

GRUPO DE LOS 6

PROPUESTA DE REFORMA FISCAL

UNA ACCIÓN IMPOSTERGABLE

ACADEMIA 
de ESTUDIOS FISCALES

BMA

BARRA MEXICANA,
COLEGIO DE ABOGADOS, A.C.

Colegio de Contadores Públicos
de México



Afiliado al
IMCP



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

imef

ejecutivos de finanzas

Septiembre, 2010.

RESUMEN EJECUTIVO

I) Antecedentes

El Grupo de los 6 nació con el propósito de formalizar un acuerdo interinstitucional de coordinación y participación profesional, vinculado con la materia fiscal en México, que procure la consolidación de un país más justo y competitivo en esta materia, con reconocimiento y liderazgo en la comunidad nacional.

Este grupo se conforma por los siguientes organismos, todos ellos, apartidistas y sectoriales:

1. Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C. (AEFCP).
2. Barra Mexicana. Colegio de Abogados, A.C. (BMA).
3. Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. (CCPM).
4. IFA Grupo Mexicano, A.C. (IFA).
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP).
6. Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. (IMEF).

Los miembros del Grupo de los 6 buscan formalizar un vínculo que promueva la unidad del sector profesional de México en materia fiscal, con la participación de las Instituciones más representativas del quehacer inherente a esta materia, con pleno respeto a las posturas que le son divergentes a cada uno de sus miembros, pero en un permanente afán por defender con argumentos y justicia las convicciones de sus integrantes, en beneficio del sistema fiscal nacional.

En esta ocasión nos une y reúne fundamentalmente el interés común de proponer un esquema fiscal que mejore, desde el punto de vista técnico el sistema fiscal mexicano, de tal forma que permita a nuestro país alcanzar los niveles de recaudación que requiere.

II) Introducción

Es importante recordar que la política tributaria de nuestro país constituye un instrumento de política económica, como existen otros instrumentos. Así pues, hablar de impuestos, es hablar de economía.

Así las cosas y considerando que estamos plenamente inmersos en la globalización, podremos entonces entender que no solamente los empresarios están compitiendo con el resto del mundo en el tema económico, sino que también, nuestro país está compitiendo, entre muchas otras cosas, con su esquema fiscal.

Requerimos pues contar con una estructura tributaria que sea claramente competitiva en el contexto internacional, pues ello nos permitirá, por una parte, mantener los capitales mexicanos y por la otra, atraer las inversiones extranjeras.

Habiendo inversiones nacionales y extranjeras, habrá empleo. Con inversiones y con empleo se generará el pago de impuestos. Habiendo inversión, empleo e impuestos, habrá bienestar social.

Es decir, se generará el círculo virtuoso que nuestro país requiere.

Al revés, se genera un círculo vicioso que, además de no generar la recaudación necesaria, mucho daña el desarrollo de nuestra sociedad.

Considerando lo anterior, en el Grupo de los 6 nos preocupa que al día de hoy México no cuente con un esquema fiscal que sea eficiente. En efecto, como se puede observar en la página 407 del Informe sobre la Competitividad Global 2009 – 2010 elaborado por el Foro Económico Mundial (World Economic Forum) en el punto 6.04 Alcance y efecto de los impuestos, en el que se analiza el impacto que tiene el nivel de impuestos en 133 países sobre los incentivos para invertir y trabajar, México ocupa el remoto lugar No. 91.

Por otra parte, el Ejecutivo Federal ha reconocido recientemente que...”la estructura actual de nuestro sistema fiscal resulta, en algunos casos, compleja y onerosa, tanto para el contribuyente como para la autoridad fiscal”...

A su vez, organismos internacionales, tales como el Banco Mundial advirtieron que la complejidad mencionada provoca que los contribuyentes dediquen mayor tiempo al cumplimiento de sus obligaciones fiscales en comparación con otros sistemas tributarios.

En adición a todo lo anterior, preocupa también que con algunas de las reformas fiscales propuestas y aprobadas para el ejercicio 2010 se esté generando que nuestro sistema fiscal sea todavía menos competitivo de lo que los estudios indicados revelan.

Concretamente, nos referimos a reformas tales como:

- Que las diversas reformas que se efectuaron tuvieron como objetivo primordial lograr una mayor recaudación tributaria, proveniente fundamentalmente (hay algunas excepciones), del 40% de los participantes en la actividad económica que se encuentran dentro de la economía formal. No existen mayores propuestas para combatir al otro 60% que, según la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) se encuentra en la informalidad.

- El incremento de la tasa del Impuesto sobre la Renta (ISR) del 28 al 30% tanto para personas morales como para personas físicas, incluyendo el aumento que se hace a estas últimas en los tramos intermedios de la tarifa.
- El acotamiento del régimen de consolidación para efectos fiscales, con efectos “retroactivos”, que implicó que los contribuyentes involucrados hayan tenido que desembolsar de improviso en el 2010 cantidades importantes que no estaban contempladas.
- El mantenimiento del IETU con modificaciones que lo hicieron más “agresivo” y menos “complementario” del ISR lo que, junto con la Resolución de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que lo declaró un impuesto diferente al ISR, pone en riesgo su acreditamiento en el extranjero.
- A partir del 2011, un esquema de gravamen para los intereses que perciban las personas físicas, con características eminentemente recaudatorias, que desincentivan el que se mantengan los capitales en México y, más aún, el que retornen a nuestro país los capitales de mexicanos en el extranjero.
- El que no se excluya del mecanismo del IDE a la economía formal.
- Las reformas al Código Fiscal de la Federación que otorgaron excesivas facultades a las autoridades fiscales y, en ciertos casos, impusieron excesivas sanciones a los contribuyentes.

La estrategia pues, es simple, México requiere que se haga lo necesario para contar con un esquema fiscal que sea competitivo en el contexto internacional, para poder generar más inversión, más empleo, más impuestos y, con ello, más bienestar social.

III) Diagnóstico de la situación fiscal

A nuestro país le urge alcanzar niveles de recaudación de 16 – 18% del PIB para poder hacer frente a las obligaciones que corresponde asumir al estado.

Históricamente, no hemos logrado sobrepasar niveles de recaudación de aproximadamente el 10% del PIB, a pesar de las reformas fiscales que se hacen año con año.

Este nivel es muy bajo, si consideramos que el promedio de recaudación en los países que integramos la OCDE es del 25% y en América Latina es del 15%.

Una parte importante de esta situación se explica por el hecho de que México tiene una economía informal que, según la OCDE, ha alcanzado ya niveles del 60% del total de los participantes en la economía; con la preocupación de que este fenómeno es creciente y de que no se estén tomando las medidas para contenerlo y revertirlo.

A su vez, la principal fuente de recaudación ha venido siendo el ISR, ocupando un segundo lugar el IVA, perfil inverso al que mantienen los países con los que competimos y que han demostrado ser exitosos en el tema de la recaudación.

Por otra parte, el esfuerzo recaudatorio importante proviene únicamente de la Federación, pues los estados han venido siendo únicamente receptores de las participaciones que de esta reciben, sin que hayan asumido la responsabilidad de hacer su propio esfuerzo recaudatorio.

El cumplimiento de las leyes fiscales en México es complejo, por lo que para cumplir, los contribuyentes deben destinar una parte importante de sus recursos humanos y financieros, situación que genera un alto incumplimiento por muchos de ellos.

IV) Propuestas de solución

A. Premisas

Para mejorar la recaudación a los niveles que el país necesita, requerimos contar con un esquema fiscal que sea eficaz y competitivo en el contexto internacional, como ya se explicó previamente.

Que México sea competitivo implica que ofrezca un esquema que se acerque, iguale o aventaje la oferta fiscal de los países con los que compete.

Estos países, están ofreciendo ahora, esquemas en donde:

- Los impuestos al gasto (impuestos indirectos) son la base de la recaudación.
- Los impuestos al ingreso (impuestos directos) son relativamente bajos, y
- No se mantienen o se mantienen pocos impuestos al patrimonio.

Para lograrlo requerimos incorporar entonces a nuestro esquema fiscal premisas tales como:

1. IVA generalizado

El IVA debe aplicarse en forma general, sin tratamientos de excepción y manteniendo la tasa del 0% únicamente para las exportaciones.

Es la forma de hacer eficiente un impuesto indirecto de este tipo y, es la forma de lograr que alcance su potencial máximo de recaudación.

2. IETU

Debe eliminarse por virtud de que en el tiempo que lleva de existencia no ha alcanzado las bondades que se argumentaron para justificar su creación y, de materializarse el alto riesgo de no ser acreditable en el extranjero, generaría un gasto adicional inmanejable.

3. ISR

Se deben reducir las tasas a los estándares que manejan los países con los que competimos y revisar los niveles intermedios de las tarifas para que no se alcancen de inmediato las tasas más altas.

4. Impuesto mínimo

Debe crearse un impuesto mínimo complementario de fácil cálculo, como el Impuesto Mínimo Alternativo de los Estados Unidos.

5. Ampliación de la base de contribuyentes

Debe cumplirse con el mandato constitucional de que TODOS los mexicanos contribuyamos para el gasto público en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes.

6. Recaudación efectiva por parte de estados y municipios

Es ya un imperativo que cada uno de los tres niveles de gobierno recaude sus propios impuestos, conforme a las facultades establecidas para ello.

Hoy día los estados recaudan en promedio solo el 10% del total de ingresos que perciben.

7. Estímulos fiscales

Debe adoptarse una estrategia de verdaderos estímulos fiscales de largo plazo, de la que ahora adolecemos, que efectivamente detone la inversión nacional y extranjera, así como el empleo y el ahorro.

8. Regímenes preferenciales

Es imprescindible dar una sensación de equidad, por lo que, consideramos muy urgente se eliminen los regímenes preferenciales que no tengan una verdadera justificación económica o social, con el objeto de que todos tributemos bajo las mismas bases.

9. Simplificación de las disposiciones fiscales

Desde la época de Adam Smith ya se destacaba la importancia de que las disposiciones fiscales fueran de fácil, de sencillo cumplimiento.

Es por ello que resulta urgente simplificar en serio las disposiciones fiscales, de tal forma que se facilite su debido cumplimiento y se reduzcan las excesivas cargas administrativas que se imponen a los contribuyentes.

10. Seguridad jurídica

Es un reclamo ingente de toda la población el que se fortalezca la seguridad jurídica en nuestro país, a través de la emisión de disposiciones que además de ser claras y sencillas se ajusten al marco constitucional vigente.

La seguridad jurídica es una condición necesaria para facilitar la justicia fiscal y para atraer la inversión nacional y extranjera.

11. Permanencia de las disposiciones fiscales

Es muy importante dotar de permanencia a las disposiciones y esquemas fiscales establecidos, de tal forma que los contribuyentes estén en posibilidad de planear en el mediano y en el largo plazo.

Es realmente muy grave que con demasiada frecuencia se estén cambiando las “reglas del juego”.

12. Cultura fiscal y de respeto a las leyes

Es imprescindible mantener en nuestro país una cultura, un civismo fiscal, muy particularmente desde las aulas escolares a las que asisten las nuevas generaciones.

Es urgente rescatar el estado de derecho y de respeto a las leyes.

13. Independencia del SAT

Urge dotar al SAT de independencia, como originalmente estuvo contemplado cuando se creó. Así funciona en los países más avanzados.

Su actuación debe estar fundamentada en consideraciones estrictamente profesionales, sin influencia de ningún otro tipo.

Las experiencias en México con otras instituciones (Banco de México), así lo respaldan.

B. Resumen ejecutivo de las propuestas

Enseguida incluimos entonces un resumen ejecutivo de nuestras principales propuestas de reforma, como sigue:

1. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

- Que se generalice la tasa del IVA al 16% para todas las operaciones gravadas.
- Que la tasa del 0% del IVA prevalezca solamente para las exportaciones, y que se eliminen aquellas exenciones que no tengan una justificación social o económica, otorgando un trato equitativo entre los sectores productivos.
- Simplificar la estructura de la Ley del IVA para facilitar la aplicación y cumplimiento de sus disposiciones, precisando la definición de algunos conceptos y evitando la complejidad del sistema de acreditamiento.

2. Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) – Eliminación

Eliminación del IETU

El IETU debe eliminarse tan pronto como sea posible, entre otras cosas porque:

- No cumplió, por mucho, con las metas de recaudación que se anunciaron para justificar su creación.
- Por la enorme complejidad administrativa que representa el tener que determinar el ISR con base en lo devengado y, al mismo tiempo, determinar otro impuesto (IETU), con base en el flujo de efectivo.
- Su estructura genera en la práctica una serie de inequidades para algunos grupos o sectores de contribuyentes, al tener que determinar y pagar un impuesto que no es proporcional ni equitativo en las circunstancias de que se trate.
- Es un impuesto que diseñado para un entorno de crecimiento económico, pero perjudicial en épocas de contracción o recesión económica.
- Por virtud de que se ha debilitado la posibilidad de que permanezca como un impuesto acreditable en Estados Unidos de América (principal socio comercial de México) y en otros países, como consecuencia de que la Corte estableció que no se trata de un impuesto sobre la renta (que es el que puede ser acreditable en el extranjero, de acuerdo con los tratados y con las resoluciones de las cortes internacionales).

3. Impuesto mínimo que sustituya al IETU

Eliminándose el IETU, se genera la necesidad de contar con un impuesto mínimo para asegurar que la Hacienda Pública pueda recaudar, aun cuando no se genere la obligación de pago del ISR con motivo de la realización de actividades empresariales.

Para la creación de este impuesto mínimo, sugerimos que se parta de la misma base gravable determinada para efectos del ISR, adicionando o eliminando, según se trate de un ingreso o una deducción respectivamente, aquellas partidas que se pudieran considerar de “privilegio”.

A la nueva base así determinada, se le aplicaría una tasa inferior a la tasa general aplicable.

El excedente del ISR mínimo, estaría sujeto a un régimen de acreditamiento retroactivo o prospectivo similar al aplicado en el IMPAC.

4. Impuesto sobre la Renta

a) Empresas

i) Costo de lo vendido

Consideramos conveniente regresar al esquema de deducción de compras en lugar de mantener el procedimiento de deducción del costo de lo vendido.

No obstante que la diferencia entre uno y otro procedimiento no genera una afectación importante o permanente en la recaudación, le permite a los contribuyentes determinar el impuesto sobre la renta con un procedimiento mucho más sencillo y, a su vez, le permite al SAT revisar sin complejidades esta partida, que suele representar la parte mayoritaria (50 – 75 %) del total de las deducciones.

ii) Deducción de inversiones

Proponemos, entre otras cosas:

- Incrementar el límite de deducción de automóviles a niveles más acordes con sus valores en el mercado a estas fechas.
- Incorporar en la ley, los por cientos de deducción inmediata de inversiones de conformidad con el Decreto Presidencial publicado en el

DOF el 20 de junio de 2003, en el que se establecen por cientos más razonables que los previstos actualmente en la ley.

- Para incrementar la actividad económica del país, proponemos que la deducción inmediata de inversiones se amplíe a cualquier área geográfica del país.

iii) Deducciones

Proponemos, entre otras, las siguientes medidas:

- Donativos. En materia de donativos, eliminar la limitante para su deducción con base en la utilidad del ejercicio anterior y, en su caso, regular a través de porcentajes directos de deducción, el pago de donativos para ciertos sectores que el propio Estado desea fomentar.
- Terminales punto de venta. Facilitar y promover su uso por parte de los contribuyentes que obtengan ingresos del público en general.
- Prestaciones de previsión social. Simplificar su cálculo, evitando fórmulas complejas, incluyendo la obligación de comparar lo otorgado a trabajadores sindicalizados y no sindicalizados.
- Viáticos y gastos de viaje. Eliminar las condiciones y requisitos para su deducción y, en su caso, sustituirlos por la justificación de la razón de negocios por la que se incurrió el gasto.
- Renta de vehículos y aviones. Incrementar los límites para su deducción, pues los actuales no corresponden a los valores de mercado.
- Estudios de precios de transferencia. Eliminar la obligación de efectuarlos, cuando se trate de operaciones con partes relacionadas ubicadas en territorio nacional.
- Consumos en Restaurantes. Eliminar los límites y requisitos para su deducción y, en su caso, sustituirlos por la justificación de la razón de negocios por la que se incurrió el gasto.

iv) Tasa del ISR

Sugerimos se regrese a la tasa del 28% tan pronto como sea posible, con objeto de que sea más competitiva en el contexto internacional. La tasa media del ISR de los países que integramos la OCDE es del 26%.

v) Pagos provisionales

Sugerimos simplificar el procedimiento para que los contribuyentes que se dictaminen para efectos fiscales puedan disminuir el monto de los pagos provisionales a efectuar durante el año, eliminando el requisito de autorización previa, por el de la presentación de un aviso.

vi) Precios de transferencia

Con la finalidad de lograr ahorros financieros y administrativos, se propone establecer un límite, ya sea sobre la base de un importe, o bien, sobre un porcentaje de ingresos acumulables, costos brutos o de operación, para que los contribuyentes que se ubiquen en ese supuesto, no estén obligados a preparar un estudio de precios de transferencia.

vii) Sindicatos

Se han detectado esquemas por medio de los cuales en diversos casos se elude el pago de impuestos, aprovechando las normas laxas de información aplicables a los sindicatos.

Es indispensable establecer medidas que permitan fiscalizar a los sindicatos, para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

b) Personas físicas

i) Tarifa

La tarifa aplicable a los ingresos obtenidos por los trabajadores requiere adecuaciones para que cumpla los principios de equidad y proporcionalidad. Para este efecto, proponemos que se amplíen los renglones de la tarifa, de forma tal que reconozca la capacidad contributiva de los trabajadores, y a su vez, permita eliminar el subsidio al empleo. La tarifa propuesta implica que los trabajadores o personas físicas que ganen más, contribuyan en dicha proporción.

ii) Pagos provisionales

Proponemos que las personas físicas efectúen estos pagos trimestralmente en lugar de enterarlos mensualmente, aplicando un coeficiente de utilidad, lo cual simplifica y reduce la carga administrativa para el cumplimiento de obligaciones.

iii) Deducciones

En nuestro análisis identificamos limitantes a las deducciones que pueden tomar las personas físicas; tal es el caso de ciertos gastos estrictamente indispensables para la actividad que no se pueden deducir, o bien, están restringidos a un porcentaje de los ingresos, v. g.: en arrendamiento de bienes inmuebles, sólo pueden deducirse honorarios profesionales siempre que no rebasen el 10% de las rentas; no pueden deducir las inversiones en vehículos aunque sean indispensables para su actividad. En enajenación de bienes, la tasa efectiva del pago del impuesto no contempla la totalidad de las deducciones a que tiene derecho la persona física. Tratándose de pérdidas sufridas por enajenación de bienes, o acciones sólo se tienen 3 años para amortizarlas, mientras que una persona moral tiene hasta 10 años.

iv) Intereses

En materia de intereses, señalamos la inconveniencia de la entrada en vigor, a partir del 1 de enero de 2011, del nuevo régimen establecido, por tratarse de un esquema muy agresivo que grava los rendimientos devengados, a la tasa máxima en forma definitiva.

Este régimen origina una inequidad y complejidad por tratarse de una tributación cedular contraria al principio de proporcionalidad que por desincentivar el ahorro, tiene el enorme riesgo de provocar fuga de capitales al extranjero.

c) Residentes en el extranjero

En este rubro se proponen, entre otros, modificaciones a temas tales como:

i) Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero

- Definición de fuente de riqueza para identificar si un ingreso por el cual se pagó impuesto en el extranjero es susceptible de considerarse para efectos del acreditamiento en México.
- Establecer el orden en que se podrá acreditar el ISR pagado en el extranjero en la determinación del ISR del ejercicio.
- Establecer un mecanismo distinto al sistema de acreditamiento cedular.
- Ampliar el plazo del acreditamiento cuando éste no se agota en un ejercicio.

- Establecer reglas que permitan el acreditamiento en estructuras corporativas sin límites de niveles, a fin de evitar la doble imposición.
- Permitir el acreditamiento indirecto respecto de los ingresos de fuente extranjera que hayan sido sujetos de retención de impuesto.

ii) **Operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en el extranjero**

Para efecto de determinar si las personas morales deben realizar un estudio de precios de transferencia por las operaciones que celebren con partes relacionadas, la Ley del ISR no hace diferenciación alguna respecto a si debe tratarse de partes relacionadas residentes en el extranjero o en México. En el caso de operaciones entre partes relacionadas ubicadas en México, se propone eliminar esta obligación, conservando desde luego la obligación de que las operaciones se realicen a valores de mercado.

iii) **Gastos a prorrata**

Con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, se propone cambiar el enfoque de la disposición fiscal para permitir la deducción de gastos a prorrata, cuando se cumplan con ciertos requisitos de control que permitan la deducción de los mismos, sin que ello devenga en una erosión indebida de la base fiscal mexicana.

Para tal efecto, deberá preverse que cuando los gastos se eroguen o prorateen con partes relacionadas, se deberá contar con un estudio que establezca que la contraprestación pagada por el servicio es a precios de mercado. Lo anterior, en adición a otros requisitos señalados en la propia ley correspondientes a la deducción de gastos en general que deberán cumplirse también y a la obligación de presentar una declaración informativa a las autoridades fiscales en donde se mencione la deducción de gastos a prorrata en la declaración del ejercicio.

Con base en las modificaciones propuestas, se pretende poner la regulación mexicana en materia de gastos a prorrata en concordancia con la realidad económica actual, logrando con ello hacer a México más atractivo para la inversión extranjera y más competitivo hacia el interior. Se pretende, además, evitar potenciales problemas de violación a los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado por cuanto hace a las cláusulas de discriminación que dichos tratados contienen.

iv) Créditos respaldados

En este tema se analizan los casos en que los intereses derivados de préstamos, son recharacterizados para efectos fiscales como dividendos, específicamente los conocidos como *back to back loans*. Asimismo, se detallan casos reales en los cuales con el ánimo de incrementar las cargas tributarias y evitar la evasión fiscal a través de reestructuras de grupos empresariales, se han llevado a cabo desafortunadas reformas legislativas que han castigado a transacciones válidas y comunes, afectando en consecuencia la inversión extranjera en nuestro país.

Por lo anterior, se concluye que es necesario definir el alcance del término “créditos respaldados”, a fin de clarificar qué tipo de intereses se reclasificarán como dividendos.

v) Régimen fiscal de establecimientos permanentes de extranjeros ubicados en México

Considerando que este tema resulta controvertido por la cantidad de aspectos que están alrededor del mismo y aunado a ello, que la Ley del ISR no contiene disposición expresa respecto de la calificación para efectos fiscales que un establecimiento permanente debiera recibir en cuanto a si debe ser tratado como una misma entidad junto con su casa matriz, o, si por el contrario, debiera recibir el tratamiento de una entidad separada de su casa matriz, se propone que la autoridad emita disposiciones lo suficientemente claras para que el establecimiento permanente se considere como una entidad separada.

No obstante, consideramos que también existen bases razonables para considerar que la Ley otorgue a una persona moral residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, la opción de elegir la calificación más conveniente que habría de otorgársele a dicho establecimiento permanente (considerando las razones operativas comerciales y de negocio) bajo la formalidad de un aviso.

Asimismo, se realizan diversas propuestas sobre lo que debe considerarse como establecimiento permanente cuando a través de este:

- Se proporcionen servicios personales independientes.
- Un agente independiente desarrolle actividades.
- Se combinen actividades previas o auxiliares.
- Se atribuyan ingresos a una empresa independiente.

vi) Reglas de definición e identificación de beneficiarios efectivos

A fin de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, sugerimos que se incluya como definición de beneficiario efectivo aquella persona o entidad que sea receptor del pago o rendimiento proveniente de fuente de riqueza en México. No se considerará como beneficiario efectivo la persona o entidad que solo actúe como intermediario o administrador del ingreso percibido.

vii) Definición del concepto de asistencia técnica y sus efectos en tratados

Uno de los elementos que afecta de manera indirecta la definición de asistencia técnica, es la falta de claridad de ciertos elementos que conforman la definición de regalías, particularmente por lo que hace a la transferencia de tecnología y al concepto de “*know-how*”, es decir, pagos por la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas. Por ello, se estima indispensable revisar la definición de regalías por lo que hace a dichos elementos pues pudiesen incidir en la definición de asistencia técnica.

En cuanto a la definición de asistencia técnica se propone:

- Eliminar la referencia a que los conocimientos transmitidos no sean patentables, pues la restricción no tiene sentido en la regulación correspondiente a la propiedad industrial.
- Eliminar la restricción que se hace respecto a que los conocimientos transmitidos no pueden implicar la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas.
- Precisar que la asistencia técnica es simultáneamente, una especie de transferencia de tecnología y de prestación de servicios independientes.
- Respecto de su carácter de prestación de servicios independientes, es importante aclarar que el calificativo de “personal” debe entenderse en el sentido de la expresión latina *intuitu personae* y no en el sentido de ser excluyente de una actividad empresarial.

viii) Tratamiento fiscal del software de importación

No existe en nuestra legislación fiscal, la definición del término “Software totalmente estandarizado”, por ello, se propone como tal a aquél que resuelve múltiples necesidades y que no se adapta completamente a las

necesidades y funciones que requiere el usuario final, a diferencia del software a la medida, que es aquél que se diseña o se adapta a petición y a la medida del usuario y de su forma de trabajar y que busca satisfacer todas sus necesidades.

ix) Simulación de actos jurídicos y su re-caracterización

De acuerdo con el párrafo decimonoveno del artículo 213 de la Ley del ISR, la aplicación de la facultad de las autoridades fiscales para determinar la “simulación de actos jurídicos”, se limita a operaciones entre partes relacionadas conforme a la definición prevista en el artículo 215 de dicha Ley.

