el de costo adicionado (*cost plus method*), sobre los métodos transaccionales de utilidades (*transactional profit methods*), que comprenden el de partición de utilidades (*profit split method*) y el de márgenes transaccionales de utilidad de operación (*transactional net margin method*).

<sup>27</sup> Bajo las denominadas *Section 482 Regulations* aplicables en los EUA, para la aplicación del denominado "*best method rule*" los contribuyentes deben emplear el método más confiable ("*reliable*") en función del grado de comparabilidad de operaciones y de la información y asunciones realizadas, sin que se establezca una prioridad en la aplicación de métodos ni la inaplicabilidad de alguno de ellos.

Para la aplicación de los métodos de precio de reventa, de costo adicionado y de márgenes transaccionales de utilidad de operación, se considerará que se cumple correctamente con la metodología hasta en tanto sea demostrado que el costo y el precio de venta se encuentran sujetos a precio de mercado.

Adicionalmente se señala que se entiende por "precio de mercado", los montos y contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando el contribuyente haya recibido una resolución favorable en materia de la metodología utilizada.

Finalmente se dispone en corroboración a la implementación en nuestro régimen fiscal del principio "*best method rule*", que el contribuyente deberá demostrar que el método empleado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo a la información disponible, debiendo en todo caso darse preferencia de aplicación a los métodos de precio de reventa y de costo adicionado.

### **DEDUCCIÓN INMEDIATA<sup>28</sup>**

Se modifica el momento en el cual se podrá ejercer la opción para la deducción inmediata de bienes de activo fijo, señalando que ahora será: (i) en el ejercicio en el que se efectúe la inversión, (ii) en el que se inicie su utilización o (iii) en el ejercicio siguiente a que se inicie su utilización.

Hasta 2005 se consideraba para tales efectos el ejercicio siguiente al de la adquisición de la inversión respectiva o el ejercicio siguiente a aquel de su legal importación si son bienes de procedencia extranjera, con lo cual la reforma en comento otorga el beneficio de adelantar el momento en el cual se podrá aplicar la deducción respectiva.

Lo anterior se llevó a cabo, según el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, a efecto de adecuar el momento para ejercer esta opción a lo establecido en el Decreto por el que se otorga un Estímulo Fiscal en Materia de Deducción Inmediata de Bienes Nuevos de Activo Fijo publicado en el DOF el 20 de junio de 2003.

---

<sup>28</sup> Arts. 220 y segundo, frac. III disposición de vigencia anual LISR.

Mediante disposición de vigencia anual se establece que para el ejercicio fiscal de 2006, en lugar de aplicar los porcentajes de deducción y la tabla que se contiene en la LISR, se aplicarán los porcentajes y tablas contenidos en el decreto mencionado, situación que favorece a los contribuyentes.

Esta modificación en comento confirma que el decreto antes mencionado se encuentra aún en vigor, lo cual despeja dudas con respecto a los contribuyentes que se acogieron al mismo después de la reforma que sufrió la LISR en el 2005.

## EXTRANJEROS

### **Intereses exentos por títulos de crédito colocados en México<sup>29</sup>**

Con una evidente falta de técnica legislativa, por error se reitera la exención ya antes prevista para los intereses derivados de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México.

Asimismo, se exenta del pago del impuesto a los intereses provenientes de títulos de crédito, emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios sean residentes en el extranjero.

Cabe destacar que ya se encontraban exentos los títulos emitidos por el Gobierno Federal o el Banco de México colocados en el extranjero, por lo que esta exención viene a regular exclusivamente los colocados en México entre el gran público inversionista.<sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> Art. 196, frac. IV LISR.

<sup>30</sup> Mediante regla 3.17.15. de la RMF que entraría en vigor el 15 de diciembre del 2005 y que ha sido derogada, se preveía que los ingresos por intereses y ganancia por enajenación de títulos de crédito colocados en México emitidos por el Gobierno Federal o sus agentes financieros, de Bonos de regulación emitidos por el Banco de México, de títulos de deuda emitidos por el Fideicomiso de Apoyo para el Rescate de Autopistas Concesionadas y de Bonos de Protección de Ahorro Bancario emitidos por el IPAB, se encontrarían gravados a la tasa del 4.9%, estando exentos aquellos ingresos percibidos por beneficiarios efectivos que sean residentes en un país con tratado fiscal.

Al respecto, acertadamente se dispone que en caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de los intereses por créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México o por los títulos por éstos emitidos, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni tendrán responsabilidad solidaria atribuible a los retenedores.

Esta regla será inaplicable tratándose de créditos directos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México en los que no participe intermediario financiero alguno al que se pueda exigir que efectúe la retención del impuesto o una responsabilidad solidaria.

### **Intereses exentos provenientes de operaciones financieras derivadas de deuda<sup>31</sup>**

Con el objeto de otorgar certeza jurídica a los particulares, así como para impulsar al mercado mexicano de derivados y lograr que este mercado se desarrolle a la par de los mercados internacionales de este tipo, se incorpora a la ley la disposición contenida en la RMF<sup>32</sup> que exenta del pago del impuesto a las operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la TIIE o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México y cualquier otro que determine el SAT, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que se realicen en bolsa de valores, sistema equivalente de cotización o el MEXDER y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

También atinadamente se establece que en caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de las ganancias provenientes de las citadas operaciones financieras derivadas de deuda, los socios liquidadores no estarán obligados a efectuar la retención ni tendrán responsabilidad solidaria alguna en calidad de sujetos retenedores.

---

<sup>31</sup> Art. 99 LISR.

<sup>32</sup> Regla 3.23.14. de la RMF adicionada a partir del 13 de octubre de 2005.

**Intereses pagados a bancos extranjeros a la tasa del 4.9%** <sup>33</sup>

Nuevamente mediante disposición de vigencia anual, se prevé que durante el ejercicio fiscal de 2006, los intereses pagados a bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, que estén registrados ante el SAT, estarán sujetos a una tasa de retención del 4.9% en vez de la del 10%, siempre que residan en un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumplan los requisitos que prevea el tratado fiscal para aplicar las tasas que en el mismo se dispongan para este tipo de intereses.

**REGÍMENES FISCALES PREFERENTES****Exclusión de ingresos no pasivos. Dictamen "contador independiente" de firma "con presencia en México"** <sup>34</sup>

**a)** Se precisa la regla de excepción para considerar que ingresos distintos a los pasivos (esto es, diversos de intereses, dividendos, regalías y otros) obtenidos en el extranjero a través de una entidad o figura jurídica interpuesta por un contribuyente mexicano, no se entenderán sujetos a REFIPRES (que implican un reconocimiento de ingreso anticipado y una obligación de reporte sobre dichas inversiones).

Hasta 2005 se aplicaba la excepción si el país en el que se hubiesen generado los ingresos tuviese celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información con México y en caso de no contar con éste, se exigía al contribuyente que obtuviera la aceptación por escrito de las autoridades competentes del país respectivo para el intercambio de la información que en su momento le requiriese el fisco mexicano y que ésta efectivamente se proporcionara; situación que era de difícil y en ocasiones de imposible cumplimiento y por lo tanto la disposición se volvía letra muerta.

La reforma regula aquellos casos en que se generan ingresos distintos a los pasivos, pero el país en donde se producen no tiene celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información, considerando ahora que se podrán excluir dichos ingresos siempre y cuando tanto el contribuyente

---

<sup>33</sup> Art. segundo, frac. I de disposiciones de vigencia anual LISR.

<sup>34</sup> Art. 212, octavo párrafo LISR.

como las entidades o figuras jurídicas, a través de las cuales se generen éstos, dictaminen sus estados financieros por un "contador público independiente que pertenezca a una firma de contadores con presencia en México por el ejercicio de que se trate y el contribuyente presente dicho dictamen en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación".

**b)** Aun cuando la reforma en cuestión establece ahora sí un requisito de posible cumplimiento, muestra diversas dudas interpretativas:

- (i) Al exigir un dictamen de estados financieros de "entidades o figuras jurídicas extranjeras" en términos del CFF, parece que estas últimas deberán dictaminarse observando los requisitos y lineamientos de la legislación mexicana.

De considerarse que las entidades o figuras jurídicas se podrán dictaminar conforme a la legislación extranjera aplicable, resulta incongruente que sea el mismo profesionista registrado en México quien dictamine a dichas entidades o figuras con base en disposiciones legales y contables extranjeras.

Al requerir la dictaminación de una entidad extranjera, no es claro si se podrá presentar un dictamen emitido por un contador extranjero sin registro en México, o bien, si se va a exigir que únicamente sean contadores públicos (nacionales o extranjeros) con registro en términos del CFF y de su Reglamento.

En aquellos casos en los que se genere el ingreso a través de una "figura jurídica extranjera", es decir, ante contratos que no tienen una personalidad jurídica propia (*partnership agreements, trusts, etc.*), cabe la duda de cómo se podrá dictaminar un estado financiero de dichos acuerdos. Igual cuestionamiento surge en el caso de que el contribuyente sea persona física residente en México, sin actividad empresarial.

(ii) No existe un concepto en el CFF de lo que debe entenderse como "contador público independiente" ni qué es "una firma de contadores con presencia en México". Dicha situación, dará lugar a una serie de consideraciones discrecionales por parte de la autoridad fiscal.

c) El artículo en cuestión excluye de la aplicación de dicha excepción a los contribuyentes que realicen operaciones de compra y venta de bienes en el comercio internacional a través de entidades o figuras jurídicas del extranjero en las que participen directa o indirectamente por los ingresos que se generen por la comercialización de bienes cuya procedencia o destino sea México.

Es decir, se podrían considerar sujetos a REFIPRES, entre otros supuestos, aquellos ingresos que se generen en el extranjero por una entidad o figura jurídica derivada de la comercialización de bienes que fueron adquiridos de una empresa mexicana y procedentes de territorio nacional o enajenados a una empresa nacional cuyo destino sea México.

Esta exclusión fue referida por la Cámara de Senadores al señalar que obedecía a lo siguiente: *"Cabe mencionar que el cambio propuesto atiende la preocupación de evitar la triangulación de operaciones por contribuyentes residentes en México a filiales residentes en paraísos fiscales a los que les venden con precios subvaluados y con ello evadir el pago de impuestos en México, toda vez que contiene los mecanismos de control que le permitan a la autoridad hacendaria verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes"*.

A nuestro parecer, la disposición en comento podría resultar violatoria del principio de equidad tributaria, pues no existe una clara razón objetiva para establecer la diferenciación señalada.

De igual manera, al no establecerse de manera clara qué se entiende por bienes cuya "procedencia" o "destino" sea México, se podría desatender el principio de legalidad tributaria.

Si lo que se buscaba era combatir políticas en donde la matriz vendiese a un precio menor a una subsidiaria en un "paraíso fiscal", se debe recordar que dichas operaciones se encuentran reguladas en materia de operaciones entre partes relacionadas en la LISR. En tales casos, las actividades realizadas con una entidad cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRE, se presume realizadas entre partes relacionadas y fuera del valor de mercado.

**d)** Adicionalmente, se podría analizar si la distinción comentada viola el principio de no discriminación contenido en diversos tratados fiscales.

**e)** Finalmente, también deberán analizarse los efectos de la modificación en el ámbito de aquellos que acudieron a un juicio de garantías por la entrada en vigor del régimen de REFIPRES en 2005, así como determinar si éste es o no un nuevo acto de aplicación para aquellos que en su momento hubiesen consentido el régimen en comento.

### **Presentación de declaración informativa. Delito fiscal**<sup>35</sup>

Aun cuando no se modificó el artículo que establece la obligación de presentación de la declaración informativa, con motivo de las reformas que entraron en vigor en 2005, se tendrá la obligación de presentar en el mes de febrero de 2006, declaración informativa sobre los siguientes conceptos:

- (i)* Por ingresos generados en el ejercicio inmediato anterior sujetos a REFIPRES;
- (ii)* Por ingresos generados de cualquier clase provenientes de las jurisdicciones o territorios listados en las disposiciones transitorias de la LISR;
- (iii)* Por "operaciones" realizadas "a través" de figuras o entidades jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente.<sup>36</sup>

---

<sup>35</sup> Arts. 214, tercero transitorio frac. XII LISR y 111, frac. V CFF.

<sup>36</sup> Son entidades transparente fiscalmente aquellas que no son consideradas contribuyentes del ISR en el país el que estén constituidos o sean residentes para

A reserva que el CFF pueda ser modificado en un futuro, toda vez que no se reformó la materia de delitos, el único caso en que se podrá configurar el tipo penal será por la omisión de presentación señalada en el inciso (ii) anterior.

### **Decreto 26 de enero de 2005<sup>37</sup>**

El 26 de enero de 2005 se publicó en el DOF un decreto presidencial con respecto a la repatriación de capitales y al pago anónimo por inversiones en el extranjero de residentes en México.<sup>38</sup>

**a)** Repatriación de ingresos generados en “paraísos fiscales”. Tratándose de ingresos generados en 2005 atinentes a inversiones indirectas de paraísos fiscales, se permitió considerar como ingreso gravable sólo el 25% del monto de los recursos repatriados, siempre que éstos se destinaran a ciertas finalidades según se tratara de personas físicas o morales residentes en México. Dada la forma en la cual se encuentra redactada la disposición, consideramos que la misma deja de tener validez a partir del 1 de enero de 2006.

**b)** Pago anónimo de ISR. En el caso de ingresos de personas físicas provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero por concepto de intereses, dividendos o utilidades que sean objeto del ISR en términos del régimen general o de REFIPRES, se puede pagar dicho impuesto a la tasa general en forma anónima.

Al efecto, tales contribuyentes deberán: (i) contar con una cuenta ante una institución financiera mexicana, (ii) asentar en la documentación atinente a la transferencia de recursos, que es para el pago del ISR en términos de la opción en cuestión, y en su caso, (iii) distinguir los accesorios tratándose de pagos extemporáneos.

---

efectos fiscales y los ingresos que se generen a través de dicha entidad o figura jurídica están gravados a nivel de sus integrantes (Art. 212, sexto párrafo LISR).

<sup>37</sup> Arts. segundo y tercero decreto.

<sup>38</sup> Con respecto a este decreto se previeron ciertas reglas en la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2005, publicada el 29 de agosto de 2005.

Dada la forma en la cual se encuentra redactada esta disposición, en nuestra opinión el beneficio continúa vigente para 2006.

### **FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS (“FIBRAS”)<sup>39</sup>**

A partir del ejercicio de 2004, se incluyó en la LISR un régimen especial para los fideicomisos inmobiliarios que cumplan con ciertas características; sin embargo, las reglas resultaban insuficientes y poco claras. Mediante la reforma que entrará en vigor en 2006, se pretende corregir tales deficiencias, incluyendo un régimen más detallado.

Aun cuando en términos generales el régimen ha sido mejorado, consideramos que subsisten deficiencias y áreas que pueden o incluso deben ser objeto de revisión.

En términos generales, el régimen supone la aportación de recursos a un fideicomiso el cual emitirá certificados de aportación ordinarios o inmobiliarios, según sea el caso, los cuales podrán ser objeto de colocaciones privadas o públicas.

#### **Requisitos del fideicomiso**

Para que un fideicomiso pueda tener el tratamiento de FIBRAS, debe cumplir con los siguientes requisitos:

- a)** Crearse conforme a las leyes mexicanas.
- b)** Debe tener como fin: *(i)* la adquisición o construcción de inmuebles que se destinen al arrendamiento y a su enajenación posterior (deben arrendarse al menos por un año antes de enajenarse), o *(ii)* la adquisición de derechos de percibir ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles.
- c)** En caso de que no se realice una colocación pública de certificados de participación, se debe contar con al menos diez tenedores de certificados, y la participación de cada uno no puede exceder el 20% del monto total de las aportaciones al fideicomiso. Al respecto, no existe prohibición de que los diferentes tenedores sean partes relacionadas.

---

<sup>39</sup> Arts. 223 al 224 y segundo, frac. II de disposiciones de vigencia anual LISR.

**d)** No se establecen limitantes referentes a los fideicomitentes y fideicomisarios, por lo que éstos pueden ser personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero (en su caso, observando las disposiciones atinentes a inversionistas extranjeros en zonas restringidas).

Las autoridades fiscales afirman que el requisito de arrendar el inmueble al menos por un año, se debe a que el estímulo tiene por objeto fomentar el mercado inmobiliario mexicano y no la industria de la construcción.

### **Obligaciones**

**a)** Destinar al menos 70% del patrimonio a los citados fines, y el remanente destinarlo a la adquisición de valores gubernamentales inscritos en el RNVI o de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Esta obligación supone cierta planeación, en cuanto al patrimonio que se afecta al fideicomiso.

**b)** Determinar el resultado fiscal del ejercicio (de acuerdo a las normas aplicables a personas morales), pudiendo deducir los bienes aportados a partir de la fecha y por el valor de la aportación.

**c)** Distribuir a los tenedores de los certificados, al menos la cantidad equivalente al ISR del ejercicio generado en el fideicomiso, reteniendo en consecuencia el importe del ISR del mismo (a menos que los beneficiarios sean ciertos fondos de pensiones y jubilaciones).

**d)** Llevar una "cuenta de resultado fiduciario" (similar a CUFIN), de modo que si en un ejercicio no se distribuye el total de la utilidad, el saldo de esta cuenta se adiciona con la parte no distribuida, y en el futuro, podrá distribuirse sin que se cause ISR. En caso de que la utilidad no provenga de dicha cuenta, se hará la retención a la tasa de 28% (29% en 2006). Esta retención tampoco se realizará en caso de que los beneficiarios efectivos sean ciertos fondos de pensiones y jubilaciones.

Las erogaciones no deducibles pueden incidir negativamente en el saldo de la cuenta de resultado fiduciario, y por lo tanto, podrán impactar negativamente en el impuesto que se cause en futuras distribuciones de utilidades.

**e)** Presentar información y proporcionar constancias que establezca el SAT.

**f)** No estarán obligadas a realizar pagos provisionales de ISR e IMPAC.

### **Tenedores de certificados de participación. Personas Morales**

Para los tenedores de certificados que sean personas morales residentes en México, la retención del ISR que se efectúe tendrá carácter de definitiva y las cantidades provenientes de la CUREFI se adicionan al saldo de la CUFIN al considerarse dividendos percibidos.

Se permite a los fondos de pensiones y jubilaciones de personal adquirir certificados de participación emitidos por fiduciarios actuando en esta clase de fideicomisos.

### **Tenedores de certificados de participación. Personas físicas**

Los tenedores de certificados que sean personas físicas residentes en México, tendrán las siguientes obligaciones:

**a)** Acumular el resultado fiscal del ejercicio que les corresponda, así como los ingresos que no provengan de la CUREFI, y acreditar el impuesto retenido.

**b)** Proporcionar a la institución fiduciaria o a los intermediarios financieros, según corresponda, la información que el SAT establezca.

**c)** Inscripción en el RFC.

**d)** Presentar declaración anual.

### **Tenedores de certificados de participación. Residentes en el extranjero**

Para los tenedores de certificados que sean residentes en el extranjero, la retención del ISR que se efectúe será definitiva y únicamente tendrán las siguientes obligaciones:

- a)** Proporcionar a la institución fiduciaria o a los intermediarios financieros, según corresponda, la información que el SAT establezca.
- b)** Los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros deberán inscribirse en el Registro de Bancos.

Al respecto, sería necesario analizar cada caso particular atendiendo a los posibles beneficios que derivan de los diversos tratados fiscales internacionales.

### **Enajenación de certificados**

Existen reglas especiales para calcular la ganancia en la enajenación de los certificados de participación, en las que se consideran los saldos de la cuenta de resultado fiduciario al momento de la adquisición y de la enajenación de los certificados.

$$\text{— } \frac{\text{Ingreso por enajenación} + \text{CUREFI a la fecha de adquisición actualizado} + \text{Costo de adquisición actualizado} + \text{CUREFI a la fecha de enajenación actualizado}}{\text{Ganancia por enajenación}}$$

### **Beneficio fiscal para fideicomitente que aporta inmuebles**

Se determina la ganancia por enajenación de bienes aportados, acumulando la ganancia actualizada (actualizada desde que se obtiene hasta que se acumule) hasta que se presente el primero de los siguientes supuestos:

- a)** Que se enajenen los certificados de participación, o bien,
- b)** Que el fiduciario enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes.

No resulta claro si lo anterior es una regla especial que obliga a acumular la ganancia en caso de que se enajenen los certificados de participación cuando éstos no impliquen el derecho de propiedad sobre el inmueble.

Aplicando las reglas de enajenación a través de fideicomisos previstas en el CFF, podría obtenerse este beneficio incluso en caso de fideicomisos que no cumplan con las reglas de fideicomisos inmobiliarios, con la ventaja de no tener que actualizar la ganancia.

## **Beneficios derivados de colocaciones públicas de certificados**

La colocación pública de los certificados conlleva los siguientes beneficios fiscales:

- a)** Exención del pago de IMPAC por el valor del activo correspondiente a las actividades del fideicomiso.
- b)** Exención del pago del ISR para personas físicas y residentes en el extranjero, por la ganancia derivada de la enajenación de los certificados de participación en la BMV o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales celebrados por México.

