



PRÁCTICA DE IMPUESTOS

# Reformas Fiscales 2007

Carta Informativa

KPMG EN MÉXICO





## Contenido

- 2 LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN
- 4 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
- 5 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- 8 LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO
- 9 LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
- 10 LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS
- 10 LEY FEDERAL DE DERECHOS
- 10 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
- 14 REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS
- 15 PROGRAMA PRIMER EMPLEO
- 16 ASPECTOS CONSTITUCIONALES

# CARTA INFORMATIVA REFORMA FISCAL 2007

La reforma fiscal para el 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre del 2006, contiene adecuaciones que buscan fortalecer las facultades de comprobación de las autoridades y medidas tendientes a obtener una mayor recaudación, pero no una reforma integral del sistema fiscal mexicano.

En la iniciativa que el Ejecutivo Federal (Ejecutivo) envió al Congreso de la Unión (Congreso), se destaca que las tasas del impuesto sobre la renta han alcanzado niveles competitivos a nivel internacional, pero que es necesario implementar mecanismos que permitan aumentar la recaudación, o como se menciona en la propia iniciativa fortalecer la base del impuesto, destacándose en ese sentido la eliminación de la deducción de deudas en la determinación de la base del impuesto al activo.

Así tenemos que a la iniciativa del Ejecutivo, se le efectuaron pocas reformas y fue aprobada casi en forma unánime por el Congreso, comprometiéndose ambos poderes en revisar el sistema fiscal mexicano durante el primer semestre del 2007.

Sería deseable que en ese ejercicio de revisión, se escucharan las ideas de todos los sectores involucrados y no se caiga en la tentación de recaudar más de los contribuyentes cautivos, sino que se comience por regularizar a la llamada economía informal.

A continuación, comentamos los aspectos que estimamos más relevantes de la reforma fiscal para el 2007:

## LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

### Indicadores económicos

Se estima un crecimiento económico del país para el año del 2007 del 3.6%, menor al 4.7% que se estima reportar en el 2006.

Para el 2007, la inflación se estima en un 3.0% con un tipo de cambio promedio en el año respecto del dólar americano de \$11.20 y una tasa de interés para los CETES a 28 días de 6.8%.

### Recargos

Se mantienen sin cambios las tasas de recargos aplicables en los casos de prórroga, así como cuando se autorice el pago a plazos en términos del Código Fiscal de la Federación (Código) como sigue:

Recargos por:	Tasa mensual
Prórroga	0.75%
Parcialidades hasta 12 meses	1%
Parcialidades de 12 a 24 meses	1.25%
Parcialidades mayores a 24 meses y pago diferido	1.50%

### Estímulos fiscales

Se mantienen gran parte de los estímulos fiscales que se han venido otorgando anualmente, con la variante que a partir de 2007, para gozar de los estímulos fiscales, se deberá ser un contribuyente cumplido en los términos del Código, entre los cuales destacan:

El estímulo fiscal al sector agropecuario y forestal, respecto de permitir el acreditamiento de una cantidad equivalente a las inversiones realizadas en bienes de activo fijo durante el ejercicio, contra el impuesto al activo determinado en el mismo.

El monto total a distribuir entre los aspirantes al estímulo fiscal de tecnología para el año 2007, se incrementa a 4,500 millones de pesos.

Se mantiene el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios causado por la enajenación de diesel que sea adquirido para su consumo final, pero haciéndose ahora extensivo este beneficio, a cualquier tipo de contribuyentes y no solamente a los del sector primario.

Continúa el estímulo fiscal por el impuesto al activo que derive de cuentas por cobrar de contratos que celebren los contribuyentes con organismos públicos descentralizados del Gobierno Federal, respecto de inversiones de infraestructura productiva destinada a actividades prioritarias.

Asimismo, se mantiene el estímulo fiscal consistente en el monto total del impuesto sobre automóviles nuevos que hubieren causado las personas físicas o morales que enajenen al público en general o que importen definitivamente en los términos de la Ley Aduanera, automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de aquellos eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna.

Tratando de incentivar el cumplimiento oportuno de obligaciones en materia de pagos provisionales, se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado.

Este nuevo estímulo consiste en acreditar el 0.5% del resultado fiscal o utilidad gravable del ejercicio de 2007, contra el impuesto sobre la renta del mismo. Esto será procedente cuando los pagos provisionales se hayan efectuado correctamente. El estímulo disminuirá al 0.25%, en caso de que existan diferencias no mayores al 5%.

Para efectos del estímulo anterior, no se consideran las declaraciones complementarias.

Adicionalmente, se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales consistente en el impuesto al activo del ejercicio, para lo cual se establece que el Ejecutivo, a más tardar el 31 de enero del 2007, determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo, atendiendo a la disponibilidad presupuestal.

Anteriormente, este estímulo se otorgaba a los contribuyentes que en el ejercicio anterior no hubieran tenido ingresos superiores a los \$4,000,000.

Por otro lado, se exige del pago del derecho de trámite aduanero a las personas que importen gas natural.

### **Tratados internacionales**

Se faculta al Ejecutivo para otorgar los beneficios fiscales que sean necesarios para cumplir con las resoluciones derivadas de controversias legales que determinen una violación a un tratado internacional. Esta inclusión es consecuencia de la resolución negativa que obtuvo México por el impuesto a refrescos no endulzados con azúcar de caña.

### **Créditos fiscales**

El Servicio de Administración Tributaria (SAT), estará facultado para condonar hasta el 80% de los créditos fiscales relativos a contribuciones federales, cuotas compensatorias y multas por incumplimiento de obligaciones fiscales federales, distintas a las de retención, traslado o recaudación, causados hasta el 2002, así como el 100% de los recargos, multas por incumplimiento y gastos de ejecución.

A partir del 2003, la condonación sólo procederá respecto de multas y recargos.

En el caso de contribuyentes, que hubiesen sido revisados por los ejercicios de 2004 al 2006, y no se les hubiera detectado irregularidades, o estas hayan sido subsanadas, la condonación será del 100%.

Las multas impuestas durante el ejercicio fiscal de 2007, por incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago, excepto las correspondientes por declarar pérdidas fiscales en exceso, podrán ser reducidas al 50% cuando se paguen dentro de los 30 días siguientes a su notificación.

A partir del primer día del 2008, el SAT proporcionará a las sociedades crediticias, la información de contribuyentes que cuenten con créditos fiscales que a tal fecha no hayan sido pagados ni garantizados.

### **Retención sobre intereses**

Tratándose de la tasa aplicable a la retención del impuesto sobre la renta por intereses pagados por las entidades integrantes del sistema financiero, se mantiene la tasa del 0.5% anual para 2007.

## CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En continuidad con las modificaciones realizadas al Código publicadas el 28 de junio del 2006, el Congreso aprobó en lo esencial la iniciativa presentada por el Ejecutivo que tiende a fortalecer las facultades de comprobación de las autoridades.

### **Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC)**

Los contribuyentes al solicitar su inscripción en el RFC, además deberán solicitar su certificado de firma electrónica avanzada (FEA).

De igual forma, la solicitud del certificado de la FEA debe ser efectuada por los socios y accionistas de personas morales que tienen la obligación de presentar declaraciones periódicas o expedir comprobantes por las actividades que realizan, salvo el caso de personas morales con fines no lucrativos y de personas que hubieren adquirido acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad.

### **Facultades de las autoridades**

Se faculta a las autoridades, para requerir la documentación que soporte el origen y procedencia de las pérdidas fiscales que se estén disminuyendo en el ejercicio en revisión.

La modificación que se comenta, resulta desafortunada, ya que la autoridad fiscal podrá revisar documentación de ejercicios por los que no ha ejercido sus facultades de comprobación.

Se establece que no se estará obligado a proporcionar la documentación antes señalada, cuando la autoridad fiscal hubiera previamente ejercido sus facultades de comprobación respecto de dichos ejercicios.

Adicionalmente, se establece que la información proporcionada por los contribuyentes, respecto a las pérdidas fiscales, sólo podrá ser utilizada por las autoridades en caso de que la información que se aportó para sustentar la determinación de las mismas, no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas.

Se puntualiza que en caso de que la autoridad detecte inconsistencias entre la información aportada y los hechos asentados en las declaraciones presentadas, la determinación que en su caso se formule, sólo incidirá sobre los ejercicios que estuvieran sujetos a comprobación.

### **Microfilmación**

Se establece que el SAT, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar a los contribuyentes que no dictaminen sus estados financieros por contador público autorizado, a que opten por microfilmarse o grabar parte de su contabilidad.

En adición a lo anterior, se establece que el SAT determinará la parte de la contabilidad que se podrá grabar o microfilmarse, así como los requisitos que se deberán cumplir para tal efecto.

### **Estímulos fiscales**

Para que los particulares tengan derecho al otorgamiento de subsidios y estímulos fiscales, deberán estar al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Para que un contribuyente se considere al corriente de sus obligaciones, deberá reunir los siguientes requisitos: (I) no tener a su cargo créditos fiscales firmes, (II) no tener a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados (III) encontrarse inscritos en el RFC, salvo los casos en que no se tenga obligación de solicitar dicha inscripción y (IV) haber presentado en tiempo sus declaraciones.

En relación con lo anterior, no se considerará como incumplimiento cuando, existiendo créditos fiscales, se celebre convenio con las autoridades fiscales para cubrirlos a plazos, ya sea como pago diferido o en parcialidades.

Asimismo, se establece que los particulares que no se encuentren inscritos en el RFC, o bien, hayan omitido presentar alguna declaración de pago de impuestos, tendrán un plazo de 15 días contados a partir de la notificación de la autoridad, para corregir su situación fiscal.

### **Consultas a las autoridades**

La reforma más relevante al Código, es la relativa en materia de respuesta a las consultas de los particulares a las autoridades fiscales.

La mencionada reforma consiste en que el particular pueda conocer el criterio de la autoridad fiscal sobre un determinado caso, sin que la posible respuesta sea obligatoria para el particular, por lo que no podrá impugnarse.

Los particulares estarán facultados a impugnar las resoluciones en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en las respuestas a las consultas planteadas.

Las autoridades deberán contestar las consultas que les sean planteadas en un plazo no mayor a tres meses.

Mediante una disposición transitoria, se establece que aquellas resoluciones dictadas con anterioridad a la presente reforma, podrán ser revocadas de común acuerdo entre los particulares que lo soliciten y el SAT.

Cabe señalar que no se establece un proceso de transición por aquellas consultas planteadas a las autoridades, que no hubieran sido resueltas a la entrada en vigor de esta disposición.

#### **Visitas domiciliarias**

Se establece que la autoridad fiscal podrá, por una sola ocasión, reponer el procedimiento de fiscalización cuando se observe que el mismo no se ajustó a las normas aplicables y que derivado de tal situación, se pudiera afectar la legalidad del crédito fiscal.

Respecto a lo anterior, se establece que el plazo de la visita se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento de fiscalización, sin que esta suspensión pueda exceder a dos meses.

Esta modificación es cuestionable, en la medida en que puede dar lugar a la violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica que tutela la Constitución Federal.

Cuando un contribuyente ya ha sido revisado, la determinación de un crédito fiscal sólo se podrá realizar cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados y se soporten en documentos o hechos no conocidos previamente.

Consideramos que esta modificación es atinada, puesto que la autoridad fiscal sólo podrá revisar nuevamente a un contribuyente por el mismo ejercicio y contribuciones, si los hechos que conoce son distintos a los que ya había revisado.

#### **Revisión de dictámenes**

La autoridad fiscal deberá aplicar el orden de revisión secuencial previsto en el Código, tratándose de la revisión de pagos provisionales respecto de los cuales ya se hubiera presentado el dictamen respectivo.

De esta forma, se aclara que las autoridades tienen la facultad de revisar los pagos provisionales de ejercicios por los que todavía no se presenta el dictamen.

#### **Multas**

Se disminuyen las multas a imponer por omisiones determinadas por las autoridades fiscales para quedar del 55% al 75%; anteriormente el rango era del 75% al 100% por las mismas infracciones.

#### **Notificaciones**

La facultad para realizar notificaciones a través de Internet, podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos, dentro de los cuales podemos mencionar al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

## **LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

Las reformas aprobadas en materia del impuesto sobre la renta, tienden a obtener una mayor recaudación, efectuándose sólo en el caso de la llamada capitalización delgada, ajustes tendientes a dar mayor claridad al contribuyente.

#### **Liquidación de sociedades**

Se considera que una persona moral se liquida, independientemente de lo establecido en el Código, cuando deje de ser residente en México en los términos de un tratado para evitar la doble imposición celebrado por México.

En este caso, se precisa que para los efectos de calcular el impuesto causado por virtud de la liquidación, se considerarán como enajenados, a valor de mercado, todos los activos que la persona moral tenga tanto en México como en el extranjero.

De no poderse determinar el valor de mercado de los bienes en cuestión, se estará al valor de avalúo practicado por personas autorizadas.

#### **Fideicomisos empresariales**

Se modifica el régimen fiscal de los fideicomisos empresariales, para considerarlos como transparentes solamente cuando resulte base para pagar el impuesto.