El artículo en comento refiere que la facultad que se otorga a las autoridades fiscales, se ubica en el Capítulo I del Título VI denominado “De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales”, mismo que es conformado por los siguientes capítulos: Capítulo I. “De los Regímenes Fiscales Preferentes”; y Capítulo II “De las Empresas Multinacionales”. De ahí que las facultades previstas en este artículo pudieran considerarse aplicables a ambos capítulos. Sin embargo, el Capítulo II de este Título regula precios de transferencia y requisitos de maquiladoras; lo cual hace innecesario el ampliar la aplicación de las facultades en comento, a este capítulo.

Adicionalmente, el artículo refiere que la facultad que se otorga a las autoridades fiscales es “Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país”. Por lo que resulta discutible si además de aplicarse al Título VI de la LISR, esta facultad tiene efectos en cuanto al Título V “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional”, ya que el Título VI no atiende a ingresos de fuente de riqueza en México.

Por lo anterior, se propone delimitar la aplicación de las facultades conferidas en el artículo 213 de la LISR, aclarando si deben entenderse para efectos del Título VI, en su Capítulo I, y del Título V de la LISR; o únicamente respecto al Título VI en lo relativo a su Capítulo Primero.

Con la propuesta aquí planteada, la autoridad fiscal no se pronuncia en cuanto a la simulación de actos jurídicos, dejando esta tarea a la autoridad judicial, sino que verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales respecto a la naturaleza de un acto jurídico que conoce en ejercicio de sus facultades de comprobación; salvaguardando las competencias de las autoridades correspondientes en materia civil y penal.

x) Definición de partes relacionadas

El término partes relacionadas establecido en la Ley del ISR, se encuentra redactado en forma tan amplia que permite que un sinnúmero de supuestos y operaciones sean consideradas celebradas entre partes relacionadas, con las consecuencias fiscales y administrativas que ello genera. Además, no existe una definición clara y precisa de los diversos conceptos incluidos en el precepto en análisis, lo que se traduce en un grave problema de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Por lo anterior, se sugiere que la reforma fiscal al artículo 215 que se analiza cubra diversos puntos, tales como:

- Capital.
- Control.
- Administración.
- Asociación en participación.
- Presunción / Entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes.

xi) Propuesta de reforma en materia de ajustes de precios de transferencia

El artículo 215, segundo párrafo, de la Ley del ISR es contundente en cuanto a que los ajustes primarios pueden ser determinados por las autoridades fiscales. Sin embargo, no existe regulación en cuanto a que los contribuyentes también podrían autodeterminarse un ajuste primario de precios de transferencia.

Por lo anterior, se propone prever la posibilidad de que se establezca con la misma contundencia, el hecho de que un contribuyente también puede autodeterminarse un ajuste primario cuando advierta que sus ingresos y deducciones no se encuentran determinados a valor de mercado.

Por su parte, el artículo 217 de la Ley del ISR sólo regula y reconoce al ajuste correspondiente cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste primario a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

Por ello, se propone que de manera armónica y consistente con la propuesta de reforma al artículo 215 antes mencionado, se regule y reconozca también la aplicación del ajuste correspondiente cuando el ajuste primario hubiera sido autodeterminado por el contribuyente y, que bajo la misma tesitura, éste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas a través de un acuerdo mutuo.

xii) Intereses

El artículo 3, fracción I, tercer párrafo de la Ley del IETU establece que no considerarán dentro de las actividades gravadas por el impuesto que nos ocupa, las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio.

Derivado de lo anteriormente expuesto, también proponemos la derogación del artículo 3, fracción I, tercer párrafo de la Ley del IETU, para hacer gravable ese concepto (intereses) y, la adición de una fracción XII al artículo 5 del ordenamiento.

De esta forma, también se conseguiría un equilibrio entre la acumulación de los ingresos que los contribuyentes perciban por concepto de intereses y las erogaciones que los mismos efectúen por este concepto.

Consideramos que aun cuando dentro de la Ley del IETU existen diversas distorsiones y transgresiones, la implementación de las modificaciones y adiciones propuestas en este trabajo coadyuvarán a que ese ordenamiento, sea más proporcional y equitativo.

5. Ley de Coordinación Fiscal (LCF).

Se proponen una serie de incentivos para a las entidades federativas y sus municipios, con motivo de la recaudación fiscal que lleven a cabo.

Considerando que desde la entrada en vigor de la LCF en 1980, la Federación, las entidades federativas y los municipios han entrado en un círculo vicioso, pues se han acostumbrado a recibir de la Federación, vía participaciones o apoyos federales, alrededor del 90% de sus ingresos.

Aunado a lo anterior, con el paso de los años y la disminución de las reservas petroleras, nos percatamos de que este sistema de coordinación va en detrimento del sistema de recaudación en México, pues las autoridades locales y municipales pueden subsistir fácilmente sin que tengan la necesidad de cobrar tributos a sus gobernados.

Por lo anterior, es indispensable el apoyo recaudatorio de autoridades locales y municipales, las cuales conocen la composición de su economía; además, de que

son las únicas que pueden combatir la informalidad, que en adición a la baja recaudación que genera, también fomenta actividades delictivas que van desde el contrabando, la piratería y hasta el robo de electricidad.

Se propone crear un mecanismo novedoso, para que mediante premios o castigos que impliquen una disminución o incremento, las entidades federativas y sus municipios se involucren en la fiscalización de obligaciones relacionadas tanto con contribuciones federales como locales.

Esta propuesta pretende incentivar a las entidades federativas y a sus municipios para que fiscalicen un porcentaje determinado de los individuos establecidos en su territorio, así como modificar su legislación relacionada con establecimientos mercantiles, para convertirse en un antídoto efectivo contra la informalidad y la evasión fiscal.

También se pretende incentivar a las autoridades fiscales de las entidades federativas y municipales para que cumplan determinadas metas recaudatorias en materia de impuesto predial.

Previendo las complicaciones políticas que estas disminuciones o incrementos pudieran generar, se prevén mecanismos jurídicos, a través de los cuales se exija el cumplimiento de los premios o castigos. Es fundamental que se despolitice el cumplimiento de estas metas, a fin de evitar manipulaciones por parte de los actores políticos involucrados.

6. Código Fiscal de la Federación, Seguridad jurídica y Ley de Amparo

Una de las exigencias que la sociedad ha planteado durante mucho tiempo es que exista certidumbre y seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias, en este capítulo describimos algunas de las situaciones que concluimos deben de analizarse para hacer seguir avanzando en la certidumbre y seguridad jurídica de los gobernados.

Identificamos incertidumbre jurídica en temas como:

- La presentación de nuevos elementos probatorios en los recursos de revocación, reforma de reciente aprobación, para que pueda acompañarse de los agravios relacionados que pretenden sustentar.
- Que en materia de garantía del interés fiscal la fecha para su presentación sea a partir de que el recurso de revocación haya sido resuelto por parte de las autoridades fiscales.
- Que el importe de los recargos que deban de garantizarse sea por el monto que por Ley se le puede exigir a los gobernados, evitando así la exigencia de la autoridad, que sin fundamento pretende que las garantías cubran el importe de recargos devengados por periodos mayores a 5 años.

- Que en la identificación de hechos diferentes a los revisados es necesario sistematizar la actuación de la autoridad fiscal.
- En materia de juicios de lesividad en contra de resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular es conveniente analizar si la consecuencia económica es razonable, máxime que los contribuyentes aplicaron la resolución en el entendido que quienes resolvieron eran expertos y autoridades en la materia. Asimismo, una de las reformas recientemente aprobadas que delimitan el efecto de las declaraciones complementarias en un ejercicio en revisión incorporaron un elemento más de incertidumbre jurídica al marco fiscal respecto a las declaraciones complementarias que se pueden presentar.

Asimismo, es necesario revisar el alcance de las consultas sobre situaciones reales y concretas, toda vez que en los términos actuales, al no tener carácter vinculante, los contribuyentes consideran que su existencia es letra muerta.

Por otra parte, algunos de los elementos que consideramos debieran sufrir modificaciones son los relativos a delimitar el embargo o aseguramiento de cuentas bancarias hasta el momento en que se tenga efectivamente un crédito exigible.

En relación con la seguridad jurídica, la existencia de disposiciones fiscales que dan lugar a una doble tributación sobre un mismo ingreso, como lo es el caso de los dividendos fictos, debiera revisarse, así como delimitar el alcance de las determinaciones presuntivas de ingresos por parte de las autoridades fiscales, en virtud de que las mismas pueden ser determinados sin bases firmes.

En materia de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo consideramos necesario que se debe legislar la preclusión de las facultades de las autoridades fiscales derivadas de la obtención de una sentencia favorable para los ciudadanos; Concluimos que en materia de la Ley de Amparo, es necesario delimitar el alcance de las jurisprudencias, máxime cuando las mismas se pretende sean aplicadas a hechos ya juzgados, vulnerándose gravemente el estado de derecho. Asimismo, es conveniente regular en el cuerpo de la Ley los casos en que los jueces deciden modificar o dejar de aplicar una Jurisprudencia.

V) Conclusiones

No se debe desaprovechar la oportunidad histórica que en este momento se nos presenta, para implementar de una vez por todas, la reforma fiscal que México requiere para hacer frente a todos sus compromisos, pero muy particularmente a aquellos que están relacionados con la inversión social.

Otros países sí tuvieron la capacidad de hacerlo y están ahora recogiendo ya los frutos de esas reformas.

La globalización nos obliga a todos a ser más competitivos, incluyendo en ello a nuestro esquema fiscal, con el fin de que nos permita mantener los capitales mexicanos y atraer los capitales extranjeros que se requieren para complementar la inversión nacional.

Esta es la forma de crear riqueza, de crear empleos, de generar impuestos.

Es grave que no solamente no avancemos, sino que en una estéril autocomplacencia solo observemos cómo nos están rebasando otros países.

En el Grupo de los 6 confiamos que en el próximo periodo de sesiones del Congreso se tomen en cuenta y se adopten las propuestas que como Grupo de los 6 estamos presentando.

* * * * *

DOCUMENTO COMPLETO

A continuación presentamos nuestro trabajo completo, bajo el siguiente:

Índice

Resumen ejecutivo

I.) Antecedentes	5
II.) Introducción	5
III.) Diagnóstico de la situación fiscal	7
IV.) Propuestas de solución	8
V.) Conclusiones	23

Capítulo I. Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)

A. Ley del Impuesto al Valor Agregado.....	32
B. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.....	34
a) Prestación de servicios a través de redes públicas de telecomunicaciones	34
b) Devolución de saldos a favor.....	35
c) Enajenación en territorio nacional	36
d) Base gravable en la enajenación de cigarros	37
e) Obligaciones de contribuyentes que realicen juegos con apuestas y sorteos	39
C. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo	41
a) Exención en el pago del impuesto.....	41
b) Incremento en el monto mensual acumulado no sujeto al pago del impuesto.....	42
c) Contitulares.....	43
d) Corresponsalía.....	44

Capítulo II. Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y Propuesta para un impuesto mínimo alternativo

A. Impuesto Empresarial a Tasa Única	45
a) Antecedentes del IETU.....	45
b) Características del IETU	47
c) Aspectos del IETU que inhiben la competitividad.....	48
d) Conclusiones	50

B. Impuesto mínimo	50
a) Características de un impuesto mínimo.....	50
b) Propuesta de un Impuesto sobre la Renta mínimo.....	51
c) Conclusiones.....	53
Capítulo III. Empresas (Título II de la LISR)	
A. Disposiciones generales	53
a) Tasa de la LISR.....	53
b) Disminución de la PTU a la utilidad fiscal.....	53
c) Acreditamiento del ISR pagado por distribución de dividendos.....	54
d) Actividades empresariales a través de un fideicomiso.....	54
e) Pagos provisionales.....	54
f) Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.....	54
B. Ingresos	55
C. Deducciones	55
a) Deducciones autorizadas.....	55
b) Deducción de establecimiento permanente de extranjeros.....	55
c) Requisitos de las deducciones.....	56
d) Fondos de pensiones o jubilaciones.....	57
e) Deducciones estimadas.....	58
D. Costo de lo vendido	58
a) Sustitución del costo de lo vendido, por la deducción de las compras de mercancías.....	58
b) Deducción de bienes que se proporcionen como consecuencia de la prestación de servicios.....	59
c) Costo de lo vendido para actividades comerciales.....	60
d) Actualización del inventario al cierre del ejercicio.....	61
e) Determinación de un costo de lo vendido estimado.....	61
f) Deducción adicional de adquisiciones de inventario para el régimen general.....	62
E. Deducción de inversiones	62
a) Inversiones no deducibles.....	62
b) Ganancia en la enajenación de inversiones.....	62

c)	Deducción de regalías y de asistencia técnica.....	63
d)	Inversiones en automóviles.....	63
e)	Deducción inmediata.....	64
F.	Fideicomisos empresariales	65
G.	Instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de la sociedad de inversiones de capitales	66
a)	Almacenes Generales de Depósito.....	66
b)	Ajuste inflacionario instituciones de crédito.....	66
c)	Reservas de bancos.....	67
d)	Reservas de aseguradoras y afianzadoras.....	68
H.	Consolidación fiscal	68
I.	Regímenes especiales	70
J.	PyMES	71
a)	Antecedentes.....	71
b)	Problemática.....	74
c)	Conclusión.....	74
K.	Obligaciones de las personas morales	75
a)	Expedición de comprobantes.....	75
b)	Inventarios físicos.....	75
c)	Financiamiento de residentes en el extranjero.....	76
d)	Registro de inversiones a las que se aplicó deducción inmediata	76
e)	Sistema detallista	76
f)	Reembolsos de capital.....	76
L.	Enajenación de acciones y dividendos	76
a)	Enajenación de acciones.....	76
b)	Dividendos	79
M.	Créditos respaldados	80
N.	Precios de transferencia	81

Capítulo IV. Títulos III y IV de la LISR

A. Del Régimen de las personas morales con fines no lucrativos	82
a) Artículo 93, determinación del “remanente distribuible”	82
b) Artículos 93 y 94, ingresos sujetos a pago definitivo y “remanente distribuible”	83
c) PTU	85
d) Casos en que no se aplica la enajenación de bienes o prestación de servicios.....	86
e) No determinación de pagos provisionales en los casos de enajenación de bienes o prestación de servicios.....	87
f) Enajenación de bienes distintos de activo fijo	87
g) Efectos del “remanente distribuible” percibido por una persona moral contribuyente del Título II	88
h) Reembolso de aportaciones.....	88
i) Entidades que apoyan a donatarias autorizadas.....	90
j) Sindicatos	91
k) Sociedades de inversión	92
B. Personas físicas	96
Disposiciones generales.	
a) Donativos.....	96
De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.	
b) Tarifa del artículo 113 y 177 de la LISR.....	97
De los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales.	
De las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales.	
c) Ingresos por enajenación de bienes que se exporten	100
d) Pagos provisionales	101
e) Ingresos esporádicos por prestación de servicios profesionales	101
f) Cálculo del impuesto del ejercicio.....	102
Del Régimen de Pequeños Contribuyentes.	
g) Deducción de inventarios y gastos por salida del régimen de pequeños contribuyentes.....	103
De los Ingresos por Arrendamiento y en General por Otorgar el Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles.	
h) Deducciones autorizadas	103

De los Ingresos por Enajenación de Bienes.	
i) Determinación de la tasa de impuesto.....	104
j) Amortización de pérdidas en venta de bienes muebles, acciones y partes sociales.....	105
k) De los Ingresos por intereses	106
De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas Morales.	
l) Asociaciones en participación	106
De los demás Ingresos que obtengan las Personas Físicas.	
m) Prestaciones por otorgamiento de fianzas o avales	107
n) Intereses.- Capítulo aplicable.....	107
o) Intereses.- Pagos provisionales	108
p) Operaciones financieras derivadas	109
De los Requisitos de las Deducciones.	
q) Cheque nominativo	111
r) Deducción de pagos efectuados con cheque	111
De la declaración anual.	
s) Declaración anual opcional.....	112
Deducciones personales.	
t) Colegiaturas.....	113
u) Gastos de funerales	113
v) Gastos de funerales, época de la deducción.....	114
w) Límite a los donativos.....	114
Capítulo V. Régimen de residentes en el extranjero (Título V de la LISR)	
A. Problemáticas más comunes en el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero. Artículo 6 y 213 de la LISR	115
B. Propuesta de reforma en materia de fideicomisos empresariales (artículos 2 y 13 de la LISR).....	125
C. Operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México. Documentación comprobatoria y ajustes de precios de transferencia.....	129
D. Gastos a prorrata (Artículo 32, fracción XVIII de la LISR)	136
E. Propuesta de reforma en materia de créditos respaldados	152
F. Propuesta de reforma en problemáticas de enajenación de acciones. Artículo 190 de la LISR.....	157

G. Propuestas relativas al régimen fiscal de establecimientos permanentes de extranjeros en México	159
H. Propuesta de reforma fiscal. Art. 195. Inclusión en la ley la retención de tasa reducida del 4.9% por pago de intereses a bancos extranjeros	175
I. Propuesta de reforma fiscal. Art. 195. Reglas de definición e identificación de beneficiarios efectivos	175
J. Art. 200 LISR. Definición al concepto de asistencia técnica y efecto en tratados	184
K. Tratamiento fiscal del software (SW) de importación	187
L. Artículos 204 (Ingresos por mediaciones sujetos a REFIPRES) y 205 (Ingresos sujetos a REFIPRES)	191
M. Responsabilidad solidaria de residentes en el extranjero	200
N. Simulación de actos jurídicos y su re-caracterización. Artículo 213 de la LISR (LISR)	204
O. Definición de partes relacionadas (Artículo 215)	208
P. Propuesta de reforma en materia de ajustes de precios de transferencia	211
Q. Transparencia fiscal en fondos de inversión y capital de riesgo	214
R. “Otros temas de IETU e IVA relacionados”	215
S. Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación (CFF). Suspensión de la ejecución del acto administrativo	219
Capítulo VI. Ley de Coordinación Fiscal	
Incentivos a la recaudación fiscal por parte de las entidades federativas y sus municipios	220
Capítulo VII. Código Fiscal de la Federación, Seguridad jurídica y Ley de Amparo	
A. Código Fiscal de la Federación	225
a) Pruebas adicionales en recurso de revocación, facultad para hacer valer nuevos agravios.....	225
b) Plazo que tienen los particulares para garantizar el crédito fiscal, una vez resuelto el recurso de revocación	226
c) Precisión de que los recargos que se garantizarán, serán únicamente aquellos que se causen en el lapso de cinco años.....	228
d) Facultades de comprobación, alcance del concepto de hechos nuevos	228
e) Artículo 50 del CFF (Concepto de “hechos diferentes”).....	230
f) Juicio de lesividad, efectos de las sentencias	231
g) Alcance de las consultas sobre situaciones reales y concretas.....	233
h) Declaraciones complementarias.....	234

B. Seguridad jurídica	235
a) Embargo de cuentas bancarias como medida de presión de las autoridades fiscales	235
b) Determinación de dividendos con fundamento en el artículo 165, fracción V de la LISR	236
c) Establecimiento del procedimiento para hacer valer la preclusión del cumplimiento de las sentencias del TFJFA, por parte de las autoridades fiscales (Art. 52 LFPCA)	237
d) Determinación presuntiva de ingresos	238
e) Mayor alcance y precisión de las características de los fideicomisos empresariales.....	240
C. Ley de amparo	242
a) Retroactividad de la jurisprudencia	242
b) Establecimiento de una obligación a cargo de los juzgadores (ya sea del propio pleno de la SCJN, de salas de la SCJN, o de TCC) para razonar y justificar la modificación o interrupción a las jurisprudencias que hubiesen emitido	244
Anexo I	
Ley del Impuesto al Valor Agregado	245

Capítulo I. Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)

A. Ley del impuesto al valor agregado

i) Antecedente

La Ley del Impuesto al Valor Agregado entró en vigor en el año de 1980, con lo cual se abrogaron más de 30 leyes y decretos de impuestos dirigidos a sectores específicos de la economía, sustituyendo principalmente a la Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.

La idea original, fue la de homologar en una sola ley los diversos impuestos establecidos con anterioridad a dicha fecha y así tratar de obtener mayores niveles de recaudación en el país.

ii) Problemática

A lo largo de los últimos años, la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha venido sufriendo modificaciones, sin que las mismas hayan reflejado un crecimiento equitativo y estable en la recaudación de dicho gravamen, ni en la simplificación en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes.

Hoy en día, se puede afirmar que el impuesto al valor agregado cuenta con una estructura con cierto nivel de eficiencia. Sin embargo, la estructura de la Ley actual impide la fácil aplicación de sus disposiciones y genera confusión en cuanto a la forma de interpretar algunas partes de la misma producto del gran número de modificaciones y reformas de que ha sido objeto, lo que a final de cuentas se traduce en incertidumbre jurídica para los contribuyentes y en obstaculizar el potencial recaudatorio de dicha contribución.

Además, la Ley del Impuesto al Valor Agregado contiene sesgos antieconómicos al otorgar tratamientos preferentes a diversos sectores específicos de contribuyentes, que por su magnitud han mermado los niveles de recaudación que debieran generarse con este gravamen.

Dichos tratamientos preferentes, también han producido una falta de distribución uniforme de las cargas fiscales que enfrentan los sectores productivos en nuestro país, cuando en la realidad ya no existen las condiciones que en su momento ameritaron el establecimiento de los mismos.

Es por lo anterior que la Ley del Impuesto al Valor Agregado actualmente vigente contiene deficiencias estructurales de eficiencia, equidad y simplicidad que deben ser corregidas en el marco de una reforma fiscal integral.

iii) Propuesta de solución

Para corregir las distorsiones en el funcionamiento del sistema del impuesto al valor agregado, se requiere que el mismo sea de fácil aplicación, que no genere confusiones y que mantenga un orden lógico y coherente en sus disposiciones, lo que dotará a los contribuyentes del impuesto de un alto grado de certidumbre jurídica en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y permitirá a las autoridades mayor facilidad en su fiscalización.

Asimismo, para corregir las distorsiones del sistema se requiere que el impuesto al valor agregado no contenga tratamientos preferenciales que además de afectar seriamente los niveles de recaudación en nuestro país, colocan en estado de desigualdad competitiva a diversos sectores productivos.

De esta forma, la presente propuesta persigue dos finalidades principales, la primera de ellas consiste en simplificar la aplicación y el cumplimiento de las disposiciones fiscales que se contienen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a través de mejorar la estructura actual de dicho ordenamiento, clarificar la definición de algunos elementos que inciden en el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes y disminuir la complejidad en la aplicación del sistema de acreditamiento.

El segundo objetivo de la presente iniciativa, se traduce en eliminar por completo la tasa del 0% del impuesto al valor agregado, con excepción de las exportaciones para las que si se mantiene, así como en eliminar aquellas exenciones que no tengan una justificación técnico-tributaria.

Lo anterior, con la finalidad de eliminar los tratamientos preferentes que actualmente se contemplan en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los cuales lejos de beneficiar el desarrollo productivo de nuestro país, han significado una merma importante en los niveles de recaudación y en el desarrollo de la competitividad de diversos sectores productivos.

No debe perderse de vista que cualquier reforma hacendaria que se instrumente requiere, necesariamente, de un alto grado de generalidad y de simplificación que permita al contribuyente acceder fácilmente al cumplimiento de sus obligaciones fiscales sin incurrir en excesivos costos administrativos, además de permitir un tratamiento equitativo entre los diversos sujetos del gravamen.

Por tanto, en materia de impuesto al valor agregado la reforma que se propone sugiere el establecimiento de una nueva Ley del Impuesto al Valor Agregado, en los términos en que se presenta en el Anexo I de este documento.

B. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

a) Prestación de servicios a través de redes públicas de telecomunicaciones

i) Antecedentes

A partir del ejercicio de 2010, el legislador incorporó al artículo 2, fracción II de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, un inciso C), a fin de gravar con una tasa del 3% a los servicios que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

ii) Problemática

En el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012 se implementaron diversas estrategias para aumentar el acceso a los servicios de telecomunicaciones a un número cada vez mayor de mexicanos, entre las cuales se encuentran: contribuir a que las tarifas permitan el acceso de un mayor número de usuarios al servicio; desarrollar mecanismos y condiciones necesarias a fin de incentivar una mayor inversión en la creación de infraestructura y en la prestación de servicios de telecomunicaciones.

De lo anterior, es posible desprender que el sector de las telecomunicaciones es un área que debe, e incluso, se pretende ser impulsada, pues resulta de vital importancia para el desarrollo tecnológico del país.

Sin embargo, con el establecimiento de un impuesto especial sobre producción y servicios en materia de servicios de telecomunicación, se encarecen considerablemente los mismos y, en consecuencia, se desalienta su desarrollo.