Los certificados deben estar inscritos en el RNVI y deben haberse adquirido en la BMV o en los citados mercados reconocidos. En caso de contribuyentes que no los hayan adquirido de tal forma o del fideicomitente, deben transcurrir al menos 5 años de tenencia ininterrumpida de los certificados.

Los citados beneficios están condicionados a que al menos un monto equivalente al 20% del total de las aportaciones al fideicomiso se encuentre colocado entre el gran público inversionista.

No se ha emitido alguna regla especial que precise cuándo se considera que los certificados se encuentran colocados entre el gran público inversionista para efecto de determinar si un fideicomiso cumple con el citado 20%. Si se atiende a la regla 3.3.1. de la RMF para 2005, las transacciones realizadas fuera de bolsa disminuirían el porcentaje que se considera colocado y con ello se podrían perder los beneficios fiscales en comento.<sup>40</sup>

En caso de colocaciones públicas, no existe obligación de tener por lo menos diez tenedores de certificados de participación, no habiendo referencia expresa a un mínimo de certificados que deba estar colocado.

Asimismo, la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, inscritos en el RNVI y enajenados en la BMV o en los citados mercados reconocidos, se encuentra exenta del pago de IVA.

---

<sup>40</sup> Esta regla define qué se debe de entender para efectos de la LISR y su Reglamento como títulos valor colocados entre el gran público inversionista.

Mediante una reforma a la LIVA, se impide a los Estados y al Distrito Federal el gravar con impuestos locales o municipales la enajenación de los certificados descritos en el párrafo anterior, con lo cual se pretende que al transmitir los certificados no se causen impuestos como el de adquisición de bienes inmuebles. Para los efectos en IVA, deberá remitirse al apartado correspondiente a ese impuesto en la presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006.**

### **SOCIEDADES INMOBILIARIAS<sup>41</sup>**

#### **Requisitos**

Estas sociedades mercantiles sujetas al Título II de la LISR deben cumplir con lo siguiente:

- a)** Constituirse conforme a las leyes mexicanas.
- b)** Debe tener como objeto: *(i)* la adquisición o construcción de inmuebles que se destinen al arrendamiento y a enajenación posterior (deben arrendarse al menos por un año antes de enajenarse), o *(ii)* la adquisición de derechos de percibir ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles, y
- c)** Destinar al menos 70% del patrimonio a los citados fines, y el remanente destinarlo a la adquisición de valores gubernamentales inscritos en el RNVI o de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.
- d)** Cumplir con los requisitos de información que establezca el SAT.

#### **Ventajas fiscales**

- a)** En términos generales, los accionistas que aporten bienes inmuebles, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes, cuando: *(i)* enajenen las acciones de la sociedad, o *(ii)* la sociedad enajene los bienes aportados.

---

<sup>41</sup> Art. 224-A LISR.

- b)** Cuando ciertos fondos de pensiones y jubilaciones nacionales o extranjeros sean accionistas, la sociedad les entregará un crédito fiscal que será acreditable contra el ISR del ejercicio y se considerará impuesto pagado para efecto de la CUFIN. Dada la deficiente redacción aunado al contenido impreciso, consideramos que este supuesto beneficio será de difícil aplicación por los contribuyentes.
- c)** No realizarán pagos provisionales por concepto de ISR e IMPAC.

### **FIDEICOMISOS PARA LA PROMOCIÓN DEL CAPITAL DE RIESGO<sup>42</sup>**

#### **Finalidad**

Con el propósito expresado de promover el desarrollo de empresas medianas y pequeñas a través de un esquema de financiamiento por las vías de capital o financiamiento, se establece un régimen opcional (aun cuando el lenguaje utilizado sea en la forma imperativa) en el ISR para los inversionistas en fideicomisos específicamente celebrados al efecto.

Llama la atención que según los documentos legislativos correspondientes refieran que es finalidad de la reforma el impulsar a empresas medianas, ligadas a sectores de alta tecnología siendo que el régimen solamente requiere que las mismas no se encuentren listadas en bolsa al momento de efectuar la inversión.

Aun cuando los señalados documentos legislativos refieren que a través de este régimen se propone un estímulo fiscal, consideramos que en realidad sólo dispone ciertas particularidades con respecto al régimen general de los fideicomisos empresariales y que en sí mismas no establecen estímulo fiscal alguno.

---

<sup>42</sup> Arts. 227 y 228 LISR. Los comentarios a estas disposiciones se formulan con base en la iniciativa y dictámenes respectivos, sin que a la fecha de elaboración de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006** su texto haya sido debidamente publicado de manera oficial

## Requisitos de los fideicomisos

Los fideicomisos deben tener como propósito el invertir: *(ii)* en el capital (social) de las sociedades promovidas no listadas en bolsa y *(ii)* otorgar préstamos para financiarlas.

Atendiendo al propósito de la reforma, entendemos que se alude a la BMV, si bien el texto legal no es preciso al respecto.

En torno al financiamiento de la sociedad promovida, se refiere textualmente que éste debe ser a través de contratos de préstamo, si bien en una interpretación conjunta del régimen y de lo dispuesto por los documentos legislativos atinentes, pareciera que el legislador admite formas alternas de financiamiento a la de dicho tipo contractual, aspecto que suponemos debieran ser objeto de aclaración a través de reglas generales que al efecto establezca el SAT.

En cuanto a los requisitos de los fideicomisos destacamos los siguientes: *(i)* deben constituirse conforme a las leyes mexicanas y el fiduciario ser institución de crédito residente en el país, *(ii)* al menos el 80% del patrimonio del fideicomiso debe destinarse al capital social de la sociedad o a otorgar financiamiento a la misma, el remanente deberá invertirse en valores a cargo del Gobierno Federal, *(iii)* las acciones adquiridas de las sociedades promovidas deberán conservarse por lo menos dos años, *(iv)* máxima duración del fideicomiso por 10 años y *(v)* distribuir al menos el 80% de los ingresos que reciba a más tardar dos meses después de terminado el año.

## Cuentas fiduciarias

El fiduciario deberá llevar cuatro cuentas: *(i)* ingresos por dividendos, *(ii)* intereses y ganancias provenientes de instrumentos de deuda, *(iii)* intereses derivados del financiamiento, *(iv)* ganancias obtenidas en la enajenación de acciones de las sociedades promovidas.

La existencia de la cuenta referida en el *(ii)* anterior corrobora nuestra interpretación de que el financiamiento que la sociedad promovida puede recibir de esta especie de fideicomisos puede ser por vías distintas a la del contrato de préstamo.

De igual modo, el fiduciario debe llevar una cuenta por cada una de las personas que participen como fideicomitentes y fideicomisarios en el fideicomiso (cuenta individual de aportación), debiendo registrar las aportaciones que cada una de ellas efectúe.

Dicha cuenta individual se incrementará por las aportaciones efectuadas y se disminuirá con los reembolsos de las mismas; al efecto se prevé la actualización por inflación de los saldos de esta cuenta.

### **Particularidades del régimen**

Los inversionistas que participen en estos fideicomisos causarán el ISR en términos del capítulo correspondiente de la LISR e incluso, tratándose de residentes en el extranjero, acorde a lo dispuesto al efecto por el tratado fiscal respectivo.

El fiduciario deberá dar constancia de los ingresos a los participantes en los fideicomisos y en su caso, del impuesto retenido por ellos, así como del reembolso de aportaciones.

En caso de incumplirse lo referido en los dos párrafos anteriores, los fideicomisarios causarán el ISR sobre la utilidad que les corresponda del fideicomiso según el régimen general de fideicomisos empresariales.

Se dispone una regla especial para cuantificar la ganancia en la enajenación de sus derechos fideicomisarios, consistente en considerar como costo fiscal (costo comprobado de adquisición) de los mismos, el resultado de sumar: *(i)* el saldo de su cuenta individual de aportación, *(ii)* la parte correspondiente que en lo individual le corresponda de la cuenta de ingresos y *(iii)* el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta atinente a la sociedad promovida.

### **ESTÍMULO POR INVERSIONES EN PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA NACIONAL<sup>43</sup>**

Con el propósito de promover el desarrollo de la industria cinematográfica, se modifica el estímulo otorgado en 2005 a personas físicas y morales por proyectos de inversión para la producción cinematográfica nacional.

Ahora, en lugar de permitir la deducción de gastos e inversiones relacionados con estos proyectos, con una limitante del 3% del ISR anual a cargo del contribuyente, se permite acreditar el 10% del ISR que se cause en el ejercicio por las inversiones en la producción cinematográfica nacional.

Dada su deficiente redacción, las autoridades fiscales deberán precisar la forma en la que se pueda aplicar el presente estímulo.

### **MAQUILADORAS<sup>44</sup>**

Se amplía hasta el ejercicio fiscal de 2011 la vigencia de la disposición transitoria emitida en 2002 mediante la cual se permite a las empresas maquiladoras con programa de albergue considerar que no tienen EP en nuestro país por las actividades de maquila que realicen, siempre que se presente a más tardar en febrero de cada año un informe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada correspondiente al ejercicio inmediato anterior.

---

<sup>43</sup> Art. 226 LISR. Los comentarios a esta disposición se formulan con base en la iniciativa y dictámenes respectivos, sin que a la fecha de elaboración de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006** su texto haya sido debidamente publicado de manera oficial

<sup>44</sup> Arts. tercero de disposiciones transitorias LISR 2006 y segundo, frac. XVIII de disposiciones transitorias LISR 2002.

## IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### ACREDITAMIENTO

El 7 de junio de 2005 se publicó en el DOF un decreto por el que se modificaron diversas disposiciones de la LIVA cuya esencia fue en suprimir a los actos y/o actividades no objeto del tributo como elemento de cuantificación del IVA acreditable.

La plausible reforma antes señalada tuvo como antecedente el conjunto de reglas que entraron en vigor en 2005 y el que los actos no objeto del gravamen incidían en la determinación del factor de IVA acreditable, así como el IVA no acreditable identificado con dichos actos y/o actividades no objeto.

### DECRETO 8 DICIEMBRE 2005

El 8 de diciembre de 2005 se publicó en el DOF el Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se indican y cuyos elementos relevantes se mencionan a continuación.

- a) Cuota Fija Integrada. Las entidades federativas que celebren convenio de coordinación para la administración del ISR e IVA, podrán establecer anualmente una cuota fija integrada que incluya al ISR e IVA y en forma opcional, los impuestos locales que determine la entidad correspondiente.
- b) Relevo de obligaciones. Durante 2005 y 2006 los contribuyentes que paguen el pago del ISR e IVA mediante el sistema de cuota integrada quedan relevados de la obligación de llevar: (i) registro de sus ingresos diarios y de efectuar la separación de las actividades por las que se debe pagar el IVA, (ii) obligación de presentar declaración informativa de los ingresos obtenidos y (iii) entregar a clientes copia de las notas de venta y conservación de sus originales.

**c)** Exención de IVA en la enajenación de locales comerciales. Se dispone la exención de IVA para los enajenantes de locales comerciales en las plazas que se establezcan mediante Programas Gubernamentales para la reubicación de personas físicas dedicadas al comercio en la vía pública (vendedores ambulantes).

**d)** Reglas del SAT. Como es usual con los decretos presidenciales en materia tributaria, se dispone la posibilidad de que el SAT emita reglas para la "correcta y debida" aplicación del decreto que nos ocupa, mismas que a la fecha no se han publicado.

## **MODIFICACIONES A LA LIVA**

### **Régimen de Pequeños Contribuyentes<sup>45</sup>**

Atendiendo a diversos precedentes judiciales, se establece un régimen opcional para las personas físicas que tributan bajo este régimen en el ISR<sup>46</sup> cuyos elementos esenciales se refieren a continuación.

**a)** Estimativa y pago del impuesto. La esencia del régimen consiste en pagar el IVA con base en una estimativa mensual que practiquen las autoridades fiscales tanto de *(i)* el valor de las actividades (gravadas) como de *(ii)* el impuesto acreditable. El diferencial entre ambos conceptos (naturalmente cuando el primero de ellos sea superior al último) deberá ser pagado en los mismos periodos y en las mismas fechas en los que se efectúe el pago del ISR.

El importe del IVA mensual a pagar deberá efectuarse hasta el mes en que las autoridades fiscales determinen otra cantidad a pagar al ocurrir cualquiera de las siguientes situaciones: *(i)* cuando los contribuyentes manifiesten espontáneamente a las autoridades que sus actividades se han incrementado en el 10% o más del valor estimado seguido, *(ii)* cuando las autoridades en ejercicio de sus facultades comprueben una variación superior al 10% del valor mensual de las actividades estimadas o *(iii)* cuando el incremento porcentual acumulado del INPC exceda el 10% del índice vigente al realizarse la última estimación del IVA.

---

<sup>45</sup> Art. 2-C LIVA.

<sup>46</sup> Art. 137 LISR.

**b)** Contribuyentes que inicien actividades. Pueden acogerse a esta opción, debiendo estimar (ellos mismos) el valor de sus actividades (gravadas) y del impuesto acreditable, debiendo pagar así hasta que las autoridades estimen otra cantidad a pagar, o bien, los contribuyentes soliciten una rectificación.

**c)** Entidades Federativas Coordinadas. Cuota Fija Integrada. Las entidades federativas que celebren convenio de coordinación para la administración del ISR e IVA, podrán establecer anualmente una cuota fija integrada que incluya al ISR e IVA y en forma opcional, los impuestos locales que determine la entidad correspondiente.

**d)** Obligaciones de los contribuyentes. Deben expedir comprobantes incluyendo en el precio el IVA en el precio de los bienes que enajenen o los servicios que presten. Si no se elige esta opción, los contribuyentes deberán pagar el IVA en términos generales de la ley durante el lapso de 60 meses, transcurridos los cuales podrán ejercer tributar según esta opción.

**e)** Salida del régimen. Los contribuyentes que expidan comprobantes trasladando el IVA en forma expresa y por separado se considerarán que cambian su opción, debiendo tributar bajo el régimen general de ley.

### **Devolución de IVA a turistas extranjeros<sup>47</sup>**

En línea con la política fiscal seguida por otros países, marcadamente los europeos, de considerar como exportadas las mercancías adquiridas en el país por turistas extranjeros, se permite la devolución del IVA que les fue trasladado a éstos en los términos referidos a continuación.

**a)** Retorno vía aérea o marítima. Deberá contarse con la calidad de turista en términos de la Ley General de Población y el retorno habrá de efectuarse por las vías aérea o marítima, exceptuando el retorno vía terrestre.

---

<sup>47</sup> Art. 31 LIVA.

**b) Valor y retorno de la mercancía.** El comprobante fiscal de la mercancía deberá reunir requisitos que disponga el SAT mediante reglas de carácter general, mismas que deberán cumplirse por quien expida dichos comprobantes. Estas mercancías deberán salir efectivamente del país y corresponder a una adquisición por un monto mínimo de \$1,200 pesos.

**c) Concesión para administración de devoluciones.** Los particulares podrán obtener concesiones para la administración de las devoluciones, mismas que no podrán ser onerosas para el SAT, por lo que entendemos que existirán cobros de comisiones que se aplicarán a los montos que se devuelvan a los turistas.

Consideramos que aún cuando la reforma anterior resulta benéfica tanto para el turismo extranjero como para el comercio nacional, queda pendiente de definición la forma en que este régimen operará (que entendemos se efectuará mediante reglas de carácter general).

### **Fideicomisos Inmobiliarios (FIBRAS)**

En línea con las reformas habidas en el ISR, se disponen ciertos tratamientos benéficos tratándose de certificados de participación inmobiliarios no amortizables emitidos por los FIBRAS, mismos que se refieren a continuación:

**a) Enajenación exenta y cálculo del IVA acreditable.**<sup>48</sup> Se establece la exención a la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables inscritos en el RNVI y efectuada en la BMV, o en mercados reconocidos conforme a tratados internacionales.

En congruencia con lo anterior, para el cálculo del factor de IVA acreditable (proporción de actos gravados con respecto al total) no se debe incluir el valor de la enajenación de esta especie de certificados.

---

<sup>48</sup> Arts. 5-C, frac. X y 9, frac. VII LIVA.

**b) Coordinación fiscal e impuestos cedulares.**<sup>49</sup> Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no deberán mantener impuestos locales o municipales respecto de la enajenación de los certificados inmobiliarios no amortizables emitidos por los FIBRAS.

Se establece que las Entidades Federativas que prevean impuestos cedulares a la ganancia derivada de la aportación de inmuebles que efectúen las personas físicas en su calidad de fideicomitentes o accionistas a los FIBRAS o a las sociedades inmobiliarias mercantiles, deberán gravar dicha ganancia en el mismo momento que la LISR establece para la acumulación de tal ingreso.

Sin embargo, las entidades federativas no podrán gravar con impuestos cedulares la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables inscritos en el RNVI llevada a cabo en la BMV o en mercados reconocidos.

---

<sup>49</sup> Arts. 42 y 43 LIVA.



## **IMPUESTO AL ACTIVO**

### **DECRETO DE EXENCIÓN PARA 2005**

Por publicación en el DOF del 11 de octubre de 2005, se exime del pago del IMPAC y se otorgan diversas facilidades administrativas a diversos contribuyentes. Los elementos que destacan son los siguientes:

#### **Contribuyentes exentos del impuesto al activo por 2005**

Se modifica la exención que en materia de IMPAC se venía otorgando a los contribuyentes año con año, por lo que en 2005 se elimina la aplicación de este beneficio para personas morales, siendo solamente aplicable para las personas físicas que en el ejercicio inmediato anterior (2004), hayan obtenido ingresos totales hasta por \$4,000.000.

A partir del 2006 se contiene en la LIF una exención de este impuesto misma que será analizada en el capítulo relativa a dicho ordenamiento.

#### **Contribuyentes obligados al pago del IMPAC en 2005**

Con el fin de otorgar una facilidad a aquellos contribuyentes que en el ejercicio de 2004 les resultó aplicable el decreto de exención del IMPAC para 2004, y que estimaron verse incluidos en la exención de IMPAC para 2005 sin que hayan gozado de la misma, se estableció un procedimiento para el entero de pagos provisionales de dicho impuesto por el ejercicio de 2005.

### **ESTÍMULOS**

Se establecen para el 2006 una serie de estímulos en materia de IMPAC, mismos que serán analizados en el capítulo relativo a la LIF.



## IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

### CIGARROS. ELIMINACIÓN DE MARBETES<sup>50</sup>

En todos los casos, se elimina la obligación de colocar marbetes a las cajetillas de cigarros, reconociendo que dicha medida no logra controlar el contrabando y el producto falsificado, además de ser costosa para el Estado.

También se elimina la obligación de presentar información relacionada con los marbetes correspondientes al trimestre anterior. La falta de presentación de dicha información o la falta de marbetes en las cajetillas, tenían como consecuencia que se presumiera su enajenación, mediante la reforma, se eliminan ambas presunciones.

### CUOTA DE \$3 POR LITRO DE CERVEZA<sup>51</sup>

#### Fines extrafiscales

Se establece una cuota de \$3 pesos por litro de cerveza enajenado o importado con el fin extrafiscal de apoyar al medio ambiente y a la ecología a través de: (i) el fomento del uso y recolección de envases reutilizables, (ii) la disminución de la basura, (iii) el fomento de la recolección de envases importados y su exportación y (iv) evitar la carga administrativa y los costos de recolección para entidades federativas y municipios.

Adicionalmente, se argumentó el fin extrafiscal de desalentar la distribución de productos con apoyo de la economía informal y de moderar el consumo, *"situación que se traducirá en mayor recaudación respecto de productos que se distribuyen a través de la economía informal con precios bajos en el primer eslabón de la cadena productiva y en la importación"*.

---

<sup>50</sup> Arts. 3, frac. IV, 19 fracs. V y XV, 23 y 23-B y disposición transitoria LIEPS.

<sup>51</sup> Arts. 1, 2-C, 3, frac. XI, 4, 5, 10, 11, 14, 19, fracs. I, XX y XXI LIEPS.

### **Nueva cuota. Cálculo del impuesto**

Los fabricantes, productores o envasadores de cerveza que la enajenen o quienes la importen calcularán el impuesto aplicando una cuota de \$3 por litro de cerveza enajenado o importado, disminuida con \$1.26 por litro de cerveza enajenado o importado en envases reutilizados.

La cantidad resultante del párrafo anterior se comparará con la que resulte de aplicar la tasa que hasta el ejercicio de 2005 se venía aplicando, debiendo pagar y trasladar el importe que resulte mayor. En ningún caso el impuesto será menor del que resulte de aplicar la citada tasa.

La norma que establece esta nueva cuota podría resultar violatoria del principio de equidad tributaria al no obligar al pago de la misma a otros contribuyentes que enajenen o importen productos gravados en envases que de igual manera resultan nocivos al medio ambiente, para lo cual podrán tomarse en cuenta los fines extrafiscales antes comentados.

### **Disminución de la cuota. Enajenantes de cerveza**

El derecho a disminuir la cuota se obtiene al enajenar cerveza en envases que fueron usados para envasar y comercializar cerveza, recolectados y sometidos a un proceso que permite recuperar sus características sanitarias originales para que sean utilizados nuevamente para envasar y comercializar el mismo tipo de producto.

De acuerdo a la redacción de la ley, para que pueda disminuirse la cuota, el envase tiene que haberse utilizado en una enajenación de cerveza previa, por lo que la enajenación de cerveza en envases reutilizables que sean nuevos no dará derecho a la disminución de la cuota.