En caso de que por las actividades llevadas a cabo mediante el fideicomiso, se obtenga pérdida fiscal, ésta sólo podrá disminuirse contra las utilidades posteriores que se generen en el mismo fideicomiso y no podrá ser considerada, en ningún caso, por los fideicomisarios como ocurría hasta antes de la reforma.

Si a la fecha de extinguirse el fideicomiso, existen pérdidas fiscales pendientes de disminuirse, su saldo actualizado se distribuirá en la proporción que le corresponda a cada fideicomisario, quienes las podrán deducir hasta por el monto de sus aportaciones no recuperadas. Lo anterior, podrá ocasionar que no se pueda disminuir la totalidad de la pérdida sufrida por las operaciones llevadas a cabo a través de fideicomisos.

Se establece la obligación de la fiduciaria de llevar la cuenta de capital de aportación de cada uno de los fideicomisarios, en la que se registrarán las aportaciones en efectivo y bienes que hagan al fideicomiso.

Las entregas de efectivo o bienes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios, se entenderá como reembolso de capital para efectos fiscales, aspecto que estimamos debiera regularse debido a que no necesariamente, los flujos de efectivo hacia el fideicomisario corresponderán a reembolsos de capital.

Es importante mencionar que no se establece procedimiento para determinar el saldo inicial de la cuenta de capital de aportación.

En el caso de que el fideicomitente también sea el fideicomisario, y haya aportado bienes al fideicomiso sin recibir ninguna contraprestación, para determinar el resultado fiscal del fideicomiso, se considerará como costo de adquisición el saldo por deducir actualizado en el caso de inversiones, o el costo promedio por acción cuando se aporten acciones. En estos casos, el fideicomitente no podrá deducir los bienes aportados.

Cuando se restituyan al fideicomitente bienes previamente aportados al fideicomiso, se considerarán readquiridos al valor fiscal que se tenga a esa fecha.

Se aclara que existe un establecimiento permanente en México para los residentes en el extranjero que sean fideicomisarios.

### **Créditos respaldados**

Se amplía el concepto de créditos respaldados para incluir como tales a aquéllos que son garantizados además de en efectivo, por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase emitidos por una parte relacionada o por el mismo acreditado.

También se considerará como respaldado, aquel crédito cuyo otorgamiento se condicione a la celebración de contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios.

### **Gastos en restaurantes**

Mediante una reforma abiertamente recaudadora, se establece que el porcentaje deducible por consumos en restaurantes será del 12.5%, manteniéndose la posibilidad de deducir la totalidad de los mismos cuando sean realizados por concepto de viáticos.

### **Deducción de intereses**

Se realizan una serie de ajustes al régimen fiscal de los intereses por capitales tomados en préstamo, también conocido como capitalización delgada, de tal trascendencia que se establece un nuevo régimen.

Así tenemos que no serán deducibles los intereses que deriven de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, que excedan al triple de su capital contable; de esta forma, se aclara que los intereses pagados a partes relacionadas residentes en territorio nacional no están limitados al igual que los pagos efectuados a partes independientes.

Bajo el nuevo procedimiento, los intereses no deducibles se determinarán con base en la proporción que represente el promedio de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, respecto del monto del promedio de deudas que generan intereses que excedan a tres veces el capital contable del ejercicio.

En una medida positiva, se establece la opción de considerar como capital contable del ejercicio, el monto que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio de las cuentas de capital de aportación, utilidad fiscal neta y utilidad fiscal neta reinvertida y dividir el resultado entre dos; esta opción

deberá aplicarse durante un periodo mínimo de cinco ejercicios. Esta opción resuelve la problemática que tenían las empresas que al haber sufrido pérdidas financieras, reflejaban un capital contable disminuido.

Quienes no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su capital contable, deberán determinarlo conforme a la opción antes referida.

Se permite ampliar el límite del triple del capital contable en los casos en los que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere de mayor apalancamiento y obtengan resolución favorable por parte de las autoridades fiscales.

Las empresas que integran el sistema financiero, no incluirán dentro del promedio de deudas que generan intereses, a las contraídas en la realización de actividades propias de su objeto. De igual forma, no se considerarán las deudas contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura de áreas estratégicas para el país, concepto que probablemente será aclarado vía reglas generales.

Por todo lo anterior, nuevamente es necesario que cada contribuyente revise cuál es su situación respecto a la llamada capitalización delgada, toda vez que de hecho se establece un nuevo régimen sin ninguna transición por los contratos de deudas existentes a la fecha de entrada en vigor de estas reformas.

### **Deducción de automóviles**

Con la intención de que sólo sean deducibles los autos compactos y no aquéllos medianos y de lujo, se disminuye el límite para la deducción de inversiones en automóviles para quedar en \$175,000.

Mediante una disposición transitoria, se aclara que los automóviles adquiridos hasta el 31 de diciembre del 2006, se podrán deducir considerando la limitante vigente a esa fecha, esto es \$300,000.

### **Sector primario**

En virtud de que los contribuyentes pertenecientes al sector primario, gozan de diversos beneficios que tenían como finalidad contrarrestar los efectos de una tasa elevada del impuesto, la tasa del impuesto que les será aplicable, en

lugar de considerar una reducción del 42.86% considerará una reducción del 32.14%; lo que equivale a una tasa efectiva del 19%.

### **Pérdidas fiscales**

En el caso de empresas que hayan cambiado de socios o accionistas y tengan pérdidas fiscales pendientes de amortizar, dichas pérdidas solamente podrán aplicarse contra utilidades que deriven de la explotación de los mismos giros que causaron las pérdidas.

Lo anterior no será aplicable cuando la suma de los ingresos, mostrados en los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas, de la persona moral durante los últimos tres ejercicios, sean mayores o iguales al monto actualizado de la pérdida fiscal al término del último ejercicio fiscal anterior al cambio.

Se considera que existe cambio de socios o accionistas, cuando en un periodo menor de tres años, cambian los tenedores, de forma directa o indirecta, de más del cincuenta por ciento de las acciones o partes sociales con derecho a voto.

No se considerará que hay un cambio de accionistas, cuando el mismo sea consecuencia de herencia, donación, de una reestructura corporativa, fusión o escisión cuando en estos dos últimos casos, no se considere como una enajenación para efectos fiscales.

En los casos de reestructura, fusión y escisión, se establece como requisito adicional, que los socios que mantenían el control antes de dichos actos, lo continúen manteniendo, directa o indirectamente, después de los mismos.

Se aclara que el monto de las pérdidas fiscales generadas antes de la consolidación por las controladas y la controladora, que podrá disminuirse para determinar el resultado fiscal consolidado, será el que se hubiese podido disminuir en términos de esta nueva disposición.