Máxime, que el impuesto que nos ocupa ha sido utilizado históricamente como un instrumento para desalentar actividades que finalmente provocan un costo para el Estado, o bien, que influyen de manera negativa en la población, como lo es la enajenación de bebidas alcohólicas o tabaco, situación que de ninguna manera se actualiza con los servicios de telecomunicaciones.

iii) Propuesta de solución

A fin de dar congruencia al Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012, evitando el encarecimiento de los precios de los servicios de telecomunicaciones, sugerimos que se elimine el impuesto especial sobre producción y servicios que grava los mismos, derogándose en consecuencia lo dispuesto en los artículos 2, fracción II, inciso C), 3, fracciones XIV, XV y XVI, 8, fracción IV y 18-A de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

b) Devolución de saldos a favor

i) Antecedentes

En la actualidad, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios únicamente permite recuperar saldos a favor a través de la figura de la compensación, sin establecer posibilidad alguna de obtener en devolución dichos saldos.

ii) Problemática

La limitante de recuperar a través de su devolución los saldos a favor que resulten en las declaraciones mensuales de los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios, deviene en violatorio de la garantía de proporcionalidad tributaria, misma que resulta aplicable, no únicamente a las contribuciones en sí mismas consideradas, sino también a todas aquellas relaciones que nacen con motivo de la potestad tributaria, como es el caso de los saldos a favor de los contribuyentes y del derecho que tienen a que les sean reintegrados en su patrimonio por el fisco.

Como se mencionó, si bien en la actualidad el artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios establece un mecanismo para “recuperar” los saldos a favor, a través de la figura de la compensación, también lo es que dicha figura no reincorpora al patrimonio del contribuyente dichas cantidades, sino que simplemente permite que tanto el Fisco Federal como el contribuyente, al ser acreedores y deudores recíprocos, puedan saldar su deuda.

De lo anterior, resulta claro que el artículo 5, cuarto párrafo de la Ley del IEPS, es violatorio del principio de proporcionalidad tributaria, al no establecer un mecanismo que permita obtener del Fisco Federal la devolución de las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes.

Lo anterior, incluso ha sido ratificado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión número 161/2009.

iii) Propuesta de solución

Se propone modificar el cuarto párrafo del artículo 5 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, para quedar redactado en los siguientes términos:

“Artículo 5º.- ...

Cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor, el contribuyente podrá compensarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo, o bien solicitarlo en devolución.

...”

c) Enajenación en territorio nacional

i) Antecedentes

El texto del actual artículo 9 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, señala que se entenderá que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente, o cuando no habiendo envío, se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante.

ii) Problemática

El texto actual, puede derivar en que por virtud de una enajenación sucedida al encontrarse los bienes “en depósito ante la aduana” en los recintos fiscales o fiscalizados, o en un régimen aduanero distinto a la importación definitiva (como pudiera ser en depósito fiscal, tránsito interno o internacional o recinto fiscalizado estratégico), se presente una doble causación de dicho impuesto por un mismo hecho económico, lo cual deviene en desproporcional.

En efecto, el artículo 9° de la Ley pretende imponer una carga contributiva al particular que se encuentre en el supuesto de enajenar cierto tipo de bienes en territorio nacional y, a su vez, dicha actividad económica o hecho generador del impuesto se encuentra gravado mediante el impuesto especial sobre producción y servicios que se debe cubrir en la importación de tales bienes.

Ello, sin considerar que la naturaleza del impuesto especial sobre producción y servicios que se debe cubrir en la importación, es gravar precisamente la adquisición de bienes en el extranjero, operación que no puede estar sujeta al pago del impuesto al valor agregado hasta que se introduce a México.

En virtud de la problemática antes apuntada, es que mediante la propuesta de modificación, se busca el reconocer en la causación del impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación en territorio nacional, la existencia de figuras y situaciones aduaneras en las que se pueden encontrar las mercancías de comercio exterior, por las que aún no se ha causado dicho impuesto.

iii) **Propuesta de solución**

Se propone adicionar un segundo párrafo al texto actual del artículo 9 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a fin de que el artículo establezca lo siguiente:

“Artículo 9º.- Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente, o cuando no habiendo envío, se realiza en el país la entrega material del bien por el enajenante.

Tratándose de mercancías de procedencia extranjera, se considerará que la enajenación se efectúa en territorio nacional al ocurrir los supuestos descritos en el párrafo anterior, siempre que por tales mercancías se haya causado el impuesto establecido en ésta Ley en términos del Capítulo III de la misma.”

Asimismo, se considera oportuno establecer una disposición transitoria para que quede claro que la modificación a la ley deroga implícitamente lo dispuesto en el artículo 7 del Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que resultaría contrario. Esta disposición transitoria se propone que quede redactada en los siguientes términos:

“T r a n s i t o r i o s

Primero.- ...

Segundo.- En tanto el Ejecutivo Federal emite las disposiciones reglamentarias pertinentes, continuará vigente el Reglamento de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios en lo que no se oponga a la presente reforma.

...”

d) **Base gravable en la enajenación de cigarros**

i) **Antecedentes**

Actualmente, el artículo 11 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (en adelante LIEPS), establece que los productores o importadores de cigarros para calcular el impuesto de referencia, considerarán como valor de los mismos el precio de venta al detallista, no obstante que en la realidad estos productores generalmente enajenan sus bienes directamente a un mayorista, quien a su vez los vuelve a enajenar a un detallista y, por ende, no tienen certeza del precio al detallista.

ii) Problemática

El precio de venta que los productores de cigarros conocen de primera mano es aquel en el que enajenan los cigarros a los mayoristas, pero difícilmente conocen cuál es el precio de venta en que éstos últimos enajenan los cigarros a los detallistas, por lo que éste sector carece de certeza jurídica para cumplir con sus obligaciones fiscales.

Hoy en día, la LIEPS contempla una obligación a cargo de los productores e importadores de cigarros la cual consiste en tener que registrar ante las autoridades fiscales, dentro del primer mes de cada año, la lista de precios de venta por cada uno de los productos que enajenan, clasificados por marca y presentación, señalando los precios al mayorista, detallista y el precio sugerido de venta al público.

Sin embargo, la LIEPS no prevé algún mecanismo a favor de los productores e importadores de cigarros, que les permita considerar como valor de sus bienes el precio sugerido de venta al detallista que den a conocer a través de la citada lista a las autoridades fiscales, impidiéndoles determinar con exactitud cuál será la base del impuesto a su cargo.

iii) Propuesta de solución

La modificación que se propone, pretende dotar de certeza a los productores de cigarros en el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, permitiendo además que las autoridades fiscales puedan identificar de manera clara si los contribuyentes utilizaron el precio de venta al detallista que hubieran informado para determinar el impuesto a su cargo.

En este sentido, se propone la modificación del segundo párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a fin de quedar redactado en los siguientes términos:

“Art. 11.- ...

Los productores o importadores de cigarros, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes considerarán como valor de los mismos la contraprestación derivada del precio de venta al detallista, conforme a la lista de precios que se hubiera presentado ante las autoridades fiscales en términos de lo dispuesto en la fracción IV del artículo 19 de esta Ley. Los fabricantes, productores o importadores de puros y otros tabacos labrados, para calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes en territorio nacional, considerarán como valor de los mismos la contraprestación pactada. Tratándose de la enajenación de los combustibles a que se refieren los artículos D) y E) de la fracción I del artículo 2° de esta Ley, los productores o importadores, para

calcular el impuesto por la enajenación de esos bienes, considerarán como valor el precio a que se refiere la fracción I del artículo 2-A de esta Ley.

...”

e) Obligaciones de contribuyentes que realicen juegos con apuestas y sorteos

i) Antecedentes

En la actualidad, el artículo 20, fracción I de la Ley del Impuesto especial sobre Producción y Servicios prevé que todos los contribuyentes que realicen juegos con apuestas y sorteos deben contar con un sistema central de apuestas y un sistema de caja y control de efectivo, sin hacer distinción alguna dependiendo de la naturaleza de los juegos con apuestas y sorteos que se lleven a cabo.

Es decir, la disposición que nos ocupa obliga a todos los contribuyentes que realizan juegos con apuestas y sorteos a llevar los sistemas de cómputo a que se refiere la citada disposición, aún y cuando pudiera ser prácticamente imposible su implementación.

Asimismo, la fracción II del artículo que nos ocupa establece que los contribuyentes deberán llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente, la información en línea y en tiempo real de los sistemas a que se refiere la fracción I del mismo artículo.

La misma fracción II de la disposición de referencia, señala que el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general las características técnicas, de seguridad y requerimientos de información del sistema a que se refiere dicha fracción.

Finalmente, en la norma que nos ocupa se establece que serán clausurados los establecimientos de los contribuyentes de uno a dos meses por el incumplimiento de las obligaciones antes señaladas.

ii) Problemática

Como se mencionó, actualmente se prevé que todos los contribuyentes que realicen juegos con apuestas y sorteos deben contar con ciertos sistemas de cómputo, entre los cuales, se encuentra un sistema central de apuestas, siendo que en la realidad en los sorteos no existen apuestas, por lo que éste sistema no debiera resultar obligatorio en el caso de contribuyentes que sólo realicen sorteos.

Por otro lado, se ha detectado que las reglas de carácter general a que se refiere la fracción II de la disposición que nos ocupa y que fueron emitidas el pasado mes de junio por el Servicio de Administración Tributaria, obligan a los contribuyentes a exigir información personal de sus clientes, sin que exista disposición legal que los faculte para ello.

Además, dichas reglas desconocen que el tratamiento de la información de datos personales se encuentra protegida por la Ley Federal de Protección de Datos Personales, misma que establece que la difusión de los mismos sólo puede hacerse con consentimiento de su titular o por disposición jurídica expresa.

Por otra parte, se estima que la facultad sancionadora que esta disposición le otorga a la autoridad fiscal, da lugar a que por cualquier irregularidad se proceda a la clausura de los establecimientos respectivos, lo cual pudiera no ser acorde con la falta cometida, aunado al hecho de que no se otorga al contribuyente garantía de audiencia a fin de acreditar el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

iii) **Propuesta de solución**

En virtud de las problemáticas antes señaladas, se propone modificar el texto actual del artículo 20 de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, a fin de que el mismo quede redactado en los siguientes términos:

“Artículo 20.- Los contribuyentes que en forma habitual realicen los juegos con apuestas y sorteos a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley en establecimientos fijos están obligados a:

I. Llevar los sistemas de cómputo siguientes:

a) Sistema central de apuestas en el que se registren y totalicen las transacciones efectuadas con motivo de los juegos con apuestas que realicen.

b) Sistema de caja y control de efectivo en el que se registren cada una de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por las actividades a que se refiere el inciso B) de la fracción II del artículo 2o. de esta Ley.

II. Llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente, la información en línea y en tiempo real de los sistemas de registro mencionados en la fracción I de este artículo. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general las características técnicas, de seguridad y requerimientos de información del sistema a que se refiere la presente fracción, sin que a través de las mismas pueda obligarse a los contribuyentes a exigir información

que afecte derechos personales de terceros, en términos de las disposiciones legales aplicables.

El incumplimiento de cualquiera de las obligaciones establecidas en este artículo será sancionado con la imposición de una multa en términos del Código Fiscal de la Federación y, en caso de reincidencia, será sancionado con la clausura de uno a dos meses del establecimiento o establecimientos que tenga el contribuyente en donde realice las actividades de juegos con apuestas y sorteos y cuyas operaciones deben ser registradas en los sistemas de cómputo a que se refiere el presente artículo.

Para efectos del párrafo anterior, la autoridad deberá notificar al contribuyente el incumplimiento de las obligaciones que se hubieran detectado, dándole oportunidad para que en el plazo de 15 días siguientes a la notificación pueda desvirtuar las irregularidades detectadas.

No procederá la aplicación de las sanciones establecidas en el párrafo anterior, cuando el incumplimiento se deba a fallas en los sistemas de cómputo cuyas causas no sean imputables a los contribuyentes y siempre que éstos presenten un aviso al Servicio de Administración Tributaria en el plazo y los términos que a través de reglas de carácter general emita dicho órgano des-concentrado.

Las obligaciones establecidas en este artículo no son exigibles a las personas que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 8o., fracción III de esta Ley están exentas del pago del impuesto por las actividades mencionadas en el primer párrafo de este artículo, ni a los contribuyentes a que se refiere el artículo 29 de esta Ley.

C. Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Debe excluirse de la operación de este impuesto a la economía formal, pues no existe una justificación para que esté incluida:

a) Exención en el pago del impuesto

i) Antecedentes

La finalidad del gravamen que nos ocupa, como claramente se desprende de los antecedentes legislativos que le dieron origen, fue la de contar con un impuesto de control que inhibiera la evasión fiscal cuyos niveles se han venido incrementando en nuestro país.

ii) **Problemática**

La realidad indica que no existe motivo para sujetar al pago de este gravamen a contribuyentes que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, pues es evidente que en estos casos no se cumplirá el fin para el cual fue creado el impuesto en comento.

iii) **Propuesta de solución**

Por lo anterior, se propone exentar del pago de este impuesto y de la obligación de efectuar la retención correspondiente a las Instituciones del Sistema Financiero, cuando los contribuyentes del mismo se encuentren inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes, cuenten con Firma Electrónica Avanzada (FIEL) y hayan presentado la última declaración anual de impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única a que hubieren estado obligados, debiendo dejar constancia de ello a la Institución del Sistema Financiero de que se trate.

De esta forma, la propuesta consiste en adicionar una fracción VII al artículo 2 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, para quedar redactado en los siguientes términos:

“Artículo 2º.- No estarán obligadas al pago del impuesto a los depósitos en efectivo:

...

VII. Las personas físicas y morales que se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, que cuenten con Firma Electrónica Avanzada (FIEL) y que hayan presentado la última declaración anual de impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única a que hubieren estado obligadas, debiendo dejar constancia de ello ante la Institución del Sistema Financiero de que se trate.”

Para la economía informal, sugerimos que:

b) **Incremento en el monto mensual acumulado no sujeto al pago del impuesto**

i) **Antecedentes**

A partir del ejercicio fiscal de 2010, se incrementó la tasa del impuesto del 2% al 3% sobre el importe total de los depósitos gravados realizados en efectivo, moneda nacional o extranjera, en todas las cuentas en las que el contribuyente sea titular. Asimismo, el monto mensual acumulado no sujeto al pago

del impuesto a los depósitos en efectivo por la realización de actos gravados disminuyó de \$25,000 a \$15,000 por cada institución del sistema financiero. El incremento en la recaudación por parte del Servicio de Administración Tributaria derivó de la modificación efectuada a la tasa y no por la disminución del monto mensual acumulado no sujeto al pago del impuesto.

ii) Problemática

Como consecuencia de la reforma se incrementaron los costos en que incurre la Banca para llevar a cabo la recaudación del impuesto, tales como tamaño de archivos, incremento en emisión de constancias e, inclusive, la capacidad por parte del Servicio de Administración Tributaria para realizar gestiones de cobro.

iii) Propuesta de solución

Se propone modificar la fracción III del artículo 2 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, para quedar redactado en los siguientes términos:

“Artículo 2º.- ...

No estarán obligadas al pago del impuesto a los depósitos en efectivo:

...

III. Las personas físicas y morales, por los depósitos en efectivo que se realicen en sus cuentas, hasta por un monto acumulado de \$25,000.00, en cada mes del ejercicio fiscal, salvo por las adquisiciones en efectivo de cheques de caja. Por el excedente de dicha cantidad se pagará el impuesto a los depósitos en efectivo en los términos de esta Ley.

...”

c) Cotitulares

i) Antecedentes

El artículo 3 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo establece que los depósitos que se realicen corresponden a los titulares registrados de la cuenta de que se trate. No obstante, mediante comunicación por escrito, el titular de que se trate podrá solicitar a la institución del sistema financiero que el impuesto a los depósitos en efectivo se distribuya entre las personas que aparezcan en el contrato como sus cotitulares, en la proporción que señale el escrito mencionado.

ii) **Problemática**

A la fecha, sólo 6 clientes han solicitado la aplicación de esta disposición, y llevarla a cabo implicaría procesos, desarrollo y costos que finalmente no tendrían ni beneficio ni repercusión.

iii) **Propuesta de solución**

Sugerimos que se elimine la opción contenida en el artículo 3 de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, respecto a que el impuesto podrá distribuirse entre los cotitulares de la cuenta de que se trate.

d) **Corresponsalía**

i) **Antecedentes**

La regla I.11.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal establece que los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas de personas físicas y morales, derivados de pagos destinados a terceros, se podrán considerar efectuados a éstos últimos como destinatarios finales, siempre que la institución del sistema financiero en la cual se realicen los depósitos en efectivo esté en posibilidad de otorgar constancias de recaudación de IDE a cada uno de los terceros y se cumplan ciertos requisitos.

ii) **Problemática**

Actualmente, el número de depósitos en efectivo que realizan los corresponsales es significativo, cuando actúan por cuenta de terceros y dichas transacciones no son consideradas como depósitos en la cuenta del destinatario o beneficiario final.

iii) **Propuesta de solución**

Se propone modificar la regla I.11.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal, para quedar redactada en los siguientes términos:

“Regla I.11.4.

Para los efectos del artículo 1 de la Ley del IDE, los depósitos en efectivo realizados en cuentas de personas morales, derivados de pagos destinados a terceros, se podrán considerar efectuados a éstos últimos como destinatarios finales, siempre que la institución del sistema financiero que opera las cuentas de las personas morales, esté en posibilidad de identificar y acumular para los efectos de éste impuesto, los depósitos en efectivo que correspondan a cada una de las cuentas de los terceros, en su calidad de destinatarios finales, y sin

que tenga responsabilidad alguna por las inconsistencias que puedan existir en la información que reciba de las personas morales; asimismo, la institución del sistema financiero podrá disminuir de las cuentas de depósitos a la vista de las personas morales donde originalmente se efectuaron los depósitos en efectivo correspondientes a los destinatarios finales, hasta el monto equivalente de dichos depósitos en efectivo, que la institución reciba a través de las citadas personas morales. La disminución a que se refiere el párrafo anterior, estará sujeta a la disponibilidad de recursos que existan en las cuentas de depósito a la vista de la persona moral en las que originalmente se efectuaron los depósitos en efectivo. Las instituciones del sistema financiero no serán responsables ante los destinatarios finales, de los depósitos en efectivo que cada persona moral registre en la(s) cuenta(s) que tenga abierta(s) para dichos destinatarios.”

Capítulo II. Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU) y Propuesta para un impuesto mínimo alternativo

A. Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

a) Antecedentes del IETU

El IETU fue incorporado al sistema fiscal mexicano partir del 1 de enero de 2008, en sustitución del Impuesto al Activo (IMPAC) que, a su vez, había sido incorporado a este sistema en enero de 1999.

La idea del IETU se fundamenta en conceptos económicos, alejados de los tradicionales conceptos de utilidades fiscales y contables que encontramos en el Impuesto sobre la Renta (ISR), aunque de una u otra forma, sirven de indicadores para medir su base.

La Exposición de Motivos de la Iniciativa y el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados indican, en forma general, sin mediar razonamiento o explicación alguno, que el IETU es un impuesto de tipo directo a cargo de las empresas, que grava a una tasa uniforme el flujo remanente para retribuir a los factores de la producción, tales como salarios, dividendos, intereses y regalías, entre otros; disminuido por las erogaciones para formar el capital bruto de las mismas.

En virtud de que el IETU grava el flujo remanente, el reconocimiento de ingresos y deducciones se hace sobre la base de cobrado y pagado, respectivamente. Para estos efectos y ciertas situaciones específicas, la Ley del IETU remite tanto a las disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), como a las del ISR, de tal forma que se presentan diferencias en tiempo y modo en cuanto a la acumula-

ción de ingresos y toma de deducciones, para determinar la base del IETU y las utilidades de las empresas. Adicionalmente, para fines del IETU no se gravan todos los ingresos ni se deducen todas las deducciones para determinar la utilidad de la empresa, destacando entre otros, las remuneraciones a los factores de la producción por concepto de sueldos y salarios, intereses y regalías con partes relacionadas.

En la referida Iniciativa, el Ejecutivo inicia su exposición de motivos para justificar la introducción del IETU, presentando un diagnóstico sobre la problemática que enfrentan los ingresos públicos, destacándose que durante los últimos 18 años, la recaudación tributaria ha ido a la baja con respecto al del Producto Interno Bruto (PIB): tan solo del 9.5% y de las más bajas con la de países con grado de desarrollo o ingreso per cápita similar a México, por ejemplo, en la República Checa el nivel de recaudación es de un 21.6%, en Hungría del 25.7%, en Chile de un 20.4%, en Brasil del 17.5%, Colombia con 13.5%, Honduras del 13.7%. La carga tributaria promedio en los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a la cual pertenece México, es del 24.9%.

El Ejecutivo señaló que esta baja recaudación obedece, entre otros, a la elusión y evasión fiscal, así como a la existencia de amplios sectores que desarrollan actividades económicas en condiciones de informalidad. También reconoció que la complejidad de la legislación fiscal, la constante introducción de reglas casuísticas para combatir estas situaciones, generan discrecionalidad por parte de las autoridades fiscales, contribuyen a un excesivo formalismo jurídico que, conjuntamente con los tratamientos preferenciales existentes, han fomentado el incumplimiento, la elusión y evasión fiscal.

Continúa señalando el Ejecutivo que en años recientes, la baja recaudación se ha visto compensada con importantes ingresos provenientes del petróleo, que representan una tercera parte de los obtenidos por la Federación. Esta situación resulta insostenible, pues ha rezagado la modernización y competitividad de Petróleos Mexicanos, así como la introducción de una reforma sustancial del sistema tributario.

En estas condiciones y considerando las crecientes demandas esenciales de la población, se hace impostergable reformar el sistema tributario, establecer contribuciones no complejas que permitan su oportuno cumplimiento, con el consecuente ahorro de los costos administrativos y de recaudación; que sean correctamente diseñadas y pagadas por todos lo que deben hacerlo; combatiendo la elusión y evasión fiscal; para lo cual propuso el IETU, que, se dijo, adicionalmente fomentaría la inversión y creación de empleos.

El IETU no satisfizo los objetivos del Ejecutivo en materia de simplificación ni específicamente, su diseño cumplió los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad. Este gravamen motivó la presentación de numerosas demandas de amparo, aproximadamente treinta y dos mil; las que por vez primera, fueron concentradas en un juzgado específico para su resolución en primera instancia (Cho-

lula, Puebla). Aunque tales demandas se resolvieron en el sentido que el impuesto se ajusta a los principios constitucionales, como ha ocurrido en casos similares, la experiencia demuestra que aún queda un largo proceso para alcanzar una resolución definitiva, pues los contribuyentes continúan ejerciendo sus medios de defensa en ulteriores instancias previstas por la ley.

Así mismo, tampoco se eliminó la complejidad, toda vez que durante los años 2008 al 2011, los contribuyentes enfrentarán una creciente carga administrativa, pues durante este periodo se tendrá un sistema tributario dual al coexistir el IETU con el ISR; será hasta el 2011 cuando, con base en un estudio que efectúe el Sistema de Administración Tributaria, se determinará la conveniencia de derogar los títulos de la LISR aplicables a las actividades empresariales.

Ante un entorno recesivo de la economía, resulta cuestionable este compás de espera. También lo es mantener un gravamen como el IETU, pensado para un entorno económico en crecimiento, pues la incertidumbre que genera la recesión detiene nuevas inversiones y el desempleo se incrementa; por lo que es imprescindible reflexionar sobre la permanencia de un gravamen de esta naturaleza, así como instrumentar acciones efectivas de apoyo a las empresas y dirigir la atención a los impuestos indirectos, particularmente el armonizar y generalizar el IVA.

b) Características del IETU

En adición a lo comentado en los párrafos anteriores, las características del IETU se complementan con lo siguiente:

- El IETU grava la generación de flujos destinados a la retribución total de los factores de la producción, desconociéndoles a las empresas los costos y gastos que incurren por esos factores y consecuentemente, su capacidad contributiva.
- La base gravable del IETU no incluye todos los ingresos, costos y gastos de las empresas y se determina sobre la base de flujo de efectivo, de tal forma que los ingresos se acumulan cuando se cobran y las erogaciones se deducen cuando se pagan, lo cual hace que esta base gravable se aparte totalmente de las utilidades contables de las empresas.
- Los inventarios y las inversiones de las empresas son deducibles del IETU en el ejercicio en que se pagan y esto hace que la base gravable del IETU se aparte aún más de las utilidades contables de las empresas porque estas utilidades se determinan restando de los ingresos el costo de los inventarios hasta que se venden los bienes que los integran y depreciando o amortizando las inversiones en varios ejercicios.
- La base gravable del IETU se aparta totalmente de las utilidades contables de las empresas y, consecuentemente, el comportamiento de dicha base pue-

de originarles el pago del IETU en algunos ejercicios aunque tengan pérdidas contables o sus utilidades contables sean menores al monto que se deba pagar de dicho impuesto, soslayando la capacidad contributiva de las empresas, situación que pone en duda la aseveración de la Iniciativa y el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público, en el sentido de que este gravamen sea un impuesto de tipo directo.

- Al gravamen causado podrán disminuirse los créditos previstos en la ley, en el orden siguiente: excedente de deducciones sobre ingresos en los diez ejercicios anteriores; por sueldos y salarios gravados y contribuciones de seguridad social; el ISR propio del ejercicio; y otros créditos por inversiones anteriores a 2008 e inventarios.
- Este orden en la aplicación de los créditos, puede originar que no se apliquen en su totalidad, perdiendo la posibilidad de hacerlo posteriormente, excepto el derivado por el exceso de deducciones sobre ingresos, que puede acreditarse, actualizado, en los diez ejercicios posteriores.
- El IETU es un impuesto mínimo complementario del ISR, que se paga cuando el monto de créditos, incluido este último, es inferior al IETU; sin embargo, contrario a lo que sucedía con el Impuesto al Activo, una vez pagado no es recuperable en el futuro cuando el ISR es mayor que el IETU.

c) Aspectos del IETU que inhiben la competitividad

Una vez analizados los antecedentes y características del IETU y no obstante que, evidentemente, la recomendación general es derogar este impuesto, a continuación comentamos algunos aspectos puntuales de este gravamen que en especial afectan la competitividad de los contribuyentes:

i) Intereses por financiamientos recibidos

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) no permite deducir los intereses pagados por financiamientos obtenidos porque, según el dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, es deducible del IETU el valor nominal de las inversiones lo que implica una deducción de la inversión equivalente a la deducción de los intereses pagados en el financiamiento.