### **Disminución de la cuota. Importadores**

Como regla general, en caso de importadores, se adquiere el derecho a disminuir la cuota al importar cerveza en envases que hayan recolectado y exporten al extranjero amparados con el documento aduanal correspondiente, siempre que se trate de envases que cumplan con las características a que se refiere el primer párrafo del apartado anterior.

Aplicando estrictamente esta regla general, no basta con que se exporten los envases, sino que posteriormente debe presentarse una importación de la cerveza (en los envases previamente exportados).

No obstante lo anterior, en regla especial, la ley señala que si los litros correspondientes a exportaciones de los envases reutilizados en el mes son mayores que el total de litros de cerveza importados en el mismo mes, la diferencia se considerará en los siguientes meses, hasta agotarse, como importaciones realizadas en envases reutilizados.

En la referida regla especial, se comparan el total de envases exportados (que cumplan con ciertas características para que se reutilicen) con el total de envases importados, si los primeros superan a los segundos, la diferencia se considera como envases importados en envases reutilizados, por lo que se tendrá derecho a la disminución sin que se tenga que presentar una importación. Esto podría ser motivo de un trato inicuo para los diferentes contribuyentes, en cuyo caso, sería violatorio al principio constitucional de equidad tributaria.

### **Obligaciones formales**<sup>52</sup>

Deben identificarse las operaciones por las que se pague el impuesto mediante la aplicación de la nueva cuota.

Quienes disminuyan la cuota, deben informar del total de litros enajenados o importados, la capacidad de litros de los envases reutilizados enajenados o exportados en cada uno de los meses del ejercicio anterior.

Asimismo, tales contribuyentes deben llevar un registro de los litros enajenados e importados y de la capacidad de los envases enajenados o importados cada mes. Los importadores llevarán adicionalmente una cuenta de control de envases exportados y de importaciones de cerveza.

En caso de no cumplir con algunas obligaciones formales, los registros sean falsos o no se cuente con la documentación soporte de los mismos, no se tiene derecho a la disminución de la cuota.

---

<sup>52</sup> Art. 19, fracs. I, XX y XXI LIEPS.

**Otras modificaciones.**<sup>53</sup>

Se realizan los ajustes necesarios: *(i)* para que pueda realizarse el acreditamiento en contra del impuesto que resulte de aplicar la nueva cuota y *(ii)* para precisar que el impuesto derivado de la aplicación de la cuota se causa con base en el flujo de efectivo.

---

<sup>53</sup> Arts. 4, 10 LIEPS.

## **LEY FEDERAL DE DERECHOS**

El 21 de diciembre de 2005 se publicaron en el DOF, con vigencia a partir del 1 de enero de 2006, los decretos que modificaron y adicionaron diversas disposiciones de la LFD, destacando en nuestra opinión lo siguiente:

### **SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO**

#### **Servicios de inspección y vigilancia<sup>54</sup>**

Se adiciona el derecho por el estudio y trámite de la solicitud de autorización para la constitución y operación de uniones de crédito, mismo que se pagará conforme a la cuota de \$25,000.

Se ajustan las cuotas de los derechos que se encuentran obligados a cubrir las entidades y sujetos del sistema financiero por inspección y vigilancia por parte de la CNBV, por lo que se modifican los factores que se utilizan como referencia para la determinación del monto de los derechos.

#### **Pago anual de derechos por inspección y vigilancia<sup>55</sup>**

Se establece un beneficio para las personas morales que pertenezcan al sector de sociedades de inversión, el cual consiste en que las mismas no tendrán la obligación de pagar la cuota establecida, siempre que mantengan inscritas sus acciones en el Registro Nacional de Valores sin que al efecto haya mediado oferta pública.

---

<sup>54</sup> Arts. 29, 29-B, 29-C, 29-D y 29-E LFD.

<sup>55</sup> Art. 29-F LFD.

**Entidades financieras derechos de inspección y vigilancia**<sup>56</sup>

**a)** Se incluye un beneficio para diversas entidades financieras, al establecer que las mismas no estarán obligadas al pago de derechos por concepto de inspección y vigilancia cuando por un acto de autoridad competente o por alguna causa prevista en la ley pierdan el carácter de entidad supervisada.

**b)** Se modifican la forma de determinación de los derechos en caso de fusiones de entidades financieras o filiales de entidades financieras en el exterior que se hubieren verificado en el ejercicio inmediato anterior.

Estimamos que dicho procedimiento podría ser violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que éste no toma en consideración el costo de los servicios que presta la CNBV, sino elementos extraños y razones extrafiscales, debiendo existir un equilibrio entre la cuota y la prestación del servicio.

**c)** Se modifica la determinación del importe de los derechos a pagar por concepto de inspección y vigilancia por parte de la CNBV, cuando resulte un importe mayor o menor respecto del importe determinado en el ejercicio anterior, debiéndose pagar el monto que resulte de sumar al importe determinado en el ejercicio anterior el 20% del monto de la diferencia. Lo comentado, podría ser susceptible de crear situaciones desproporcionales, contraviniendo principios constitucionales.

Se excluye de lo anterior a las entidades financieras del exterior, situación que podría generar un trato inequitativo.

En materia de derechos, el principio de equidad establece que se debe otorgar el mismo trato fiscal a los que reciben igual servicio, y en el supuesto anterior, no existe ninguna justificación para que se otorgue un trato desigual a las entidades financieras del exterior, lo anterior es así en virtud de que dichas instituciones están recibiendo el mismo servicio que se les presta a las entidades que sí gozan de dicho beneficio.

---

<sup>56</sup> Arts. 29-G, 29-H y 29-M LFD.

## SECRETARÍA DE ECONOMÍA

### **Permisos de importación<sup>57</sup>**

Mediante derogación de los artículos respectivos se elimina la obligación de pago de derechos por permisos de importación, certificados de cupo, autorizaciones de programas y autorizaciones de programas de fomento a la exportación.

Lo anterior agiliza los trámites para la internación de bienes y favorece la creación de empresas dedicadas a la exportación, así como una reducción en los costos de importación.

## SECRETARÍA DE COMUNICACIONES Y TRANSPORTES

### **Concesiones, permisos y autorizaciones en la navegación marítima<sup>58</sup>**

Se establece que el pago de derechos se realizará por el estudio, trámite y expedición de concesiones, permisos y autorizaciones para el uso y aprovechamiento de obras marítimo portuarias, y no exclusivamente por su otorgamiento.

Se establecen cuotas específicas para cada actividad de las señaladas en el derecho referido, lo anterior en virtud de que la naturaleza y complejidad de cada servicio es totalmente variable, lo cual implica estudios diversos dependiendo de cada tipo de concesión, permiso o autorización.

### **Servicios de verificación de la Ley del Servicio Ferroviario<sup>59</sup>**

Se adiciona el pago de derechos por la verificación de las instalaciones de los servicios auxiliares por la cantidad de \$1,407.03, mismo que deberá ser cubierto por los concesionarios, permisionarios y autorizados de las vías ferroviarias de conformidad con la Ley del Servicio Ferroviario y su Reglamento.

---

<sup>57</sup> Arts. 74 a 76 LFD.

<sup>58</sup> Art. 167 LFD.

<sup>59</sup> Art. 172-G LFD.

## USO O APROVECHAMIENTO DE BIENES DEL DOMINIO PÚBLICO

### Capítulo V "Salinas"<sup>60</sup>

En concordancia con las reformas a la Ley Minera, se crea un nuevo capítulo denominado "Salinas", con la finalidad de que la explotación de sal cuente con un tratamiento fiscal por separado al de otros minerales.

### Derechos por el uso del espectro radioeléctrico<sup>61</sup>

Se establece la obligación de pago del derecho en función de ciertos implementos técnicos requeridos por cada estación terminal, lo cual no guarda relación con el costo del servicio proporcionado por el Estado y por tanto violenta en nuestro concepto la garantía de proporcionalidad tributaria.

Asimismo, se ajustan las cuotas establecidas en la fracción relativa a lo servicios de voz o datos en sistemas de punto a punto o punto a multipunto, y se establece que dicho derecho se pagará por cada frecuencia: (i) por nodo, (ii) por cada estación fija, (iii) por frecuencia asignada a nivel regional se pagará por entidad federativa, sin importar la cantidad de estaciones o nodos, y (iv) por cada estación fija remota.

### Hidrocarburos<sup>62</sup>

Se da contenido al capítulo XII relativo a "Hidrocarburos", en virtud de la sobrecarga fiscal que ha acumulado PEMEX en los últimos años. En dicho capítulo se implementa un nuevo régimen fiscal para la paraestatal, el cual busca cobrar derechos por la explotación de recursos no renovables propiedad del Estado, situación que pretende que la entidad sea financieramente sana y pueda destinar recursos para la inversión.

---

<sup>60</sup> Arts. 211-A y 211-B LFD.

<sup>61</sup> Arts. 245 y 245-B LFD.

<sup>62</sup> Arts. 254, 254 Bis, 254-Ter, 255, 256, 257, 258, 259, 260 y 261 LFD.

La reforma señalada establece un periodo de transición que permitirá a la entidad pasar de un régimen fiscal a otro de forma gradual. Asimismo, otorga recursos adicionales a PEMEX, mismos que podrán ser destinados a la inversión o al pago de deuda.

De esa manera, la producción que se obtenga por las nuevas inversiones generará recursos para invertir en exploración y explotación, además de que permitirá un incremento en las reservas, un aumento en la plataforma de explotación y un adecuado abastecimiento del mercado interno, con lo que se pretende eliminar las importaciones de hidrocarburos.

### **Uso del espacio aéreo<sup>63</sup>**

Se elimina la disposición que establecía que para el cálculo del derecho, se considerarían las distancias ortodrómicas que fije la SCT.

La reforma efectuada obedece a que la SCJN se ha pronunciado sobre la inconstitucionalidad de dicho artículo, al ser violatoria de la garantía de legalidad, dejando al arbitrio de una autoridad administrativa la determinación de uno de los elementos esenciales de la contribución.

No obstante lo anterior, consideramos que el derecho referido continúa violando las garantías de proporcionalidad y equidad tributarias.

Lo anterior es así, ya que establece que se deberá pagar por el uso o goce del espacio aéreo en relación con la envergadura de las aeronaves, circunstancia que no necesariamente implica un mayor aprovechamiento del espacio aéreo.

En materia de derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público, la SCJN ha establecido que se debe atender al beneficio o aprovechamiento, de modo que las cuotas deben ser mayores para quien se beneficie en mayor proporción y en el presente caso, las aeronaves de mayor envergadura no necesariamente obtienen un mayor aprovechamiento del espacio aéreo que las más pequeñas, además de que el espacio aéreo no se agota en razón del tamaño de las aeronaves.

---

<sup>63</sup> Art. 289 LFD.

Se establece una exención del pago del derecho para las aeronaves que no utilicen motores o turborreactores, lo cual podría violar el principio de equidad tributaria, ya que dichas aeronaves utilizan de igual manera el espacio aéreo como objeto del derecho, por lo que no existe ninguna razón lógica para establecer un tratamiento fiscal distinto.

## TRATADOS

### TRATADO CON AUSTRIA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

El pasado 8 de diciembre de 2004 se publicó en el DOF el Convenio entre los México y Austria en Materia de Impuestos sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Aun cuando este tratado entró en vigor el 1 de enero de 2005, el surtimiento de sus efectos y por lo tanto su aplicabilidad comenzará a partir del 1 de enero de 2006.

Algunas cuestiones que en nuestra opinión pueden destacarse de su contenido son las siguientes:

#### **Regla de desempate de residencia ("*tie-breaker rule*")<sup>64</sup>**

Cuando una persona distinta a una persona física se considere residente de ambos países, no se otorga la residencia al Estado donde se encuentre la sede de administración efectiva, sino que las autoridades competentes de cada país deberán resolver la cuestión de mutuo acuerdo y determinar el modo de aplicación del tratado a dicha persona. Si no existiere acuerdo, se considera que la persona queda fuera del ámbito de aplicación del tratado.

#### **Reglas antiabuso<sup>65</sup>**

Tratándose de pagos por intereses y regalías, las disposiciones del tratado aplicarán hasta por un monto equivalente a condiciones de mercado. El tratado tampoco será aplicable cuando las partes únicamente pretendan tomar ventaja de los beneficios otorgados por el tratado ("*Treaty shopping*").

---

<sup>64</sup> Art. 4 tratado.

<sup>65</sup> Arts. 11 y 12 tratado.

### **Ganancias derivadas de la enajenación de acciones<sup>66</sup>**

La ganancia derivada de la enajenación de las denominadas acciones inmobiliarias quedará gravada en el lugar donde se encuentren los inmuebles, sin que queden comprendidos los inmuebles que una sociedad afecte a sus actividades industriales, comerciales o agrícolas o a la prestación de servicios personales independientes. Las ganancias derivadas de la enajenación de las demás acciones serán gravadas a una tasa máxima del 20% en el Estado en el cual sea residente la sociedad emisora.

### **Interpretación del tratado<sup>67</sup>**

Se acordó expresamente que las disposiciones del tratado deben tener el mismo significado que se les otorga en los Comentarios de la OCDE, salvo ciertos casos específicos, constituyendo tales Comentarios un medio de interpretación en el sentido de la Convención de Viena.

### **Transparencia fiscal<sup>68</sup>**

Por lo que respecta a los ingresos obtenidos o pagados por una sociedad, sucesión o fideicomiso, el concepto de "residente de un Estado Contratante" será aplicable en la medida en que los ingresos sean gravables a un residente, ya sea en manos de la sociedad, sucesión o fideicomiso o de sus asociados, beneficiarios o fiadores.

---

<sup>66</sup> Art. 13 tratado.

<sup>67</sup> Protocolo tratado.

<sup>68</sup> Protocolo tratado.

## TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES AL 1 DE ENERO DE 2006

La lista de los 30 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2006, son los siguientes:

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
Canadá	17 julio 1992	1 enero 1992
Corea	16 marzo 1995	1 enero 1996
Chile	12 mayo 2000	1 enero 2000
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 y 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
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
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

### ACUERDO MUTUO MÉXICO-EUA

El 26 de agosto de 2005 las autoridades competentes de EUA (el *Internal Revenue Service* --"IRS"-- ) y de nuestro país culminaron un acuerdo mutuo en términos del artículo 26, párrafo tercero del tratado México-EUA para evitar la doble tributación.

Mediante la interpretación común lograda a través del acuerdo, se pretende regular la posibilidad de considerar como sujetos de aplicación de los beneficios del tratado a ciertas entidades constituidas en EUA que de conformidad con la legislación fiscal de ese país se consideran como "entidades transparentes", entre ellas las *LLC*, así como las denominadas *S Corporations*.

Cabe mencionar que un acuerdo de esta naturaleza no modifica lo estipulado en un tratado, pues no es un sustituto del proceso parlamentario o legislativo ni constituye una norma de carácter general y obligatoria, resultando únicamente obligatorio para las autoridades de cada Estado y no para los particulares.<sup>69</sup>

El encabezado del acuerdo establece que su intención es especificar los casos en los cuales a ciertas entidades consideradas fiscalmente transparentes se les reconocerá la facultad para beneficiarse del tratado, por lo que aparentemente viene a poner fin a la controversia en cuanto a si a una entidad fiscalmente transparente le resulta o no aplicable el tratado.

### **Transparencia fiscal**

De conformidad con el artículo 4 del Tratado, las entidades transparentes, al no considerarse como sujetos gravados en EUA, no son consideradas en principio como "residentes" para efectos de dicho ordenamiento. Sin embargo, el protocolo del tratado señala que una asociación (*partnership*), sucesión o fideicomiso (*trust*) será residente sólo en la medida en que los ingresos estén sujetos a imposición como rentas de un residente, ya sea de la asociación, sucesión o fideicomiso o de sus asociados o beneficiarios.

Conforme a estas disposiciones, quedaba la duda en cuanto a si las *LLC* y las *S Corporations* estaban comprendidas dentro del alcance de las disposiciones del tratado.<sup>70</sup>

---

<sup>69</sup> Los Comentarios de la OCDE señalan que los acuerdos amistosos que resuelven dificultades de interpretación o aplicación vinculan a las administraciones hasta en tanto las autoridades competentes no acuerden modificar o derogar el acuerdo amistoso.

<sup>70</sup> A tal grado existía la duda sobre la aplicación del Convenio a dichas entidades transparentes, que mediante la RMF (regla 3.1.2.) se dispuso que se considera residente para efectos de dicho ordenamiento a las *LLC* que cuenten con una forma 6166 emitida por las autoridades competentes de los EUA, en donde se demuestre que las mismas o sus integrantes son residentes en dicho país.

El acuerdo trata de enmendar este problema de aplicación, señalando que: *"las Autoridades Competentes acuerdan que para efectos de la aplicación del párrafo 2 (b) del Protocolo, se entenderá que el ingreso de fuentes provenientes del otro Estado Contratante percibidas por una entidad que es considerada como transparente fiscalmente en el otro Estado Contratante, será tratado (el ingreso) como generado por un residente del Otro Estado Contratante, en la medida que dicho ingreso esté gravado como ingreso de un residente de este Otro Estado Contratante"* (traducción libre, énfasis e interpolación añadida).

Parecería que la intención de las partes respecto del alcance del acuerdo es que aquellas entidades fiscalmente transparentes (*LLC* y *S Corporations*) puedan aplicar el tratado, condicionando el "beneficio" a que los miembros (integrantes) de dichas entidades sean residentes para efectos fiscales en EUA (en el entendido que el ingreso que percibe la entidad transparente es gravado a nivel de sus miembros en dicho país).

En un principio estaría claro que no se está reconociendo la transparencia fiscal de la entidad que percibe el ingreso, pues no se considera a sus integrantes como beneficiarios del convenio en cuestión, sino se permite el que dichas entidades sean observadas como "residentes" para los efectos conducentes.<sup>71</sup>

No obstante ello, el acuerdo establece un ejemplo de su aplicación, en donde señala que: *"si un residente de los Estados Unidos es un miembro de una 'limited liability company' (LLC) constituida en los Estados Unidos y la LLC es considerada para efectos fiscales federales de los Estados Unidos como una partnership, al residente de los Estados Unidos le será aplicable los beneficios del Tratado en aquel ingreso que el residente genere de México por medio de la LLC y por lo que respecta a la parte atribuible de dicho ingreso"* (Traducción libre).

---

<sup>71</sup> Dicha interpretación guardaría congruencia con el criterio que sostienen las autoridades fiscales referente a la personalidad jurídica para efectos fiscales de personas morales extranjeras, las cuales señalan que: *"Para efectos de la leyes fiscales mexicanas y lo dispuesto en los tratados para evitar la doble tributación, las personas morales extranjeras que tienen dicho carácter, en términos del derecho de su constitución, y que obtienen ingresos de fuente de riqueza en México o constituyen un establecimiento permanente en el país, son sujetos del impuesto sobre la renta en territorio nacional y no sus integrantes, con arreglo a lo previsto en el derecho común mexicano, con independencia de que, para efectos fiscales, en el país de su constitución no se consideren contribuyentes del impuesto sobre la renta."*

De este texto parece que el sujeto beneficiado del contenido del acuerdo será el "residente de los Estados Unidos", quien se considera como miembro de la *LLC*, y no propiamente la *LLC* que sería la "entidad".<sup>72</sup>

Podríamos estar ante una posible contradicción en cuanto al alcance del acuerdo, pues por un lado, otorga el beneficio a la propia entidad transparente y no a sus miembros (por lo que no reconocería la transparencia fiscal); mientras que por el otro lado reconoce en la "práctica" que el sujeto en cuestión que podrá aplicar el Convenio Mex-EUA será "el miembro" o integrante de dicha entidad (reconociendo aquí la transparencia fiscal).

Al respecto, en la sección del acuerdo en donde se especifica cómo aplicar el mismo, se establecen tres supuestos. En el primero parece que la intención es que la *LLC* sea considerada como el sujeto que podrá aplicar los beneficios del tratado, más no los miembros que la integran, adoptando así la postura de no reconocer transparencia.

En el segundo parece hacer mención al miembro de la *LLC* reconociendo la posición de que para efectos fiscales la *LLC* unimembre no se entiende como una entidad separada (el miembro y la *LLC* son uno mismo para efectos impositivos) y reconociendo así la postura de transparencia fiscal.

---

<sup>72</sup> Conforme al contenido del Reporte de la OCDE de 1999 en materia de aplicación del Modelo de Convenio a las *partnerships* (*OECD Report: The Application of the OECD Model Tax Conventions to Partnerships --1999--*), se concluye que en caso de que un Estado de fuente trate a una entidad como tal (como sería el caso de México) y el Estado de residencia le dé el carácter de transparente, el ingreso deberá atribuirse a las personas residentes en este último Estado que participen en la entidad considerada como transparente, quienes tendrán el tratamiento de beneficiarios efectivos del ingreso como obligados al pago del impuesto en ese Estado. Esta misma postura es adoptada a partir del año 2000 en los Comentarios al artículo 1 del Modelo Convenio, al considerar que los pagos hechos a entidades transparentes, se entenderán realizados a los participantes de la entidad transparente como personas obligadas al pago del impuesto respectivo en ese mismo país de residencia.

En este sentido, dicha postura consideramos que sería finalmente la que parece adoptar el Acuerdo, en una interpretación integral del mismo.