### **Casa habitación**

Se limita la exención por la enajenación de casas habitación únicamente a la primera enajenación que se efectúe en el año de calendario, sin que ésta exceda de 1,500,000 UDIS.

La limitante anterior, no será aplicable a aquellos contribuyentes que demuestren haber habitado el inmueble que enajenan durante los últimos cinco años.

### **Declaración anual de personas físicas**

Como medida de simplificación, se incrementó de \$300,000 a \$400,000 el monto de los ingresos por salarios como límite para no presentar declaración anual, siempre que los ingresos por intereses reales no excedan de \$100,000. Lo anterior también será aplicable para el ejercicio 2006.

### **Pagos de seguros**

Se establece que la exención aplicable a los ingresos que perciban personas físicas, en su carácter de asegurado o beneficiario al ocurrir el riesgo amparado, sólo será aplicable cuando los paguen instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades correspondientes.

### **Residentes en el extranjero**

#### **Intereses**

Como en ejercicios anteriores, se establece a través de disposiciones de vigencia anual, la tasa de retención del 4.9% por pagos de intereses efectuados a bancos extranjeros que sean residentes en un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

#### **Actividades a través de fideicomisos**

Se establece que tratándose de residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de un fideicomiso, en el que sean fideicomisarios o fideicomitentes, la fiduciaria tendrá la obligación de efectuar las retenciones de impuesto sobre la renta.

En el caso de fideicomisos que emitan títulos colocados entre el gran público inversionista, y que por lo tanto no conozcan al beneficiario efectivo, la obligación de la retención recaerá en los intermediarios financieros.

#### **Fideicomisos inmobiliarios**

Se reagrupan las disposiciones de los fideicomisos inmobiliarios conteniéndose básicamente las mismas disposiciones que hasta el 2006.

Sin embargo, para poder acceder a este estímulo fiscal, los fideicomisos sólo podrán enajenar los bienes inmuebles que construyan o adquieran, siempre que los hayan destinado al arrendamiento cuando menos los cuatros años anteriores.

Se establece que los fideicomisos inmobiliarios podrán otorgar préstamos para la adquisición de bienes destinados al arrendamiento siempre y cuando exista una garantía hipotecaria de dichos inmuebles.

Se deberá distribuir cada año, por lo menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio entre los tenedores de los certificados.

Cuando se enajenen los certificados de aportación, el adquirente deberá retener un 10% por concepto de impuesto, salvo que el enajenante esté exento o sea una persona moral residente en México.

### **Estímulo a la producción cinematográfica**

Se modifica el estímulo a los contribuyentes que aporten fondos a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional, para establecer que el estímulo no podrá exceder del 10% del impuesto sobre la renta del ejercicio anterior, sin que pueda exceder a 20 millones de pesos para cada contribuyente.

Se crea un Comité Interinstitucional, que será el encargado de dictar las reglas generales para el otorgamiento del estímulo.

## **LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO**

Bajo el argumento de la erosión sufrida en la base del impuesto, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo declaró inconstitucional al estimar que se violaba la garantía de equidad tributaria, al no permitir la deducción de ciertas deudas, se efectúan importantes reformas que buscan aumentar la recaudación por este concepto.

### **Base del impuesto**

Se reforman y derogan los artículos de la ley que otorgaban la posibilidad de deducir las deudas para determinar la base del impuesto, a efecto de que el cálculo se realice únicamente considerando el valor del activo en el ejercicio.

En consecuencia, también se modifican las disposiciones relativas a la opción de determinar el impuesto con base en el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior, para no considerar el efecto de la deducción de las deudas que originalmente se efectuó en el año que sirve de base para el cálculo.

Se señala que los contribuyentes que aplican la opción antes señalada, deberán considerar el impuesto que correspondería al año base sin la disminución de deudas.

### Pagos provisionales

Mediante disposiciones transitorias, se establece que los pagos provisionales del 2007, se determinarán considerando el impuesto determinado en el ejercicio anterior sin disminuir las deudas del valor del activo.

Por lo que hace a los pagos provisionales de enero y febrero del 2007, éstos se efectuarán con base en el impuesto que hubiera correspondido en el ejercicio anterior de no haber deducido las deudas en el ejercicio que sirvió de base para su cálculo.

### Tasa

En congruencia con el aumento de la base del impuesto, se reduce su tasa del 1.8% al 1.25%.

Cabe destacar que la tasa del 1.25%, se obtuvo de multiplicar la tasa del impuesto sobre la renta vigente a partir del 1 de enero del 2007 (28%), por un 4.5%, que es la rentabilidad estimada de los activos productivos y que, según los legisladores, debiera ser similar a los intereses que pagan los CETES.

### Escisiones

En el caso de escisión de sociedades, se precisa que en el caso en que la sociedad escidente hubiera optado por determinar su impuesto con base en el del cuarto ejercicio inmediato anterior, la sociedad escidente, así como las escindidas, deberán continuar con dicha opción en el ejercicio en que se efectúe la escisión y los tres siguientes.

También se establece que en el cuarto ejercicio inmediato posterior a la escisión, las referidas sociedades dejarán de aplicar lo antes mencionado, y considerarán el impuesto que les hubiera correspondido a cada una de ellas.

Es importante señalar que no se establece un procedimiento de transición para aquellas escisiones efectuadas antes de la entrada en vigor de esta reforma.

## LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

La principal reforma propuesta por el Ejecutivo de gravar con el 5% a los refrescos, fue finalmente rechazada por el Congreso.

### Refrescos

Debido al fallo emitido en marzo del 2006 por la Organización Mundial de Comercio en relación a la impugnación por trato inequitativo, presentada por los Estados Unidos de América, en contra del gravamen del 20% a los refrescos que utilicen endulzantes distintos del azúcar de caña, éste finalmente se elimina.

Por lo anterior, también se reforman las referencias en diferentes artículos de la ley a la causación y al acreditamiento del impuesto pagado por la enajenación o importación de refrescos o sus concentrados.

### Cigarros

Se modifican las tasas aplicables a la enajenación e importación de cigarros, puros y otros tabacos labrados para quedar en 160%. Anteriormente el impuesto era del 110% en el caso de cigarros y 20.9% en los demás casos.

A partir de enero del 2007, se incorpora a la ley como concepto especial el de los puros y tabacos labrados hechos enteramente a mano, a los que le serán aplicables una tasa del 30.4%

Mediante disposiciones transitorias, la aplicación de las nuevas tasas será paulatina tal y como se muestra a continuación:

	2007	2008	A partir del 2009
Cigarros	140%	150%	160%
Puros y otros tabacos labrados	140%	150%	160%
Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano	26.6%	28.5%	30.4%

## LEY DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Con la finalidad de resarcir a las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, por la disminución de ingresos derivada de la exención del impuesto concedida a través del decreto publicado en el Diario Oficial el 22 de agosto del 2005, en diciembre del 2005 se creó un Fondo de Compensación por \$1,262,786,195.