Lo afirmado no es del todo preciso porque todos los bienes y servicios pueden deducirse, no sólo las inversiones sujetas a depreciación. Además, todos los contribuyentes pueden efectuar la deducción, independientemente de la fuente de financiamiento. Por último, la deducción permitida es el valor nominal del capital destinado al negocio, falta considerar el margen de utilidad que obtiene

el intermediario por otorgar el préstamo y que constituye un gasto necesario para que la empresa opere.

ii) Salarios y aportaciones de seguridad social pagados

Los salarios y aportaciones de seguridad social no son deducibles del IETU, en lugar de esto la ley otorga un crédito contra el impuesto por el equivalente al 17.5% de las erogaciones realizadas por concepto de salarios gravados por el impuesto sobre sueldos y por las aportaciones de seguridad social a cargo del patrón.

El procedimiento previsto por la ley origina la pérdida del crédito cuando las erogaciones realizadas por la empresa son superiores a los ingresos, así como por las erogaciones de previsión social y otras percepciones exentas del impuesto sobre sueldos como son una parte de horas extras, gratificaciones anuales, participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas, primas vacacionales, etc.

Lo anterior origina una falta de proporcionalidad en el impuesto al no reconocer como deducible un gasto estrictamente indispensable para que la empresa obtenga ingresos gravados por impuesto.

iii) Regalías pagadas a partes relacionadas

La LIETU no permite deducir regalías cuando son pagadas a partes relacionadas, excepto las relacionadas con el uso o goce temporal de ciertos equipos, lo cual implica un tratamiento desigual para una erogación, sólo por quién cobra la contraprestación, aunque el gasto sea necesario para realizar la actividad gravada.

iv) Acreditamiento del IETU en Estados Unidos de América

Aunque por el momento este impuesto es acreditable en Estados Unidos de América, este tratamiento no es definitivo ya que la autoridad de ese país tomará una decisión sobre el particular en 2011. Al respecto, existen serias dudas sobre si el IETU será un impuesto acreditable en Estados Unidos de América ya que existen impuestos similares a éste que no son acreditables en ese país.

Si finalmente no es acreditable este impuesto en Estados Unidos, nuestro país perderá atractivo para los inversionistas de aquel país perdiendo, consecuentemente, la capacidad de captar más inversiones.

v) **Los ciclos económicos y el impuesto**

El IETU es un impuesto que promueve la inversión ya que propicia que las empresas repongan inventarios y realicen mayores inversiones; sin embargo, cuando la empresa inicia un periodo de desinversión, como consecuencia de una desaceleración o recesión económica, el impuesto puede resultar una pesada carga para la empresa, impulsando la desaparición de las fuentes de trabajo, por lo que es necesario establecer un procedimiento que permita aligerar la carga en épocas de recesión, como podría ser reconocer excedentes de impuestos pagados en ejercicio anteriores o pérdidas sufridas en periodos posteriores.

d) **Conclusiones**

En materia del IETU se sugiere su abrogación por ser un impuesto que inhibe la competitividad de las empresas mexicanas, particularmente aquellas que demandan importantes financiamientos o son intensivas en mano de obra, además de ser un impuesto que atenta contra los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad.

B. Impuesto mínimo

a) **Características de un impuesto mínimo**

Como su nombre lo dice, un impuesto mínimo debe cumplir la función de asegurar a la hacienda pública una recaudación en lo particular proveniente de las actividades empresariales.

Después de revisar la legislación fiscal de más de 90 países, se encontró que no existe un esquema único de impuesto mínimo, siendo diversas las formas en que se establecen impuestos complementarios, ya sea con base en el patrimonio, a los activos, sobre los ingresos o sobre las utilidades.

Aunque del análisis arriba apuntado no se observó una tendencia uniforme en la forma de tributar para un impuesto mínimo, sí se apreciaron características básicas para este gravamen como lo son:

- Su origen trata de resarcir al fisco de una baja recaudación en el ISR.
- Generalmente es aplicado a las actividades empresariales, quedando a salvo las actividades de orden civil y los ingresos de tipo personal.
- Contienen pocas excepciones que, en términos generales, están ligadas a las establecidas para el tributo a las utilidades.

- Se concede un acreditamiento de ida o regreso del ISR.
- Se establece, en la mayoría de los casos, una tasa de impuestos única.
- El ordenamiento que los contiene suele ser breve, o sea, de poco articulado.
- Como podrá apreciarse, las características arriba apuntadas para un impuesto mínimo, pueden originar claramente de entrada grandes inequidades para los contribuyentes ya que en muchas ocasiones no se reconocen las situaciones particulares de baja rentabilidad por las que puede atravesar un contribuyente en lo particular, como pueden ser problemas de nuevos competidores, cambios de tecnología, crisis económicas, entre otras.

Adicionalmente, el establecimiento de tributos con tasa única de impuestos, generalmente provoca que no se reconozca la distinta capacidad contributiva de un sujeto pasivo, otorgando un trato igual para todos los contribuyentes.

Por lo antes comentado, podemos concluir preliminarmente que en general cualquier esquema de impuesto mínimo, no contribuye a la competitividad de los contribuyentes en un país determinado, pues provocará que ellos tengan que distraer recursos económicos y humanos en el cumplimiento de tal gravamen, los cuales podrían ser mejor utilizados por los contribuyentes en la generación de más negocios, fuente del impuesto sobre la renta tarde o temprano.

No obstante lo anterior, considerando la necesidad de establecer impuestos mínimos, conforme a lo concluido en el propio Pronunciamiento antes citado, el concepto para este tipo de impuesto más adecuado para no afectar la competitividad de los contribuyentes, es aquél vinculado con el ISR o sea, ligado a la utilidad o pérdida obtenida por un contribuyente, como será analizado en el siguiente apartado.

b) Propuesta de un Impuesto sobre la Renta Mínimo

Como ya comentamos en el apartado anterior, el impuesto mínimo que sería recomendable adoptar en nuestro país, sería aquél que partiera de la utilidad o pérdida fiscal declarada por un contribuyente, eliminando los estímulos o tratamientos preferenciales que él hubiera aplicado en la determinación del primer gravamen y aplicando una tasa, que debería ser menor a la tasa general del ISR, a fin de determinar el impuesto mínimo que sería el mayor entre el calculado en el impuesto sobre la renta y el obtenido bajo el procedimiento del impuesto mínimo.

Dado los cambios legislativos en el ISR desde la publicación del Pronunciamiento y hasta la fecha, una posible versión de la determinación del impuesto mínimo actualmente podría considerar los siguientes elementos:

1. Eliminación de estímulos fiscales:
 - Reversión de la deducción inmediata, substituyéndola por la deducción de inversiones en línea recta.
 - La eliminación de la deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios.
2. Eliminación de privilegios en la base gravable:
 - Tratamiento de ventas en abonos sobre base de devengado.
 - La utilización de costeo absorbente en vez de directo.
3. Consolidación de todas las operaciones de un contribuyente:¹
 - Inclusión de los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.
 - Comparación de impuestos incluyendo el proveniente de retiros de fondos de pensiones y jubilaciones no destinado a pagos por dichos conceptos.
4. Disminución de pérdidas fiscales determinadas en ejercicios anteriores conforme al procedimiento del impuesto mínimo.

Una vez determinada la base del impuesto mínimo con los conceptos arriba citados, se aplicaría la tasa de impuestos respectiva, que como ya se mencionó debería ser inferior a la tasa aplicada a la base gravable general. El impuesto así obtenido, se compararía contra la suma del ISR del régimen general, adicionado del determinado por los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes y el pagado con motivo de disposición de fondos de pensiones para un fin distinto, siendo el impuesto causado, el mayor que resulte de la referida comparación.

El excedente del impuesto mínimo, estaría sujeto a un régimen de acreditamiento retroactivo o prospectivo similar al aplicado en el IMPAC.

No se considera necesario para los fines del trabajo abundar en otros detalles como lo son el impuesto mínimo al régimen simplificado o a las personas físicas, ni tampo-

¹ Si bien el objetivo de establecer un impuesto mínimo es constituir una base gravable eliminando los privilegios fiscales, también es adecuado que se mida dicha base mínima contra todas las bases por las que está gravado un mismo contribuyente dentro del esquema cédular en la ley.

co lo que podría ocurrir en el régimen de consolidación. El objeto en este apartado es simplemente mostrar qué elementos podrían incorporarse en la determinación de un ISR mínimo en México.

c) Conclusiones

Del análisis antes efectuado podemos resumir las siguientes conclusiones:

1. De ser necesario un impuesto mínimo, éste debiera ser a partir de la base gravable del ISR, eliminando los privilegios y estímulos fiscales que el contribuyente pudo haber aplicado en un ejercicio dado.
2. De no adoptarse un impuesto mínimo como el antes comentado, deberán realizarse diversos ajustes en la base del impuesto que permita deducir conceptos necesarios para la marcha de los negocios, como los mencionados en este apartado, así como procedimientos que aligeren la carga de las empresas en los ciclos de desaceleración o recesión económica.

Capítulo III. Empresas (Título II de la LISR)

A. Disposiciones generales

a) Tasa de la LISR

A partir de 2010 se incrementó la tasa del 28% al 30% para aplicarse en el periodo comprendido del 2010 al 2012 (en 2013 se aplicará la tasa del 29%).

Para ser competitivo con los principales países con los que México lleva a cabo transacciones comerciales y de servicios, a partir del 2011 debe regresar la tasa al 28% y disminuirse hasta llegar niveles del 26% que es la media de los países de la OCDE.

b) Disminución de la PTU a la utilidad fiscal

Actualmente el artículo 10 de la LISR establece que una vez determinada la utilidad fiscal, se le disminuirá la PTU pagada en el ejercicio.

Debe sustituirse la disminución de este concepto a la utilidad fiscal, para que se considere una deducción fiscal de las que establece el artículo 29 de la Ley en comentario.

c) Acreditamiento del ISR pagado por distribución de dividendos

La ley permite acreditar el ISR pagado por distribución de dividendos no provenientes de CUFIN, en el ejercicio en el que se pague dicho impuesto y en los dos ejercicios inmediatos siguientes.

No apreciamos razón, para acreditar en un periodo tan corto dicho impuesto, por lo que debe extenderse el plazo a 10 años, para hacerlo uniforme con el periodo de aplicación de las pérdidas fiscales.

d) Actividades empresariales a través de un fideicomiso

Cuando se lleven a cabo actividades empresariales mediante estos contratos, la utilidad fiscal que resulte en un ejercicio, se acumula por los fideicomisarios en función a las estipulaciones del contrato, sin embargo, cuando se obtiene una pérdida fiscal el propio fideicomiso las retiene para aplicarse contra las utilidades fiscales futuras que el fideicomiso obtenga.

Esto último no tiene razón de ser, toda vez que las actividades empresariales efectuadas a través de fideicomisos son transparentes por lo que cualquier resultado que obtenga el mismo sea utilidad o pérdida debe asignarse anualmente a los fideicomisarios.

e) Pagos provisionales

El artículo 15 de la Ley de la materia, establece la posibilidad de solicitar la disminución de pagos provisionales cuando se estime que el coeficiente de utilidad que se aplica para determinar dichos pagos es superior. Sin embargo, esta disminución solo es procedente a partir del segundo semestre del ejercicio en curso. Debe eliminarse esta restricción para permitir que en cualquier mes del ejercicio se pueda tramitar la disminución comentada, esto evitaría la descapitalización de las empresas al obligarlas a realizar pagos provisionales en exceso del impuesto del ejercicio.

Con el objetivo de simplificar estos procedimientos, se propone sustituir el requisito de autorización previa, por el de un simple aviso, para reducir los pagos provisionales a los contribuyentes que se dictaminen para efectos fiscales.

f) Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

Debe eliminarse el artículo 16 de la LISR toda vez que dicha disposición la SCJN la consideró inconstitucional.

B. Ingresos

Desafortunadamente en las diferentes leyes fiscales mexicanas, no existe el concepto de lo que debe de entenderse como ingreso, por lo tanto para los efectos otorgar seguridad jurídica, consideramos que es importante incorporar al capítulo de Ingresos el concepto del mismo, por lo que sometemos a su consideración el que se incluya en dicha ley el concepto de ingreso basado en lo que la SCJN a definido como toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona.

C. Deducciones

a) Deducciones autorizadas

Resulta contrario al principio de proporcionalidad, el que para determinar el ajuste anual por inflación se incluyan todas las deudas y que sin embargo se excluyan activos que evidentemente se ven afectados por el fenómeno de la inflación y que en forma arbitraria se excluyan como son, a manera de ejemplo, el efectivo en caja o la cartera derivada de enajenaciones a plazo.

Por lo tanto se sugiere que se incorporen a este cálculo todos los activos que se ven afectados por la inflación, con el objeto de que el resultado del mismo implique un reconocimiento completo de los efectos inflacionarios y no de manera parcial.

De manera alternativa se propone se eliminen cálculos de ajuste anual por inflación.

Con objeto de otorgar certidumbre y seguridad jurídica, proponemos se permita la deducción de anticipos para cualquier deducción (gastos, inversiones, compra de mercancía, etcétera.)

b) Deducción de establecimiento permanente de extranjeros

a) El artículo 30 de la LISR condiciona las deducciones de los establecimientos permanentes a que se cumplan los requisitos que se establecen en el Reglamento lo que vulnera el principio de reserva de ley.

Cualquier requisito que resulte necesario para efecto de hacer válidas las deducciones de referencia, debe ubicarse en la LISR y resultar clara su aplicación para los contribuyentes, en virtud del principio de legalidad tributaria.

b) La prohibición de la deducción de las remesas que efectúe el EP ubicado en México a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero no se justifica si se demuestra mediante un estudio de precios de transferencia, que las operaciones se realizaron a valores de mercado, por lo cual debe suprimirse la limitante que nos ocupa.

c) Requisitos de las deducciones

i) Propuestas para promover el crecimiento económico

En materia de pago de donativos, eliminar la limitante con base en la utilidad del ejercicio anterior, para su deducción; y en su caso regular a través de porcentajes directos de deducción, el pago de donativos para ciertos sectores que el propio Estado desea fomentar (ejemplo: combate pobreza extrema, educación; asistencia médica y hospitalaria, salud y control adicciones; arte, cultura, deportes; etc.).

ii) Propuestas para promover la simplificación fiscal:

- Facilitar y promover el uso de terminales punto de venta por parte de contribuyentes que obtengan ingresos del público en general.
- Eliminar la presentación de declaraciones informativas anuales, y eliminar la condición para tomar deducciones en función de su presentación.

iii) Propuestas para promover el empleo

- Incrementar los límites para el otorgamiento de prestaciones de previsión social a favor de los trabajadores y para simplificar su cálculo, evitar fórmulas cruzadas y promedios aritméticos y en su caso sustituir la determinación de límites por un porcentaje sobre el sueldo directo del propio trabajador.
- Fomentar el ahorro incrementando el límite máximo de aportaciones al Fondo de Ahorro de los trabajadores por parte de los patrones y extendiendo los plazos para que los trabajadores puedan disponer de los fondos.
- Permitir la deducción de salarios y previsión social sin condiciones ni comparaciones con sindicalizados y no sindicalizados.
- Promover e incentivar capacitación a los trabajadores.
- Otorgar un crédito fiscal por la contratación de nuevos trabajadores.

iv) Propuestas para promover la inversión

- En virtud de que en el Título II, de las Personas Morales, no se contemplan ingresos exentos y que solamente en forma eventual puede haber ingresos no acumulables, no se justifica la mención en el artículo 32, fracción II, de la no deducibilidad de inversiones y de gastos, en la proporción

de los ingresos exentos, por lo que se propone eliminar dicho cálculo de proporciones no deducibles.

- Incrementar el límite deducción inversión en automóviles como se señala en el tema de ***Deducción de inversiones***.
- Eliminar todas las condiciones y requisitos para la deducción de viáticos y gastos de viaje y en su caso sustituir dichos requisitos por la aclaración de la razón de negocios por la que se llevo a cabo el gasto. Las limitaciones a la deducción de este tipo de gastos, además de afectar la proporcionalidad del gravamen y la equidad del mismo, encarecen la administración al tener que controlar este tipo de limitantes.

Consideramos que afectan la proporcionalidad, ya que al ser gastos reales, el que sólo se deduzca una parte implica pagar impuesto sobre una utilidad artificialmente generada. Asimismo se afirma que son inequitativas, debido a que dependiendo del destino el costo de hospedaje y alimentos puede fácilmente rebasar las limitaciones contenidas en la Ley.

- Incrementar los límites para la deducción por renta de vehículos y aviones, ya que los mismos no corresponden a valores de mercado.
- Eliminar la realización de estudios de precios de transferencia para partes relacionadas nacionales.
- Eliminar los límites y requisitos para la deducción de consumos en restaurantes y en su caso sustituir dichos requisitos por la aclaración de la razón de negocios por la que se llevo a cabo el gasto. Adicionalmente, limitar estas deducciones afecta la proporcionalidad del impuesto y seguramente genera una falta de control fiscal respecto de la emisión de comprobantes y acumulación de ingresos en esos giros, por lo que se propone eliminar dichas limitaciones, simplemente sujetando la deducción a que ésta se realice mediante tarjetas de crédito.

Sin duda con lo anterior, se podrá tener una mejor y más eficiente fiscalización de los ingresos percibidos por restaurantes y bares, con lo que seguramente se compensará el efecto que en la recaudación se derive de estas deducciones.

- Eliminar la emisión de comprobantes por cobros parciales.

d) Fondos de pensiones o jubilaciones

La LISR establece que las reservas serán creadas y calculadas de conformidad con los requisitos que fije el Reglamento de la Ley, remisión que vulnera el principio de

legalidad al estar legislando a través del RISR y más aun considerando los límites establecidos en dicho reglamento.

e) **Deducciones estimadas**

i) **Propuestas para promover el empleo**

- Permitir la deducción de salarios y previsión social dentro de los conceptos por los que se permite la estimación de deducciones.
- Otorgar un crédito fiscal por proyectos de uso masivo de mano de obra.

ii) **Propuestas para promover la simplificación fiscal**

- En caso de que se elimine el ajuste anual por inflación, posibilidad de eliminar los efectos de inflación en la comparación de costos estimados contra reales, al término de la acumulación de ingresos.
- Ampliar los plazos para presentar el aviso de ejercicio de la opción de 15 a 45 días.
- Para la presentación del aviso, habilitar la opción de presentarlo vía INTERNET.
- Adecuar y reformar el sistema de otorgamiento de citas y presentación de avisos ante el SAT ya que actualmente el otorgamiento de citas es tardado y en ocasiones excede del plazo de 15 días para presentar el aviso; sugerimos que este tipo de avisos sean recibidos por ventanilla general sin necesidad de citas o por oficialía de partes sin necesidad de acudir con cita.

D. **Costo de lo vendido**

a) **Sustitución del costo de lo vendido, por la deducción de las compras de mercancías**

Es necesario replantear la permanencia de este sistema, ya que desde su nueva aparición en la LISR (2005), ha generado demasiados inconvenientes no solo para las autoridades fiscales, sino también para los contribuyentes, ya que con independencia de que éste fue considerado por nuestro máximo Tribunal como legalmente constitucional, no menos cierto es que al momento en que los particulares pretenden efectuar la revisión de su determinación o bien su cuantificación, enfrentan un cúmulo de dificultades toda vez que requieren de contar con un sinnúmero de controles y de realizar una gran cantidad de cálculos, lo cual a final de cuentas se traduce en falta de seguridad jurídica para ellos, quienes ante la complejidad y ambi-

güedad de las definiciones y procedimientos previstos en la Sección III del Capítulo II del Título II de la Ley de la materia, desconocen si el cumplimiento de sus obligaciones fiscales es el adecuado o no.

Cabe recordar que una de las principales razones externadas en su oportunidad por parte del Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión para efectos de justificar la petición de la derogación de este sistema de la Ley del ISR en la década de 1980, fue la problemática que enfrentaba la autoridad para revisar los cálculos inherentes a dicho sistema y en consecuencia la dificultad para llevar a cabo su fiscalización. Si a lo anterior le adicionamos el hecho de que el manejo de este sistema representaba para los contribuyentes una verdadera carga administrativa, luego entonces da como resultado el que las empresas se vuelvan menos competitivas y por ende productivas, ante el consumo excesivo de tiempo y recursos que demanda atender el cumplimiento de esta obligación fiscal.

Es por ello que consideramos conveniente evaluar la posibilidad de regresar al anterior esquema relacionado con la deducción de las compras de mercancías, el cual evidentemente resulta mucho más fácil, rápido y de mejor fiscalización que el actual sistema de costo de lo vendido. Sustenta esta petición el hecho de que desde el año 2008 los contribuyentes deben cumplir con el entero del nuevo gravamen denominado Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), mismo que su base se determina en función de la diferencia entre los ingresos efectivamente cobrado menos las erogaciones efectivamente pagadas, por lo que con ello intrínsecamente existe un reconocimiento de facto, tanto de las autoridades fiscales como del Congreso de la Unión quien terminó aprobando la entrada en vigor de este gravamen, de que es factible deducir la adquisición de las mercancías y que esta medida se adecua de mejor forma en nuestro sistema tributario, máxime si se ponderan los comentarios externados públicamente por las autoridades fiscales respecto de los buenos resultados obtenidos en materia de recaudación desde la creación del IETU, lo cual deja claramente demostrada su eficacia y el buen manejo en política económica para alcanzar mejores niveles de recaudación destinando menos recursos y tiempo.

A continuación se efectuarán propuestas partiendo de la base de que permaneciera el actual régimen de costo de lo vendido:

b) Deducción de bienes que se proporcionen como consecuencia de la prestación de servicios

Respecto de la disposición relacionada con la deducción de bienes que se proporcionen con motivo de la prestación de servicios, en nuestra opinión contiene una seria deficiencia práctica, la cual se pretende subsanar mediante la publicación de una regla contenida en la resolución miscelánea actualmente vigente. Es por esa razón que se requiere controlar y deducir las mercancías, inventarios o bienes tangibles de forma sencilla y práctica, tal como lo maneja la doctrina contable al establecer un “control y costeo de inventarios de forma analítico o pormenorizado”. Esta forma de

deducir y controlar el costo de lo vendido no es nueva en el ámbito fiscal, ya que en la LISR que estuvo vigente hasta 2006 en su artículo 36 lo preveía.

Consideramos que los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido deducible, cuando con motivo de la prestación de servicios proporcionen bienes deberían procederán conforme a lo siguiente:

“Llevaran el procedimiento de control de inventarios pormenorizado o analítico, y se considerará el costo de las mercancías:

a) Que formen parte del inventario inicial del ejercicio.

b) Las que estén en proceso de producción al inicio del ejercicio.

c) Las adquiridas o producidas durante el ejercicio.

d) Las que estén en proceso de producción al término del ejercicio.

e) Las que formen parte del inventario final del ejercicio. El costo deducible será el que resulte de sumar las cantidades que correspondan conforme a los incisos a), b) y c) de esta fracción y restándole al resultado las cantidades que correspondan conforme a los incisos d) y e) de la misma.”

c) Costo de lo vendido para actividades comerciales

Con la finalidad de evitar que se continúe haciendo una inadecuada interpretación de esta norma fiscal, consideramos debe modificarse su alcance estableciendo que los contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de las mercancías, para efectos de determinar el costo de lo vendido de las mismas deberán excluir el valor del inventario no enajenado al cierre del ejercicio.

Lo anterior dado que al no precisarse en forma tajante en el contenido del artículo 45-A, algunos contribuyentes han interpretado y en consecuencia asumido que al momento de cuantificar el costo de lo vendido de las mercancías adquiridas durante el ejercicio no deben disminuir el importe de las mismas que no fueron enajenadas al término del propio ejercicio, prueba de ello es la cantidad de tesis aisladas emitidas por los tribunales mediante las cuales queda de manifiesto que existe esta inquietud. No es óbice para formular esta petición el hecho de los resultados obtenidos de los litigios trabados entre los particulares y las autoridades fiscales, ya que lo que se está planteando con dicha solicitud es subsanar la falta de claridad del precepto fiscal aludido y con ello otorgarle seguridad jurídica a los estrechamente involucrados

d) Actualización del inventario al cierre del ejercicio

Derivado del reciente pronunciamiento emitido por nuestro máximo Tribunal, en el sentido de que es totalmente procedente el que los contribuyentes puedan actualizar el valor de sus inventarios que tengan al cierre del ejercicio, siempre y cuando éstos sean enajenados en el ejercicio posterior al de adquisición, consideramos conveniente solicitar que se modifique la norma fiscal que regula esta situación, ya que en la actualidad los particulares que obtuvieron una resolución favorable sobre este particular, a través de la cual se les permite llevar a cabo la citada actualización, han enfrentado serios problemas para su determinación, ya que en la mayoría de las veces las resoluciones en cuestión no fueron lo suficientemente explícitas al señalar el procedimiento que debe aplicarse para efectos de cuantificar el importe de la actualización correspondiente. Este aspecto ha generado severas controversias, ya que ni la propia autoridad fiscal ni los contribuyentes se ponen de acuerdo en la forma y/o mecánica que debe adoptarse para obtener el monto de la actualización, hecho que redundará en una falta de seguridad jurídica para las partes.

e) Determinación de un costo de lo vendido estimado

Actualmente algunos contribuyentes vienen enfrentando la problemática de obtener ingresos derivados de las actividades que realizan, sin embargo se ven imposibilitados de deducir cantidad alguna por concepto de costo de lo vendido, ya que los bienes que integran su inventario aún no han sido entregados o terminado e incurrido totalmente el costo de los mismos; por ejemplo, contribuyentes que realizan ventas al Gobierno Federal en las que se le tiene que facturar pero que la mercancía se importará o producirá en el año siguiente; también se puede dar en ventas de tiempos compartidos en la que los inmuebles están en construcción o se van a adquirir. Otro ejemplo es cuando se vende algún terreno y/o construcción y aun no se incurre en el costo.