En el tercero también se hace referencia a que el posible sujeto beneficiario del tratado es efectivamente el residente en EUA, quien obtiene un ingreso a través de la *S Corporation*; reconociendo así la transparencia fiscal en cuestión, pues se considera sujeto pasivo al integrante y no a la entidad.

Por lo anterior, consideramos que el Acuerdo no es del todo claro en cuanto a cuál será el tratamiento que de él derivará, pues por un lado parece ser que no reconoce la transparencia fiscal de las entidades en cuestión y por el otro sí se le da el efecto de transparencia al reconocer que el beneficiario no es la entidad respectiva, sino propiamente su accionista o miembro.

La diferencia de reconocer o no la transparencia fiscal guarda relevancia en cuanto a que puede variar la tasa de retención o incluso, atendiendo al artículo 17 de limitación de beneficios contenido en el propio Convenio México-EUA, excluir de la aplicación del tratado, ello dependiendo de finalmente a quien se atribuye el derecho a aplicar sus beneficios.

No es lo mismo la tasa de retención por intereses que en su caso le aplicaría a un banco residente en EUA (que puede ser en ciertos extremos del 4.9%), que la tasa aplicable a la entidad transparente a través de la cual se obtiene el ingreso en México (cuya tasa podría variar del 10% al 15%).

De igual manera, no es lo mismo considerar como contribuyente a la entidad transparente (una *LLC*) cuyo único accionista podría ser un residente en los EUA y por ende cumplir con el artículo 17 en su plenitud, que considerar al miembro de dicha *LLC*, el que aun cuando podría ser residente para efectos fiscales en los EUA, en el caso de que cuente con miembros o accionistas extranjeros podría no ubicarse dentro de los supuestos de limitación de beneficios.

Por ende, resulta importante finalmente que se defina quién será en última instancia considerado como el beneficiario del tratado a la luz del acuerdo, situación que en su oportunidad las autoridades fiscales mexicanas deberán aclarar.

## **Entidad transparente en un tercer Estado**

Otro aspecto digno de comentarse consiste en la aplicación del tratado respecto de cantidades pagadas a una entidad transparente creada y sujeta a la legislación de un tercer Estado en la cual participe un residente para efectos fiscales en los EUA.

Al parecer la intención de este apartado es que si un residente en EUA participa en una entidad fiscalmente transparente constituida y regida en un tercer país, le serán aplicados los beneficios del tratado respecto de los ingresos obtenidos de fuente de riqueza en México por la entidad en cuestión.<sup>73</sup>

Resurge el cuestionamiento antes apuntado respecto del alcance del acuerdo en cuanto a reconocer o no la transparencia fiscal de dicha entidad constituida en el tercer país.

Bajo la primera interpretación, se entendería que el residente en EUA sería el beneficiario del tratado, mientras que en la segunda se considera a la entidad extranjera como residente para efectos fiscales en EUA y por lo tanto le sería aplicable el tratado (en la parte del ingreso que le corresponde o que resulta atribuible a la persona moral o física que participa en el capital de dicha entidad y es residente en EUA).

La interpretación que en nuestra opinión guarda mayor congruencia es la de reconocer la transparencia fiscal de la entidad constituida y regida en el tercer país, para efecto de que el accionista o miembro de la misma (que es residente para efectos fiscales en los EUA) pueda aplicar el tratado. De adoptar como válida la segunda interpretación se estaría extendiendo el ámbito de aplicación del tratado a una entidad que no tendría por que estar sujeta a los beneficios de dicho acuerdo binacional.

---

<sup>73</sup> Lo anterior se condiciona a que se el tercer país en cuestión, mantenga un acuerdo de intercambio de información con México y que dicha información sea efectivamente intercambiada; listándose una serie de países con los cuales se considera que se mantiene un acuerdo de tal naturaleza (Bélgica, Canadá, Corea, Israel, España, Francia, Italia, Noruega, Países Bajos, Singapur, Suecia, Finlandia, Chile, Ecuador, Rumania, República Checa).

## LEY ADUANERA<sup>74</sup>

Las reformas a la LA se enfocan principalmente a los métodos de cálculo del valor en aduanas, los procedimientos administrativos derivados de supuestas omisiones en los trámites aduaneros y la ampliación de beneficios en las denominadas "tiendas libres de impuestos" para quienes arriben a nuestro país.<sup>75</sup>

### MÉTODOS DE VALORACIÓN<sup>76</sup>

Con respecto a la aplicación supletoria de los métodos de valoración aduanera de las mercancías (base para el cálculo del impuesto al comercio exterior, incluyendo el IVA), a partir de esta reforma el método principal de valor de transacción y los cuatro métodos alternativos (valor de transacción de mercancías idénticas, de mercancías similares, método del precio unitario, y método de valor reconstruido), ya no deben aplicarse en orden sucesivo y por exclusión.

También se establece que en este sistema de valoración flexible, se puede utilizar la documentación de operaciones realizadas al extranjero.

Tomando en cuenta que la regulación relativa a la base gravable del IGI, se basa en el denominado "Código de Valoración Aduanera" (Artículo VII de la OMC), que es parte de un tratado internacional suscrito por México, existe una discrepancia entre esta reforma y lo señalado en el citado Código, ya que según este último la aplicación de los métodos de valoración se hará en forma sucesiva y solamente el importador (que no el país de importación), puede solicitar que sea invertido su orden, sin que México haya hecho reserva alguna sobre esos artículos.

---

<sup>74</sup> Esta sección fue elaborada conjuntamente con el licenciado Javier A. Cortés Romano, consultor externo de esta Firma en materia de Comercio Exterior.

<sup>75</sup> Los comentarios a estas disposiciones se formulan con base en la iniciativa y dictámenes respectivos, sin que a la fecha de elaboración de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006** su texto haya sido debidamente publicado de manera oficial.

<sup>76</sup> Art. 78 LA.

Otra discrepancia entre la reforma y el referido Código es que conforme a este último sólo se pueden tomar en consideración para determinar el valor en aduanas, los documentos disponibles en el país del importador.

Se permite a las autoridades determinar el valor en aduana con base en un avalúo practicado por ellas, en caso de que la documentación que soporte el valor sea falso, alterado o se trate de mercancías usadas.

En el caso de avalúo de vehículos usados, se establece un porcentaje de depreciación del 30% por el primer año inmediato anterior y del 10% para cada año subsiguiente, sin exceder de una depreciación del 80% del valor original, disposición que estuvo vigente en el pasado.

Esta discrepancia entre un tratado internacional y la LA debe ser resuelta a la luz del precedente aislado de la SCJN que establece la preeminencia de los tratados internacionales sobre las leyes federales. En los casos en que exista una liquidación con base en LA, tratándose de importaciones provenientes de países miembros de la OMC, la autoridad deberá atender el orden de aplicación del Código de Valoración Aduanera (Artículo VII) de la OMC, y utilizar exclusivamente información documental localizable en México, so pena de caer en una irregularidad podría dar lugar a su anulación.

### **VENTAS DE DUTY FREE PARA PASAJEROS QUE ARRIBEN<sup>77</sup>**

Se permite que las tiendas de ventas libre de impuestos (comúnmente conocidas como *Duty Free*) puedan vender sus mercancías a pasajeros que arriben del extranjero por vía aérea, marítima o terrestre, quedando exentas estas ventas del pago de aranceles y cuotas compensatorias.

### **PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA (PAMA)<sup>78</sup>**

Las disposiciones que regulan el PAMA tanto para el caso de embargo de mercancías importadas como cuando no se da lugar al embargo son reformadas en los siguientes términos:

---

<sup>77</sup> Art. 121, frac. I LA.

<sup>78</sup> Arts. 150, 151, 152 y 153 LA.

## **Notificaciones personales**

Las notificaciones personales por estrados procederán cuando: (i) el importador no señale domicilio, (ii) señale uno que no le corresponda a él o a su representante, (iii) lo desocupe sin dar aviso a la autoridad competente, (iv) desaparezca después de iniciadas las facultades de la comprobación, o (v) cuando el particular se oponga a las diligencias de notificación negándose a firmar las actas.

## **Definición de clasificación arancelaria**

Se incorpora la práctica establecida en la RMCE de celebrar una junta técnica para definir la correcta clasificación arancelaria en caso de que este tema sea el origen de la controversia con la autoridad. Si las conclusiones de la reunión son favorables al particular, se dejará sin efectos el procedimiento. Se precisa que esta junta no constituye una instancia, por lo que de ser contrario su resultado al particular éste deberá combatir el oficio que determine la supuesta infracción, ya sea mediante recurso de revocación o juicio de nulidad.

Esta junta deberá ofrecerse dentro del plazo de diez días que existe para el ofrecimiento de otras pruebas o alegatos, y celebrarse dentro de un plazo de tres días contado a partir de su ofrecimiento.

## **Inexistencia de embargo**

Por lo que respecta a la instancia administrativa aplicable a los casos en que no existe embargo de mercancías, se precisa que el plazo de diez días hábiles para ofrecer pruebas y alegatos por parte de los importadores, será contado a partir del día siguiente al cual surta efectos la notificación del acta.

Es criticable que se modifique el plazo obligatorio de cuatro meses con el que cuentan las autoridades para emitir su resolución, con el perjuicio de que este plazo se contará "*a partir del día siguiente a aquel en que se encuentre debidamente integrado el expediente*", señalándose que se considera que se "encuentra integrado" cuando la autoridad haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas, lo que significa una violación al principio de seguridad jurídica que debe regular el actuar de la autoridad.

Las consecuencias de no emitirse la resolución dentro de este plazo ya por sí indefinido, se establece que la autoridad aduanera podrá emitir resolución dentro del plazo de caducidad general de cinco años.

### **Existencia de embargo**

Se incorpora una reforma que otorga pleno valor probatorio a la información transmitida mediante el sistema electrónico utilizado para el despacho aduanero.

Por lo que respecta al desahogo de este procedimiento, y de manera igualmente criticable, también se reforma el procedimiento, estableciendo que en el plazo para emitir su resolución, se contará a partir del día siguiente al que quede "debidamente integrado el expediente".

Es también criticable que esta reforma promueva la ineficacia y la arbitrariedad en el actuar de la autoridad aduanera, resultando violatoria de la garantía de seguridad jurídica, considerando aplicable el criterio de nuestros tribunales que consideran que estos plazos indefinidos son violatorios a la garantía de seguridad.

## CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL

### DECRETO AGOSTO 2005

El 22 de agosto se publicó en la GODF el Decreto que Reforma y Adiciona Diversas Disposiciones del CFDF, mismo que entró en vigor al día siguiente de su publicación y del cual los puntos más relevantes son los siguientes:

#### **Garantía del interés fiscal<sup>79</sup>**

Se disminuye el monto a partir del cual se debe garantizar el interés fiscal cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, situación que ocurrirá cuando el crédito exceda de 800 veces el SMGV.

#### **Afirmativa ficta<sup>80</sup>**

Se precisa que la resolución de afirmativa ficta (decisión favorable a los derechos e intereses de los peticionarios por el silencio de las autoridades) no procederá respecto de consultas que sean formuladas a las autoridades fiscales.

#### **Impuesto sobre adquisición de inmuebles<sup>81</sup>**

Se modifican los momentos para la causación de este impuesto:

**a)** Contratos privados. A fin de considerar que existe adquisición por lo que hace a los actos en que se transmita la propiedad, se suprime el requisito que se había incorporado a partir del 1 de enero del 2005 de

satisfacer las formalidades establecidas en el CCDF. Con esta

<sup>79</sup> Art. 57, frac. I CFDF.

<sup>80</sup> Art. 77 CFDF.

<sup>81</sup> Art. 137, fracs. I, II, III y XII CFDF.

modificación, se causa el impuesto, como ocurría hasta 2004, con motivo de la celebración de los contratos privados para la transmisión de propiedad.

Aquellos que hubieren celebrado contratos privados del 1 de enero del 2005 hasta el 22 de agosto del mismo año, que no hubiesen sido elevados a escritura pública, causarán el ISAI hasta este último momento.

**b) Compraventa con reserva de dominio.** Se entiende que existe adquisición respecto del caso de la compraventa con reserva de dominio, desde la celebración del contrato respectivo, no obstante que el dominio se transfiera con posterioridad. Anteriormente se establecía que había adquisición al momento de la cancelación de dicha reserva.

**c) Contratos de promesa.** A diferencia de lo dispuesto del 1 de enero al 22 de agosto de 2005, cuando el ISAI se causaba al elevarse el contrato de promesa a escritura pública, se retorna al régimen existente hasta 2004 donde se establecía que se causaba el impuesto por cuanto hace a la promesa de adquirir, cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias.

**d) Arrendamiento financiero.** En relación con el contrato de arrendamiento financiero, habrá adquisición cuando se cedan los derechos que amparen dicho contrato, así como al adquirirse los bienes objeto del mismo por persona distinta al arrendatario, a diferencia de lo ocurrido anteriormente, cuando había adquisición al momento en que se hacía efectiva la opción de compra.

## REFORMA 2006

Los puntos que en nuestra opinión resultan más relevantes son los siguientes:<sup>82</sup>

### **Garantía de créditos fiscales**<sup>83</sup>

A partir del 2006 la garantía de los créditos fiscales deberá comprender el crédito fiscal actualizado, además de los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía para cubrir dicho crédito y el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes, con excepción de aquellos casos en que un tercero asuma la obligación de garantizar el interés fiscal.

### **Actualización de créditos fiscales**<sup>84</sup>

En relación con el procedimiento a seguir en el caso de que no se cubran oportunamente los créditos fiscales, se establece que cuando el factor de actualización sea menor a 1, el factor aplicable será de 1, lo cual implica que los créditos pagados extemporáneamente en escenarios de deflación no se vean disminuidos.

### **Pago de recargos e intereses**<sup>85</sup>

Se establece que en el caso de que el contribuyente deba pagar recargos, o las autoridades fiscales intereses, la tasa aplicable en un mismo periodo mensual o fracción de éste, será siempre la que se encuentre vigente al primer día del mes o fracción de que se trate, con independencia de que dentro de dicho periodo la tasa varíe.

---

<sup>82</sup> Los comentarios a estas disposiciones se formulan con base en la iniciativa y dictámenes respectivos, sin que a la fecha de elaboración de esta **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006** su texto haya sido debidamente publicado de manera oficial.

<sup>83</sup> Art. 52 CFDF.

<sup>84</sup> Art. 63 CFDF.

<sup>85</sup> Art. 64 CFDF.

### **Pago a plazos de créditos fiscales y sus accesorios<sup>86</sup>**

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos de los créditos fiscales, ya sea diferido o en parcialidades, sin que la duración total de los plazos autorizados para pagar exceda de 48 meses.

Al respecto, se precisa que previamente a dicha autorización, deberá actualizarse el importe de la suerte principal, esto es, el monto de la contribución omitida.

Se exceptúa de dicho pago diferido o en parcialidades, entre otros, a los créditos derivados del ISAI así como los provenientes de derechos con excepción de los derivados del suministro de agua.

### **Responsables solidarios del pago de créditos fiscales<sup>87</sup>**

En adición a aquéllas personas físicas o morales consideradas como responsables solidarias, lo serán los usufructuarios de bienes inmuebles así como los que detenten derechos de uso y de habitación, por las contribuciones que se hubiesen causado con relación a los bienes usufructuados.

Al respecto, cabe recordar que la acción de detentar constituye una posesión de mala fe (ilegítima).

### **Devolución de cantidades pagadas indebidamente<sup>88</sup>**

En relación con la obligación de las autoridades fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente, se precisa que la devolución podrá realizarse a través de depósito en la cuenta del contribuyente, para lo cual deberá manifestar su aprobación y proporcionar su número de cuenta en la solicitud de devolución correspondiente.

---

<sup>86</sup> Art. 67 CFDF.

<sup>87</sup> Art. 70, fracc. XX CFDF.

<sup>88</sup> Art. 71 CFDF.

Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada, señalándose que en dicho caso, se considerará negada la devolución por la parte que no sea devuelta, para lo cual las autoridades deberán expresar los motivos y disposiciones legales que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva. Dicha negativa de devolución deberá ser notificada al contribuyente.

Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución se realizó a partir de la fecha en la que la autoridad efectúe el depósito en la institución bancaria señalada en la solicitud de devolución. En este sentido, el comprobante del pago de la devolución respectiva, será el de la transferencia electrónica de recursos efectuada por la autoridad.

### **Prescripción del crédito fiscal<sup>89</sup>**

Se adiciona un nuevo supuesto a fin de señalar que se interrumpe el término de la prescripción, cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

### **Obligaciones de los contribuyentes<sup>90</sup>**

Los avisos que modifiquen datos registrados en los padrones del DF surtirán efectos a partir de la fecha en que sean presentados.

Tratándose del aviso de cambio de domicilio fiscal, se señala que no surtirá sus efectos cuando el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente sea impreciso o no exista. Esto guarda relación con lo comentado en el apartado anterior respecto de la interrupción del término de la prescripción.

---

<sup>89</sup> Art. 72 CFDF.

<sup>90</sup> Art. 78 CFDF.

Dictamen en materia de inmuebles destinados a un uso distinto al habitacional<sup>91</sup>

Se eleva el monto del valor catastral por el cual debe cumplirse esta obligación y se establece la obligación a cargo del contador público que vaya a rendir el dictamen correspondiente de solicitar al contribuyente que presente un avalúo por cada uno de los inmuebles a considerar en el dictamen.

Dicho avalúo deberá a su vez ser practicado por alguna de las personas autorizadas o registradas por la autoridad fiscal, el cual deberá cumplir con las definiciones, normas y valores unitarios precisados en el CFDF.<sup>92</sup>

### **Facultades de las autoridades fiscales**<sup>93</sup>

Dentro de la relación de facultades con la que cuentan las autoridades fiscales a fin de determinar la existencia de créditos fiscales se adiciona la de verificar el registro cronológico de las mediciones del volumen de agua descargada a la red de drenaje, en el formato correspondiente o en medio idóneo de registro electrónico en el que se encuentre, así como la aplicación de las tarifas correspondientes.

### **Determinación de valores unitarios para inmuebles habitacionales. Predial**

Para determinar el valor catastral, se toman en cuenta diversas características internas que originan un mayor valor unitario de suelo que el resto de las demás lotes o manzanas en el que se ubiquen, como lo son, entre otros: *(i)* vigilancia privada, *(ii)* acceso restringido, *(iii)* mantenimiento privado de áreas comunes, alumbrado público o privado, *(iv)* vialidades internas, etc.

Además de que los contribuyentes se encuentran sufragando gastos que estrictamente corresponden a servicios que debiera prestar el GDF, esta modificación podría generar una violación a los principios de legalidad, equidad y proporcionalidad tributarias.

---

<sup>91</sup> Art. 80 CFDF.

<sup>92</sup> Art. 82 CFDF.

<sup>93</sup> Art. 95, frac. XVIII CFDF.

### **Reducción por el pago anticipado del impuesto predial**

Se disminuyen los porcentajes a los cuales tendrán derecho los contribuyentes en caso de pagar dicho impuesto anticipadamente:

- a)** 9% cuando el pago anual se efectuó en el mes de enero (antes era del 10%).<sup>94</sup>
- b)** 6% cuando el pago anual se efectuó en el mes de febrero (antes era del 8%).<sup>95</sup>
- c)** Los contribuyentes seguirán gozando de la reducción del 1.5%, cuando efectúen el pago del impuesto predial a su cargo durante el primer mes de cada bimestre.

### **Infracciones y sanciones**<sup>96</sup>

Se multa de \$350 a \$750, a quien no señale el número de cuenta en promociones y documentos relacionados con el impuesto predial y los derechos por el suministro de agua.

### **Enajenación de bienes fuera de remate**<sup>97</sup>

Se adiciona que la base para la enajenación fuera de remate de los bienes embargados será el equivalente al 75% de la obtenida como base para el remate. Para el caso de la donación, la base será el equivalente al 50% de la obtenida para el remate.

---

<sup>94</sup> Art. 153. frac. I CFDF.

<sup>95</sup> Art. 153. frac. II CFDF.

<sup>96</sup> Art. 590-A CFDF.

<sup>97</sup> Art. 664 CFDF.

### **Medios de defensa promovidos contra créditos fiscales<sup>98</sup>**

Cuando los contribuyentes interpongan recurso de revocación o promuevan juicio fiscal ante el TCADF, en contra de actos o resoluciones que traigan consigo el cumplimiento de obligaciones fiscales, el promovente deberá anexar cheque de caja o certificado a nombre de la Tesorería del DF, en su caso el comprobante de pago realizado respecto a las contribuciones de que se trate.

En caso de que no se cumpla con este requisito, será improcedente el medio de defensa intentado, exceptuándose de lo anterior, aquellos casos en que el afectado estime que ha operado a su favor la prescripción del crédito fiscal, o la caducidad de las facultades de la autoridad para determinarlo.

Resulta preocupante el establecimiento de esta obligación que puede ser contradictoria con la finalidad de la garantía de los créditos fiscales.

---

<sup>98</sup> Art. 690 CFDF.