A partir del 2007 se aumenta dicho fondo a la cantidad de \$1,589,492,298.

## LEY FEDERAL DE DERECHOS

En cuanto a las modificaciones de la Ley Federal de Derechos, no existen variaciones de gran relevancia, ya que en la mayoría de los casos, se modificaron tasas o cuotas para la determinación del derecho correspondiente y, en algunos casos, se realizaron retabulaciones para los procedimientos de determinación de los mismos.

No obstante lo anterior, en cuanto al cobro de los derechos que la ley establece por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (Comisión), existen algunas modificaciones que resultan relevantes.

En primer lugar, llama la atención que en la mayoría de los supuestos por los que se cobra este derecho, el incremento en el monto de la cuota del derecho fue cercano a un 80%, respecto de la cuota fija que se establecía hasta el 2006.

Asimismo, dentro del cobro de este derecho ahora se incluyen como sujetos del mismo a las inmobiliarias que sean propietarias o administradoras de bienes destinados a instituciones de crédito o casas de bolsa, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas y sociedades que administren sistemas para facilitar las operaciones con valores.

Por otra parte, se establece que cuando la determinación del importe del pago de derechos, resultase menor respecto de aquel pagado en el ejercicio fiscal inmediato anterior, los sujetos o entidades obligados al pago del mismo, tendrán que pagar la cuota correspondiente, siempre que la diferencia no sea mayor al 5% entre el importe pagado y el importe determinado para el ejercicio fiscal correspondiente.

Consideramos que las reformas efectuadas respecto de las cuotas en el pago de los citados derechos, pudieran ser contrarios a la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que para la determinación del derecho se establece un procedimiento que introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva de los particulares y provoca que el monto del derecho determinado no guarde relación con el servicio prestado por el Estado.

## REFORMAS A LOS REGLAMENTOS FISCALES

El 4 de diciembre del 2006, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), un decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de los reglamentos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Dichas reformas se esperaban desde hace tiempo, ya que a raíz de diversas modificaciones fiscales, se habían efectuado referencias a artículos reglamentarios que no existían, lo que ocasionaba incertidumbre en la interpretación de la norma por parte de los contribuyentes.

Sin embargo, existen casos en los que se debió prever una transición, ya que por la publicación de los nuevos reglamentos existen requisitos adicionales que serán imposibles de cumplir en forma retroactiva, y casos en los que se establecen requisitos no contemplados en la ley que se pretende reglamentar. A continuación, comentamos los aspectos que se estiman más relevantes:

## REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### Definición de automóvil

Se incorpora al reglamento la definición de lo que debe entenderse como automóvil, estableciéndose como tal el vehículo terrestre para transporte de hasta diez pasajeros.

### Establecimiento permanente

En las operaciones de maquila, se señala que para que un residente en el extranjero no tenga un establecimiento permanente en México, las disposiciones del tratado para evitar la doble tributación celebrado con el país del residente en el extranjero, deberán establecerlo expresamente.

La anterior disposición resulta confusa, ya que pretende reglamentar un supuesto no previsto en los tratados firmados por México, ya que el único tratado que hace referencia a las actividades de maquila, es el firmado con los Estados Unidos de América; sin embargo, dicho tratado señala en qué casos existe un establecimiento permanente y no los casos en los que no existe.

### **Coefficiente de utilidad**

Se establece que el coeficiente de utilidad para pagos provisionales se calculará hasta el diezmilésimo, eliminándose la referencia a los factores de ajuste y de actualización ya que éstos últimos se reglamentan en el Código.

### **Pérdidas cambiarias**

La opción de determinar las pérdidas cambiarias considerando el tipo de cambio promedio de las operaciones del día, también será aplicable a los centros cambiarios y no sólo a las casas de cambio.

### **Participación de los trabajadores en las utilidades (PTU)**

Se incorpora al reglamento la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) que señala que cuando en el ejercicio la PTU pagada sea mayor que la utilidad del mismo, la diferencia se considerará pérdida fiscal.

### **Disminución de pagos provisionales**

Se establece como plazo para solicitar la disminución de los pagos provisionales del segundo semestre del ejercicio, un mes antes de la fecha en que se deba efectuar el pago provisional del primer mes por el que se pretenda disminuir el pago. Anteriormente, no se establecía plazo.

### **Depósitos en garantía**

Se precisa que en contratos de arrendamiento, no se considerarán como ingreso acumulable, los depósitos que reciba el arrendador cuando éstos, tengan la finalidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas y sean devueltos al final del contrato. En caso de que dichos depósitos se apliquen contra alguna obligación, deberán acumularse por el arrendador en el mes en que esto suceda.

Esta disposición aplicable sólo a contratos de arrendamiento, debiera hacerse extensiva y aplicable a otros tipos de contratos por los que se establecen depósitos en garantía.

### **Costo promedio por acción en escisión**

Se establece que el costo promedio por acción de las sociedades escidente y escindidas, se distribuirá en la misma proporción en que se divida el capital contable del estado de posición financiera que sirvió de base para la escisión.

### **Reestructuraciones**

En el caso de reestructuraciones, se señala que los estados financieros consolidados a que se refiere la ley, al establecer la opción de enajenar acciones a su costo fiscal, serán preparados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados o a las normas de información financiera.

### **Régimen en condominio**

Se dan a conocer requisitos adicionales para las deducciones de los gastos comunes en el régimen en condominio.

### **Fondos de pensiones**

Se incorporan al reglamento, los requisitos anteriormente contenidos en la RMF, a la vez que se incluyen limitantes adicionales, tales como:

- Que los planes contengan la opción para el trabajador de elegir su incorporación al plan, debiéndose obtener por escrito su manifestación de incorporación.
- Que la suma de las aportaciones de los patrones y de los trabajadores, no podrá exceder al 12.5% del salario anual declarado, excepto prestaciones exentas o ingresos asimilados a salarios.
- Que la vigencia de los términos y condiciones del plan sea de cuando menos doce meses.
- Que el plan sea administrado por instituciones o sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadores de sociedades de inversión, sociedades distribuidoras integrales de acciones de sociedades de inversión, administradoras de fondos para el retiro o instituciones de crédito.

No se considerará que se dispone de los fondos de pensiones, cuando los trabajadores terminen su relación laboral antes de estar en alguno de los supuestos del plan y no puedan transferir los fondos a otro plan complementario, constituido por la empresa donde el trabajador fuere a prestar sus servicios, podrán ser traspasados a la AFORE del trabajador o a una cuenta personal de retiro; de lo contrario, los fondos que se entreguen al trabajador se considerarán como un ingreso acumulable.