La regla I.3.4.23. de la RMF para 2009 contempla parcialmente esta situación, ya que permite a los contribuyentes del Título II de la LISR realizar las actividades empresariales y obtener ingresos por el cobro total o parcial del precio o la contraprestación pactada o por concepto de anticipos relacionados directamente con dichas actividades. En lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio, considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.

Sin embargo, esta regla no resuelve los casos en su totalidad ya que existen casos en los que el contribuyente no cuenta con los elementos para determinar el costo estimado.

f) **Deducción adicional de adquisiciones de inventario para el régimen general**

No obstante lo anterior, en caso de que hubiera imposibilidad de derogar el sistema del costo de lo vendido, proponemos una deducción adicional por las adquisiciones de mercancía, siempre y cuando las mismas hayan sido pagadas.

En el supuesto de que se continúe con el esquema de deducir los inventarios vía el costo de lo vendido, y considerando las adecuaciones que deberán hacerse al mismo, se propone con el propósito de reactivar la economía, llevar a cabo una deducción adicional por las adquisiciones de mercancía que se realicen, siempre y cuando las mismas hayan sido efectivamente pagadas como hoy lo establece la LIETU.

Consideramos que esta propuesta incentiva las inversiones en inventario, generando con ello que la economía de los productores y comercializadores se incremente de manera importante. Dicho incremento se considera significativo y tiene como consecuencia la elevación del pago del ISR corporativo al tener que acumular el ingreso correspondiente.

Los inventarios deducidos de manera anticipada por esta regla, tendrán que conciliarse del costo de lo vendido futuro al momento de ser descargadas del inventario.

Los contribuyentes que tengan en sus inventarios mercancías deducidas de manera anticipada, no podrían optar por el régimen alternativo hasta que no se hayan conciliado dichos importes dentro del régimen general.

E. **Deducción de inversiones**

a) **Inversiones no deducibles**

Se reitera lo señalado en el tema de *Deducciones* en relación a la eliminación del cálculo de no deducibles por proporciones de ingresos exentos respecto de los ingresos totales.

b) **Ganancia en la enajenación de inversiones**

En el artículo 20 fracción V, se considera como ingreso acumulable la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos. En el artículo 27, de forma incompleta, se describe el procedimiento para determinar la ganancia en la enajenación de bienes cuya inversión es parcial o totalmente no deducible, quedando sin tratamiento aquellos activos fijos y otras inversiones que son totalmente deducibles. Esta situación originó la posibilidad de una indebida doble deducción, la cual en vez de corregirse con la reforma correspondiente, se atacó mediante el respectivo criterio no vinculativo.

Por lo anterior se propone la reforma del artículo 27, para integrar el cálculo de la ganancia en la enajenación de todo tipo de inversiones, activos fijos, gastos y cargos diferidos, tanto los deducibles como los parcial o totalmente no deducibles.

Para tal efecto, se partirá del precio de la enajenación de los bienes, al que se le restará el valor deducible pendiente de deducir, actualizado por inflación. Obviamente, se seguirá mencionando que, en el caso de inversiones no deducibles, la ganancia será el precio de la enajenación. También se podría citar que, en caso de que haya diferencia negativa o pérdida en la enajenación, ésta será deducible.

En concordancia con lo propuesto, también se debería reformar el artículo 37 en su antepenúltimo párrafo, que regula la deducción del valor pendiente de deducir cuando las inversiones se enajenan o dejan de ser útiles. Si bien es cierto que, en el mismo párrafo se excluye su aplicación para los casos señalados en el artículo 37, sería conveniente eliminar la mención de la enajenación de bienes para dejar los casos de cuando los bienes dejen de ser útiles, con lo que desaparecería cualquier indicio que invite a la indebida interpretación de la doble deducción.

c) Deducción de regalías y de asistencia técnica

En la fracción III del artículo 39, que contiene por cientos máximos de deducción de inversiones, se mencionan los conceptos de “regalías” y de “asistencia técnica” y otros gastos diferidos, con lo que pareciera que se están mezclando aspectos de gastos con inversiones.

De conformidad con lo señalado en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación, se entiende como “regalías”, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de bienes intangibles, y se define como “asistencia técnica” la contraprestación que se paga por la prestación de los servicios así considerados, aspectos que de ninguna manera califican como inversiones, por lo que tales gastos se deberían de excluir de la mencionada fracción III para dejar a los gastos diferidos como inversión sujeta a la deducción máxima anual del 15%.

Como consecuencia de lo indicado, también se tendría que eliminar el requisito para la deducción de inversiones ubicado en la fracción VII del artículo 42, en cuanto a las regalías de la fracción III del artículo 39, que para su deducción se requiere su pago efectivo.

d) Inversiones en automóviles

En la fracción II del artículo 42 se limita la deducción de las inversiones en automóviles al monto de \$ 175,000.

Dada la necesidad de incentivar el escaso mercado interno de los automóviles, la restricción citada debería desaparecer, teniéndose como control de la deducción la

condición de ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad, que se alude en la fracción I, del artículo 31; no obstante, tomándose en cuenta la larga y variada historia de la limitación, se podría proponer que se incremente el límite a un máximo razonable, probablemente de \$500,000.

e) Deducción inmediata

i) Aplicación de por cientos

Los por cientos de aplicación que se establecen en el artículo 220 resultaron inaplicables desde que entró en vigor la Ley del 2002, en vista de que la fórmula del valor presente se calculó con la tasa real del mes de abril de 2001, fecha en la que se envió la iniciativa al congreso.

Por tal motivo se emitió el Decreto Presidencial del 17 de junio de 2003, publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 20 del mismo mes, en el que se determinaron por cientos más razonables, acordes con la tasa real de aquel momento, por cientos que son los que se han venido utilizando, por lo que se propone su incorporación a la ley, aun cuando en la actualidad no correspondan en forma estricta a la tasa real.

ii) Áreas metropolitanas restringidas

No cabe duda de que la restricción de inversiones en las áreas metropolitanas del Distrito Federal, de Guadalajara y de Monterrey, tuvo como propósito la descentralización de las inversiones y el combate a la contaminación, objetivos que no necesariamente se han logrado.

Por ello, se propone como medida para incrementar la actividad económica del país, la apertura de la deducción inmediata de inversiones en cualquier área geográfica del país sin limitación alguna. Consideramos que esta medida contribuye a la generación de economía por todos sus frentes ya que quienes enajenen las inversiones mencionadas estarán incrementando su operación y base de tributación, quien las adquiere supone una utilización para el desarrollo de sus actividades económicas, lo cual podría significar la creación de nuevos empleos y que el fisco federal tendiera a recaudar mayores impuestos tanto directos como indirectos.

iii) Bienes sin opción

Pensando en la gran necesidad de inversión, se estima conveniente incluir en el estímulo de la deducción inmediata a los bienes de mobiliario y equipo de oficina y a los automóviles.

F. Fideicomisos empresariales

Han existido múltiples cambios al régimen fiscal del contrato de Fideicomiso (figura legal contractual) durante los últimos años, cuyo objeto principal ha sido establecer un tratamiento fiscal a las actividades que realizan al interior del mismo, sin embargo siempre ha existido la duda fuera de la metodología para determinar los efectos fiscales que aplicarán los fideicomisarios (efectivos beneficiarios de la actividad del fideicomiso o en su caso fideicomitente) de que debiera ser un fideicomiso con actividad empresarial y cual un fideicomiso con fines de administración.

Siendo así, las disposiciones fiscales establecen que cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, la fiduciaria determinará por cuenta de los fideicomisarios las obligaciones fiscales incluidos los pagos provisionales; en este sentido, el Código Fiscal de la Federación establece lo que se entenderá como actividades empresariales en donde se citan las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y las silvícolas; por su parte el Código de Comercio² reputa como actos de comercio en términos generales todas las adquisiciones, enajenaciones y alquileres con un propósito de especulación comercial,

Como podrá observarse con estas definiciones, prácticamente cualquier actividad que se realice a través de un fideicomiso se tipificará como actividad empresarial, siendo que existen fideicomisos de herencia, de administración de inversiones, de garantía en los que su fin es exclusivamente la administración de bienes, pero por su naturaleza se generan ingresos por intereses o incluso se enajenan títulos con el objeto de salvaguardar y administrar óptimamente los bienes encomendados y derivado de ello pudieran caer en la definición de actividad empresarial con las obligaciones que conlleva esta re caracterización.

Por lo que se sugiere, con el fin de tener una certeza jurídica y se atienda efectivamente el fondo del objeto del fideicomiso, se establezca una definición clara de cuales son fideicomisos típicamente de administración (cuyas obligaciones serían inherentes solo a dicha actividad) y cuales son típicamente fideicomisos empresariales.

Adicionalmente, la mecánica aplicable a los fideicomisos empresariales establece un régimen cedular para la amortización de las pérdidas fiscales sufridas por la actividad del fideicomiso, lo cual se traduce que si el fideicomisario es el beneficiario al fin de lo que se realice a través de este contrato si este genera una pérdida, ésta pueda ser amortizable con las demás actividades que realiza el propio fideicomisario, sin embargo las disposiciones fiscales establecen que el fideicomisario no puede recuperar su daño patrimonial sufrido a través de las actividades del fideicomiso si no hasta que el propio fideicomiso genere utilidades.

Por lo que se sugiere, al igual que lo señalado en el tema de *Disposiciones generales*, que no exista este régimen cedular de las pérdidas y con ello se atienda la real capacidad contributiva del fideicomisario.

2 Artículo 75 del Código de Comercio.

Los créditos IETU que se generan por las deducciones efectuadas a través del fideicomiso no es claro que se transmitan a los fideicomisarios en lo individual, por lo que se sugiere aclarar esta situación.

Por lo que respecta a pagos provisionales, resulta que la situación particular de cada fideicomisario no puede reflejarse en el fideicomiso, por ejemplo, si un fideicomisario obtendrá pérdida fiscal al final del ejercicio, la fiduciaria sigue efectuando por su cuenta los provisionales, y esta situación conlleva a reflejarse en un saldo a favor.

Por lo que se sugiere en estos casos que se pueda hacer una disminución a los pagos provisionales atendiendo al resultado fiscal del fideicomisario.

Es necesario aclarar el supuesto de no enajenación por aportación de bienes en fideicomisos de administración o garantía.

G. Instituciones de crédito, de seguros y fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, uniones de crédito y de la sociedad de inversiones de capitales

a) Almacenes Generales de Depósito

Se establece como deducción para los Almacenes Generales de Depósito el incremento o creación de las reservas de contingencia, asimismo resulta que cuando al término de un ejercicio se proceda a disminuir en relación a las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumule.

Resulta claro que si una reserva que se hizo deducible se acumule si ésta se cancela por constituirse en exceso, sin embargo no debe hacerse en función de la constituida en el ejercicio inmediato anterior, ya que no necesariamente tiene relación.

Se sugiere por lo tanto, se aclare que solo se deberán acumular las reservas que se liberen o cancelen y que hayan sido deducibles en ejercicios anteriores, con lo cual resulta más simple y acorde la disposición.

b) Ajuste inflacionario instituciones de crédito

La disposición fiscal establece que en el caso de las instituciones de crédito incluyan para el ajuste inflacionario además de los créditos señalados en el artículo 47 de la LISR, los créditos mencionados en la fracción I de dicho artículo. Este supuesto se refiere a que puedan incluir los créditos que sean a cargo de personas físicas y no provengan de sus actividades empresariales, cuando sean a la vista, a plazo menor de un mes o a plazo mayor si se cobran antes del mes.

Como podrá observarse, esta disposición aplica sólo a entidades que sean instituciones de crédito y no a los demás integrantes del sistema financiero que realizan las mismas actividades financieras, lo cual los pone en una situación de desventaja toda vez que otros participantes generan este tipo de créditos por su propia operatividad y que no reconocen su pérdida inflacionaria por el transcurso del tiempo como a los bancos los pone en una situación de inequidad.

Hace algunos años, a través de un artículo del RISR, se permitía a las entidades que formaban parte del sector financiero en general incluir al ajuste inflacionario este tipo de partidas.

Por lo que se sugiere que las entidades que conforman el sistema financiero y no solo a las instituciones de crédito puedan incluir a su ajuste inflacionario estos créditos.

c) Reservas de bancos

Las instituciones de crédito pueden deducir las reservas preventivas globales derivadas de la morosidad de sus créditos, sin embargo el monto de la deducción está limitado al 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de crédito del ejercicio.

Conviene destacar que el monto del 2.5% que se permite deducir año con año no corresponde a la realidad económica que actualmente se vive, toda vez que la morosidad que se tiene por las carteras de crédito es mucho mayor y en consecuencia las reservas que actualmente se están creando son muy superiores a dicho porcentaje.

Por lo que se sugiere, con el fin de atender una realidad y la capacidad contributiva de las instituciones de crédito en este rubro, se aumente dicho porcentaje de deducción ya que no corresponde a la situación económica actual.

Adicionalmente, el cuarto párrafo del artículo 43 de la LISR establece que cuando el saldo acumulado de las reservas preventivas globales, que de conformidad con las disposiciones fiscales o las que establezca la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, tengan las instituciones de crédito al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, sea menor que el saldo acumulado actualizado de las citadas reservas que se hubiera tenido al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior, la diferencia se considerará ingreso acumulable en el ejercicio.

En este sentido, se sugiere precisar con el fin de tener una mayor certeza jurídica, cual es el saldo acumulado que habrá que considerar el de conformidad con las disposiciones fiscales (cuyo saldo se determina en base a las reservas que ya fueron deducibles) o el que establezca los lineamientos de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Asimismo, la Ley señala que para el cálculo del ingreso acumulable a que se refiere el párrafo anterior, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

Se sugiere eliminar esta consideración de la ley, ya que hoy en día la Comisión Nacional Bancaria y de Valores no emite autorizaciones que compruebe el castigo a las reservas. Las autorizaciones son adoptadas por el comité de vigilancia de la institución y solo se hacen del conocimiento de la comisión a través de los movimientos a la reserva que se le reportan trimestralmente, por lo que lo citado en la disposición fiscal no puede ser aplicable. La CNBV establece en su boletín B-6 que la institución deberá evaluar periódicamente si un crédito vencido debe permanecer en el balance o bien debe ser castigado, por lo que solo debe modificarse para quedar “castigos” que se efectúen de acuerdo a reglas que emita la CNBV.

d) Reservas de aseguradoras y afianzadoras

Se establece como deducción para las instituciones de seguros e instituciones de fianzas el incremento o creación de ciertas reservas; asimismo se establece que cuando al término de un ejercicio se proceda a disminuir en relación a las constituidas en el ejercicio inmediato anterior, la diferencia se acumule.

Resulta claro que si una reserva que se hizo deducible se acumule si ésta se cancela por constituirse en exceso, sin embargo no debe hacerse en función de la constituida en el ejercicio inmediato anterior, ya que no necesariamente tiene relación.

Se sugiere por lo tanto, se aclare que solo se deberán acumular las reservas que se liberen o cancelen y que hayan sido deducibles en ejercicios anteriores, con lo cual resulta más simple y acorde la disposición.

H. Consolidación fiscal

Para el ejercicio fiscal de 2010 se realizaron diversas reformas al régimen de consolidación fiscal, cuyo principal objetivo es pagar en forma anticipada el ISR diferido con motivo de la consolidación fiscal, aún cuando no se hayan actualizado los supuestos de desincorporación total o parcial o desconsolidación del grupo.

En este sentido, si bien lo que consideramos que debiera ocurrir es respetar el régimen de consolidación fiscal y permitir pagar el impuesto diferido hasta que ocurriera una desincorporación total o parcial o la desconsolidación del grupo, el régimen previsto en la Ley para anticipar el pago diferido debe sufrir diversas precisiones. Este trabajo se enfoca a las disposiciones contenidas en los ejercicios fiscales de 2010 en adelante.

La LISR contiene cuatro partidas que generan el impuesto diferido:

- Pérdidas fiscales

- Pérdidas en venta de acciones
- Dividendos no provenientes de CUFIN
- Diferenciales de CUFIN

Derivado de lo anterior, se propone que deben regularse en artículos completamente distintos el pago del impuesto diferido y el pago del impuesto por desincorporación o desconsolidación.

Se establece que las controladoras podrán optar por determinar el impuesto diferido considerando el cálculo que se contiene en el artículo 71-A y que contiene los siguientes elementos:

- Reconocimiento de pérdidas fiscales
- Comparación de Registros de CUFIN

Respecto de la comparación de los registros de CUFIN, conforme a la mecánica establecida en la LISR, se genera un doble pago de impuesto, ya que únicamente podrá ser incrementado el registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada hasta que las pérdidas fiscales de las controladas sean efectivamente amortizadas y no al momento de hacer las comparaciones, por lo que se sugiere que se elimine las comparaciones de registros de CUFIN, o en todo caso se permita incrementar el saldo con el monto de las pérdidas fiscales al momento de realizar el cálculo y no hasta que se amorticen.

Independientemente de lo anterior, por lo que hace a las comparaciones de los saldos del Registro de la CUFIN de ejercicios posteriores, se establece que contra el impuesto que se determine se podrá acreditar el que haya resultado en ejercicios anteriores por la comparación de dichos registros, siempre que la base sobre la que se calcula el impuesto diferido incluya aquella sobre la que se haya pagado el impuesto con anterioridad, ya que de esta manera se evita una duplicidad en el pago del impuesto. Es decir, para el cálculo de las comparaciones de los saldos del Registro de la CUFIN, debe realizarse en forma acumulado y no sobre los movimientos a realizarse en cada ejercicio, y es por ello que al realizarse en forma acumulada, se permite acreditar el que haya resultado en ejercicios anteriores, lo cual consideramos que respecto del crédito, es correcto.

Sin embargo, conforme a la mecánica establecida, esto genera que al realizar las comparaciones de los registros en años siguientes, se tendría que pagar un impuesto diferido adicional, aun con el crédito antes mencionado. Lo anterior se genera por darle el tratamiento de una desincorporación a la comparación de los registros y obligar a disminuir del saldo del Registro Consolidado en saldo el Registro Individual. El no realizar una reglamentación clara para el caso del cálculo del impuesto diferido por lo que para el cálculo del impuesto diferido se debe eliminar completamente la comparación de los saldos de CUFIN, o en todo caso, que no se disminuya dicho saldo salvo que exista una desincorporación.

Resulta incorrecto que no se incremente el saldo de la CUFIN consolidada con el monto neto que sirvió de base para determinar el impuesto diferido por las pérdidas fiscales y las comparaciones de los registros antes mencionados, pues por dichos conceptos ya se habría pagado impuesto consolidado.

Adicionalmente, en fechas recientes, se publicaron diversas reglas en la Resolución Miscelánea que regulan el pago del impuesto diferido de los ejercicios anteriores a 2009. Se sugiere que las Reglas Misceláneas se incorporen a la LISR para los ejercicios de 2011 en adelante y que se encaminen a evitar duplicidades en el pago del ISR, así como el que quede en la legislación la posibilidad de acreditar el impuesto por dividendos en los términos de dichas reglas misceláneas.

I. Regímenes especiales

Consideramos que es conveniente efectuar el cambio de la naturaleza del Capítulo VII del Título IV llamado Régimen Simplificado por el de Régimen de Transparencia, donde se establezca a grandes rasgos lo siguiente:

- Deberá efectuar actividades empresariales.
- Cumplirá las obligaciones formales y administrativas, incluso la de hacer pagos provisionales.
- Los integrantes podrán ser personas morales, personas físicas o ambas.
- La Empresa Transparente si tendrá Registro Federal de Contribuyentes pero no será causante por sí misma, los contribuyentes serán sus integrantes en su proporción.
- Las proporciones podrán estar en función del capital aportado.
- La persona moral acumulará a sus demás ingresos la parte de la utilidad o deducirán la parte de la pérdida que les corresponda por su participación y considerarán como acreditable los pagos provisionales que haya efectuado la Empresa Transparente en su proporción. Esta participación o deducción se efectuará aún cuando la Empresa Transparente no haya distribuido sus remanentes o pérdidas.
- Las personas físicas que participen considerarán sus utilidades o pérdidas como ingresos o deducciones del Capítulo II del Título IV sujeto a sus disposiciones. No tendrán obligación personal de efectuar pagos provisionales pero sí su declaración anual.
- La Empresa Transparente no podrá tener Cuenta de Utilidad Fiscal Neta ni Cuenta de Capital de Aportación. La actualización de la inversión en la Empresa

Transparente la tendrá la persona moral como inversión en acciones actualizada y la persona física también en los términos del Capítulo IV del Título IV, en caso de venta.

- En caso de disolución, se distribuirán los activos y pasivos de la Empresa Transparente en la proporción sin que se considera enajenación pero con el costo neto por depreciar que tenía la Empresa Transparente. Si ya estuviera totalmente depreciado, entonces cuando lo venda el accionista persona moral o persona física que lo recibió, todo será utilidad gravable.
- La Empresa Transparente presentará un declaración anual informativa con las operaciones realizadas a través de ella, determinará su resultado fiscal o pérdida, informará de los pagos provisionales y anotará los datos fiscales de las personas morales y personas físicas a las que les corresponde el resultado en la proporción respectiva para que el SAT esté en posibilidades de verificar que éstos acumularon o dedujeron lo que les correspondió.

J. PyMES

a) Antecedentes

i) Legales

Las empresas denominadas PyMES dentro de la Legislación Federal se regulan en dos ordenamientos y un acuerdo:

- Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa.
- Ley Federal para el Fomento de la Microindustria y la Actividad Artesanal.
- Acuerdo por el que se establece la estratificación de las micro, pequeñas y medianas empresas (D.O.F. del 30 de junio de 2009).

ii) Estadísticos

La impotencia en la economía real de las PyMES se muestra a continuación:

Para el *SIEM* (SISTEMA DE INFORMACION EMPRESARIAL MEXICANO), las empresas se dividen, según su tamaño, en micro, pequeñas, medianas y grandes.

En los cuadros siguientes se observa su clasificación:

Composición por tamaño y sector (participación porcentual):

Tamaño	Sector			Total	
	Industria	Comercio	Servicios		
				*659,591	
Micro	36,901	433,931	139,658	610,490	(92.5%)
Pequeña	9,833	11,759	13,999	35,591	(05.3%)
Mediana	3,629	3,792	1,587	9,008	(01.5%)
Grande	1,499	1,428	1,575	4,502	(0.70%)
Total	51,862	450,910	156,819	659,591	(100%)

* Servicios privados no financieros.

Fuente: Censo Económico 2008

Página web: <http://www.siem.gob.mx/siem2008/estadisticas/estadotamano.asp?tam=4&p=1>

iii) De Registro Federal de Contribuyentes

En el más reciente estudio presentado ante el Servicio de Administración Tributaria por el Instituto Tecnológico Autónomo de México (ITAM), se muestra la importancia que tienen las PyMES (tratándose de personas físicas) dentro de nuestra economía fiscal.

**Eficiencia recaudatoria:
Definición, estimación e incidencia en la evasión**

Table 12. Contribuyentes del SAT

FECHA	CONT_ACT_LOCAL	CONT_PER_MOR	CONT_PER_FIS	CONT_ASAL_SAT	CONT_ASAL_EST	CONTA_ACT_LOCAL_EST
2003/01	8,810,576	473,003	7,328,753	1,008,820	12,646,970	20,448,726
2003/02	9,199,336	489,010	7,394,818	1,315,509	12,662,453	20,546,280
2003/03	9,656,866	505,031	7,459,523	1,692,312	12,660,492	20,625,046
2003/04	10,191,556	521,034	7,522,823	2,147,700	12,758,067	20,801,923
2004/01	10,528,033	544,680	7,294,460	2,688,893	12,713,944	20,553,084
2004/02	11,273,898	561,228	7,391,585	3,321,085	12,881,054	20,833,867
2004/03	12,180,081	567,405	7,566,050	4,046,626	12,991,735	21,125,190
2004/04	13,108,268	577,232	7,666,821	4,864,215	13,108,357	21,352,410
2005/01	12,963,879	594,113	7,876,771	4,492,995	13,082,949	21,553,833
2005/02	15,319,293	597,161	8,027,857	6,694,275	13,242,807	21,867,825
2005/03	18,304,554	622,716	8,234,837	9,447,001	13,393,161	22,250,714
2005/04	18,788,167	641,229	8,337,935	9,809,003	13,575,313	22,554,477
2006/01	19,547,661	662,306	8,487,706	10,397,649	13,605,514	22,755,526
2006/02	20,850,652	682,963	8,641,728	11,525,961	13,845,447	23,170,138
2006/03	22,227,606	686,757	8,789,209	12,751,640	14,071,392	23,547,358
2006/04	22,273,275	693,087	8,819,767	12,760,421	14,222,772	23,735,626
2007/01	22,471,631	716,737	7,562,857	14,228,037	14,228,037	22,471,631
2007/02	22,632,583	742,769	7,636,984	14,252,830	14,252,830	22,632,583
2007/03	22,770,072	756,293	7,733,723	14,280,056	14,280,056	22,770,072
2007/04	22,817,481	740,245	7,770,652	14,306,584	14,306,584	22,817,481
2008/01	22,861,520	735,423	7,781,759	14,344,338	14,344,338	22,861,520
2008/02	23,078,357	760,909	7,930,487	14,386,961	14,386,961	23,078,357
2008/03	23,247,684	767,304	8,039,122	14,441,258	14,441,258	23,247,684
2008/04	24,076,259	772,655	8,832,338	14,471,266	14,471,266	24,076,259
2009/01	24,347,643	791,372	9,019,647	14,536,624	14,536,624	24,347,643
2009/02	24,443,555	800,093	9,054,612	14,588,850	14,588,850	24,443,555

Fuente: SAT e IMSS.