## **DIVERSOS**

**Ley de Ingresos de la Federación**

**Ley Federal de Derechos del Contribuyente**

**Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo**

**Impuesto sobre automóviles nuevos**

**Prácticas Fiscales indebidas**

**Tesis relevantes**



## LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

### TASAS DE RECARGOS<sup>99</sup>

Para 2006 se aplicarán:

- a)** 0.75% mensual sobre saldos insolutos en el caso de prórroga en el pago de créditos fiscales.
- b)** En el caso recargos por prórroga en donde se permita que la tasa de recargos incluya actualización, se considerará:
  - (i)* 1% mensual cuando sean parcialidades de hasta 12 meses.
  - (ii)* 1.25% mensual cuando sean parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, y
  - (iii)* 1.50% mensual cuando sean parcialidades superiores a 24 meses, así como pagos a plazo diferido.
- c)** 1.125% mensual para el caso de mora.

### CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES<sup>100</sup>

Al igual que en el ejercicio anterior, se establece la facultad para las autoridades fiscales de llevar a cabo la cancelación de créditos en los casos en que exista imposibilidad práctica de cobro. Se entiende que ocurre tal supuesto, entre otros casos, cuando el deudor no tenga bienes embargables, haya fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiese sido declarado en quiebra por falta de activo.

---

<sup>99</sup> Art. 8 LIF.

<sup>100</sup> Art. 15 LIF.

La definición de imposibilidad práctica de cobro es similar a la establecida en la LISR para efectos de deducción.

### **TASA DE RETENCIÓN POR PAGO DE INTERESES<sup>101</sup>**

Se establece que la tasa de retención del ISR para 2006 aplicable a quienes efectúen el pago de intereses será del 0.5% anual sobre el capital.

### **ESTÍMULOS FISCALES**

Como cada año, la LIF dispone una serie de estímulos siendo algunos de los más relevantes los referidos a continuación:

#### **IMPAC para sectores agropecuario y forestal<sup>102</sup>**

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a estos sectores pueden acreditar contra el IMPAC del ejercicio, el importe de las inversiones realizadas hasta agotarlas.

#### **Exención general de IMPAC<sup>103</sup>**

Las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en 2005 no excedan de \$4'000,000 estarán relevadas del pago de IMPAC por 2006.

Cabe apuntar que en la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal sólo proponía la exención para personas físicas, tal como se dispone en el decreto aplicable para 2005; sin embargo, en el Congreso de la Unión se amplió la exención para incluir a personas morales.

Al respecto agradeceremos referirse a nuestros comentarios realizados en la sección de IMPAC.

---

<sup>101</sup> Art. 22 LIF.

<sup>102</sup> Art. 16, frac. I LIF.

<sup>103</sup> Art. 16, frac. I LIF.

## **IMPAC de cuentas por cobrar derivadas de contratos con el Gobierno Federal**<sup>104</sup>

No se pagará IMPAC por las cuentas por cobrar derivadas de contratos con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal con respecto a inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias autorizada por la SHCP, acorde al artículo 18 de la Ley General de Deuda Pública.

## **ISR en gastos e inversiones en investigación o desarrollo de tecnología**<sup>105</sup>

Se prevén las reglas generales atinentes al estímulo fiscal en el ISR consistente en el crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en investigación o desarrollo tecnológico.

El monto del estímulo a distribuir no excederá de \$4,000 millones que ha de dividirse de la siguiente forma: *(i)* \$750 millones a proyectos de fuentes alternativas de energía en general, y en particular, de la micro y pequeña empresa, *(ii)* \$750 millones para proyectos de infraestructura que representen un avance científico o tecnológico y *(iii)* \$2,500 millones para demás proyectos.

Acreditamiento de IEPS por diesel adquirido contra IVA e ISR para los sectores agrícola, ganadero, pesquero y minero.<sup>106</sup>

Los contribuyentes de dichos sectores podrán acreditar el IEPS que les fue trasladado por PEMEX y sus organismos subsidiarios en la adquisición de diesel, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en: *(i)* maquinaria fija de combustión interna, maquinaria de flama abierta y locomotoras, *(ii)* vehículos marinos y maquinaria utilizada en acuicultura, *(iii)* tractores, motocultores y demás maquinaria relacionada que se utilice en actividades de siembra, cultivo y cosecha de productos agrícolas, cría y engorda de ganado, cultivo de bosques o montes y demás relacionadas con la vegetación y *(iv)* vehículos de baja velocidad no autorizados para circular en carreteras federales o concesionadas.

---

<sup>104</sup> Art. 16, frac. III LIF.

<sup>105</sup> Art. 16, frac. IV LIF.

<sup>106</sup> Art. 16, fracs. VI, VII y VIII LIF.

Cabe apuntar que los contribuyentes que se dediquen a las actividades referidas en el inciso *(iii)* anterior, podrán optar por solicitar la devolución del IEPS en lugar de efectuar el acreditamiento del impuesto cumpliendo requisitos específicos.

### **Acreditamiento de IEPS por diesel adquirido para transporte público y privado**<sup>107</sup>

Los contribuyentes que adquieran diesel para consumo final y sea para uso automotriz para transporte de personas o bienes, podrán acreditar el IEPS que les fue trasladado por PEMEX y sus organismos subsidiarios en contra del ISR e IMPAC en los pagos provisionales o contra el impuesto del propio ejercicio.

### **Transporte terrestre de carga o pasaje**<sup>108</sup>

Los contribuyentes dedicados exclusivamente a esta especie de transporte que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, podrán acreditar contra el IMPAC e ISR el importe de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de infraestructura carretera hasta en un 50% de lo erogado.

### **Exención de ISAN en vehículos eléctricos e "híbridos"**<sup>109</sup>

Las personas físicas y morales que enajenen al público en general o importen definitivamente estos vehículos (que utilicen baterías eléctricas recargables, así como los eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna) estarán relevados del pago de este impuesto.

---

<sup>107</sup> Art. 16, frac. IX LIF.

<sup>108</sup> Art. 16, frac. X LIF.

<sup>109</sup> Art. 16, frac. XI LIF.

**Acreditamiento de IEPS por diesel marino para embarcaciones de la marina mercante<sup>110</sup>**

Se permite el acreditamiento contra el IVA e ISR de un monto equivalente al IEPS causado por PEMEX y sus organismos subsidiarios, en la adquisición de diesel marino para ser usado como combustible en embarcaciones destinadas al desarrollo de las actividades propias de la marina mercante.

Al efecto, deberán de cumplirse una serie de requisitos de carácter formal, tales como presentar diversa información documental ante la administración fiscal correspondiente al domicilio del contribuyente.

**Estímulo aplicable a almacenes generales de depósito<sup>111</sup>**

Los almacenes generales de depósito podrán considerar para efectos de la LIMPAC, que el valor de los inmuebles que sean de su propiedad y utilicen para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, se determine multiplicando el mismo por el factor 0.1.

Se permite aplicar dicho estímulo también para aquellos contribuyentes que ejercieron la opción del artículo 5-A de la LIMPAC.

**Régimen de REPECOS. Liberación de cumplimiento de obligaciones formales<sup>112</sup>**

Los contribuyentes que se encuadren dentro del supuesto de REPECOS, quedarán liberados de las infracciones o sanciones que correspondan por el incumplimiento de obligaciones formales, salvo en el caso de reincidencia.

---

<sup>110</sup> Art. 16, frac. XII LIF.

<sup>111</sup> Art. noveno transitorio LIF.

<sup>112</sup> Art. quinto transitorio LIF.

## **Derogación del estímulo aplicable a contribuyentes dedicados al transporte aéreo o marítimo**

No se incluye en la LIF el estímulo que regularmente se otorgaba en materia de IMPAC a los contribuyentes residentes en México dedicados al transporte aéreo o marítimo respecto de los aviones o embarcaciones mantenidas en arrendamiento o propiedad del contribuyente.

En la exposición de motivos se consideró que no era necesario incluir dicho estímulo toda vez que en la LIMPAC ya se permite deducir las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación y con residentes en el extranjero (aun cuando de manera errónea en dicha exposición de exposición se haga referencia a "*deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación, así como con los establecimientos permanentes en el extranjero*" (énfasis añadido).

A nuestro parecer, se asume que las deudas contraídas con extranjeros o con el sistema financiero por concepto de rentas o de créditos por financiamiento para la adquisición de dichos bienes, sí se integran dentro del concepto de deducción del IMPAC.

## **PROGRAMA DE AMPLIACIÓN Y ACTUALIZACIÓN DEL RFC<sup>113</sup>**

Al igual que en el ejercicio anterior, se establece que el SAT implementará un programa que tendrá por objeto verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia fiscal, ejecutando recorridos, invitaciones, solicitudes de información, censos o cualquier otra medida legal de verificación.

## **CONDONACIÓN DE MULTAS Y RECARGOS<sup>114</sup>**

Se faculta al SAT para celebrar convenios con los contribuyentes con la finalidad de condonar total o parcialmente multas y recargos derivados de contribuciones federales causadas antes del 1 de enero de 2003; debiendo el particular cumplir con ciertos requisitos.

---

<sup>113</sup> Art. quinto transitorio LIF.

<sup>114</sup> Art. séptimo transitorio LIF.

Dicha condonación procederá aun tratándose de créditos fiscales que se estén cubriendo de forma diferida o en parcialidades, sin importar si los créditos están sujetos a impugnación.

No procederá la condonación total o parcial cuando los créditos sean derivados de actos u omisiones que impliquen la existencia de agravantes en la comisión de la infracción, si son créditos que derivan de determinación presuntiva, si existe sentencia ejecutoriada que provenga de la comisión de delitos fiscales o en el caso de impuestos retenidos o recaudados.

### **REGULARIZACIÓN DE ADEUDOS CON EL IMSS<sup>115</sup>**

Se establece la condonación de multas y recargos a aquellos patrones y demás sujetos obligados que espontáneamente regularicen sus adeudos fiscales con el IMSS generados antes del 1 de octubre de 2005, que deriven de cuotas obrero patronales o infracciones a la LIMSS o sus reglamentos (aun cuando se deriven de créditos sujetos a impugnación o estén siendo pagados a plazos).

Para tales fines se deberá efectuar el pago en una sola exhibición del monto total de los créditos pendientes y se deberá presentar a más tardar el 28 de febrero de 2006, un escrito manifestando la intención de acogerse a este beneficio con la debida garantía del interés fiscal, mismo que no constituye instancia y la resolución que se dicte no podrá ser impugnada.

Este beneficio será gradual dependiendo de la fecha en que se efectúe el pago, tomando en cuenta los siguientes porcentajes:

- (i) Si el pago se efectúa del 1 de enero al 28 de febrero de 2006, la condonación de los recargos y multas será del 100%;
- (ii) Si el pago se efectúa entre el 1 y el 30 de marzo de 2006, la condonación de los recargos será del 90% y de 100% de multas;

---

<sup>115</sup> Art. octavo transitorio LIF.

- (iii) Si el pago se efectúa entre el 1 y el 30 de abril de 2006, la condonación de los recargos será del 80% y de 90% de multas;
- (iv) Si el pago se efectúa entre el 1 y el 31 de mayo de 2006, la condonación de los recargos será del 70% y de 90% de multas;
- (v) Si el pago se efectúa entre el 1 y el 30 de junio de 2006, la condonación de los recargos será del 60% y de 90% de multas, y
- (vi) Si el pago se efectúa entre el 1 y el 31 de julio de 2006, la condonación de los recargos será del 50% y de 80% de multas.

No será aplicable esta condonación tratándose de créditos derivados de actos u omisiones que impliquen la existencia de agravantes en la comisión de la infracción y tampoco si existe sentencia ejecutoriada que provenga de la comisión de delitos fiscales.

No se podrán condonar los recargos derivados de créditos fiscales relacionados con cuotas de seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez. Las multas relacionadas con estas cuotas sí podrán condonarse conforme a los porcentajes antes señalados, siendo aplicable únicamente respecto de créditos generados en dicho rubro hasta antes del 1 de septiembre del 2005.

De igual manera se faculta para que el consejo técnico del IMSS acuerde el pago a plazo de las cuotas obrero patronales respecto de las que se causaron los recargos y multas condonadas, ya sea en forma diferida o en parcialidades.

## **LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE**

El 23 de junio de 2005, se publicó en el DOF la LFDC, misma que entró en vigor a partir del 24 de julio del presente año y que establece una serie de prerrogativas para los contribuyentes. Los puntos más relevantes a nuestro criterio son los siguientes:

### **PLAZO PARA LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES<sup>116</sup>**

La inobservancia por parte de las autoridades de un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas derivadas del ejercicio de sus facultades de comprobación, conlleva a que no exista definitivamente crédito fiscal alguno por los hechos, contribuciones y periodos revisados. Lo anterior resulta en una importante diferencia con la norma contenida en el CFF, que establece que el no realizar la determinación, deja sin efectos la orden de visita y las actuaciones, pero permite a las autoridades volver determinar contribuciones por los mismos hechos.

### **AUTOCORRECCIÓN DURANTE EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN<sup>117</sup>**

Se permite que los contribuyentes corrijan su situación fiscal en cualquier tiempo cuando sean sujetos de revisión por parte de la autoridad, esto en contraste con lo dispuesto en el CFF que en este caso limita dicha posibilidad.

---

<sup>116</sup> Art. 18 LFDC.

<sup>117</sup> Arts. 2, frac. XIII, 14, 15 y 16 LFDC y 32, 46, frac. IV, 48, frac. VI, 50 y 76, frac. I CFF.

Cuando la corrección sea con anterioridad a los tres meses de inicio de ejercicio de facultades de la autoridad fiscal, esta última puede continuar ejerciendo tales facultades; por el contrario, cuando la corrección ocurra con posterioridad al mencionado término y si la corrección es satisfactoria a juicio de la autoridad fiscal, se tendrá por concluido dicho ejercicio de facultades.

Algunas particularidades de la autocorrección que nos ocupa son las siguientes:

**a)** En caso de que el contribuyente corrija su situación transcurridos los primeros tres meses del ejercicio de las facultades de revisión, las autoridades deberán emitir un oficio señalando si a su criterio, la situación ha quedado corregida y den por concluido el ejercicio de dichas facultades.

**b)** Para el caso en que los contribuyentes corrijan su situación con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación, las autoridades contarán con un mes contado a partir de que reciban la declaración de autocorrección, para determinar los alcances de la misma.

**c)** Si habiendo transcurrido cinco meses de la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación por las autoridades fiscales, el contribuyente corrige su situación, la autoridad contará con un mes adicional a los seis meses que tienen para determinar créditos fiscales.<sup>118</sup>

### **REDUCCIÓN DE MULTAS<sup>119</sup>**

Se establece una multa fija equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el contribuyente corrija su situación durante el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades, hasta antes de que se le notifique el acta final u el oficio de observaciones, situación antes no prevista en el CFF y congruente con las nuevas reglas en materia de corrección.

---

<sup>118</sup> Art. 18 LFDC.

<sup>119</sup> Arts. 17 LFDC y 76, frac. I CFF.

A diferencia de la multa del 40% prevista en el CFF cuando el pago se efectúe una vez notificada el acta final o el oficio de observaciones y hasta antes de la determinación de los créditos, ahora resulta aplicable una multa del 30%.

La reducción de los porcentajes de las multas cobra especial relevancia en materia de comercio exterior, ya que las multas que establece la LA, en algunos casos llegan a ser del 120% del valor comercial de las mercancías importadas.

### **LIMITACIÓN A LAS FACULTADES DE DETERMINACIÓN DE CRÉDITOS<sup>120</sup>**

Se establece que las autoridades fiscales no podrán determinar nuevas omisiones respecto a las contribuciones revisadas durante el periodo que abarcó el ejercicio de sus facultades de comprobación, salvo que se trate de hechos diferentes que no hayan revisado. Lo anterior, en caso de existir liquidación o corrección por parte del contribuyente.

Al respecto se aclara que la comprobación de los hechos diferentes debe estar basada en información, datos o documentos de terceros (compulsas) o en la revisión de conceptos específicos no revisados anteriormente, lo que consideramos es una limitante a la facultad de las autoridades de determinar nuevas contribuciones cuando se comprueben hechos diferentes.<sup>121</sup>

### **Carga de la prueba en caso de agravantes<sup>122</sup>**

En forma plausible se establece que la carga de la prueba de cualquier circunstancia agravante que señale el CFF en materia de infracciones, queda a cargo de la autoridad.

---

<sup>120</sup> Arts. 19 y 20 LFDC.

<sup>121</sup> Art. 50 CFF.

<sup>122</sup> Art. 21 LFDC.



## **LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO**

El 1 de diciembre de 2005 fue publicada en el DOF la LFPCA que deroga las normas atinentes al juicio de nulidad promovido ante el TFJFA.

Esta nueva ley entró en vigor el 1 de enero de 2006. En este sentido, los juicios que se encuentren en trámite al momento de su entrada en vigor, se tramitarán hasta su total resolución conforme a las disposiciones legales vigentes al momento de la presentación de la demanda.

A continuación, se exponen las principales modificaciones al procedimiento relativo al juicio de nulidad:

### **MODIFICACIONES AL PROCEDIMIENTO**

#### **Procedencia<sup>123</sup>**

Serán también impugnables los actos, decretos, acuerdos y resoluciones administrativas de carácter general (como podría ser el caso de la resolución miscelánea) cuando inicien su vigencia o cuando se apliquen por primer ocasión.

#### **Costas judiciales<sup>124</sup>**

Éstas serán a cargo de los demandantes cuando los medios de defensa se consideren interpuestos con el único fin de hacer dilatorias las resoluciones administrativas. Las autoridades fiscales estarán obligadas al pago de indemnizaciones (daños y perjuicios) cuando éstas comentan faltas graves al dictar sus resoluciones.

---

<sup>123</sup> Art. 2 LFPCA.

<sup>124</sup> Arts. 6 y 20 frac. V LFPCA.

Se consideran faltas graves, entre otras, cuando la autoridad administrativa emita resoluciones contrarias a jurisprudencias emitidas por las SCJN en materia de legalidad, lo cual se encontraba previsto en la LSAT exclusivamente para la materia fiscal.

Tanto en su contestación como en la contestación a la ampliación de la demanda, el demandado deberá expresar los argumentos por los cuales desvirtúe el derecho a indemnización solicitado por la parte actora.

### **Responsabilidad del TFJFA<sup>125</sup>**

Se establecen diversos supuestos en los que miembros del TFJFA podrían incurrir en responsabilidad, referidos principalmente a la información proporcionada a los particulares durante el procedimiento.

### **Plazo para la impugnación<sup>126</sup>**

El plazo de 45 días para impugnar las resoluciones que causen un perjuicio en materia fiscal a los particulares, será aplicable también para las reglas administrativas, así como al inicio de la vigencia de un decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea autoaplicativa.

### **Medidas Cautelares<sup>127</sup>**

Se crea un nuevo capítulo que permite al TFJFA decretar todas aquellas medidas cautelares necesarias para mantener la situación de hecho existente que pueda dejar el litigio sin materia o causar un daño irreparable al actor, salvo en los casos en que se cause perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público.

Por otro lado, se establecen requisitos adicionales para que el demandante solicite la suspensión de la ejecución del acto impugnado. A su vez, se establecen nuevos supuestos a efecto de conceder la suspensión provisional de dicho acto.

---

<sup>125</sup> Art. 7 LFPCA.

<sup>126</sup> Art. 13 LFPCA.

<sup>127</sup> Arts. 24, 25, 26, 27, 28 LFPCA.

## **Pruebas**<sup>128</sup>

Para un mejor conocimiento de los hechos controvertidos, hasta antes de que el asunto se encuentre para sentencia, el Magistrado podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los mismos, así como ordenar la práctica de cualquier diligencia y en su caso, proveer la preparación y desahogo de la prueba pericial cuando se planteen cuestiones de carácter técnico y dicha prueba no hubiere sido ofrecida por las partes.<sup>129</sup>

Acorde con la obligación que tienen los contribuyentes de cumplir algunas de sus obligaciones a través de medios electrónicos, se establece la posibilidad de exhibir como prueba, documentos digitales.<sup>130</sup>

## **Causales de nulidad**<sup>131</sup>

Alejándose de lo resuelto por la SCJN y en detrimento de los contribuyentes, se adicionan diversos supuestos en los cuales se considera que no se afectan las defensas del particular, ni se trasciende el sentido de la resolución impugnada, por lo que la resolución no se considerará ilegal en esos casos.

Entre otros vicios que no se consideran como causales de nulidad, se mencionan los siguientes:

**a)** Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.

**b)** Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.

---

<sup>128</sup> Art. 40 LFPCA.

<sup>129</sup> Art. 41 LFPCA.

<sup>130</sup> Art. 46 LFPCA.

<sup>131</sup> Art. 51 LFPCA.

**c)** Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.

**d)** Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.

**e)** Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.

**f)** Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.

No obstante lo anterior, el TFJFA podrá hacer valer de oficio, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación de la resolución.

Aun cuando estas modificaciones pueden beneficiar la resolución de asuntos por el fondo, reconocemos que pueden dar lugar a arbitrariedades por parte de las autoridades, al inducir las a la no observancia de formalidades.

### **Sentido de la sentencia**<sup>132</sup>

Se detallan los efectos que tendrán las sentencias que emita el TFJFA, destacándose que el plazo perentorio de cuatro meses con el que cuentan las autoridades para cumplimentarlas. Las sentencias que sean favorables para el particular podrán cumplirse fuera de este plazo, teniendo incluso el beneficiario del fallo el derecho a solicitar una indemnización.

---

<sup>132</sup> Art. 52 LFPCA.