Asimismo, se deberá conservar la documentación relativa a la metodología utilizada para realizar los cálculos indicando el monto de las aportaciones que efectuarán los contribuyentes y, en su caso, los trabajadores.

Por otra parte, se establece que al crearse o modificarse el fondo, las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, serán deducibles por un monto que no deberá exceder del 10% anual del valor del pasivo en el ejercicio de que se trate, correspondiente a dichos servicios.

### **Previsión social**

Para efectos de cuantificar la previsión social deducible, se modifica la mecánica para determinar el promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado, para establecer que se deberá dividir el total de las prestaciones cubiertas a los trabajadores sindicalizados en el ejercicio inmediato anterior entre el número de dichos trabajadores en el citado ejercicio.

Asimismo, en el caso de que los conceptos pagados por previsión social excedan los límites establecidos, el diferencial sólo será deducible cuando el contribuyente pague por cuenta del trabajador el impuesto, considerando dicho impuesto como ingreso para el trabajador debiéndose a su vez, pagar el impuesto sobre dicho excedente.

Cabe señalar que la RMF establece que dichos excedentes podrán no considerarse como ingresos del trabajador, cuando el patrón que pague la previsión social no la considere como deducible. Es de esperarse que esta regla se derogue próximamente.

### **Costo de lo vendido**

Con relación al esquema de deducción del costo de lo vendido que entró en vigor a partir del 1° de enero del 2005, se incorporaron al reglamento diversos artículos que pretenden

aclear dicho esquema, y que eran necesarios ya que la ley hace referencia en varias ocasiones a artículos reglamentarios que no existían. De igual forma se incorporan varias disposiciones de la RMF.

### **Sistemas de costeo**

Se aclara que las partidas que formarán parte del costo de lo vendido, bajo el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, serán las que expresamente se indican en la ley, mismas que hacen referencia a la determinación del costo de lo vendido para empresas comerciales e industriales.

Se adicionan las reglas para determinar el costo de las mercancías cuando el contribuyente hubiera optado por el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados, estableciéndose básicamente que las variaciones al final del ejercicio, deberán aplicarse de manera proporcional tanto al costo de las mercancías vendidas en el ejercicio, como a las que integran el inventario.

Por otra parte, se especifica que cuando el contribuyente determine el costo de lo vendido de sus mercancías aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, es decir, cuando sólo se consideren dentro del costo de ventas fiscal los costos variables y no se afecte con los gastos fijos, se tendrá la obligación de aplicar dicho sistema también para efectos contables.

### **Actividades comerciales e industriales**

En caso de que el contribuyente realice actividades comerciales e industriales, para determinar el costo de lo vendido de sus mercancías, se considerará cada una de las actividades que realice de acuerdo con lo establecido en la ley. Cabe mencionar que el texto de esta disposición formaba parte de la RMF.

### **Pagos a personas físicas**

A través de la incorporación de una regla de la RMF al reglamento, existe la opción de deducir el costo de lo vendido que derive de las adquisiciones realizadas o servicios prestados de personas físicas y de empresas del régimen simplificado, aún y cuando no se hubieran pagado efectivamente en el ejercicio de que se trate y se cumplan ciertos requisitos de control.

### **Procedimientos para determinar el costo de lo vendido**

Se aclara que los procedimientos que deberán mantener los contribuyentes durante cinco ejercicios de conformidad con la ley son el costeo absorbente o el costeo directo.

Los procedimientos antes señalados, sólo podrán variarse cuando se hayan utilizado durante cinco ejercicios y consideren como inventario inicial el valor del inventario final valuado conforme al procedimiento anterior y se deduzca o acumule proporcionalmente durante cinco años, sin que se aclare en qué casos se acumulará y en cuáles se deducirá dicho inventario.

### **Identificación de valores**

Mediante una regla de la RMF que fue modificada e incorporada al reglamento, se hace la precisión de que los contribuyentes que no estén en posibilidad de identificar el valor de sus adquisiciones con la producción de mercancías o la prestación de servicios, y que se dediquen a las ramas de actividad que mediante reglas de carácter general determine el SAT, podrán determinar el costo de lo vendido a través de un procedimiento simplificado.

Cabe señalar que de acuerdo a la RMF, este procedimiento sólo era aplicable a los contribuyentes dedicados a prestar servicios de hospedaje, salones de belleza y venta de pan y canapés, pero es deseable que este sistema fuese aplicable a un mayor número de contribuyentes.

### **Métodos de valuación detallista**

Se establece el procedimiento para determinar el margen de utilidad bruta para efectos de la valuación de los inventarios, cuando se emplea el método detallista, siendo éste la diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías en el ejercicio.

### **Inventarios destinados para consumo propio**

Se adiciona una opción de deducir como gasto o inversión en el ejercicio de que se trate, los inventarios destinados para consumo propio, siempre que dicho monto no se incluya en el costo de lo vendido y su tratamiento contable sea igual al fiscal.

### **Destrucción de inventarios**

En concordancia a las reformas efectuadas a la ley, en el sentido de tener que ofrecer en donación las mercancías que han perdido su valor por obsolescencia, antes de poderlas destruir y eventualmente deducir, se incluyen reglas que prevén, entre otros, el caso de aquellas sujetas a fechas de caducidad.

Se señala que la destrucción de mercancías sólo se podrá efectuar una vez por ejercicio salvo el caso de bienes perecederos, con fecha de caducidad o cuando por sus actividades los contribuyentes tengan necesidad de realizar su destrucción en forma periódica, en cuyo caso, se establece la obligación de presentar cierta información tanto para los donantes como para las donatarias.

### **Primas de antigüedad**

Se establece que se pagará el impuesto considerando la exención de 90 veces el salario mínimo, por las primas de antigüedad que reciban trabajadores que continúen prestando sus servicios y que hayan cumplido con los supuestos de jubilación establecidas en las leyes laborales o en los contratos colectivos.

### **Viáticos**

Se adiciona al reglamento la disposición contenida en la RMF, que permite no comprobar hasta un 10% del total de los viáticos y sin que en ningún caso se pueda exceder de \$15,000 anuales. Esta facilidad no es aplicable a los gastos de hospedaje y avión.

En el caso de servidores públicos, se otorga una facilidad mayor, consistente en presentar sólo un informe de los gastos diferentes a los de hospedaje y avión.

Con la finalidad de evitar que esta disposición se considere como inconstitucional, se prevé que este procedimiento, podrá ser aplicado en viáticos de otro tipo de contribuyentes, siempre y cuando se otorguen sobre las mismas bases que a los servidores públicos.