Nota: Para 2003 son estimados por el ITAM. Además la serie de contribuyentes asalariados para 2003/1 a 2006/4 también fue estimada con datos del IMSS.

Significado:

CONT_ACT_LOCAL: Contribuyentes activos localizados

CONT_PER_MOR: Contribuyentes personas morales

CONT_PER_FIS: Contribuyentes personas físicas

CONT_ASAL_SAT: Contribuyentes asalariados de indicadores SAT
Contribuyentes asalariados estimados por el ITAM entre 2003/1 y

CONT_ASAL_EST: 2006/4

CONTA_ACT_LOCAL_EST: Contribuyentes activos localizados estimados por el ITAM

b) Problemática

En el sistema fiscal actual no existe la referencia hecha expresamente a la empresas PyMES, sino que se tiene que inferir cuales son y que tratamientos fiscales se tienen.

A continuación se enumeran conceptualmente los regímenes en los que dentro de la LISR se infiere que se refieren a este tipo de empresas:

- Régimen Simplificado
- Sociedades Cooperativas de Producción
- Régimen Intermedio de Personas Físicas
- Régimen de Pequeños Contribuyentes de Personas Físicas
- Portal PyMES de resolución Miscelánea
- Portal Microe de la página de Internet del SAT

Por lo anterior es necesario que dentro de la LISR se incorpore claramente cuál es el tratamiento concreto de las PyMES, por supuesto, considerando lo mejor de los regímenes antes descritos.

Importante precisión es la de que, en adición a que se incorpore dentro de la LISR un régimen concreto, también lo es que dicho régimen sea coherente y concordante con las siguientes disposiciones:

- Ley para el Desarrollo de la Competitividad de la Micro, Pequeña y Mediana Empresa
- Ley Federal para el Fomento de la Microindustria y la Actividad Artesanal
- Acuerdo por el que se establece la estratificación de las micro, pequeñas y medianas empresas (D.O.F. del 30 de junio de 2009)

c) Conclusión

En conclusión por lo que hace a este tema, no se puede aceptar dada la importancia que tienen las PyMES que dentro de la LISR no se tenga seguridad jurídica del tratamiento fiscal de estas empresas.

Debe en la sucesivo, no aceptarse que se den tratamientos en resoluciones misceláneas (Portal PyMES) o bien en la página del SAT (Portal Microe) ya que confunden y/o agravan la falta de seguridad de las PyMES.

K. Obligaciones de las personas morales

a) Expedición de comprobantes

La obligación se contempla en el artículo 86, fracción II de la LISR, sin embargo es una obligación común en diversas leyes fiscales, por lo que lo apropiado es que las regulaciones específicas se contemplen en el reglamento del Código Fiscal de Federación.

En función de lo anterior se sugiere contemplar en dicho reglamento lo siguiente:

Incorporar las regulaciones contenidas en la regla I.2.10.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal, que se refiere a la no expedición de comprobantes impresos en talleres autorizados.

Por otra parte, en el citado reglamento se debería establecer la forma de emisión de comprobantes cuando se trata de un mandato sin representación o de una comisión con comitente oculto, disponiendo que en ese caso el mandatario o el comisionista expedirán a su nombre los comprobantes de las operaciones y se entenderá que son emitidos por cuenta y orden del mandante o comitente sin que sea necesario que se mencione tal situación en los mismos.

Asimismo, debería incorporarse al citado reglamento la regla I.3.6.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal, relativa a la emisión de comprobantes por personas morales que administran inmuebles propiedad de personas físicas, pero eliminando el anacrónico requisito de que los mismos sean firmados por el representante legal de la persona moral.

b) Inventarios físicos

Resulta totalmente incongruente que se permita en el artículo 91 del Reglamento de la LISR la toma rotativa de inventarios y la posibilidad de anticiparla un mes si se establece además que debe efectuarse la corrección respectiva para determinar el saldo a la fecha de cierre del ejercicio, ya que entonces se tendría de cualquier manera hacer la toma física total a la fecha en que termina el ejercicio para poder hacer la "corrección respectiva del saldo".

Por lo tanto debe eliminarse esa mención en el artículo reglamentario respectivo.

c) **Financiamiento de residentes en el extranjero**

Como una medida de simplificación, se debería eliminar la obligación de presentar anualmente la información sobre créditos obtenidos, ya que de cualquier manera se informa sobre las retenciones efectuadas y la mayor parte de empresas que obtienen financiamientos del extranjero está dictaminada para efectos fiscales, y por lo tanto, la autoridad a través del dictamen cuenta con toda la información.

Asimismo, como medida de simplificación administrativa, deberían eliminarse las declaraciones de clientes y proveedores, ya que se tiene la información en las declaraciones informativas mensuales.

d) **Registro de inversiones a las que se aplicó deducción inmediata**

Resulta incongruente con otras disposiciones que el registro a que se obliga sobre las inversiones a las cuales se les haya aplicado deducción inmediata se debe conservar por 10 años.

Debería adecuarse para establecer un plazo de 5 años.

e) **Sistema Detallista**

Se obliga a llevar un “registro” de los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta.

En realidad esta disposición se debería referir a que el contribuyente cuente con la información relativa a los factores utilizados para fijar los márgenes de utilidad bruta aplicados para determinar el costo de lo vendido durante el ejercicio y no a un registro.

f) **Reembolsos de capital**

La regulación contemplada en el párrafo 16 del artículo 89 de la LISR, relativa a determinar la utilidad distribuida en el reembolso como si se tratara de una enajenación de acciones cuando se ha incrementado el capital en los dos últimos ejercicios, implica un doble pago de impuesto, ya que en estos casos además de determinar así la utilidad, se debe disminuir el saldo de la CUCA para futuros reembolsos, por lo que se sugiere su eliminación.

L. **Enajenación de acciones y dividendos**

a) **Enajenación de acciones**

El actual régimen fiscal previsto en la LISR para la enajenación de acciones está basado en una transparencia fiscal mal entendida; esto es, nuestra legislación fiscal

acertadamente está diseñada para que una persona física que realiza su actividad en forma directa, llegue razonablemente al mismo impuesto que causaría de realizar dicha actividad utilizando un vehículo intermedio, una ficción jurídica como pudieran ser la sociedad anónima o la sociedad civil. El eje medular de la transparencia fiscal se basa en que no se incremente la carga fiscal cuando los flujos existentes en la persona moral se hagan llegar a la persona física. Por lo tanto, si las cantidades que se encuentran en la persona moral ya cubrieron el impuesto a través de dicha persona, cuando esos montos se hagan llegar a la persona física ya no deben cubrir impuestos adicionales.

Originalmente la transparencia fiscal se implementó mediante la deducción del monto de los dividendos en la persona que los decretaba y la acumulación en la persona que los recibía, pero ese sistema trajo efectos no deseados y se utilizó por los contribuyentes para diferir de manera indefinida el pago del impuesto vía la creación de empresas “holding” o controladoras, que a su vez eran poseídas por otras empresas, y así sucesivamente. En virtud de ello se abandonó el sistema de deducción y acumulación de los dividendos, pasándose a otro en donde la persona moral que decreta el dividendo no hace deducción alguna, y si quien lo recibe es otra persona moral, no lo acumula; pero si quien recibe el dividendo es una persona física, procede a acumular el monto respectivo y acredita el impuesto pagado a través de la persona moral, con lo que se logra la transparencia fiscal.

El régimen de transparencia fiscal en materia de dividendos, se insiste, es plausible. Sin embargo, erróneamente se ha pretendido extender dicho régimen a lo que es la enajenación de acciones, para lo cual indebidamente se ha asumido en nuestra legislación fiscal que si la empresa emisora de las acciones ha cubierto impuestos, el costo de las acciones por ella emitidas se debe ver incrementado en esa medida, mientras que si la empresa lo que ha sufrido son pérdidas que tenga pendientes de amortizar, entonces el costo fiscal debe disminuirse, toda vez que en lugar de haber pagado impuestos, tiene un crédito contra los mismos vía esas pérdidas por amortizar. Lo mismo sucede con los dividendos, ya que los recibidos por la sociedad emisora incrementan el costo fiscal, mientras que los cubiertos por ella disminuyen dicho costo.

Ese régimen de transparencia fiscal mal entendida lo único que hace es cambiar el sujeto del impuesto, e involucra aspectos que no tienen nada que ver con la determinación de la utilidad o pérdida generada en la operación, además que desde luego complica enorme e indebidamente la determinación de la base gravable y va en contra de cualquier principio de simplificación fiscal. Para determinar la utilidad o pérdida fiscal en la venta de acciones, lo único que procede es actualizar el costo de adquisición de las acciones con el factor de actualización que corresponda en función de las fechas de adquisición y de enajenación, comparando el costo así determinado contra el ingreso obtenido. Cualquier otro elemento es ajeno a la enajenación de acciones.

Esto es, si una empresa ha obtenido muchas utilidades fiscales y ha cubierto impuestos, su accionista está ante dos escenarios a fin de efectuar la venta de las acciones: o decreta un dividendo vía CUFIN y obtiene una parte como dividendo y la otra como precio por las acciones, o sube todo al precio de la operación (pirámida el efecto del impuesto) a sabiendas de que dentro de la empresa está dejando utilidades que ya pagaron impuestos y que por ende, tienen un valor superior a aquellas que no lo han cubierto. El definirse por una de esas alternativas es decisión del accionista, y en su caso, del adquirente de las acciones, por lo que si se decide primero decretar un dividendo y posteriormente enajenar las acciones a un precio determinado, será una opción totalmente válida. Igual de válido será si deciden incrementar el valor de la acción a fin de reflejar el efecto de las utilidades que ya pagaron impuestos y que se quedan en la empresa.

Se ha argumentado por anteriores funcionarios del SAT que si así se hiciera, se deja en desventaja al accionista minoritario que no está en posibilidad de ordenar un decreto de dividendos (precisamente por ser minoritario) y que lo llevaría a pagar un impuesto mayor. Se insiste, si no se decretara el dividendo, el efecto de las utilidades debe piramidarse de tal suerte que el precio que obtenga el enajenante de las acciones sea tal que el neto a recibir sea el mismo en ambas vías; y si no se logra por desconocimiento del accionista minoritario, por dificultad de reflejar el incremento en el valor de la acción o por cualquier otra causa, es algo que no atañe al legislador, es una negociación entre particulares. El régimen fiscal no debe complicarse innecesariamente pretendiendo proteger a personas que en un momento determinado no sabrían o no podrían hacer valer adecuadamente sus derechos.

Y es que el actual régimen nos lleva a absurdos de cambiar el sujeto del impuesto, porque si nos remitimos al supuesto de que las pérdidas sufridas por la empresa son superiores al valor de las aportaciones, resultará que cualquier cantidad que obtengamos por su venta originará el pago del impuesto sobre una utilidad inexistente; esto es, si suponemos que un accionista invirtió \$1,000.00 y vendió las acciones en \$10.00 (la empresa reportó pérdidas fiscales por \$1,200.00) tuvo pérdida en la operación y no utilidad de \$10.00, mientras que el que compró las acciones a \$10.00 y después las vendió en \$1,000.00 (porque generó utilidades sobre las cuales no pagó impuestos precisamente porque se tenían pérdidas por amortizar), no pagará Impuesto sobre la Renta al momento de enajenar las acciones, cuando él es quien realmente obtuvo la utilidad fiscal y económica.

Más absurdo resulta que sólo se computan ejercicios terminados para estos efectos, porque si la operación se hizo el 28 de diciembre de un año, resulta que quien fue accionista durante 361 días no se verá impactado ni por la utilidad ni por la pérdida de ese ejercicio, mientras que quien las adquirió y sólo fue accionista por 4 días, se verá afectado o beneficiado por la utilidad de todo ese ejercicio.

Por todo ello, es incuestionable que el régimen fiscal de la enajenación de acciones sólo debe contemplar la actualización del costo de adquisición de las mismas y

su comparación contra el precio de venta, a fin de determinar la utilidad o pérdida sufrida en la enajenación de acciones. Si se obtuvieron dividendos, utilidades o pérdidas, son elementos que incidirán en determinar el valor de la acción, pero que no deben incidir en el régimen fiscal.

Obviamente el régimen que se propone es aplicable sólo para la determinación de la utilidad o pérdida obtenida en la enajenación de acciones, por lo que deben respetarse los demás parámetros contemplados en la Ley, como es dividir la utilidad o pérdida en función de los años de tenencia de las acciones (para las personas físicas), o la determinación del costo promedio por acción, la regulación para el caso de fusiones o escisiones, etc.

b) Dividendos

En términos generales consideramos adecuado el régimen fiscal aplicable a los dividendos, sin embargo, es conveniente realizar algunas modificaciones a éste a fin de hacerlo más justo.

En efecto, el primer aspecto a considerar es que la distribución de dividendos o utilidades que no provenga de los saldos de CUFINRE o CUFIN causa el impuesto establecido por el artículo 11 de la Ley, que lo debe pagar la persona moral que realice las mencionadas distribuciones. El mismo artículo 11 permite a las personas morales que pagaron el impuesto de referencia, el acreditamiento de éste contra el ISR corporativo del ejercicio de la misma persona moral o contra el correspondiente a los dos ejercicios fiscales siguientes y contra los pagos provisionales de estos últimos.

El citado acreditamiento que contempla la Ley tiene por objeto evitar que el impuesto se duplique derivado de diferencias temporales entre el tratamiento fiscal y contable de ingresos o deducciones; por tanto, desde nuestra óptica no encontramos justificante alguno para que el acreditamiento se circunscriba al ejercicio en que se pague y a los dos siguientes, ya que la reversión de las citadas diferencias temporales pueden darse en un plazo mayor.

Derivado de lo anterior, se sugiere que el acreditamiento que se comenta se pueda llevar a cabo contra el impuesto del ejercicio en que se paga el gravamen y contra los diez ejercicios siguientes, para hacerlo cuando menos acorde con las disposiciones relativas a la amortización de pérdidas.

Ahora bien, si finalmente el acreditamiento procede contra el impuesto del ejercicio, no vemos justificación para que no se permita realizarlo contra los pagos provisionales del ejercicio en que se paga el impuesto, ya que ello implica realizar pagos provisionales en exceso respecto del impuesto anual, con el consecuente efecto de flujo anticipado y posterior solicitud de devolución del saldo a favor ante el SAT, por lo que consideramos que debe permitirse llevarlo contra los pagos provisionales,

evitando así un flujo anticipado indebido hacia el SAT y para dar congruencia económica al crédito de referencia.

Hace ya algunos años, desafortunadamente de manera transitoria (de 1999 a 2001), se estableció la posibilidad de diferir parcialmente el pago del impuesto corporativo, hasta en tanto no se distribuyeran dividendos, con la finalidad de incentivar la reinversión de utilidades en las empresas, por lo que es recomendable el incorporar nuevamente este beneficio, lo que sin duda ayudaría a reactivar la actividad económica del país.

En este tenor, las disposiciones transitorias para 2002 (fracc. XLV) establecen un procedimiento para el pago del ISR diferido para personas morales, para lo cual le dan continuidad al saldo de la CUFINRE existente hasta 2001 y, a través del artículo quinto transitorio del RISR, se permite que el saldo de esta cuenta se actualice siempre que se utilice el procedimiento que este mismo artículo dispone, el cual, en ciertos casos, reduce o incluso elimina el saldo de esta cuenta generándose una serie de efectos negativos para los contribuyentes, por lo que es recomendable su eliminación o bien, se continúe con el establecido por la Ley abrogada en su artículo 124-BIS.

En otro orden de ideas, el artículo 88 de la LISR que establece el procedimiento para determinar el saldo de la CUFIN dispone que dicho saldo se disminuirá con la diferencia que exista cuando la suma del ISR del ejercicio adicionado de las partidas no deducibles sea mayor al resultado fiscal del ejercicio y, adicionalmente, para la determinación del saldo inicial de esta cuenta, que se indica por el artículo séptimo transitorio del RISR, también se obliga a la aplicación de este procedimiento que reduce o, en algunos casos, elimina el saldo de esta cuenta.

Es claro que al reducir este saldo que representa la suma de utilidades por las que ya se pagó el ISR corporativo, que son susceptibles de distribuirse a los socios o accionistas como dividendos, con elementos que no guardan ninguna relación con dichas utilidades tiene efectos totalmente negativos, principalmente porque desincentiva la reinversión de utilidades. Se propone, consecuentemente, eliminar este procedimiento de forma que la determinación de la CUFIN se realice en los términos del artículo 124 de la Ley abrogada.

M. Créditos respaldados

Respecto a este tema la petición sería que se definiera con mayor precisión que debería entenderse por este concepto ya que actualmente está demasiado amplio e incierto, y en última instancia que se aclare que en caso de que a los intereses se le diera el tratamiento de dividendos, el pasivo correspondiente no debería considerarse para efectos de determinar el ajuste anual por inflación.

A mayor abundamiento, el artículo 92 en su segundo párrafo señala el concepto de créditos respaldados, de donde se desprenden diversas interrogantes como son: ¿Qué debe entenderse por proporcionar? ¿Incluye el financiamiento? La primera persona que proporciona efectivo (por ejemplo) a otra persona (la segunda) ¿Deberán no ser partes relacionadas o también abarca a las que son partes relacionadas? Dependiendo cómo se conteste a estas interrogantes, se podría dar absurdos de considerar como créditos respaldados, entre otras, operaciones como las siguientes:

- Un banco le preste dinero a una empresa en México y este dinero se utilice para adquirir un negocio o empresa
- Una persona le preste dinero a otra y esta se use para efectuar una aportación de capital en una subsidiaria
- Un banco o persona le presta dinero a una empresa holding en México y esta utiliza el efectivo para prestarle a sus subsidiarias operadoras

El tercer párrafo señala otras operaciones que tienen el tratamiento de créditos respaldados, el cuál adolece de lo anteriormente mencionado.

El cuarto párrafo dispone qué operaciones no se consideran créditos respaldados, el cual se acota a las acciones o instrumentos de deuda propiedad del acreditado o de partes relacionadas que sean residentes en México, consideramos que podrían considerarse otras excepciones.

N. Precios de transferencia

No obstante que las reglas en materia de Precios de Transferencia se encuentran en el TITULO VI “De los Regímenes Preferenciales y de las Empresas Multinacionales” Capítulo II “De las Empresas Multinacionales” Artículos 215 y 216, el tema en cuestión tiene una correlación directa dentro del TITULO II “De las Personas Morales Disposiciones Generales” Capítulo VII “De las Obligaciones de las Personas Morales” donde se fijan las disposiciones por las que estos contribuyentes deberán cumplir con los requisitos que en la LISR se fijan en materia de Precios de Transferencia. Estos requisitos y obligaciones se encuentran establecidos en la fracción XII del artículo 86 de la LISR.

Se propone establecer reglas adicionalmente a la excepción que por ingresos tienen los contribuyentes descritos en dicho párrafo, el que se adicionara también un mínimo de transacción a analizar, por ejemplo: si un contribuyente parte relacionada cuyos ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior excedieron el límite establecido de 13 y 3 millones de pesos respectivamente y solo tuvo una transacción con su parte relacionada en el extranjero de una cantidad mínima (pudiera ser de 40 mil pesos). Es decir que en estos casos no se obligará a demostrar mediante un estudio de precios de transferencia que dicha tran-

sacción cumplió con el Principio de Plena Competencia, ya que esta transacción es muy difícil de demostrar por la vía de la segmentación requerida además del costo financiero y administrativo que tendría que incurrir en su cumplimiento.

En suma, sería recomendable establecer un mínimo que tal vez pudiera funcionar sobre la base de un importe, o bien, sobre un porcentaje de Ingresos acumulables, Costos Brutos o de Operación, por mencionar solo algunos.

Por lo que respecta a la fracción XV de la LISR, consideramos que no se establece con claridad si la obligación tiene el alcance a partes relacionadas nacionales, por lo que consideramos que esto debería quedar establecido en forma clara y sin la necesidad de preparar un estudio de precios de transferencia.

Capítulo IV. Títulos III y IV de la LISR

A. Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos

a) Artículo 93, determinación del “remanente distribuible”

i) Antecedentes

En virtud de que, como regla general, las sociedades reguladas en el Título III de la LISR no son contribuyentes de dicho impuesto, éstas se encuentran obligadas a la determinación del denominado “remanente distribuible”, mismo que, de manera muy simplista, puede equipararse a lo que sería una “utilidad fiscal”.

Debido a que los integrantes de las personas morales reguladas en el Título III de la LISR pueden ser personas físicas o morales residentes en México, para efectos fiscales se establece, como primera regla, que el “remanente distribuible” se cuantificará restando de los ingresos obtenidos en el ejercicio por la persona moral no contribuyente, excepto los ingresos por los que se haya pagado un ISR definitivo y aquellos a que se refiere el artículo 109 de la LISR, las deducciones autorizadas de conformidad con el Título IV de la LISR. Es decir, la Ley parte del supuesto de que, en la mayoría de los casos, los integrantes de este tipo de personas morales son personas físicas.

No obstante lo anterior, se prevé que, en caso de que: “...la mayoría de los integrantes o accionistas de dichas personas morales sean contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuible se cuantificará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en términos de las disposiciones de dicho Título”.

Cuando la LISR utiliza la expresión: “cuando la mayoría de los integrantes... sean...” significa que tal mayoría deberá determinarse no en función del por-

centaje de participación en el patrimonio que tengan dichos integrantes, sino en atención al mayor número de integrantes que de cada tipo exista. Es decir, existen casos en los que de tres integrantes, dos son personas morales contribuyentes del Título II de la LISR con una participación en el patrimonio de la persona moral de 2% (1% cada uno) y el restante 98% de participación en el patrimonio de las personas morales está en propiedad de una persona física y, no obstante lo anterior, el “remanente distribuible” debe determinarse conforme a las reglas previstas en el Título II de la LISR, o viceversa.

ii) Problemática

En virtud de lo anterior, será necesario que se precise que el parámetro a considerarse para tales efectos no sea en función del número que de cada tipo de integrantes exista, sino en función del mayor porcentaje del patrimonio en manos de personas físicas o morales.

iii) Propuesta de Solución

Para solucionar esta problemática, es necesario que se modifique el artículo 93 en su párrafo 4, considerando que cuando la participación mayoritaria en el capital social de dichas personas morales esté compuesta por integrantes o accionistas contribuyentes del Título II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan en los términos de las disposiciones de dicho Título. Cuando la participación mayoritaria en el capital social de dichas personas morales esté compuesta por integrantes o accionista personas físicas del Título IV, Capítulo II, Secciones I o II de esta Ley, el remanente distribuible se calculará sumando los ingresos y disminuyendo las deducciones que correspondan, en los términos de dichas Secciones, según corresponda.

b) Artículos 93 y 94, ingresos sujetos a pago definitivo y “remanente distribuible”

i) Antecedentes

Como regla general, las personas morales del Título III de la LISR no son contribuyentes del ISR por los ingresos que éstas obtengan, ya que quienes lo serán son sus integrantes en la medida en que éstas les entreguen el “remanente distribuible”.

Sin embargo, como regla de excepción, el artículo 94 de la LISR prevé que las personas morales del Título III serán contribuyentes del ISR por los ingresos que obtengan y a que se refieren los Capítulos IV, VI y VII del Título IV de la LISR (enajenación de bienes, intereses y premios, respectivamente); en cuyo caso el ISR que corresponda se entenderá como pago definitivo.

En la práctica es muy común observar que las personas morales del Título III obtienen ingresos por concepto de intereses y enajenación de bienes, mismos que quedan sujetos al pago de un ISR definitivo, según se ha comentado.

ii) **Problemática**

Así las cosas, y conforme a lo señalado en el punto precedente, se tiene que sólo en el caso de que la mayoría de los integrantes de la persona moral del Título III sean personas físicas, el “remanente distribuible” se podrá cuantificar excluyendo los ingresos por los que se haya pagado un ISR definitivo, como lo es el caso de los ingresos por intereses y enajenación de bienes que se comenta. Sin embargo, cuando la mayoría de los integrantes de la persona moral sean personas contribuyentes del Título II de la LISR o personas físicas con actividades empresariales, según la literalidad del cuarto párrafo del artículo 93 de la Ley de la LISR, no podrán dejar de incluir los ingresos por intereses, enajenación de bienes y premios que hayan quedado sujetos al pago del ISR definitivo; lo cual, evidentemente, constituye una duplicidad en el pago del ISR.