## Notificaciones<sup>133</sup>

Las resoluciones ya conocidas deberán ser notificadas al particular personalmente, incluso aquéllas que puedan ser recurridas. En caso de notificaciones por lista, a fin de facilitar su consulta, éstas podrán ser incluidas en la página electrónica del TFJFA.

Opcionalmente, la notificación de resoluciones podrá darse a través de correo personal electrónico.

### COMPARATIVO POR ARTÍCULOS

Contenido	LFPCA	CFF
Juicios ante el TFJFA	1	197
Actos impugnables	2	
Partes	3	198
Firma	4	199
Representación / No gestión de negocios	5	200
Costas / Daños y perjuicios	6	201
Responsabilidad de funcionarios del TFJFA	7	
Improcedencia	8	202
Sobresimiento	9	203
Impedimentos	10	204
Excusas	11	205
Trámite de impedimento	12	206
Término interposición de la demanda	13	207
Requisitos de la demanda	14	208
Anexos de la demanda	15	209
Notificaciones ilegales	16	209 Bis
Ampliación de demanda	17	210
Terceros	18	211
Plazo de la contestación	19	212
Requisitos de la contestación	20	213
Contestación / Anexos	21	214
Negativa ficta / allanamiento	22	215
Contradicción de las autoridades	23	216
Requisitos de medidas cautelares	24	
Resolución de medidas cautelares	25	
Decreto de medidas cautelares	26	
Garantías	27	
Suspensión del acto impugnado	28	227, 228 Bis
Incidentes	29	217
Competencia	30	218
Acumulación de autos	31	219
Reglas de la acumulación	32	221
Nulidad de notificaciones	33	223
Recusación	34	225
Trámite de la recusación	35	226
Falsedad de documentos	36	229
Incidente de reposición de autos	37	
Interrupción de juicio	38	224
Suspensión del juicio principal	39	228 Bis
Pruebas	40	230
Pruebas para mejor conocimiento	41	
Negativa de hechos de la autoridad	42	
Prueba pericial	43	231
Desahogo de testimonial	44	232
Copias	45	233

<sup>133</sup> Arts. 67, 68 LFPCA.

Valoración de pruebas	46	234
Cierre de instrucción	47	235
Facultad de atracción	48	239-A
Plazo para pronunciar la sentencia	49	236
Fundamentación de la sentencia	50	237
Causales de nulidad	51	238
Efectos de la sentencia	52	239
Sentencia firme	53	
Aclaración de sentencia	54	239-C
Excitativa	55	240
Procedimiento de excitativa	56	241
Cumplimentación	57	
Recurso / Queja	58	239-B
Recurso de reclamación	59	242
Traslado del recurso de reclamación	60	243
Reclamación contra el sobreseimiento	61	244
Reclamación contra interlocutorias	62	
Recurso de revisión	63	248
Amparo directo	64	249
Notificaciones	65	251
Formalidad de las Notificaciones	66	252
Forma de las notificaciones	67	253
Notificaciones a autoridades administrativas	68	254
Domicilio de las autoridades	69	254
Surtimiento de efectos	70	255
Medios de notificación	71	256
Notificaciones irregulares	72	257
Exhortos	73	258-A
Cómputo de plazos	74	258
Jurisprudencia	75	259
Fijación de jurisprudencia	76	260
Contradicción de sentencias	77	261
Suspensión de una jurisprudencia	78	262
Obligatoriedad de la jurisprudencia	79	263

## **IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS**

### **DECRETO 23 DE DICIEMBRE DE 2005**

#### **Fondo de Compensación de ISAN<sup>134</sup>**

Mediante publicación en el DOF del 23 de diciembre de 2005, se incorpora a partir de 2006 un Fondo de Compensación del ISAN para las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que registrarán una pérdida de recaudación de este impuesto con motivo del decreto publicado en el DOF el 22 de agosto de 2005 por el que se otorgan diversas exenciones al pago del mismo por la importación definitiva de vehículos automotores usados extranjeros que circulan en el país de manera ilegal, conocidos como autos "chocolate".

Mediante un procedimiento de cálculo previsto en el precepto adicionado, mensualmente el Ejecutivo Federal, a través de la SHCP distribuirá los recursos del fondo equivalentes al monto estimado de pérdida de ingresos entre las entidades federativas, de acuerdo a los coeficientes de distribución establecidos al efecto en la propia disposición.

El monto del fondo será determinado anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación y será sujeto de actualización anual.

### **DECRETO 26 DE DICIEMBRE DE 2005**

#### **Sustitución de sujetos causantes del ISAN<sup>135</sup>**

Hasta el ejercicio de 2005 se consideraron causantes del impuesto las personas físicas y morales que realicen cualquiera de los actos consistentes en (i) la enajenación de automóviles nuevos de producción nacional o en (ii) la importación de automóviles en definitiva al país.

---

<sup>134</sup> Art. 14 LISAN.

<sup>135</sup> Art. 1 LISAN.

A través de publicación en el DOF del 26 de diciembre, se establece que con la supuesta finalidad de evitar un trato desigual entre la causación del impuesto tratándose de vehículos importados y de producción nacional, a partir de 2006 serán causantes del ISAN las personas físicas y morales que (i) enajenen automóviles nuevos o (ii) importen en definitiva al país automóviles, siempre que en este último caso no se trate del fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

A diferencia de lo que ocurría hasta 2005, ahora se causará el tributo por la enajenación de automóviles nuevos, independientemente de que éstos sean de producción nacional o no. El fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos que importe vehículos nuevos no causará el impuesto por dicha importación, sino que éste se causará hasta que cualquiera de estas personas lo enajene al consumidor.

Para estos efectos, al igual que hasta 2005 no se consideran automóviles nuevos aquellos por los que ya se hubiera pagado el ISAN, adicionándose a partir de 2006 que tampoco se considerarán los que se devuelvan al enajenante, con lo cual se pretende evitar que el contribuyente pague el gravamen de nueva cuenta.

### **Exenciones incorporadas a la LISAN<sup>136</sup>**

En sustitución de la exención antes prevista para automóviles compactos de consumo popular, se incorporan a la ley las exenciones contenidas en el decreto publicado en el DOF el 22 de agosto de 2005, relativas a la enajenación de vehículos cuyo precio de enajenación al consumidor o valor en aduana no exceda de \$150,000, en cuyo caso la exención será del 100% del ISAN, y por lo que respecta a vehículos cuyo precio de enajenación o valor en aduana oscile entre \$150,000.01 y \$190,000, la exención será de 50% del ISAN.

---

<sup>136</sup> Art. 8, frac. II LISAN.

### **Valor en importación**<sup>137</sup>

Se elimina el supuesto que hasta 2005 establecía que tratándose de automóviles por cuya importación se pague el IGI a una tasa menor a la general vigente, el impuesto sería el que se determine considerando el IGI que se hubiere tenido que pagar aplicando la tasa general referida, por lo que a partir de 2006 las reducciones en IGI se considerarán para calcular la base del ISAN.

---

<sup>137</sup> Art. 2 LISAN.



## **PRÁCTICAS FISCALES INDEBIDAS**

Como es sabido, a partir del 3 de mayo de 2004 (con adiciones y modificaciones el 30 de junio de 2004 y posteriores cambios el 14 de marzo de 2005) el SAT dio a conocer en su página de Internet diversos criterios en materia fiscal federal.

Dichos criterios sólo constituyen una perspectiva que tiene la autoridad con respecto a ciertas temáticas, cuya observancia a decir de la misma será fiscalizada "minuciosamente" y a través de su cumplimiento se pretenden evitar contingencias de tipo económico y responsabilidades de carácter penal.

Los criterios son de carácter interno; sin embargo, no constituyen una fuente formal de derecho fiscal mexicano, no están contenidos en una ley que siga el procedimiento legislativo y por ende no son vinculatorios para los contribuyentes ni para autoridades jurisdiccionales.

Cualquier intento de la autoridad para determinar una liquidación de impuestos fundando su actuación en dichos criterios sería totalmente ilegal y violatoria de principios constitucionales.

Así, pueden ser válidamente no observados, siempre y que haya elementos legales suficientes para desatenderlos; pero lo que sí reflejan es la interpretación de las autoridades fiscales sobre un tema específico.

A continuación se refieren los publicados o modificados en 2005 y que en nuestro concepto constituyen los más relevantes.

### **IMPUESTO SOBRE LA RENTA/IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

#### **Enajenación de certificados inmobiliarios**

La enajenación de certificados inmobiliarios que representen membresías de tiempo compartido, las cuales tienen incorporados créditos vacacionales canjeables por productos y servicios de recreación, viajes, unidades de alojamiento, hospedaje y otros productos relacionados, que

otorguen el derecho a utilizarse durante un periodo determinado, no se deberán considerar como enajenación de casa habitación para efectos de los impuestos sobre la renta y al valor agregado.

El concepto casa habitación no se encuentra definido por la legislación fiscal ni común; sin embargo, debe estimarse que el mismo corresponde al de domicilio, que sí encuentra previsto en la legislación civil y sobre la que existe doctrina jurídica y precedente del Poder Judicial Federal.<sup>138</sup>

A nuestro parecer resulta razonable el criterio en cuestión puesto que en realidad se trata de la enajenación de derechos asociados a inmuebles de recreación y no de casa habitación. Dicha postura inclusive fue materia de una sentencia por parte de la Sala Superior del TFJFA.<sup>139</sup>

### **Deducción de adquisiciones (compras)**

Se señala que los contribuyentes que deduzcan en forma indebida los pedidos, dándoles el tratamiento de adquisiciones cuando no tienen tal carácter, contravienen las disposiciones fiscales, al no reunirse los requisitos de deducibilidad correspondientes.

Consideramos que este criterio obedeció a que algunos contribuyentes, a finales de 2004, ante la perspectiva de la supresión de la deducción de adquisiciones de mercancías en vigor hasta dicho ejercicio, celebraron los comercialmente denominados "pedidos fincados" de mercancía para pretender su deducción en el señalado periodo en que aun cuando hubiera contratos, tales no producían la adquisición en propiedad de los bienes materia de los mismos.

En este sentido, hay que recordar que la deducción habida hasta 2004 era de adquisiciones de mercancía, lo cual requería en forma necesaria la traslación de dominio para lo cual había que atender a las reglas que en materia civil y comercial existen.

---

<sup>138</sup> El concepto "domicilio" se contiene en el artículo 29 del CCF. En cuanto al criterio judicial de casa habitación, véase IVA. CONCEPTO DE "CASA HABITACIÓN" PARA EFECTOS DEL ARTÍCULO 9-II DE LA LEY DEL IVA, Informe 1989, SCJN, Tercera Parte, Volumen II, pág. 760.

<sup>139</sup> MEMBRESÍAS, ESTÁN GRAVADAS CON EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Instancia Segunda Sección R.T.F.J.F.A.: Quinta Época. Año III. No. 27. Marzo 2003. Tesis: V-P-2aS-188, p. 54.

### **Regalías por activos intangibles originados en México, pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero**

Se establece que no serán deducibles los pagos por concepto de regalías cuando éstos son efectuados a partes relacionadas residentes en el extranjero por el uso o goce temporal de activos intangibles cuando dichos intangibles: *(i)* hayan tenido su origen en México, *(ii)* hubiesen sido anteriormente propiedad del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas residentes en México y *(iii)* su transmisión se hubiese hecho sin recibir contraprestación alguna o a un precio inferior al de mercado.

De igual manera, se señala que no son deducibles las inversiones en activos intangibles que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de una parte relacionada residente en el extranjero o esta parte relacionada cambie su residencia fiscal a México, salvo que dicha parte relacionada hubiese adquirido esas inversiones de una parte independiente y compruebe haber pagado efectivamente su costo de adquisición.

Asimismo, no se considerarán deducibles las inversiones en activos intangibles, que hayan tenido su origen en México, cuando se adquieran de un tercero que a su vez los haya adquirido de una parte relacionada residente en el extranjero.

A nuestro parecer los supuestos antes mencionados no serán aplicables en tanto existan verdaderas razones de negocios para efectuar las operaciones respectivas (corroborando su estricta indispensabilidad) y se respeten, en el caso de partes relacionadas, el principio de contraprestaciones y condiciones de mercado. Observando dichos extremos, las autoridades fiscales no contarán con fundamento para rechazar las deducciones en cuestión.

### **Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social**

Se considerarán como improcedentes ciertas deducciones y exenciones aplicadas tanto por las sociedades cooperativas, sociedades en nombre colectivo, sociedad en comandita simple, como por sus miembros, cuando dichas entidades sean constituidas con la única finalidad de disminuir el ISR por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como para aplicar exenciones y deducciones que no cumplan con los requisitos y límites previstos en la LISR.

Si bien es cierto que las figuras jurídicas anteriores han sido utilizadas de manera "excesiva" por algunos contribuyentes para disminuir las cargas fiscales (considerando la naturaleza de alimentos, así como el reparto de ciertos montos de reservas, entre otros conceptos), existen en principio fundamentos legales para llevar a cabo algunas de estas estructuras.

Sin embargo, deberá existir una lógica de los gastos que bajo dichas estructuras se consideran como deducibles, y por lo que respecta a las exenciones aplicables a sus miembros, se deberá atender a un estricto cumplimiento de las disposiciones que en materia mercantil se ha establecido dentro de un marco operativo común de dichas estructuras (constitución y reparto de reservas), ello para no encuadrar dentro de una posible contingencia en materia de simulación fiscal.

Aun cuando exista la posibilidad de efectuar ciertas deducciones bajo los conceptos antes apuntados, que en principio se regulan por la ley mercantil especial, también lo es que dichos gastos deben de ser proporcionales, tal como lo ha reconocido el TFJFA.

### **Instituciones de Fianzas. Deducción de pagos por reclamaciones**

Las compañías de fianzas no deben considerar deducibles los pagos por concepto de reclamaciones de terceros, que tengan su origen en fianzas otorgadas sin observar las disposiciones precautorias de recuperación que les son aplicables, al no ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad.

Dicho criterio se sostuvo por la SCJN mediante jurisprudencia por contradicción de tesis 21/2005 bajo el rubro RENTA. DEDUCCIÓN DE EROGACIONES Estrictamente indispensables para efectos del impuesto relativo. NO PROCEDE CUANDO LA IMPOSIBILIDAD DE RECUPERAR EL PAGO DE LA RECLAMACIÓN DE UNA FIANZA DERIVA DEL INCUMPLIMIENTO DE LA INSTITUCIÓN AFIANZADORA A LAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS.

La SCJN sostuvo que el pago de la fianza respectiva no constituye un gasto estrictamente atendiendo a la inobservancia por parte de la afianzadora las obligaciones derivadas de la ley de la materia.

Si bien es cierto que el criterio ya está definido mediante jurisprudencia obligatoria, éste se dio bajo un marco de interpretación de la LISR y de los demás ordenamientos financieros aplicables; sin embargo, es importante señalar que la constitucionalidad de dicha interpretación no ha sido aún definida por la SCJN.

Podría resultar peligrosa la interpretación sostenida si la aplicamos a otros ámbitos como el de las aseguradoras, que cumplir con una serie de requisitos (reservas, diversificación de responsabilidades, límites máximos de retención de riesgos, etc.) que en caso de no observarse se podría interpretar que el pago de la indemnización no sería deducible para efectos de la LISR.

### **Acreditamiento del ISR diferido. Consolidación fiscal**

Se precisa que resulta improcedente el acreditamiento que han efectuado sociedades controladoras del monto correspondiente al impuesto diferido pagado por la distribución de dividendos provenientes de la CUFINRE consolidada, contra el impuesto que deban pagar por el mismo concepto las sociedades controladas al distribuir dividendos provenientes de su cuenta, en la participación accionaria en lugar de hacerlo en la participación consolidable.

Lo anterior considerando que el régimen de la CUFINRE coexistió (1999 a 2002) con la norma en materia de consolidación que regulaba la consolidación tomando en cuenta una participación consolidable (al 60%) y no accionaria.

## **IMPUESTO AL ACTIVO**

### **Desarrollos Inmobiliarios. Inmuebles destinados parcialmente a actividades empresariales**

Se niega a los contribuyentes que se dedican a desarrollos inmobiliarios la aplicación del beneficio (contenido en el RLIMPAC) de excluir de la base del IMPAC aquellos inmuebles que se utilicen parcialmente, por la parte proporcional que no se utilicen.

Es decir, se considera que aun cuando parte de dichos inmuebles no se utilicen, atendiendo al marco de actividad de los desarrollos inmobiliarios, no se podrá excluir la parte proporcional respectiva.

Dicha interpretación podría ser errónea e inequitativa, puesto que el RLIMPAC no excluye en modo alguno a los contribuyentes dedicados a desarrollos inmobiliarios.

## **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

### **Fideicomisos no empresariales**

Se expresa que las personas físicas y morales, residentes en México o en el extranjero, que perciben ingresos provenientes de actividades no empresariales realizadas a través de fideicomisos, que no hayan realizado pagos provisionales o definitivos del impuesto sobre la renta por dichos ingresos, estando obligados a ello, ni hayan cumplido sus obligaciones fiscales respecto de otros impuestos, deberán regularizar su situación fiscal.

En el caso de la concesión del uso o goce de inmuebles a través de fideicomiso por parte de personas físicas habiendo regla especial en la LISR, éstas no requieren como regla general, regularizar su situación fiscal.

## **IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS**

### **Importación de automóviles**

Existían reglas en materia de comercio exterior que permitían que los sujetos del impuesto causado por importaciones, lo enteraran hasta que se enajenen los vehículos por primera vez al consumidor final.

Mediante el criterio del SAT emitido con fundamento en las disposiciones vigentes hasta 2005, se ha sostenido que algunos contribuyentes no cumplieron con la obligación de enterar el impuesto considerando dicha regla, siendo que la misma no cambia el sujeto del gravamen previsto en la ley, sino difiere el momento de su pago.

Asimismo, se estableció que la citada regla también ha dado lugar a que algunos distribuidores y comerciantes en el ramo de vehículos, habiendo enterado el impuesto, hayan solicitado en forma indebida su devolución, en perjuicio del Erario Federal, al dejar de cubrir el gravamen y, en casos extremos, estos últimos repercutieron el impuesto al consumidor final, sin enterarlo al fisco, a través de uso de engaños o aprovechamiento de errores, lo cual constituye un delito de defraudación fiscal.

Al respecto, consideramos que efectivamente, los importadores de automóviles son contribuyentes del impuesto y en términos de la LISAN el impuesto debe pagarse tratándose de importaciones en la aduana, conjuntamente con el impuesto general de importación; por tanto una facilidad administrativa que permite el pago posterior (al enajenarse el automóvil por primera vez al consumidor final) de ninguna manera representa (ni podría hacerlo) un cambio de contribuyente.

Lo que llama la atención, es que el criterio en comento aluda a los distribuidores y comerciantes en ramo de vehículos, condición que en sí misma considerada no convierte a dichos sujetos en contribuyentes del gravamen, sino sólo en la medida en que (tal como refiere expresamente la LISAN), los mismos sean los importadores de los vehículos.



## TESIS RELEVANTES

### CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

#### Devolución de cantidades

Cuando se solicita la devolución de impuestos fundada en la respuesta emitida por la autoridad fiscal a una consulta en la que se determinó la no aplicación de la norma que prevé el impuesto relativo, por haber sido declarada inconstitucional por jurisprudencia de la SCJN, respuesta que se emitió en cumplimiento de una sentencia dictada en el juicio de nulidad por el TFJFA en ese sentido, la mencionada devolución sólo procederá respecto de los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta.<sup>140</sup>

En caso de que el acto impugnado en el juicio de nulidad sea la negativa a una solicitud de devolución (en lugar de la negativa a una consulta de confirmación de criterio), la SCJN ha establecido que no procederá la devolución de las cantidades.<sup>141</sup>

---

<sup>140</sup> DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA. Jurisprudencia 2a./J. 6/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, febrero de 2005, página 314.

<sup>141</sup> Contradicción de Tesis 82/2005-SS, sustentada mediante acuerdo de la Segunda Sala de la SCJN de fecha 4 de noviembre de 2005.

## **Pago de lo indebido**

No es pago de lo indebido el pago de contribuciones derivado de la aplicación de leyes cuando posteriormente dichas leyes son declaradas inconstitucionales por la SCJN.<sup>142</sup>

## **Devolución de saldo a favor**

La devolución de saldo a favor no está condicionada a que se presente declaración informativa, pues ésta es independiente de la existencia del saldo a favor. El precedente hace referencia específicamente a saldos a favor relacionado con impuesto retenido.<sup>143</sup>

## **Responsabilidad solidaria. Adquisición de activos**

Son responsables solidarios los adquirentes de negociaciones por las contribuciones causadas cuando la negociación pertenecía a otra persona; sin embargo, no se actualiza esta causal cuando únicamente se adquieran determinados bienes de una negociación, puesto que esta última se compone por una universalidad de bienes y derechos, que en su combinación forman una unidad que permite inmediatamente una explotación lucrativa. Al efecto, no es trascendente que la universalidad de la que se desprenden los bienes que se adquieran, subsista o se extinga.<sup>144</sup>

---

<sup>142</sup> PAGO DE LO INDEBIDO. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE CONTRIBUCIONES PAGADAS CON BASE EN UNA LEY QUE CON POSTERIORIDAD FUE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. Jurisprudencia XXI.3º. J/11 del Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Primer Circuito, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXI, abril de 2005, página 1254.