### **Subsidio acreditable**

Se señala que para determinar el subsidio acreditable, se deberán considerar los salarios mínimos pagados estableciéndose a su vez, que el subsidio aplicable a los ingresos asimilados a salarios se efectuará bajo el mismo procedimiento que el de los empleados, situación no prevista en la ley.

Por otra parte, se incorpora al reglamento la disposición de la RMF que establece que aquellos contribuyentes que inicien actividades, para determinar el subsidio acreditable, podrán considerar los pagos efectuados en el propio ejercicio en lugar de considerar los pagos del ejercicio anterior.

### **Residentes en el extranjero**

En el caso de autorizaciones para diferir el pago del impuesto, se dan a conocer los documentos que se deben acompañar al escrito que se presente para efectos de comprobar que las acciones no han salido del grupo.

### **Regímenes fiscales preferentes**

Se establece que los contribuyentes podrán determinar si sus ingresos están o no sujetos a regímenes fiscales preferentes, considerando la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio, por cada entidad o figura, en forma individual y por separado, salvo que consoliden para efectos fiscales en el país o territorio en que residan en cuyo caso, podrán determinarlo en forma consolidada.

Se especifica que no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los generados directamente por residentes en México o por residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, siempre que dichos ingresos sean acumulables en México.

Se dan a conocer las reglas para acreditar el impuesto pagado en el extranjero por inversiones en regímenes fiscales preferentes; los contribuyentes podrán acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por dichas entidades o figuras, en la misma proporción en la que esos ingresos sean gravables en México, siempre que puedan comprobar el pago en el extranjero.

## **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA)**

En relación con el reglamento de la Ley del IVA, se incorporan algunas reglas de la RMF, se adecuan referencias a la vez que se eliminan las disposiciones relativas a pagos provisionales o del ejercicio, toda vez que los pagos mensuales se consideran definitivos.

### **Retención del impuesto**

Se elevan a nivel reglamentario las disposiciones de la RMF relativas a la posibilidad de efectuar una retención menor a personas físicas por la prestación de servicios profesionales independientes, servicios de comisión, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y servicios de autotransporte de bienes.

### **Productos al 0%**

Se deroga la disposición que consideraba como bebidas distintas a la leche, afectas a la tasa general del 15% al yogurt para beber, productos lácteos fermentados o los licuados. Lo anterior, reconociendo el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que el estado físico de los alimentos no constituye un elemento relevante para otorgarles un trato fiscal diferente.

### **Maderas**

En consecuencia a ciertos antecedentes en tribunales, se incorpora al reglamento el supuesto que, tratándose de madera que por cualquier proceso se altere su forma, longitud y grosor natural, su venta estará gravada a la tasa general del impuesto.

### **Maquinaria agrícola**

Se aclara que aún y cuando se adquiera maquinaria no especificada como de uso agrícola, pero cuyas funciones conserven ese carácter y no puedan ser destinada a otros fines, su enajenación será objeto de la tasa del 0%.

### **Declaratoria de contador público**

Se elimina la posibilidad de solicitar la devolución del impuesto a través de declaratoria de contador público, por lo que únicamente se podrá solicitar a través de los medios magnéticos autorizados por las autoridades fiscales, debiéndose integrar la totalidad del impuesto acreditable con motivo de importaciones y del 80% en los demás casos.

### **Acreditamiento**

Se adiciona al reglamento la regla miscelánea que establece que se podrá efectuar el acreditamiento del impuesto pagado en la aduana, aún y cuando no se haya pagado el precio de los bienes.

### **Devoluciones y descuentos**

Para efectos de disminuir de las actividades gravadas, el equivalente de las devoluciones y descuentos, se establece que se efectuará la disminución hasta que se haya restituido efectivamente el monto de la contraprestación al adquirente o cuando la obligación de hacerlo se extinga.

### **Enajenación**

Se aclara que tratándose de faltantes de inventarios, se considera realizada la enajenación en el mes en que se levantó el inventario y por lo tanto, el pago deberá efectuarse en la declaración correspondiente a dicho mes.

### **Importación**

Se aclara que se considera como importación de bienes:

- El retorno a México de bienes tangibles exportados definitivamente, cuando se efectúe en los términos de la legislación aduanera.
- La incorporación al mercado nacional de mercancías que se extraigan de un depósito fiscal o de un recinto fiscalizado estratégico.

Adicionalmente, se establece que las cuotas compensatorias son gravámenes, y que en los casos de contribuyentes que hayan optado por pagar el impuesto mediante depósito en cuentas aduaneras, será acreditable hasta el momento en el que sea transferido a la Tesorería de la Federación.

## **REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**

En lo relativo a este reglamento, la mayoría de las reformas se efectúan para ajustar su texto al hecho de que los pagos mensuales son definitivos eliminándose la referencia a pagos provisionales y al impuesto del ejercicio.

### **Devoluciones y descuentos**

Considerando que en el caso de devoluciones y descuentos siempre se debe restituir el principal para poder disminuir el importe a pagar, se elimina el concepto de cancelación.

Asimismo, se señala que las disminuciones podrán efectuarse hasta el momento en que se restituya la contraprestación correspondiente.

### **Faltantes de inventarios**

Se establece que no se considerará como enajenación los faltantes de inventarios que se originen por caso fortuito o fuerza mayor, ni la destrucción autorizada de mercancías, cuando sean deducibles para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tratándose de faltantes de inventarios, se considera realizada la enajenación en el mes en que se levantó el inventario, debiéndose pagar el impuesto en la declaración correspondiente a dicho mes.

### **Medios de defensa**

Se establece que para determinar la base del impuesto en importaciones, cuando se haya interpuesto algún medio de defensa, se considerará además del impuesto general de importación y los datos suministrados por el contribuyente, las demás contribuciones y aprovechamientos con excepción del IVA.

Se aclara que en casos de diferencias de impuestos, éstas se pagarán cuando se resuelva la controversia con la actualización y recargos que correspondan.

### **Alcohol**

Tratándose de enajenaciones de alcohol y de alcohol desnaturalizado, se incorpora una disposición de la RMF para establecer la posibilidad de expedir comprobantes con el traslado expreso del impuesto.

### **Etiquetas y precintos**

Se incorporan al reglamento las disposiciones de la RMF relativas a la obligación de adherir etiquetas en el caso de exportación de mercancías y de adherir precintos cuando se transporten bebidas alcohólicas a granel.

## **PROGRAMA PRIMER EMPLEO**

En el Presupuesto de Egresos de la Federación, se contempla una partida correspondiente al subsidio para la generación de nuevos empleos, aplicable a las cuotas obrero patronales en materia de Seguro Social.