Lo anterior también resulta aplicable cuando las personas no contribuyentes hayan pagado el impuesto sobre la renta por haber enajenados bienes distintos de su activo fijo o hayan prestado servicios a personas distintas de sus miembros o socios que excedan del 5% de los ingresos totales en los términos del último párrafo del artículo 93 de la LISR.

iii) **Propuesta de Solución**

Por lo anterior: (i) debe precisarse que en el caso de que el “remanente distribuible” se cuantifique aplicando las reglas del Título II o del Capítulo II del Título IV de la LISR también deberán excluirse los ingresos que en términos del artículo 93 y 94 de la LISR hayan quedado sujetos al pago definitivo de ISR y, a la vez, que la entrega del importe neto de tales ingresos a sus integrantes no serán acumulables para éstos, para lo cual se tendría que llevar una cuenta equivalente a la CUFIN para este tipo de ingresos; o bien, (ii) que en caso de que el “remanente distribuible” se calcule considerando los ingresos por los que se pagó un ISR, se permita que los integrantes de la persona moral puedan considerar como un ISR acreditable contra el impuesto que deban pagar por la recepción del “remanente distribuible”, el ISR que se haya retenido previamente a la persona moral no contribuyente.

Por lo anterior se propone la redacción en la norma, en el párrafo 3 de su artículo 93, como sigue:

Texto I

“Las personas morales a que se refiere este artículo determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados en el artículo 109 de esta Ley y de aquellos por los que se haya pagado el impuesto definitivo, las deducciones autorizadas, de conformidad con el Título II y IV de la presente Ley, según se trate de personas morales o de personas físicas, respectivamente.”

Texto II

“Las personas morales a que se refiere este artículo determinarán el remanente distribuible de un año de calendario correspondiente a sus integrantes o accionistas, disminuyendo de los ingresos obtenidos en ese periodo, a excepción de los señalados en el artículo 109 de esta Ley, las deducciones autorizadas de conformidad con el Título II y IV de la presente Ley, según se trate de personas morales o de personas físicas, respectivamente. Los integrantes o accionistas de las personas morales podrán acreditar el impuesto sobre la renta que le hayan retenido la persona moral o que ella haya pagado por los ingresos que la LISR establece como pago definitivo.”

c) **PTU**

i) **Antecedentes**

En términos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y de la Ley Federal del Trabajo en vigor, así como de la Resolución correspondiente a la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, se concluye que algunas de las personas morales del Título III de la LISR no cumplen con los supuestos para estar exentas del reparto de una PTU.

ii) **Problemática**

Actualmente, estas personas morales del Título III de la LISR no están pagando PTU a sus trabajadores porque consideran que, al no ser contribuyentes del ISR, no tienen una base gravable para estos fines.

iii) **Propuesta de Solución**

En virtud de lo anterior es indispensable que se aclare cuál es la renta gravable base para el cálculo de la PTU, puesto que la persona moral del Título III es el patrón, y a la vez no es, como regla general, contribuyente del ISR, por lo que la misma no cuenta con una renta gravable a su cargo.

Para solventar lo antes expresado, se propone adicionar un artículo 94-A con la siguiente redacción:

“Para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la renta gravable a que se refiere el inciso e) de la fracción IX del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y el artículo 120 de la Ley Federal del Trabajo, se determinará conforme a lo señalado en el artículo 16 de la LISR si la participación accionaria mayoritaria está integrada por personas morales contribuyentes del Título II de la LISR, y conforme al artículo 132 de la LISR si la participación accionaria mayoritaria está integrada por personas físicas contribuyentes del Título IV de la LISR.”

d) Casos en que no se aplica la enajenación de bienes o prestación de servicios

i) Antecedentes

El criterio normativo 67/2009/ISR señala que lo establecido en el último párrafo del artículo 93 (actual sexto párrafo) de la LISR no será aplicable tratándose de la prestación de servicios de enseñanza con autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, siempre que los ingresos percibidos correspondan a los pagos que por concepto de cuota de inscripción y colegiatura efectúen los alumnos que se encuentren inscritos en las instituciones educativas de que se trate.

Así también, el criterio normativo 64/2009/ISR señala que deben excluirse del referido supuesto a las sociedades cooperativas de consumo de bienes, en los casos en que éstas enajenen bienes distintos de su activo fijo a sus miembros, ya que las mismas se crean con una finalidad social, sin objeto de lucro, adquiriendo o produciendo bienes y servicios para consumo de sus socios, a cambio de una contraprestación que utiliza la sociedad para seguir cumpliendo su objeto. Por tanto, únicamente el ingreso que obtenga este tipo de cooperativas, por la enajenación de esos bienes a sus miembros, no debe causar el impuesto sobre la renta.

ii) Problemática

En muchos de los casos estos criterios normativos no son conocidos por los contribuyentes, razón por la cual, en ocasiones, no son aplicados, provocando una aplicación incorrecta de la Ley.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, sería deseable que se incluyera en el texto del artículo 93 de la LISR los supuestos que se señalan en los criterios normativos 64/2009/ISR y

67/2009/ISR, a efectos de otorgar mayor seguridad jurídica a estos contribuyentes.

e) No determinación de pagos provisionales en los casos de enajenación de bienes o prestación de servicios

i) Antecedentes

Como se ha señalado, el sexto párrafo del artículo 93 señala que en los casos de enajenación de bienes distintos de su activo fijo o prestación de servicio a personas distintas de sus miembros o socios deberán determinar el impuesto sobre la renta correspondiente a los ingresos derivados de las actividades mencionadas, en los términos del Título II.

Cabe señalar que, en términos del Título II, los contribuyentes de este título en los términos del artículo 14 de la LISR se encuentran obligados a realizar pagos provisionales en función a un coeficiente de utilidad obtenido en el ejercicio anterior o los últimos cinco ejercicios.

Sin embargo, para efectos de determinar si los contribuyentes rebasen el 5% de los ingresos totales, es necesario incluir la totalidad de ingresos obtenidos en el ejercicio, y será precisamente hasta el término del ejercicio cuando puedan llegar a determinar si cuentan con ingresos sujetos al pago del impuesto sobre la renta en términos del sexto párrafo del artículo 93 de la LISR.

ii) Problemática

Ante la falta de claridad de la Ley en este sentido, se han presentado revisiones por parte de la autoridad en donde se ha establecido la necesidad de llevar a cabo pagos provisionales por estos conceptos a pesar de lo absurdo de esta interpretación.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, a efectos de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, sería deseable que se precisara que la remisión al Título II para determinar el impuesto sobre la renta no incluye la determinación de pagos provisionales.

f) Enajenación de bienes distintos de activo fijo

i) Antecedentes

El último párrafo del artículo 93 de la LISR establece que en el caso de las personas morales sujetas al Título III enajenen bienes distintos de su activo fijo,

deberán determinar el impuesto que corresponda a la utilidad por los ingresos derivados de las actividades mencionadas.

Asimismo, el artículo 94 establece que las personas morales del Título III, a excepción de ciertos contribuyentes, serán contribuyentes del impuesto sobre la renta cuando perciban ingresos de los Capítulos IV (enajenación de bienes), VI (intereses) y VII (premios) del Título IV.

ii) Problemática

Por lo anterior, en el caso de que las personas morales no contribuyentes lleven a cabo la enajenación de bienes distintos de su activo fijo, éstos se encontrarán sujetos a dos disposiciones (artículo 93 y Artículo 94).

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, debiera de precisarse qué tipo de bienes son los que se encuentran regulados bajo el artículo 93 y cuáles conforme al artículo 94 de la mencionada ley.

g) Efectos del “remanente distribuible” percibido por una persona moral contribuyente del Título II

i) Antecedentes

Como se ha señalado anteriormente, las personas sujetas al Título III no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, sino que son sus integrantes son los obligados al pago del impuesto sobre la renta al momento en que perciban el “remanente distribuible”, el cual, pudiera considerarse como una utilidad distribuida.

En el caso de integrantes personas físicas, se establece en la fracción X del artículo 167 que dichas personas considerarán como ingreso la parte proporcional del remanente distribuible que determinen las personas morales del Título III, siempre que no se hubiera pagado el impuesto a que se refiere el último párrafo del artículo 95.

Asimismo, el artículo 169 de la LISR establece que será la persona moral contribuyente del Título III quien se encargará de efectuar la retención del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, el último párrafo del artículo 17 de la LISR establece que no serán acumulables para las personas morales sujetas al Título II de la LISR los ingresos por utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

ii) Problemática

Ante la falta de disposiciones aplicables a las personas morales, se podría estar evitando el pago correcto del impuesto correspondiente.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, debiera precisarse el tipo de ingreso que percibirían los contribuyentes del Título II cuando reciban el denominado “remanente distribuible” de los sujetos regulados bajo el Título III.

Esto es que, cuando un contribuyente del Título II perciba un “remanente distribuible” de una persona moral sujeta al Título III debiera considerar a dicho ingreso como un ingreso cédular sujeto al pago del impuesto sobre la renta, el cual no sería acumulable a los demás ingresos obtenidos en el ejercicio.

Así también, debiera de establecerse que una vez pagado el impuesto sobre la renta correspondiente al “remanente distribuible”, dicho ingreso sea adicionado al saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la persona del Título II que lo perciba.

h) Reembolso de aportaciones

i) Antecedentes

El artículo 89 de la LISR tiene por objetivo determinar la utilidad distribuida cuando se reduzca el capital de una sociedad. Para dichos efectos dispone de dos cálculos complementarios entre sí.

Conforme a dicho artículo, el pago del impuesto sobre la renta lo realiza la persona moral que distribuye el reembolso de capital a sus accionistas.

No obstante, las personas sujetas al Título III no son contribuyentes del impuesto sobre la renta y por lo tanto, no tendrían la obligación de pagar el impuesto cuando lleven a cabo una reducción de capital en que se considere que existe una utilidad distribuida.

El artículo 93 dispone que los integrantes o accionistas de las personas morales del Título III no consideraran como ingreso los reembolsos de las aportaciones que éstas les hayan efectuado.

Asimismo, establece que para dichos efectos se estará a lo dispuesto en el artículo 89 antes citado.

ii) **Problemática**

Al igual que el punto anterior, la falta de normas claras puede provocar la omisión involuntaria de los impuestos correspondientes.

iii) **Propuesta de solución**

De acuerdo con lo anterior, debiera precisarse que la remisión al artículo 89 de la LISR es para determinar que no se considerarán ingresos los reembolsos de capital cuando no exista una utilidad distribuida.

Por lo anterior, debiera precisarse que en los casos en que conforme al artículo 89 de la LISR exista una utilidad distribuida, dicha utilidad se considere como un “remanente distribuible”.

i) **Entidades que apoyan a donatarias autorizadas**

i) **Antecedentes**

Dentro del Título III, denominado “Del régimen de las personas morales con fines no lucrativos”, se encuentra el artículo 96, el cual se refiere a las fundaciones, patronatos y demás entidades cuyo propósito sea apoyar económicamente las actividades de personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles.

Estas entidades, en términos del artículo 96 y cumpliendo los requisitos que ahí se mencionan, también pueden obtener donativos deducibles.

Estas entidades son conocidas en la práctica como donatarias de segundo piso, ya que no son las entidades que brindan de manera directa la asistencia a las personas beneficiarias y que están contenidas en el artículo 95, fracción VI de la Ley, pero sí dan apoyo a estas entidades para que las mismas logren sus objetivos de asistencia, y por eso están reguladas dentro del mismo Título III.

No obstante, ni el artículo 93 ni el 95, incluyen de manera expresa a las entidades del artículo 96 como no contribuyentes del impuesto sobre la renta y como personas morales con fines no lucrativos.

Consideramos que esto se debe a una omisión involuntaria, ya que las mencionadas entidades (donatarias de segundo piso) se incorporaron al Título III en 1994, dentro del artículo 70-A hoy artículo 96, cuando ya existían las demás disposiciones regulatorias como los artículos 93 y 95 mencionados, donde se han establecido desde siempre las disposiciones que señalan a las personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta y a las per-

sonas morales con fines no lucrativos, omitiendo incluir de manera involuntaria en 1994, en el cuerpo de estas disposiciones, a las nuevas entidades que se estaban incorporando dentro del Título III.

Consideramos que la intención del legislador fue la de tratar a estas personas morales (del artículo 96) igual que las establecidas en el artículo 95, ya que se trata de organizaciones sin fines de lucro. Consideramos que, en caso de haber sido la intención gravar a estas entidades, se hubiera establecido en forma particular que sí son contribuyentes del impuesto sobre la renta, lo cual no ocurrió. Más aún, en la práctica se manejan como personas morales no contribuyentes y sin ninguna objeción por parte de las autoridades fiscales. Sin embargo, por seguridad jurídica de estas entidades, se hace necesario que se precise, dentro del cuerpo de la ley, que son personas morales no contribuyentes del impuesto sobre la renta.

ii) Problemática

A pesar de que hoy en día no se han presentado problemas en las revisiones a este tipo de contribuyentes, en cualquier momento se podrían cambiar los criterios de revisión y, por ende, tratar de considerar como entidades gravadas a estas donatarias de segundo piso.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior se sugiere modificar los artículos 93 y 95 de ley para quedar como sigue:

Art 93. Las personas morales a que se refieren los artículos 95, **96** y 102 de esta Ley, así como las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, no son contribuyentes del impuesto sobre la renta, (...)

Art. 95. Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos, además de las señaladas en los artículos **96** y 102 de la misma, las siguientes: (...)

j) Sindicatos

i) Antecedentes

En México y en muchas partes del mundo existen los sindicatos que agrupan a los trabajadores para la defensa de sus intereses. Sin embargo, en los últimos tiempos, el manejo de esas agrupaciones ha participado en esquemas y estructuras fiscales que han llevado a las autoridades fiscales a establecer mayores estrategias para fiscalizar el adecuado cumplimiento de las obligaciones de las empresas que tienen empleados sindicalizados.

ii) **Problemática**

Con base en lo anterior es necesario que se establezcan medidas de control y transparencia a efectos de evitar que los sindicatos sean utilizados para pretender eludir el pago de impuestos, puesto que en la actualidad existen esquemas agresivos en virtud de los cuales se pretende que las cantidades en efectivo que los sindicatos entregan a sus agremiados por conceptos de previsión social no estén sujetos al pago del ISR, lo cual es muy cuestionable.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere que estas entidades cumplan con requisitos mínimos como son el llevar una contabilidad y que sus estados financieros se encuentren auditados, si se quiere gozar de este régimen preferencial.

k) **Sociedades de inversión**

i) **Antecedentes**

Los artículos 103 a 105, de la LISR, que fueron modificados a través de la reforma fiscal al régimen de intereses y que entrará en vigor el 1º de enero de 2011, corresponden a la determinación de la base de retención por los rendimientos que generen las sociedades de inversión, entendiendo como tales a las que regula la Ley de Sociedades de Inversión.

En un afán de establecer una aparente simplificación en el régimen fiscal aplicable a dichas sociedades, así como que la información fiscal correspondiente coincida plenamente con los estados de cuenta correspondientes, modifican el mismo sin considerar que el vigente al 31 de diciembre de 2010 funciona adecuadamente y ha sido perfectamente asimilado por el inversionista.

Otra de las razones de las reformas efectuadas al régimen fiscal aplicable a los inversionistas en sociedades de inversión es la necesidad de homogenizar el tratamiento aplicable a los intereses que se pretende gravar a partir del 2011 con base en el devengamiento de los rendimientos que genere alguna inversión, así como que el impuesto se considere en general como definitivo para los inversionistas.

Otra razón adicional que impulsa estas modificaciones es el atraso que tienen las disposiciones fiscales en relación a la velocidad con la que se han adecuado las reglas que establecen el régimen de inversión de estas sociedades que consideran la necesidad de tener portafolios de inversión globales, lo que ha propiciado un vacío jurídico aplicable al tratamiento fiscal que se le debe dar a dichas inversiones que ha provocado la aplicación de criterios de interpre-

tación por parte de las autoridades fiscales que no se encuentran contenidas en disposición alguna.

Sin embargo, ninguna de las razones enumeradas es cubierta con las reformas efectuadas al tratamiento fiscal a los inversionistas que participan en estas sociedades de inversión, que funcionan hoy en día adecuadamente.

En efecto, la reforma aprobada desconoce que el régimen actual aplicable a las sociedades de inversión, prácticamente determina, calcula y paga el impuesto correspondiente con base en devengado.

Este efecto se da debido a que por disposiciones regulatorias emitidas por las autoridades financieras, las sociedades de inversión diariamente determinan sus estados financieros y, en consecuencia, reconocen de la misma manera los resultados obtenidos por su portafolio de inversión.

En consecuencia, y con el fin de hacer aplicable el tratamiento fiscal de dichos rendimientos, desde el año de 2003, en que se efectuó una reforma previa al tratamiento fiscal aplicable a las sociedades de inversión, se determinó considerar que diariamente se efectuaba una venta virtual total de sus portafolios de inversión, sobre cuyo resultado se calcula y provisiona el impuesto correspondiente, que se entera a más tardar el día 17 del mes siguiente.

Es más, literalmente las disposiciones actuales ya contienen la obligación de calcular en devengado el impuesto correspondiente.

El hecho de modificar la Ley para que las sociedades de inversión apliquen un tratamiento similar al que se aplicará a las inversiones que se efectúen de manera directa por parte de los inversionistas, tal y como lo establecen las reformas efectuadas a los artículos 58 y 59, así como la adición del 58-A, pone de manifiesto el desconocimiento de la operación de una sociedad de inversión.

Adicionalmente se imponen (a las operadoras y distribuidoras de las acciones de las sociedades de inversión) obligaciones que actualmente no tienen, como son el efectuar el cálculo del impuesto correspondiente (son las responsables de un cálculo en el que no intervienen en la determinación de los rendimientos generados por el portafolio de inversión), incorporar la información fiscal que corresponda en los estados de cuenta que emitan, retener a los inversionistas el impuesto que corresponda, y enterarlo en el momento en que las disposiciones fiscales lo establezcan (con base en las reformas del artículo 58, el entero se efectúa de una a 30 veces al mes).

ii) Problemática

Lo comentado anteriormente provoca que la información que reciba el inversionista en cuanto al valor de la inversión efectuada en una sociedad de inversión será sin efecto fiscal (es decir, en cantidad bruta) y el distribuidor tendrá que determinar el efecto fiscal (neta), lo que lleva a tener dos precios de la acción de la sociedad.

Evidentemente en todo este tratamiento son aplicables los comentarios efectuados al régimen fiscal de intereses, que provoca que aún cuando no se monetice el rendimiento de la inversión, el inversionista deberá poner a disposición del intermediario una cantidad de efectivo suficiente para que efectúe la retención de impuesto que corresponda.

iii) Propuesta de solución

Con el fin de que el tratamiento aplicable se simplifique y no obligue a las sociedades de inversión a efectuar una inversión importante de recursos y tiempo para adecuar su actual procedimiento operativo fiscal, la reforma deberá ser adecuada considerando:

- Actualmente el cálculo del interés real se determina considerando el Índice Nacional de Precios al Consumidor, por lo que se debiera sustituir por el valor de las Unidades de Inversión (UDI's). Esta modificación implicaría en los sistemas respectivos tan solo la sustitución de la tabla de valor de las UDI's que se publica cada 15 días en el Diario Oficial de la federación.
- Mantener el régimen actual, el que está comprobado que funcionaría para los efectos que pretende cubrir la reforma aprobada; es decir, al considerar el procedimiento de venta virtual diaria, no existe diferencia alguna con el concepto de devengamiento, ya que considera la modificación diaria del valor de los instrumentos que forman el portafolio de inversión de la sociedad.
- Si bien es válido que el distribuidor efectúe la retención de impuesto que corresponda, en virtud de que conoce efectivamente al inversionista, simplificar el procedimiento a través de considerar en la sociedad de inversión como gravable cualquier inversión que se tenga en instrumentos de deuda, y en su caso, permitir que el distribuidor efectúe los ajustes que correspondan dada la situación fiscal particular del inversionista (exenciones para extranjeros, entidades no contribuyentes o exentas, tasa de retención aplicable a extranjeros, entre otras).
- Reconocer que a través del procedimiento que se propone de mantener el régimen actual, se elimina la generación de créditos fiscales por la ob-

tención de intereses reales negativos, así como de las cuentas por cobrar que correspondería a los inversionistas que no cubrieran el impuesto resultante.

- Se debe analizar y definir el tratamiento que se aplicará a las inversiones del portafolio de la sociedad de inversión en títulos de crédito y/o acciones que no coticen en el sistema internacional de cotizaciones (SIC) de la Bolsa Mexicana de Valores y su efecto en el accionista de las mismas. En este sentido, la LISR deberá establecer que al momento de la enajenación de este tipo de acciones por parte de la sociedad de inversión, la misma determine la ganancia o pérdida obtenida en los términos contenidos en el artículo 24 de la misma, calculando la retención en términos del 4º párrafo del artículo 154, la que deberá enterarse conjuntamente con las demás retenciones dividiendo ambos conceptos entre el total de las acciones en circulación de la sociedad y multiplicar el resultado por la posición de cada inversionista.
- Modificar las fechas de entero de los impuestos para que se efectúe una vez al mes, a más tardar tres días hábiles posteriores al cierre del mismo.
- En el caso de que el portafolio contenga inversiones en títulos emitidos en moneda extranjera, eliminar lo contenido en la propuesta que pretende utilizar tipos de cambio que no tienen relación alguna con la realidad financiera y operativa de los mismos, para permitir la utilización del tipo de cambio denominado FIX, que es el que por regulaciones financieras están obligados a utilizar los intermediarios financieros.
- Diseñar un procedimiento adecuado para el tratamiento de inversionistas extranjeros que participen en estas sociedades de inversión, sobre todo considerando que el contenido en las modificaciones que entrarán en vigor en el 2011 es omiso en cuanto a una correcta determinación de la base sujeta a retención. Este procedimiento pudiera considerar la ganancia efectiva que perciba el residente en el extranjero al momento de enajenar las acciones de la sociedad de inversión, considerando en su caso la actualización en UDI's del periodo de adquisición de las acciones a la fecha de enajenación. La actualización se efectuaría de la fecha de la primera adquisición a la fecha de enajenación, traspaso, segunda adquisición, lo que ocurra primero, para estar en condiciones de manejar por parte del intermediario un sistema de control similar al de precios promedios, aplicable a cada enajenación.

Un procedimiento alternativo que pudiera analizarse consiste en que la sociedad de inversión mantenga su tratamiento de considerarse como no contribuyente del impuesto sobre la renta, que envíe de manera diaria a los distribuidores de sus acciones factores correspondientes a intereses (identificando los correspondientes a pa-

peles udizados que se colocaron a largo plazo, así como los provenientes de títulos gubernamentales), ganancias en la enajenación de acciones, dividendos, títulos extranjeros y otros ingresos, los que se aplicarían a cada inversionista en el momento de que enajene las acciones que representen su inversión en los mismos, para que por comparación de precio de adquisición actualizado por UDI's contra el precio de venta, se determine la base sobre la que se calcule el impuesto correspondiente.

Con el fin de determinar la base sobre la que se efectuará la retención por parte del distribuidor, éste deberá llevar controles que permitan identificar el componente de cada tipo de ingresos que corresponda a las acciones adquiridas por las personas físicas, así como el capital invertido, para enfrentar la cantidad de los mismos conceptos que correspondan al valor de las acciones a la fecha de su enajenación.

Para llevar el control correspondiente, se deberá llevar un control de inventarios con base en el precio promedio de las acciones adquiridas por los inversionistas.

B. Personas físicas

Disposiciones generales

a) Donativos

i) Antecedentes

En el artículo 109, fracción XIX, se establece que los donativos otorgados a los ascendientes en línea recta son exentos, siempre que los bienes no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente. Está claro el alcance de esta disposición, sin embargo, su aplicación es ambigua al no considerar un periodo (en el mismo ejercicio, en el año siguiente, etc.) en donde el ascendiente no puede enajenar o donar este bien a otro descendiente, ya que limita el disponer del bien DE POR VIDA. Inclusive no contempla el caso de la “transmisión de propiedad... enajenación” por herencia o legado, lo que significaría regresar a presentar complementarias.

ii) Problemática

Con motivo de lo expresado, es indudable que a la larga existirá un problema para el ascendiente, ya que si éste decide después en cualquier momento vender dicho bien o donarlo a sus hijos, entonces tendría que reversar la exención y en su caso presentar una declaración para declarar dicho ingreso que se transformaría en ingreso gravado. Aunque no existe mayor regulación al respecto, es necesario hacerlo con esta situación.

iii) **Propuesta de solución**

Para evitar confusión en este tipo de disposiciones es indispensable que se limite el requisito de permanencia del bien donado al ascendiente a un año o dos, para que posteriormente se pueda disponer del mismo cumpliendo con las normas. Es menester también que en caso de incumplirse, se regule qué hacer y como enterar el impuesto.

Por lo anterior, se propone una redacción de la norma en el inciso b) del artículo 109 fracción XIX, como sigue:

Artículo 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XIX. Los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado, durante los dos años siguientes a la fecha en que se realice la donación a que este inciso se refiere.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

b) Tarifa del artículo 113 y 177 de la LISR

i) Antecedentes

Desde hace muchos años se ha pretendido tener en nuestra legislación fiscal, en la materia de impuestos para el servicio personal subordinado, una tarifa que otorgue mayor certeza a los contribuyentes asalariados en México, que también muestre el cumplimiento de la Constitución Política de los Estados Unidos de México en la materia de proporcionalidad tributaria.

Desde 1990 se han venido haciendo modificaciones a la tarifa, considerando en muchos casos, niveles de ingresos basados en los salarios mínimos y en factores que deberían demostrar la capacidad tributaria de los contribuyentes.

Con lo anterior, esta propuesta de tarifa para la determinación del impuesto sobre la renta para los sueldos y salarios, contendrá mayores renglones para así hacer cumplir la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, además de tomar en cuenta el renglón económico que para fines de salarios se ha venido tomando en cuenta en México, como es el caso de los salarios mínimos vigentes en el Distrito Federal.