PAGO DE LO INDEBIDO. NO SE ACTUALIZA TRATÁNDOSE DE CONTRIBUCIONES PAGADAS CON BASE EN UNA LEY QUE CON POSTERIORIDAD FUE DECLARADA INCONSTITUCIONAL. Tesis aislada I.7º.A.383 A del Séptimo Tribunal Colegiado en materia Administrativa de Primer Circuito, visible en el SEJUFÉ, Novena Época, Tomo XXI, julio de 2005, página 1479.

<sup>143</sup> ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO CONDICIONA A LA DEVOLUCIÓN DEL SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE A QUE SU RETENEDOR HAYA PRESENTADO DECLARACIÓN INFORMATIVA ALGUNA. Precedente aislado resuelto por la Sala Regional del Centro III del TFJFA, visible en la RTFJFA, No. 56, Quinta Época, año V, agosto 2005, página 341.

<sup>144</sup> RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA FISCAL.- NO SE ACTUALIZA EL SUPUESTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 26, FRACCIÓN IV DEL CÓDIGO FISCAL DE

## LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### Impuesto sobre dividendos

En precedente aislado se sustenta que el pago de ISR que deben hacer las personas morales por utilidades distribuidas que no han pagado el impuesto a nivel de quien las distribuye no es violatorio del principio constitucional de proporcionalidad; dicho criterio resulta en nuestro concepto criticable puesto que la persona moral que distribuye dividendos eroga y no obtiene ingresos (rentas) que deban causar este impuesto.<sup>145</sup>

Adicionalmente, dicho criterio al encontrar constitucionalmente justificado el aplicar un factor al importe del dividendo distribuido para calcular el ISR a pagar, contraviene criterios previamente establecidos al efecto.

### PTU

El Pleno de la SCJN sostuvo la inconstitucionalidad de la norma que impide la deducción de la PTU (Art. 32, frac. XXV)<sup>146</sup> y de las normas que establecen una base para su cálculo distinta a la utilizada para calcular el

---

LA FEDERACIÓN, POR LA SIMPLE COMPRA DE ACTIVOS DE UNA NEGOCIACIÓN. Precedente aislado resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo México del TFJFA, visible en la RTFJFA, No. 56, Quinta Época, año V, agosto 2005, página 343.

<sup>145</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 11 DE LA LEY QUE REGULA EL IMPUESTO RELATIVO, AL GRAVAR LA DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Tesis Aislada de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, julio de 2005, página 441.

<sup>146</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XXV, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PROHÍBE SU DEDUCCIÓN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD. Tesis P./J. 19/2005 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 5.

ISR (Arts. 16 y 17)<sup>147</sup>, haciendo mención que la PTU se determina con base no en el resultado fiscal, sino en la utilidad fiscal derivada de restar las deducciones autorizadas del total de ingresos.

### **No deducción de erogaciones por afianzadoras que hayan incumplido con la ley**

En jurisprudencia se sostiene que la erogación realizada por las afianzadoras al pagar una fianza, no se considera estrictamente indispensable si la afianzadora no cumplió con su obligación de exigir contragarantía en términos de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas, por haberse colocado en un estado de riesgo adicional.<sup>148</sup>

La anterior jurisprudencia tiene especial trascendencia por existir la posibilidad de que se adopte un criterio similar para las aseguradoras u otros contribuyentes que hayan incumplido con una obligación legal relacionada con la erogación.

De igual manera esta tesis derivó en una práctica fiscal indebida que se comenta en la sección correspondiente de esta Actualización Tributaria.

---

<sup>147</sup> PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. LOS ARTÍCULOS 16 Y 17, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIOLAN EL ARTÍCULO 123, APARTADO A, FRACCIÓN IX, INCISO E), DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Jurisprudencia P./J. 114/2005 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, octubre de 2005, página 7.

<sup>148</sup> RENTA. DEDUCCIÓN DE EROGACIONES Estrictamente indispensables para efectos del impuesto relativo. NO PROCEDE CUANDO LA IMPOSIBILIDAD DE RECUPERAR EL PAGO DE LA RECLAMACIÓN DE UNA FIANZA DERIVA DE INCUMPLIMIENTO DE LA INSTITUCIÓN AFIANZADORA A LAS OBLIGACIONES ESTABLECIDAS EN LA LEY FEDERAL DE INSTITUCIONES DE FIANZAS. Jurisprudencia 2ª./J.21/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 257.

## Previsión social

La norma que establece requisitos para la deducción de gastos de previsión social (como el que sean prestaciones de carácter general) es constitucional al no violar los principios de proporcionalidad y equidad.<sup>149</sup> Asimismo, dicha norma, al no establecer la forma del cálculo del promedio aritmético de los gastos de previsión social, no viola el principio de legalidad tributaria.<sup>150</sup>

No obstante lo anterior, mediante tesis aislada se sostuvo la inconstitucionalidad del artículo reglamentario que establece la forma de realizar el cálculo del promedio aritmético anual de trabajadores sindicalizados.<sup>151</sup>

---

<sup>149</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). Jurisprudencia 2ª./J.100/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 466.

RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER LOS REQUISITOS QUE DEBEN REUNIR LAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS POR GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). Tesis aislada 2ª. XCV/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 537.

<sup>150</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN XII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA POR EL HECHO DE NO ESPECIFICAR LA FORMA EN QUE DEBE CALCULARSE EL PROMEDIO ARITMÉTICO DE LOS GASTOS DE PREVISIÓN SOCIAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2003). Tesis aislada 2ª. XCV/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 538.

<sup>151</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 40 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Tesis aislada 2ª. XCVI/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 539.

### **Requisitos formales de las deducciones deben cumplirse en tiempo y forma**

Se continuaron emitiendo precedentes señalando que para tener derecho a la deducción deben cumplirse con los requisitos formales en tiempo y forma.<sup>152</sup> No es válido el cumplimiento extemporáneo.

Lo anterior ratifica el extremo formalismo a que se encuentran sujetos los contribuyentes para poder acceder a las deducciones respectivas.

### **Deducciones de conceptos que impliquen retenciones**

En tesis aislada se sostiene que las deducciones son válidas siempre que se retenga y entere el impuesto, sin que se tenga que probar que se realizó en forma oportuna y espontánea.<sup>153</sup>

Esta situación ya se encuentra reconocida en el RLISR.

---

<sup>152</sup> RENTA. PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE INTERESES PAGADOS EN EL EXTRANJERO PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 24, FRACCIÓN V Y 58, FRACCIÓN IX, DE LA LEY DE IMPUESTO RELATIVO, ES INDISPENSABLE CUMPLIR EN TIEMPO Y FORMA CON LOS REQUISITOS LEGALES (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1998). Tesis aislada 1ª. XXXIV/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 473.

<sup>153</sup> RENTA. PARA CONSIDERAR VÁLIDAS LAS DEDUCCIONES APLICABLES RESPECTO DEL IMPUESTO RETENIDO A TERCEROS, NO ES NECESARIO DEMOSTRAR EL CUMPLIMIENTO OPORTUNO Y ESPONTÁNEO DE LA OBLIGACIÓN DE ENTERARLO (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 24, FRACCIÓN V, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIGENTE EN 2000). Tesis aislada IV.2º.A.143 A del Segundo Tribunal Colegiado en materia Administrativa de Cuarto Circuito, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 1555.

## **Ajuste anual por inflación**

Las disposiciones que lo establecen no son violatorias del principio de legalidad, debido a que *"el procedimiento para su determinación se encuentra establecido en la ley"*.<sup>154</sup> Ya durante 2004 se sostuvo que dichas normas no son violatorias de los principios de equidad y proporcionalidad, criterio que se mantuvo en el 2005.<sup>155</sup>

## **Exención ingresos por venta de casa habitación**

Es inconstitucional la disposición reglamentaria que restringe tal exención, al establecer que la casa habitación comprende al terreno, siempre que éste no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones, excluyendo de éstas las construcciones accesorias o las bardas perimetrales.<sup>156</sup>

## **Pagos por uso del derecho de autor, no son regalías. Tratado fiscal**

El TFJA resolvió que los tratados fiscales deben ser interpretados de buena fe, en su contexto, atendiendo a lo dispuesto en la Convención de Viena; por tanto, el derecho de permitir el acceso al público de imágenes visuales, sonidos o ambos no se comprenden dentro del concepto de

---

<sup>154</sup> RENTA. AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 20, FRACCIÓN XI Y 46, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS). Tesis aislada 1a. XI/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 217.

<sup>155</sup> RENTA. AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE. LOS ARTÍCULOS 17, PRIMER PÁRRAFO, 20, FRACCIÓN XI Y 46, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO SON VIOLATORIOS DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL PRIMERO DE ENERO DE DOS MIL DOS). Tesis aislada 1a. XIII/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 218.

<sup>156</sup> RENTA. EL ARTÍCULO 130 DE REGLAMENTO DE LA LEY DE ESE IMPUESTO (PUBLICADO EL 17 DE OCTUBRE DE 2003), AL LIMITAR EL BENEFICIO FISCAL CONTENIDO EN EL NUMERAL 109, FRACCIÓN XV, INCISO A), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO VIOLA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA QUE RIGEN LA FACULTAD REGAMENTARIA. Tesis aislada I.15o.A.23 A del Décimo Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, julio de 2005, página 1515.

regalías dispuesto en el tratado fiscal vigente entre México y los Estados Unidos de América, aun cuando posteriormente a la entrada en vigor de dicha convención internacional la LISR disponga a los pagos por tales conceptos como regalías.<sup>157</sup>

## LEY DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### Momento de causación de IVA. Cobro de la contraprestación

El artículo que establece el momento en que se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones no ocasiona indeterminación en la base y no viola el principio de legalidad tributaria, aun cuando incluya que se entiende cobrada la contraprestación inclusive cuando corresponda a anticipos, depósitos *"o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe..."*.<sup>158</sup>

---

<sup>157</sup> REGALÍAS. CASO EN QUE NO SE CONSIDERAN COMO TALES LAS CANTIDADES PAGADAS POR USO O CONCESIÓN DE USO DE UN DERECHO DE AUTOR. Precedente aislado resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA, No. 58, Quinta Época, año V, octubre 2005, página 399.

<sup>158</sup> VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER EL MOMENTO EN QUE SE CONSIDERARÁN COBRADAS LAS CONTRAPRESTACIONES, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). Tesis aislada 2a. XXXIII/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 401.

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO OCASIONA INDETERMINACIÓN EN SU BASE, TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS, AL ALUDIR "A CUALQUIER OTRO CONCEPTO SIN IMPORTAR EL NOMBRE CON EL QUE SE LES DESIGNE" (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2003). Tesis aislada 2a. XLIX/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 536.

## **Base del impuesto en prestación de servicios**

El artículo que establece la base de impuesto no viola el principio de legalidad tributaria, aun cuando incluya dentro de la base a "*cualquier otro concepto*", pues la base se compone con todos los conceptos que se cobran a quien recibe el servicio.<sup>159</sup>

Lo anterior es importante, pues seguramente se tendrá el mismo criterio para otros actos gravados como la enajenación y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

## **Exención en prestación de servicio de transporte público**

Es aplicable la exención de pago del IVA en transporte público terrestre de personas, independientemente de que el prestador del servicio cuente o no con la concesión o autorización correspondiente.<sup>160</sup>

Este criterio podría ser contrario a la lógica derivada del precedente en materia de ISR por lo que se refiere a la deducción de erogaciones de afianzadoras que incumplan con la ley.

---

<sup>159</sup> VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 18 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN "Y CUALQUIER OTRO CONCEPTO", NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). Tesis aislada 2a. XLIX/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, mayo de 2005, página 537.

VALOR AGREGADO. INTEGRACIÓN DE LA BASE DEL IMPUESTO RELATIVO TRATÁNDOSE DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS. Tesis aislada 1a. XCVI/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, septiembre de 2005, página 304.

<sup>160</sup> VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 15, FRACCIÓN V, DE LA LEY DE IMPUESTO RELATIVO, NO EXIGE QUE EL PARTICULAR DEMUESTRE CONTAR CON PERMISO O CONCESIÓN DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA OBTENER ESE BENEFICIO. Tesis aislada XV.4º.9 A del Cuarto Tribunal Colegiado de Décimo Quinto Circuito, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, agosto de 2005, página 2057.

## **Tasa 0% en enajenación de agua en envases mayores a 10 litros**

Es inequitativa la norma que establece el trato diferenciado entre la enajenación de agua no gaseosa ni compuesta en envases menores de 10 litros (gravada a la tasa de 15%) y la enajenación de dicho líquido en envases con capacidad mayor a la indicada (gravada a la tasa de 0%).<sup>161</sup>

## **Acreditamiento, factor de prorrateo**

Se refiere en precedente aislado que el que los contribuyentes en la determinación de su impuesto acreditable deban considerar un factor de prorrateo de un lapso previo al que corresponde el pago, impide que tributen con base en su capacidad contributiva real.<sup>162</sup>

### **LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**

## **No acreditamiento por haber alterado el estado, forma o composición**

En jurisprudencia se sostiene que la norma que condiciona el acreditamiento a que no se haya modificado el estado, forma o composición de los bienes que se enajenen, transgrede el principio de proporcionalidad tributaria al constituir *"un elemento ajeno a la mecánica de acreditamiento... lo cual motiva que se desconozca la verdadera capacidad contributiva del sujeto pasivo"*.

---

<sup>161</sup> VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, INCISO C), DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER COMO EXCEPCIÓN A LA APLICACIÓN DE LA TASA DEL 0% POR LA ENAJENACIÓN DE AGUA NO GASEOSA NI COMPUESTA, QUE SU PRESENTACIÓN SEA EN ENVASES MENORES DE 10 LITROS, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada 2a. CXIII/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 57.

<sup>162</sup> VALOR AGREGADO. LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 4 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ UN FACTOR DE PRORRATEO PARA SU ACREDITAMIENTO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003). Tesis Aislada de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, agosto de 2005, página 306.

Se precisa que el efecto del amparo es que se permita el acreditamiento del impuesto trasladado al adquirir bienes, no obstante que hayan variado su estado, forma o composición.<sup>163</sup>

Lo anterior tiene especial trascendencia en caso de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que se utilicen para diluirse en la obtención de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, pues conforme a la ley los contribuyentes no pueden acreditar el impuesto que se les trasladó al adquirir los citados insumos.

## **LEY FEDERAL DE DERECHOS**

### **Derecho de trámite aduanero**

Es inconstitucional la obligación de pagar el derecho de trámite aduanero con una cuota del 8 al millar sobre el valor de las mercancías correspondientes, ya que para su cálculo no se atiende al tipo de servicio prestado ni a su costo.<sup>164</sup>

El efecto de la concesión del amparo es la devolución del monto del derecho de trámite aduanero efectivamente pagado, disminuido con el monto que corresponda a la contraprestación de servicio de procesamiento de datos y servicios relacionados.<sup>165</sup>

---

<sup>163</sup> PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 4o. DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, AL CONDICIONAR EL ACREDITAMIENTO DEL TRIBUTO AL HECHO DE QUE NO SE HAYA MODIFICADO EL ESTADO, FORMA O COMPOSICIÓN DE LOS BIENES QUE SE ENAJENEN, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia 2a./J. 129/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE Novena Época, Tomo XXII, noviembre de 2005, página 51.

<sup>164</sup> DERECHO POR TRÁMITE ADUANERO. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN I, DE LA LEY RELATIVA, EN VIGOR A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2005, ES INCONSTITUCIONAL. Tesis aislada LXXXVII/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, agosto de 2005, página 362.

<sup>165</sup> DERECHO DE TRÁMITE ADUANERO. EFECTOS DE LA CONCESIÓN DE AMPARO POR LA DECLARATORIA DE INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 49 DE LA LEY DE DERECHO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2005). Jurisprudencia 1ª./J 130/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, septiembre de 2005, página 21.

## **CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL**

### **Predial. Oportunidad para impugnar el factor 10.0**

En 2004 la SCJN sostuvo la inconstitucionalidad derivada de la aplicación del diverso factor de 10.0. La reforma a la tarifa del impuesto no da oportunidad procesal para reclamar la inconstitucionalidad de diversa norma que prevé la aplicación del factor 10.0 al calcular el impuesto cuando el inmueble se otorgue en arrendamiento, si ya se consintió esta segunda norma.<sup>166</sup>

Siguiendo este criterio, el hecho de que se reforme la tarifa del impuesto para 2006, no otorga oportunidad procesal para reclamar la inconstitucionalidad de la norma que establece el factor 10.0, en caso de contribuyentes que hayan aplicado con anterioridad dicho factor.

### **Predial. Constitucionalidad de aplicación de factor 38.47**

En tesis aislada se sostiene que la aplicación del factor 38.47 al calcular el impuesto cuando el inmueble se otorgue en arrendamiento, respeta las garantías de proporcionalidad y equidad.<sup>167</sup>

---

<sup>166</sup> PREDIAL, LA REFORMA A LA TARIFA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 152, FRACCIÓN I, DEL CÓDIGO FINANCIERO DE DISTRITO FEDERAL, VIGENTE A PARTIR DE 1º. DE ENERO DE 2004, NO DA LUGAR A RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, DE ESE ORDENAMIENTO, SI PRECISAMENTE SE CONSINTIÓ SU APLICACIÓN. Jurisprudencia 2ª./J. 41/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, abril de 2005, página 738.

<sup>167</sup> IMPUESTO PREDIAL. EL ARTÍCULO 149, FRACCIÓN II, PÁRRAFO SEGUNDO DE CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, EN VIGOR A PARTIR DE 1º. DE ENERO DE 2002, AL INCLUIR EL FACTOR 38.47 EN EL CÁLCULO DE LA BASE GRAVABLE DE TRIBUTOS, RESPECTO DE INMUEBLES QUE SE OTORGAN EN USO O GOCE TEMPORAL, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada I.15º.19 A del Décimo Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, julio de 2005, página 1444.

## **Impuesto sobre la adquisición de inmuebles**

No viola el principio de legalidad la norma que establece el sistema de determinación alternativa de la base gravable, en la que uno de los valores a considerarse es el de avalúo practicado por la autoridad o por determinados valuadores. Con este criterio se resuelven la contradicción de criterios al respecto sostenida por diversos tribunales.<sup>168</sup>

## **LEY ADUANERA**

### **Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación**

En un criterio aislado, se estableció que los aranceles para la importación de bienes violan el principio de proporcionalidad tributaria por no tomar en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y no considera la existencia de diversas clases de mercancías (marcas, tipos, etc.), en una sola fracción arancelaria.<sup>169</sup>

### **Certificados de origen**

Aún en aquellos casos en los que el certificado de origen no haya sido llenado con el criterio de origen correcto, la autoridad aduanera debe valorar todos los otros elementos que haya presentado el particular relativos al origen de la mercancía a fin de determinar el origen de la mercancía y la imposición o no de créditos fiscales.

---

<sup>168</sup> ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES. EL ARTÍCULO 138 DEL CÓDIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL, AL ESTABLECER COMO SISTEMA DE DETERMINACIÓN ALTERNATIVA DE LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO EL AVALÚO PRACTICADO POR LA AUTORIDAD FISCAL O POR PERSONAS REGISTRADAS O AUTORIZADAS POR ELLA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO TRIBUTARIO DE LEGALIDAD. Jurisprudencia 2a./J. 85/2005 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXII, julio de 2005, página 449.

<sup>169</sup> IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN, EL ARTÍCULO 2o. DEL DECRETO POR EL QUE SE CREAN, MODIFICAN Y SUPRIMEN DIVERSOS ARANCELES DE LA TARIFA DE LA LEY RELATIVA RESPECTO DE LA IMPORTACIÓN DEFINITIVA DE NEUMÁTICOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.- Tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, abril de 2005, página 723.

Así, el importador puede aportar otros elementos de prueba (facturas, folletos, etiquetas, etc.) a fin de acreditar el origen de una mercancía que en criterio de la aduana proviene de otro país al señalado en el certificado que se trate.<sup>170</sup>

La presentación de los certificados de origen fuera de los plazos señalados en la legislación fiscal (incluyendo la LA o el CFF), siempre que sea previa al requerimiento por parte de la autoridad, no genera multas por presentación extemporánea de documento. En nuestra opinión, este criterio podría hacerse extensivo a la presentación extemporánea de otros documentos aduaneros.<sup>171</sup>

También con relación a los certificados, se emitió una jurisprudencia de Sala Superior que señala el que la autoridad debe atenerse a los procedimientos y plazos relativos a requerimientos de certificados de origen señalados en las resoluciones que establecen reglas para la implementación de los tratados de libre comercio, aun cuando ejercite sus facultades de comprobación previstas en la LA o en el CFF.<sup>172</sup>

### **Valoración aduanera**

Mediante criterio aislado se señala que el monto de regalías sólo debe incrementarse al valor en aduanas de las mercancías, cuando estas regalías: *(i)* estén relacionadas con las mercancías que estén siendo valoradas, *(ii)* que sean condición de venta, y *(iii)* que el incremento de las regalías se haga con base en datos objetivos y cuantificables, parámetros que si bien están establecidos en Ley Aduanera y reflejan el

---

<sup>170</sup> CERTIFICADO DE ORIGEN.- CASO EN QUE SU VALORACIÓN DEBE REALIZARSE EN FORMA ADMINISTRADA CON OTROS ELEMENTOS PROBATORIOS, A EFECTO DE CONOCER EL ORIGEN DE LA MERCANCÍA.- Tesis aislada de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFCJFA, número 53, mayo 2005, página 67.