Al día de hoy, los términos y condiciones sobre los que será aplicable se encuentran en estudio al igual que la fecha de su entrada en vigor, pero se prevé que entre en vigor en marzo y entre otros puntos contenga los siguientes:

Sujeto al cumplimiento de varios requisitos, se subsidiará hasta el 100% de las cuotas al IMSS de aquellas personas que se incorporen por primera vez a la fuerza laboral formal de forma permanente al régimen obligatorio y de aquellos que hayan venido trabajando como eventuales.

## ASPECTOS DE CONSTITUCIONALIDAD

### LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

#### **Liquidación de sociedades**

Estimamos que la disposición que establece que existe una liquidación de la sociedad que cambie su residencia fiscal, resulta violatoria de las garantías de legalidad y proporcionalidad tributaria.

Lo anterior, considerando que no existe una afectación positiva en el patrimonio de la empresa que cambia de residencia y tampoco de sus accionistas. Asimismo, no se establece un procedimiento para determinar el impuesto por la supuesta liquidación.

#### **Fideicomisos empresariales**

El hecho de que los fideicomitentes no puedan disminuir las pérdidas sufridas por las actividades llevadas a cabo a través del fideicomiso, puede resultar violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

#### **Consumos en restaurantes**

La limitación de la deducción de los consumos en restaurantes, pudiera resultar violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, debido a que no reconoce la totalidad de las erogaciones efectuadas por los particulares y, por tanto no les permite tributar conforme a su auténtica capacidad contributiva.

#### **Capitalización delgada**

Consideramos que las nuevas reglas en materia de capitalización delgada, pueden resultar contrarias a las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria que se establecen en la Constitución Federal.

Lo anterior considerando que se excluyen las deudas contraídas por integrantes del sistema financiero y las contraídas para la construcción, operación y mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas, lo que podría considerarse como violatorio de la garantía de equidad tributaria.

Asimismo, resulta violatorio del mismo principio, el hecho de que la proporción de deudas podrá ampliarse en el caso de que el contribuyente demuestre que su actividad requiere de un mayor apalancamiento y obtenga resolución favorable de las autoridades fiscales sobre la metodología utilizada para la determinación de sus precios de transferencia.

#### **Pérdidas fiscales**

Se pudiera considerar como violatoria de la garantía de proporcionalidad tributaria, la disposición que condiciona la disminución de la pérdida fiscal de una empresa que cambia de accionistas, a que se amortice contra utilidades generadas por la explotación de los mismos giros que produjeron las pérdidas.

Asimismo, al quedar condicionada la disminución de la pérdida, a que la suma de los ingresos en los tres ejercicios anteriores al cambio de accionistas, no sea menor al monto actualizado de las pérdidas, implica que se introduzcan elementos ajenos a la capacidad contributiva del contribuyente, lo cual puede también ser violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria.

Por su parte, la disposición otorga un trato desigual a los contribuyentes, pues se limita la disminución de pérdidas a sociedades que cambiaron de accionistas, mientras que las sociedades que no lo hicieron, disminuyen sus pérdidas sin limitación alguna.

### LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

En materia del impuesto al activo, la modificación más trascendente y, que consideramos causa una grave afectación a los contribuyentes, es la que se refiere a la eliminación de la posibilidad de deducir cualquier deuda.

Consideramos que existen elementos para sustentar que el procedimiento de cálculo de la base del impuesto, contraviene la garantía de proporcionalidad tributaria, en tanto que desconoce la auténtica capacidad contributiva de los particulares de cara al objeto del tributo (tenencia de activos que ayuden a la generación de utilidades) ya que desconoce la posibilidad de deducir deudas relacionadas con la tenencia de activos.

En nuestra opinión la eliminación de la posibilidad de deducir deudas se traduce en una distorsión entre la base y el objeto del impuesto.

Asimismo, consideramos que se viola dicha garantía, en la medida en que se rompe con el principio de complementariedad del impuesto sobre la renta con el impuesto al activo.

## REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

### **Reservas y aportaciones para fondos de pensiones y jubilaciones**

A través de diversas disposiciones que se modificaron en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecen requisitos adicionales a los contenidos en la ley de la materia para la deducción de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones.

Consideramos que existe una violación a la garantía de legalidad tributaria, en la medida que se dispone que el fondo se deberá crear y calcular de acuerdo con un sistema actuarial que resulte compatible con la naturaleza de las prestaciones de cada plan. Esta medida deja al arbitrio de la autoridad calificar la compatibilidad del sistema actuarial.

Asimismo, la disposición introduce elementos ajenos a la capacidad contributiva de los particulares, tales como que la deducción de las aportaciones dependa de que las mismas no excedan del 12.5% del salario anual que declare el trabajador y que los trabajadores aporten al fondo.

Consideramos que los nuevos requisitos para la deducibilidad de las reservas para fondos de jubilaciones y pensiones que ahora se establecen en el Reglamento, tienen vicios de constitucionalidad y pudieran llegar a ser violatorios de diversas garantías constitucionales, en la medida que se introducen elementos ajenos a la capacidad de los contribuyentes.

### **Prestaciones de previsión social**

Actualmente, el reglamento establece que los contribuyentes para calcular la determinación del promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado, deben dividir el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior entre el número de dichos trabajadores correspondiente al mismo ejercicio.

Consideramos que esta disposición puede ser violatoria de la garantía de legalidad y proporcionalidad tributaria, puesto que además de exceder lo establecido en la ley, incorpora un procedimiento para la determinación del promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado, que no guarda relación alguna con la auténtica capacidad contributiva de los particulares.

### **Destrucción y donación de mercancías**

Consideramos que los requisitos del reglamento relativos a la donación de bienes antes de que el particular pueda efectuar la destrucción y la deducción de sus inventarios obsoletos, pudieran ser impugnables.

Lo anterior, debido a que para algunos contribuyentes resultaría imposible cumplir con los nuevos requisitos.









La información aquí contenida es de naturaleza general y no tiene el propósito de abordar las circunstancias de ningún individuo o entidad en particular. Aunque procuramos proveer información correcta y oportuna, no puede haber garantía de que dicha información sea correcta en la fecha que se reciba o que continuará siendo correcta en el futuro. Nadie debe tomar medidas basadas en dicha información sin la debida asesoría profesional después de un estudio detallado de la situación en particular.

"D.R." © 2007 KPMG Cárdenas Dosal, S.C. la firma Mexicana miembro de KPMG International, una cooperativa Suiza.  
Blvd. Manuel Avila Camacho 176 , 11650, D.F. *Impreso en México.*  
KPMG y el logotipo de KPMG son marcas registradas de KPMG International, una cooperativa Suiza.