<sup>171</sup> MULTA POR PRESENTAR DOCUMENTOS ADUANALES, CON DATOS INEXACTOS O FALSOS U OMITIENDO ALGÚN DATO, ES IMPROCEDENTE SI EL PEDIMENTO FUE OPORTUNAMENTE CORREGIDO.- Tesis aislada de la Sala Regional del Norte Centro I del TFCJFA, visible en la RTFCJFA número 53, mayo 2005, página 219.

<sup>172</sup> REGLAS DE CARÁCTER GENERAL RELATIVAS A LA APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES EN MATERIA ADUANERA DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE.- LA AUTORIDAD ESTÁ OBLIGADA A CUMPLIR LA REGLA 27 AUN CUANDO LLEVE A CABO UNA REVISIÓN DE ESCRITORIO.- Tesis de jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFCJFA, visible en la RTFCJFA número 50, febrero de 2005, página 50.

tratado internacional firmado por México sobre valoración aduanera, no están siendo observados en las liquidaciones de la autoridad al respecto.<sup>173</sup>

Igualmente se resolvió que la base gravable de los impuestos al comercio exterior (incluyendo el arancel y el IVA por importación), debe determinarse exclusivamente conforme a los métodos de valoración que prevé la LA, y no con base en los avalúos previstos, para ciertos casos, en la RMCE.<sup>174</sup>

Relacionado con el valor en aduanas de las mercancías, se establece mediante criterio de Sala Superior que la autoridad aduanera debe precisar cómo llega a la conclusión que determinado monto es el valor en aduana que le corresponde a una mercancía, sin que sea suficiente que señale que es un valor establecido por un vista aduanal.<sup>175</sup>

### **Cuotas Compensatorias**

Aun cuando el RLIVA señala que la base para el cálculo del IVA por la importación serán los impuestos que deban pagarse por la importación (aranceles y en su caso, el IESPS), se emitió un criterio aislado en el sentido de que las cuotas compensatorias forman parte de la base para el cálculo del IVA por importación.<sup>176</sup>

---

<sup>173</sup> IMPORTACIÓN DE MERCANCÍAS.- CASO EN QUE LAS REGALÍAS PAGADAS DEBEN INCREMENTAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN.- Tesis aislada de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFIJFA, visible en la RTFIJFA, número 49, tomo I, enero de 2005, página 249.

<sup>174</sup> BASE GRAVABLE PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR. EL VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA DEBE DETERMINARSE CONFORME A LOS ARTÍCULOS 64 Y 71 DE LA LEY ADUANERA Y NO CON BASE EN UNA REGLA DE UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR.- Tesis aislada de la Sala Regional del Pacífico del TFIJFA, visible en la RTFIJFA, número 50, febrero de 2005, página 218.

<sup>175</sup> VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS IMPORTADAS.- FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA RESOLUCIÓN QUE LO DETERMINA.- Tesis aislada de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFIJFA, visible en la RTFIJFA, número 50, febrero de 2005, página 132.

<sup>176</sup> IMPORTACIÓN DE BIENES. PARA LA DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DEBE TOMARSE EN CONSIDERACIÓN LA CUOTA COMPENSATORIA CORRESPONDIENTE.- Tesis aislada de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFIJFA, visible en la RTFIJFA, número 54, junio de 2005, página 341.

Existe el criterio de que por tratarse de aprovechamientos y no de contribuciones, es procedente solicitar la suspensión definitiva del pago de cuotas compensatorias, sin que se requiera previa garantía o depósito.<sup>177</sup>

### **Agentes aduanales**

Aun cuando es común en materia de procedimientos aduaneros que el importador incorrectamente asesorado, no interponga un medio de defensa en espera del resultado del medio de defensa que presenta su agente aduanal, (aun cuando esté último solo lo hace a nombre propio), se ratifica mediante un criterio que el importador y el agente aduanal son responsables solidarios y por ende, tienen un interés jurídico independiente.<sup>178</sup>

## **VARIOS**

### **Exenciones no pueden modificarse vía reglamentaria**

Tratándose de exenciones establecidas por el legislativo, no corresponde al ejercicio de la facultad reglamentaria la precisión o modificación de sus elementos o alcances. Por consiguiente, resulta inconstitucional cualquier disposición reglamentaria que modifique de alguna manera el beneficio fiscal, condicione o restrinja su aplicación.<sup>179</sup>

---

<sup>177</sup> CUOTAS COMPENSATORIAS, POR REVESTIR EL CARÁCTER DE APROVECHAMIENTOS, RESULTA PROCEDENTE CONCEDER SU SUSPENSIÓN EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 208 BIS, SIN QUE SE EXIJA PREVIA GARANTÍA O DEPÓSITO AL RESPECTO.- Tesis aislada de la Segunda Sala Regional Hidalgo México del TFJFA, visible en la RTFJFA, número 56, agosto de 2005, página 351.

<sup>178</sup> INTERÉS JURÍDICO.- LO TIENE EL AGENTE ADUANAL PARA IMPUGNAR LA RESOLUCIÓN QUE LE DETERMINA UN CRÉDITO COMO RESPONSABLE SOLIDARIO, CON INDEPENDENCIA DEL INTERÉS JURÍDICO DEL IMPORTADOR QUE EN LA MISMA SE LE FINCA CRÉDITO COMO DEUDOR DIRECTO.- Tesis aislada de la Segunda Sala Regional Hidalgo México del TFJFA, visible en la RTFJFA, número 56, agosto de 2005, página 348.

<sup>179</sup> EXENCIONES TRIBUTARIAS. EN EL EJERCICIO DE LA FACULTAD REGLAMENTARIA NO PUEDEN MODIFICARSE LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE ESE BENEFICIO FISCAL, LIMITARSE O CONDICIONARSE SU APLICACIÓN. Tesis aislada I.15o.A.22 A del Décimo Quinto Tribunal Colegiado en materia Administrativa del Primer Circuito visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, febrero de 2005, página 1691.

### **Proporcionalidad en impuestos indirectos. Relación entre objeto y base**

En caso de impuestos indirectos, la proporcionalidad tributaria se respeta cuando exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen.

Este precedente no cuenta con los votos necesarios para integrar jurisprudencia; sin embargo, parece que los ministros que votaron a favor se apartan de la postura generalizada de negar la existencia de normas desproporcionales en impuestos indirectos argumentando que en éstos se traslada la carga económica al consumidor.<sup>180</sup>

### **Garantía de igualdad limita resoluciones distintas a leyes fiscales**

En tesis aislada se reconoce que a las normas que tengan repercusión fiscal emitidas por el Ejecutivo no les son aplicables los principios de equidad y proporcionalidad tributaria atinentes a las leyes, pero sí están sujetas a la garantía de igualdad.<sup>181</sup>

Lo anterior es trascendente pues podrá acudir al juicio de amparo en caso de resoluciones emitidas por el Ejecutivo que violen la garantía de igualdad.

---

<sup>180</sup> PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Tesis P. IX/2005 del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Novena Época, Tomo XXI, marzo de 2005, página 7.

<sup>181</sup> EQUIDAD TRIBUTARIA. ÁMBITO ESPECÍFICO DE SU APLICACIÓN. Tesis aislada 1a. CXXXVI/2005 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE Novena Época, XXII, noviembre de 2005, página 39.

## **Aplicación por el TFJFA de jurisprudencias sobre inconstitucionalidad de leyes**

El Pleno de la SCJN definió que el TFJFA debe aplicar la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de leyes, sin analizar si el acto o resolución impugnados constituyen el primero o un ulterior acto de aplicación de la ley<sup>182</sup>. Mediante esta resolución se puso fin a la incertidumbre derivada de la diversidad de criterios que al respecto sostenían los TCC.

Lo anterior es trascendente, pues en los casos en que exista jurisprudencia declarando inconstitucional alguna ley, se podrán obtener beneficios no obstante que el contribuyente haya consentido la ley al no impugnarla mediante el juicio de amparo. Cabe precisar que el beneficio que se logra es más restringido que el que se lograría con una sentencia de amparo.

El mismo criterio fue sustentado por la Sala Superior del TFJFA.<sup>183</sup>

---

<sup>182</sup> Contradicción de tesis 43/2004 resuelta por el Pleno de la SCJN, de entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Noveno en materia Administrativa del Primer Circuito, al resolver, respectivamente, las revisiones fiscales números 356/2003-4702 y 77/2002-993.

<sup>183</sup> ALCANCE DE LA DECLARATORIA DE NULIDAD DE UNA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA FUNDADA EN UN PRECEPTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. Precedente aislado resuelto por el Pleno de la Sala Superior del TFJFA, visible en la RTFJFA, No. 58, Quinta Época, año V, octubre 2005, página 196.

## Publicaciones Fiscales

<b>TÍTULO</b>	<b>FECHA</b>
DECRETO QUE MODIFICA AL DIVERSO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN, PUBLICADO EL 30 DE OCTUBRE DE 2003.	MIÉRCOLES 12 DE ENERO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES.	MIÉRCOLES 26 DE ENERO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTICULO 44 DE LA LEY DE COORDINACION FISCAL.	JUEVES 10 DE FEBRERO DEL 2005
OCTAVA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL PARA 2004.	VIERNES 25 DE FEBRERO DEL 2005
NOVENA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCION MISCELÁNEA FISCAL PARA 2004 Y SUS ANEXOS 7 Y 9.	JUEVES 17 DE MARZO DEL 2005
DECIMA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2004.	VIERNES 25 DE MARZO DEL 2005
DECIMA PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2004 Y SU ANEXO 7.	VIERNES 29 DE ABRIL DEL 2005
RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA LOS SECTORES DE CONTRIBUYENTES QUE EN LA MISMA SE SEÑALAN PARA 2005.	VIERNES 29 DE ABRIL DEL 2005
OFICIO CIRCULAR MEDIANTE EL CUAL SE INFORMA DE LA SUSTITUCIÓN, DESIGNACIÓN Y DOMICILIOS DE LOS APODERADOS DE DIVERSAS INSTITUCIONES DE FIANZAS, EN DIFERENTES REGIONES, COMPETENCIA DE LAS SALAS REGIONALES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.	LUNES 9 DE MAYO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE SUJETA A PRECIO MÁXIMO EL GAS NATURAL QUE SE SUMINISTRE A LOS USUARIOS RESIDENCIALES DE BAJOS CONSUMOS Y SE OTORGA EL ESTIMULO FISCAL QUE SE INDICA.	JUINES 16 DE MAYO DEL 2005
ACUERDO JG-SAT-IE-1-2005, QUE ESTABLECE LOS CASOS, SUPUESTOS Y REQUISITOS PARA QUE PROCEDA LA CONDONACIÓN TOTAL O PARCIAL DE LOS RECARGOS Y MULTAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005.	MIÉRCOLES 18 DE MAYO DEL 2005

<p>ACLARACIÓN AL ACUERDO JG-SAT-IE-1-2005, QUE ESTABLECE LOS CASOS, SUPUESTOS Y REQUISITOS PARA QUE PROCEDA LA CONDONACIÓN TOTAL O PARCIAL DE LOS RECARGOS Y MULTAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2005, PUBLICADO EL 18 DE MAYO DE 2005.</p>	<p>LUNES 23 DE MAYO DEL 2005</p>
<p>FE DE ERRATAS AL DECRETO POR EL QUE SE SUJETA A PRECIO MÁXIMO EL GAS NATURAL QUE SE SUMINISTRE A LOS USUARIOS RESIDENCIALES DE BAJOS CONSUMOS Y SE OTORGA EL ESTÍMULO FISCAL QUE SE INDICA, PUBLICADO EL 16 DE MAYO DEL 2005</p>	<p>JUEVES 2 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE EL REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y SE MODIFICA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.</p>	<p>LUNES 6 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA, DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO A L VALOR AGREGADO.</p>	<p>MARTES 7 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005</p>	<p>MIÉRCOLES 22 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.</p>	<p>JUEVES 23 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN INCISO H) A LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 29 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</p>	<p>MARTES 28 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>ACUERDO POR EL QUE SE DELEGAN LAS FACULTADES QUE SE INDICAN A FAVOR DE DIVERSOS SERVIDORES PÚBLICOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.</p>	<p>MIÉRCOLES 29 DE JUNIO DEL 2005</p>
<p>SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005</p>	<p>MARTES 5 DE JULIO DEL 2005</p>
<p>AVISO MEDIANTE EL CUAL SE DA A CONOCER EL DOMICILIO DE LAS ADMINISTRACIONES REGIONALES DE GRANDES CONTRIBUYENTES</p>	<p>JUEVES 14 DE JULIO DEL 2005</p>
<p>TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005</p>	<p>LUNES 18 DE JULIO DE 2005</p>
<p>ACUERDO POR EL QUE SE ESTABLECE LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS UNIDADES ADMINISTRATIVAS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA</p>	<p>LUNES 18 DE JULIO DE 2005</p>
<p>ACUERDO POR EL QUE SE SEÑALAN LA SEDE Y LA CIRCUNSCRIPCIÓN TERRITORIAL DE LAS DIRECCIONES REGIONALES DE LA PROCURADURÍA FISCAL DE LA FEDERACIÓN.</p>	<p>VIERNES 5 DE AGOSTO DE 2005</p>

DECRETO POR EL QUE SE EXIME DEL PAGO DEL IMPUESTO AL ACTIVO Y SE OTORGAN DIVERSAS FACILIDADES ADMINISTRATIVAS A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE MENCIONAN	MARTES 11 DE OCTUBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA EN MATERIA DE NOMBRAMIENTOS Y RATIFICACIONES DE MAGISTRADOS.	JUEVES 10 DE NOVIEMBRE DE 2005
SÉPTIMA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005 Y SUS ANEXOS 7, 11 Y 15	MIÉRCOLES 7 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN CAPÍTULO VII-A AL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	JUEVES 8 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL ARTÍCULO 31 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	JUEVES 8 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN	JUEVES 8 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS	MIÉRCOLES 21 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CAPÍTULO XII DEL TÍTULO SEGUNDO, DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS	MIÉRCOLES 21 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES	JUEVES 23 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN LOS BENEFICIOS FISCALES QUE SE INDICAN	JUEVES 23 DE DICIEMBRE DE 2005
JUEVES 23 DE DICIEMBRE DE 2005	JUEVES 23 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	LUNES 26 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS	LUNES 26 DE DICIEMBRE DE 2005

## Publicaciones Legales

<b>TÍTULO</b>	<b>FECHA</b>
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA LA LEY DE NACIONALIDAD	MIÉRCOLES 12 DE ENERO DEL 2005
ACUERDO GENERAL 2/2005 DEL PLENO DEL CONSEJO DE LA JUDICATURA FEDERAL, RELATIVO AL CAMBIO DE DOMICILIO DE LOS JUZGADOS DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA EN EL DISTRITO FEDERAL, DE LOS TRIBUNALES UNITARIOS EN MATERIA PENAL, ASÍ COMO DE LOS TRIBUNALES UNITARIOS EN MATERIAS CIVIL Y ADMINISTRATIVA, TODOS DEL PRIMER CIRCUITO.	JUEVES 20 DE ENERO DEL 2005
DECRETO QUE REFORMA LOS ARTICULOS 98, PARRAFO SEGUNDO, Y 99, PARRAFO PRIMERO, DEL REGLAMENTO DE LA LEY DE NAVEGACION.	VIERNES 28 DE ENERO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE EXPIDE LA LEY DE SEGURIDAD NACIONAL, Y SE REFORMA EL ARTICULO 50 BIS DE LA LEY ORGANICA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACION.	LUNES 31 DE ENERO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN DIVERSOS ARTICULOS DE LA LEY DE LOS DERECHOS DE LAS PERSONAS ADULTAS MAYORES.	MIÉRCOLES 26 DE ENERO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL ARTICULO 6 BIS AL CODIGO DE COMERCIO.	MIÉRCOLES 26 DE ENERO DEL 2005
RESOLUCIÓN QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO.	MIÉRCOLES 27 DE ABRIL DEL 2005
DISPOSICIONES QUE ESTABLECEN LOS REQUISITOS QUE DEBERÁN CUMPLIR LOS AUDITORES EXTERNOS Y LAS INSTITUCIONES DE CRÉDITO EN RELACIÓN CON LOS SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA.	MIÉRCOLES 27 DE ABRIL DEL 2005
DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL APLICABLES A LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE LAS SOCIEDADES CONTROLADORAS DE GRUPOS FINANCIEROS SUJETAS A LA SUPERVISIÓN DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES.	MIÉRCOLES 27 DE ABRIL DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL INCISO D) A LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 366 DEL CODIGO PENAL FEDERAL.	JUEVES 16 DE JUNIO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN Y ADICIONAN DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL.	JUEVES 16 DE JUNIO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA EL ARTÍCULO 21 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.	LUNES 20 DE JUNIO DEL 2005

DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN ARTÍCULO 21 A LA LEY DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES.	MARTES 21 DE JUNIO DE 2005
DECRETO QUE REFORMA EL REGLAMENTO INTERIOR DE LA SECRETARÍA DE LA FUNCIÓN PÚBLICA.	MARTES 21 DE JUNIO DEL 2005
RESOLUCIÓN GENERAL NÚMERO 5, QUE DETERMINA EL MONTO ACTUALIZADO DEL VALOR TOTAL DE LOS ACTIVOS A QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 9º DE LA LEY DE INVERSIÓN EXTRANJERA.	MIÉRCOLES 22 DE JUNIO DEL 2005
CIRCULAR 1/2005, RELATIVA A LAS REGLAS A LAS QUE DEBERÁN SUJETARSE LAS INSTITUCIONES DE BANCA MÚLTIPLE; CASAS DE BOLSA; INSTITUCIONES DE SEGUROS; INSTITUCIONES DE FIANZAS Y SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, EN LAS OPERACIONES DE FIDEICOMISO.	JUEVES 23 DE JUNIO DEL 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTICULO 46 DE LA LEY DE AHORRO Y CREDITO POPULAR.	MARTES 28 DE JUNIO DEL 2005
CIRCULAR 1/2005, POR LA QUE SE MODIFICAN LAS REGLAS A LAS QUE DEBERÁN SUJETARSE LAS INSTITUCIONES DE BANCA MÚLTIPLE; CASAS DE BOLSA; INSTITUCIONES DE SEGUROS; INSTITUCIONES DE FIANZAS Y SOCIEDADES FINANCIERAS DE OBJETO LIMITADO, EN LAS OPERACIONES DE FIDEICOMISO, PUBLICADAS EL 23 DE JUNIO DE 2005	LUNES 11 DE JULIO DE 2005
RESOLUCION QUE MODIFICA LAS DISPOSICIONES GENERALES APLICABLES A LOS OPERADORES DE BOLSA Y APODERADOS DE INTERMEDIARIOS DEL MERCADO DE VALORES Y ASESORES DE INVERSIÓN PARA LA CELEBRACIÓN DE OPERACIONES CON EL PÚBLICO	VIERNES 5 DE AGOSTO de 2005
DECRETO POR EL QUE SE ESTABLECEN LAS CONDICIONES PARA LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS AUTOMOTORES USADOS	LUNES 22 DE AGOSTO DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE ADICIONA UN ARTÍCULO 39 BIS A LA LEY SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONALES	MIÉRCOLES 7 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY SOBRE EL ESCUDO, LA BANDERA Y EL HIMNO NACIONALES	MIÉRCOLES 7 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ÚNICO PÁRRAFO Y SE ADICIONAN UN SEGUNDO Y TERCER PÁRRAFOS AL ARTÍCULO 46; SE DEROGA LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 73; SE ADICIONAN LAS FRACCIONES X Y XI, PASANDO LA ACTUAL FRACCIÓN X A SER FRACCIÓN XII DEL ARTÍCULO 76, Y SE REFORMA LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 105, TODOS DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	JUEVES 8 DE DICIEMBRE DE 2005

DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN LA FRACCIÓN X DEL ARTÍCULO 31 Y LAS FRACCIONES IV Y IX DEL ARTÍCULO 35 DE LA LEY ORGÁNICA DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL	JUEVES 8 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE DECLARA REFORMADOS LOS ARTÍCULOS 14, SEGUNDO PÁRRAFO Y 22 PRIMER PÁRRAFO, Y DEROGADO EL CUARTO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	JUEVES 9 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE DECLARA REFORMADO EL PÁRRAFO CUARTO Y ADICIONADOS LOS PÁRRAFOS QUINTO Y SEXTO, Y SE RECORRE EN SU ORDEN LOS ÚLTIMOS PÁRRAFOS DEL ARTÍCULO 18 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS	LUNES 12 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO POR EL QUE SE REFORMA EL ARTÍCULO 299 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL	MIÉRCOLES 14 DE DICIEMBRE DE 2005
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	MIÉRCOLES 14 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL REGLAMENTO INTERIOR DE LA COMISIÓN NACIONAL BANCARIA Y DE VALORES	MIÉRCOLES 21 DE DICIEMBRE DE 2005
DECRETO DE PRESUPUESTO DE EGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2006	JUEVES 22 DE DICIEMBRE DE 2005