La tarifa contendrá entonces renglones que buscarán que los contribuyentes que perciban mayores ingresos paguen mayores impuestos, de tal forma que los contribuyentes con menores ingresos por su trabajo personal subordinado paguen menos impuestos. Para ello, se propone que para el primer nivel de impuestos sea el acumulable entre cero y hasta un salario mínimo de ingreso acumulable y que en promedio los trabajadores que perciban en promedio hasta 8 salarios mínimos del Distrito Federal paguen una tasa promedio similar a la tasa del Impuesto Empresarial a Tasa Única y con ello puedan generar mayores ingresos por otros tipos de ingresos que solamente les permita pagar ISR.

De manera anual deban pagar con la tasa máxima hasta un ingreso de 30 veces el salario mínimo vigente en el Distrito Federal, eliminando el subsidio para el empleo, apoyando de esta forma al crecimiento del empleo y buscando un equilibrio entre los ingresos por sueldos, las erogaciones para la subsistencia y el ahorro para los trabajadores.

ii) Problemática

Los trabajadores y asalariados en México no tienen ingresos competentes que les permita subsistir con dichos ingresos para su familia y que les permita tener ahorros o canalizar sus ingresos a otras vías de inversión. La tarifa actual no les otorga ningún estímulo para tributar con bases proporcionales conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, motivo por el cual se hace necesario utilizar y aplicar otra tarifa con más renglones para otorgar ventajas económicas a los trabajadores en México.

iii) Propuesta para solución

Con motivo de lo anterior, enseguida se incluye la tarifa para aplicarse por quienes hagan pagos por los conceptos de sueldos y salarios que están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual.

En estos casos, no se efectuará retención a las personas que en el mes únicamente perciban un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente.

La retención se calculará aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes de calendario, la siguiente:

Límite inferior	Límite superior	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	%
0.01	1,746.79	1.92
1,746.80	5,240.35	6.5
5,240.36	8,733.92	12
8,733.93	10,480.70	16
10,480.71	13,974.27	19
13,974.28	22,708.19	21
22,708.20	38,429.25	23
38,429.26	43,669.60	25
43,669.61	48,909.95	27
48,909.96	En Adelante	30

El impuesto será la cantidad que resulte de aplicar a la cantidad que exceda al límite inferior de la tarifa anterior, el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior.

Cabe hacer notar que esta misma tarifa se podrá modificar para que, en lugar de utilizar un porcentaje fijo a aplicar por renglón, se utilice la aplicación de una cuota fija y un porcentaje sobre el excedente del límite inferior.

Obviamente no se recomienda que esta tarifa se combine con otras, para evitar una aplicación más compleja.

Esto últimos comentarios también son aplicables a la tarifa anual que se presenta a continuación.

Tarifa anual para el ejercicio de 2010

Límite inferior	Límite superior	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
\$	\$	%
0.01	20,961.53	1.92
20,961.54	62,884.22	6.5
62,884.23	104,807.04	12
104,807.05	125,768.45	16
125,768.46	167,691.26	19
167,691.27	272,498.30	21
272,498.31	461,150.98	23
461,150.99	524,035.20	25
524,035.21	586,919.42	27
586,919.43	En Adelante	30

De los ingresos por actividades empresariales y profesionales**De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales****c) Ingresos por enajenación de bienes que se exporten****i) Antecedentes**

En el último párrafo del artículo 122 se establece que, en el caso de enajenación de bienes que se hayan exportado, el ingreso deberá de acumularse en el momento en el cual efectivamente se perciba, salvo que esto no suceda dentro de los siguientes doce meses de realizada la exportación, caso en el cual el ingreso se deberá de considerar al concluir el plazo mencionado.

ii) Problemática

Se considera que esta disposición va en contra del régimen de efectivo que se tiene pensado para este capítulo, y puede hacer pagar impuestos a personas físicas sin que haga sentido con su capacidad contributiva.

iii) Propuesta de solución

Para evitar que las personas físicas que enajenen bienes tengan que acumular un ingreso por exportar sin que lo hayan cobrado después de doce meses, es necesario que se modifique en la LISR para que ahora incluya que solamente se deberá acumular hasta que sea cobrado.

d) Pagos provisionales

i) Antecedentes

Con el objeto de mantener congruencia con la simplificación administrativa que busca el Ejecutivo Federal, se propone que los pagos provisionales sean de forma trimestral y bajo el concepto de coeficiente de utilidad, en lugar de considerar en cada uno de los pagos mensuales la totalidad de los ingresos y deducciones.

ii) Problemática

Para evitar que económicamente los contribuyentes personas físicas tengan que enterar conforme a los ingresos reales y deducciones, será necesario que paguen en forma trimestral conforme a un coeficiente de utilidad.

iii) Propuesta de solución

Para resolver el tema de los pagos provisionales en efectivo, se propone que se calcule un coeficiente de utilidad con base en el año anterior y se pague en forma trimestral.

e) Ingresos esporádicos por prestación de servicios profesionales

i) Antecedentes

Actualmente a las personas físicas que obtienen ingresos por la prestación de servicios personales independientes se les retiene un porcentaje del 20% sobre los ingresos brutos que perciben y que provengan de personas morales; sin embargo, normalmente estas personas terminan el ejercicio con un saldo a favor, por lo que es conveniente que se reduzca la tasa de retención que hacen las personas morales.

ii) Problemática

Las personas físicas que perciben ingresos esporádicos por la prestación de servicios personales independientes terminan con saldo a favor en el ejercicio,

y es precisamente porque la retención que les hacen resulta en exceso al impuesto del ejercicio. Por este motivo se propone una retención menor.

iii) Propuesta de solución

Para que el pago del impuesto resulte proporcional a los ingresos de los contribuyentes, se propone reducir la tasa de retención que hacen las personas morales a las personas físicas que perciban ingresos por un servicio personal independiente; por ello, la tasa que se propone para la retención deberá ser del 10%.

f) Cálculo del impuesto del ejercicio

i) Antecedentes

Las personas morales que determinan y efectúan pagos por concepto de Participación de Utilidades a los Trabajadores pueden deducir estos de la utilidad fiscal que determinen en el ejercicio de pago. Asimismo, cuando la utilidad fiscal es menor que el monto de la Participación de Utilidades a los Trabajadores que la ley permite deducir, o cuando en lugar de utilidad fiscal existe pérdida fiscal, esta pérdida fiscal o el incremento a la misma, las personas morales pueden amortizar estas pérdidas fiscales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 12-A del Reglamento de la LISR, situación no contemplada para el caso de las personas físicas.

ii) Problemática

Para evitar que no haya un reconocimiento en el efecto de la disminución de la Participación de Utilidades a los Trabajadores para las personas físicas, debería permitirse esta deducción para dichas personas, tal y como se le permite a las personas morales.

iii) Propuesta de solución

Se propone que se reforme y adicione un segundo párrafo al artículo 130 para aclarar la misma consideración que se hace en el caso de personas morales a través del artículo 12-A del Reglamento de la Ley, en el sentido de que cuando la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio antes de disminuir la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, la diferencia se considerará pérdida fiscal del mismo ejercicio, así también en el caso en que se declare una pérdida fiscal.

Del régimen de pequeños contribuyentes

g) Deducción de inventarios y gastos por salida del régimen de pequeños contribuyentes

i) Antecedentes

Para poder tributar conforme al régimen de pequeños contribuyentes, se tienen que cumplir con diversos requisitos, que al dejarlos de cumplir obligan al contribuyente a cambiar de régimen, pero los efectos de este cambio no se encuentran del todo contemplados en la Ley.

ii) Problemática

Actualmente los contribuyentes que dejan de tributar bajo el régimen de pequeños contribuyentes y que cuentan con inventarios a dicha fecha, se encuentran con el problema de que al momento de enajenarlos obtendrán un ingreso acumulable por dicha venta, sin embargo, no tendrán costo fiscal deducible respecto de dicha enajenación.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, consideramos que debiera de incluirse un párrafo que permita deducir el monto de los inventarios que tengan los contribuyentes al momento en que dejen de tributar bajo el régimen de pequeños contribuyentes, siempre y cuando se hayan cumplido los requisitos previstos en la sección I o II del Capítulo II del Título IV de la LISR.

Así también, consideramos a efectos de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes debiera de precisarse que éstos se encontrarán en posibilidad de deducir los gastos y compras de mercancías realizados bajo el régimen de pequeños contribuyentes y que sean pagados cuando ya se encuentren tributando bajo las Secciones I o II del Capítulo II del Título IV de la LISR.

De los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles

h) Deduciones autorizadas

i) Antecedentes

Los contribuyentes que obtienen ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso y goce temporal de bienes inmuebles, tienen permitido la deducción de algunos gastos como es el caso de los salarios, comisiones y honorarios pagados; sin embargo, esta última deducción se encuentra topada.

ii) **Problemática**

En el artículo 142 se señala de manera limitativa las deducciones que tienen autorizadas las personas que obtengan ingresos por arrendamiento de inmuebles, entre ellas, los salarios, comisiones y honorarios pagados. Sin embargo, la fracción VI de su artículo 173 establece un tope en su deducción conjunta, hasta el 10% de los ingresos anuales obtenidos por este concepto, límite que parece muy bajo pues en la vida de los negocios se presentan casos de desalojo de los malos inquilinos o de los inquilinos morosos en donde el arrendador tiene que sufragar los honorarios pagados a los actuarios y abogados que llegan a superar ese límite del 10%, sobre todo considerando que durante este periodo de litigio las personas ven disminuidos sus ingresos.

iii) **Propuesta de solución**

Al respecto, se sugiere elevar el límite del 10 al 35% y darle un trato preferencial a esos gastos por desalojo, permitiendo su deducción al 100%.

Por otra parte, se estima necesario que se permita la deducción de un vehículo y todos sus gastos inherentes (gasolina, seguro, impuestos, mantenimiento, etc.), con las limitantes que se establecen para las personas físicas con actividad empresarial y profesional, pues hoy en día el vehículo resulta estrictamente indispensable para el desarrollo de la actividad.

De los ingresos por enajenación de bienes

i) **Determinación de la tasa de impuesto**

i) **Antecedentes**

En el artículo 147 de la Ley se establece el procedimiento para la determinación del impuesto generado por la enajenación de bienes, señalándose en su fracción III, inciso a), la mecánica para la obtención de la tasa efectiva de impuesto, para lo cual menciona que se deberá de considerar la totalidad de los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas, con excepción de las referentes a gastos médicos, funerarios y donativos.

ii) **Problemática**

Respecto a lo anterior se considera que no existe razón alguna para no considerar la totalidad de las deducciones personales de los contribuyentes.

iii) Propuesta de solución

Para resolver el punto que se expresa, es necesario que en la Ley se introduzca una reforma para considerar a la totalidad de las erogaciones al momento de determinar la tasa efectiva de impuestos y así determinar el impuesto del ejercicio.

j) Amortización de pérdidas en venta de bienes muebles, acciones y partes sociales

i) Antecedentes

Cuando se obtiene una pérdida en venta de bienes muebles, acciones y partes sociales, la ley establece la posibilidad de disminuirla en el mismo año o en los tres siguientes y siempre que se cumpla con el Reglamento. Además, se prevé que la disminución se realice conforme al artículo 149 de la ley.

ii) Problemática.

El plazo de tres años siguientes puede ser insuficiente en algunos casos, por el importe que en algunas ocasiones se llegan a presentar en este tipo de operaciones.

iii) Propuesta de solución

Se considera necesario que a las pérdidas que se generen por la venta de bienes muebles, acciones y partes sociales, se les de el mismo tratamiento fiscal que tienen el resto de las pérdidas fiscales; es decir, que puedan ser aplicadas en un periodo de 10 años, con lo cual se estaría impidiendo que estas pérdidas no las aprovecharan los contribuyentes que las hayan sufrido, además de que con esto también se estaría evitando un tema claro de inequidad.

Adicionalmente, deben eliminarse los requisitos que establece el Reglamento de la LISR, relativos a determinar un precio de venta mínimo considerando el valor mayor entre el de transacción o el valor promedio de bolsa en el caso de acciones bursátiles, o bien, considerando el mayor entre el de transacción y el capital contable, puesto que esto debería de limitarse únicamente cuando se trate de operaciones entre partes relacionadas.

Asimismo, en el artículo 149 se otorga a las pérdidas por enajenación de inmuebles y a las de bienes muebles, acciones y partes sociales, un tratamiento de deducción o disminución y acreditamiento totalmente cédular, de tal forma que únicamente puedan disminuirse contra utilidades en ventas de bienes y en el año en el que se generan y en los tres siguientes.

Se sugiere eliminar dicho tratamiento cedular para que las pérdidas puedan disminuirse de cualquier ingreso del ejercicio, o bien, ser convertidas a crédito fiscal para poderse acreditar contra el impuesto que derive también de cualquier ingreso. En cuanto al plazo de los 3 ejercicios, también debe ser ampliado a 10 ejercicios.

k) De los ingresos por intereses

Como comentario general, y en concordancia con lo mencionado en otros apartados, se menciona que derivado de lo complejo de la reforma que se pretende para el año 2011, se sugiere que el régimen de interés se conserve en los mismos términos que la Ley contempla hasta el día de hoy.

De los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales

l) Asociaciones en participación

i) Antecedentes

El artículo 165 de la LISR establece que los accionistas personas físicas podrán acreditar, contra el ISR que les corresponda pagar por la recepción de dividendos, el ISR: "...pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades..."

ii) Problemática

Al día de hoy, los contratos de Asociación en participación (A en P) tienen personalidad jurídica para efectos fiscales y su tratamiento es el equivalente al de una sociedad mercantil, pero esta entidad jurídica no se encuentra comprendida dentro del concepto "sociedad", lo cual puede causar una mala interpretación de la Ley.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior, y a efecto de evitar interpretaciones por demás ilógicas, debería sustituirse la expresión "sociedad" por la de "persona moral", ya que en términos del artículo 8 de la LISR, bajo este último concepto, se encuadra a las A en P.

De los demás ingresos que obtengan las personas físicas

m) Prestaciones por otorgamiento de fianzas o avales

i) Antecedentes

Al señalarse algunos de los demás ingresos que deben de considerar las personas físicas, en la fracción III del artículo 167, se establece el supuesto de ingreso cuando se otorgue una fianza o un aval, en donde resulta que a pesar de que esta disposición tiene varios años, continua con una redacción equivocada.

ii) Problemática

Lo que el contribuyente recibe por el otorgamiento de una fianza o aval es una contraprestación y no una prestación, asimismo, el ingreso por aval ya está contemplado en la fracción anterior como concepto de interés en los términos del artículo 9 de la LISR.

iii) Propuesta de solución

Deberá de corregirse la redacción de esta fracción a efecto de señalar la palabra “contraprestación” en lugar de “prestación”. Asimismo, este concepto se puede integrar a lo dispuesto por la fracción II del mismo artículo 167.

n) Intereses - Capítulo aplicable

i) Antecedentes

Tanto en el Capítulo VI como en el IX del Título de las Personas Físicas, se regula los ingresos por intereses, régimen actual como propuesto.

ii) Problemática

Lo anterior ha traído desde hace años incertidumbre respecto a las disposiciones que deben de aplicarse, máxime considerando la similitud de los regímenes. Esta situación ha tratado de ser corregida a través de lo dispuesto por el artículo 215 del Reglamento, al establecer la opción que tienen los contribuyentes de elegir bajo que capítulo quieren tributar.

iii) Propuesta de solución

Se sugiere que se consoliden todas las disposiciones relativas al régimen de los intereses en el capítulo VI a efecto de dar una mayor seguridad y certeza a los contribuyentes respecto a la determinación de sus obligaciones fiscales.

o) Intereses - Pagos provisionales

i) Antecedentes

La reforma efectuada a los intereses que perciban las personas físicas, que provengan de operaciones distintas a las efectuadas con las entidades que componen el sistema financiero, pretenden unificar el tratamiento considerando que la base del impuesto es el devengamiento de los mismos, aplicando la tasa impositiva más alta y considerándolo como pago definitivo.

En este sentido resultan aplicables los comentarios vertidos en otros apartados relativos al desconocimiento del resultado final de la operación, financiamiento gratuito al fisco, control de intereses reales negativos que generan un crédito fiscal, causación del impuesto en exceso a la tasa anual efectiva del contribuyente, entre otros.

ii) Problemática

Sin embargo, esta reforma impone una obligación fiscal adicional al contribuyente persona física, al establecer el entero mensual del impuesto respectivo. Ésta obligará al contribuyente a presentar avisos de modificación de su situación fiscal para permitir que el sistema de recaudación acepte las declaraciones correspondientes, trámite que traerá como consecuencia que si los ingresos son recibidos de manera esporádica o accidental, deberá continuar presentando declaraciones en ceros para evitar el requerimiento de la misma, con las respectivas sanciones y multas.

En consecuencia, un cálculo que se efectúa hasta el 2010 una vez al año al preparar la declaración anual, se convierte en una obligación de efectuarla cada mes, con la respectiva carga administrativa para el contribuyente, aunado a que deberá llevar control de créditos fiscales.

iii) Propuesta de solución

Tomando los comentarios efectuados en general a los ingresos por intereses que obtenga la persona física por operaciones con el sistema financiero, así como los presentes, consideramos que se debe mantener el tratamiento fiscal aplicable hasta el 2010 a este tipo de ingresos, es decir:

- Establecer que estos ingresos deberán acumularse en la declaración anual del contribuyente
- Cancelar la derogación aprobada del artículo 169, que establece el procedimiento para efectuar pagos provisionales por este tipo de ingresos

p) Operaciones financieras derivadas

i) Antecedentes

Si existe una operación que se efectúa en el sistema financiero mundial que requiere de un grado de conocimientos técnicos profundos con respecto a sus efectos, garantías, liquidez, responsabilidades, es la celebración de contratos de operaciones financieras derivadas.

Al tratarse de una herramienta de administración de riesgos relativos a precios de insumos, tasas de interés, tipos de cambio, variaciones en índices, etcétera; es básico entender que en su origen se trata de operaciones que pretenden establecer un valor mínimo y máximo a los subyacentes a los que esté referida.

Es decir, se trata de un instrumento de cobertura de riesgos, cuyo objetivo es tratar de establecer de manera anticipada un rango al precio que se pueda pagar o cobrar, por insumos o servicios que recibe o presta una persona, a una fecha determinada.

ii) Problemática

Sin embargo, lo comentado anteriormente es totalmente desconocido por la reforma efectuada al artículo 171, por las siguientes razones:

- Pretender considerar las modificaciones que sufra durante el plazo de la operación el subyacente al que se haya referido la derivada, implica gravar con el impuesto, o generar créditos fiscales que no tendrán relación alguna con el verdadero resultado, el que se conoce al final de la misma.
- Se desconoce la naturaleza de las derivadas que ante la incertidumbre de la tendencia del subyacente permite la cancelación o no ejercicio de los derechos u obligaciones contenidas en el contrato respectivo.
- Desconoce lo dispuesto por el artículo 22 de la propia Ley que en sus diversas fracciones considera para las derivadas el tratamiento específico para cada una de sus modalidades de liquidación (en efectivo o en especie), ejercicio o no, cesión o mercado secundario, cantidades iniciales percibidas o pagadas por la celebración de una derivada, que en su conjunto reconoce tanto su característica de instrumento de cobertura para una mejor administración del riesgo patrimonial como, en su caso, el efecto aplicable para los inversionistas que lo utilicen como instrumento especulativo.

- Pretender gravar las derivadas equiparando las variaciones en el valor del subyacente al que estén referidas a un “interés devengado” sujeto a una causación de impuesto mensual provoca, entre otros efectos:
 - Gravar meras valuaciones y no una modificación patrimonial real
 - Mermar los recursos destinados a su celebración, con lo que se modifica le medición de la cobertura pretendida
 - Desconocer que la operación puede no llegar a su término
 - En el caso del Mercado Mexicano de Derivados (MexDer), que cuenta con un sistema que le permite operar una red de liquidez y respaldo financiero, solicitar de manera diaria a los participantes márgenes adicionales a los que financiera y matemáticamente requiera la operación, los que deberá de enterar sin considerar que al día siguiente del mes que corresponda, el valor del subyacente caiga y genere un crédito fiscal.
- Aunado a lo anterior, por lo que se refiere a las derivadas que celebren las personas físicas que sean catalogadas como de capital por la propia Ley (referidas a bienes o tipos de cambio), se tendrá un doble tratamiento fiscal, ya que continúa la obligación de presentar declaraciones de pagos provisionales y considera el ingreso que se obtenga como acumulable en su declaración anual.
- Provoca que las operaciones financieras derivadas tengan un tratamiento diferente tratándose de las consideradas de deuda, al gravarse en devengado a una tasa definitiva con la posibilidad de generar créditos fiscales, contra las consideradas como de capital, al gravarse al vencimiento de la operación pagos provisionales e ingreso acumulable, lo que provoca un tratamiento desigual a los iguales.

i) Propuesta de solución

Por lo expuesto, se debe eliminar de todo el concepto de reformas a los ingresos considerados como intereses al resultado obtenido en las operaciones financieras derivadas, lo que regresa el tratamiento fiscal a la naturaleza y operativa de las mismas, el que se encuentra perfectamente definido y establecido en el artículo 22 de la Ley, que establece que el acto gravado se perfecciona al vencimiento de la operación, cierre de posición o no ejercicio del derecho contenido en una operación financiera derivada, lo que es congruente con la modificación patrimonial del contribuyente.

De los requisitos de las deducciones

q) Cheque nominativo

i) Antecedentes

Como regla general, los pagos que se realicen por cantidad superior a los \$2,000.00 deben de efectuarse mediante cheque nominativo.

ii) Problemática

En la fracción IV del artículo 172, al establecerse la obligación de cubrir con cheque nominativo los pagos que excedan a \$2,000.00, no se precisa que la obligación de pagar con cheque o los demás medios de pagos, sólo procede cuando los pagos sean **en dinero** cuyo monto exceda de \$2,000.00, como estaba dispuesto hasta 2001 y no en todos los casos, especialmente importante porque a esta fracción, no le aplica la Regla I.3.3.1.4. de la RMF 2010, ya que ésta sólo se refiere al artículo 31 de la LISR.

iii) Propuesta de solución

Modificar la fracción IV del artículo 172 para aclarar en qué casos procede la emisión de cheques nominativos.

r) Deducción de pagos efectuados con cheque

i) Antecedentes

En el segundo párrafo de la fracción X del artículo 172 se establece que cuando los pagos se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

ii) Problemática

En esta disposición se está estableciendo un requisito de deducción para los contribuyentes personas físicas, que no depende de ellos si no de la persona a la cual le pagaron sus bienes o servicios y que no efectúa el cobro del cheque dentro de los cuatro meses siguientes a la emisión del título de crédito, además de que no se justifica esta restricción en la deducción.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere derogar el segundo párrafo de la fracción X del artículo 172, pues carece de sentido al señalar el referido plazo de cuatro meses, sólo porque el pago se haga con cheque y en caso de utilizar otro medio de pago no existe dicho plazo.

Finalmente la deducción sólo procede cuando esté efectivamente erogada y la deducción no puede ni debe depender del tiempo que haya tardado el beneficiario del cheque en cobrarlo.

Este problema está parcialmente resuelto en el artículo 233 del RISR, y con el cambio sugerido se resolvería totalmente.

De la declaración anual

s) **Declaración anual opcional**

i) **Antecedentes**

Dentro del texto del artículo 175 de la Ley se mencionan las personas físicas que están obligadas a presentar declaración anual, así como aquellas que no lo están.

ii) **Problemática**

En el texto del artículo mencionado en el párrafo precedente no se establecen los casos en los cuales las personas físicas pueden optar por presentar declaración anual, a pesar de no estar obligadas a ello.

Esta situación se ve parcialmente solucionada con lo mencionado en el artículo 238 del Reglamento de la propia Ley, al señalar que cuando en la declaración que se presente derive un saldo a favor como consecuencia de la aplicación de las deducciones por honorarios médicos y gastos hospitalarios, así como por gastos funerarios.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere incorporar el texto del 238 del RISR al texto del artículo 175 de la Ley para permitir a quienes no estén obligados a presentar declaración, pueden presentarla siempre que en la misma derive un saldo a favor pero a diferencia de lo dispuesto en dicho artículo reglamentario, que no importe la razón por la que resulta el saldo a favor, es decir, no condicionarlo a las deducciones de las fracciones I y II del artículo 176 de la LISR, sino a cualquiera de las deducciones contempladas en dicho artículo.

Deducciones personales

t) Colegiaturas

i) Antecedentes

Durante años se ha venido notando una disminución en la capacidad del Estado de proporcionar una educación gratuita de calidad, razón por la cual, en muchas de las ocasiones, las personas físicas se han visto en la necesidad de sustituir al propio Estado en su obligación, consientes de la necesidad que tiene el país de contar con más mexicanos con una educación de calidad para poder sortear la problemática que en general ocupa a toda la nación.

ii) Problemática

La Ley hoy en día no contempla la posibilidad de que las personas físicas que cubren las colegiaturas de sus hijos, ante la imposibilidad de obtener una educación de calidad por parte del Estado, puedan deducir estas de sus ingresos acumulables.

iii) Propuesta de solución

Se sugiere incorporar como una nueva deducción el pago de las colegiaturas, con o sin límite, ya que, independientemente de su natural justificación, resulta incongruente que sí se permita la deducción del transporte escolar, accesorio, y no de lo que motiva ese gasto: la educación que en muchos casos el propio Estado no puede proporcionar.

u) Gastos de funerales

i) Antecedentes

En la fracción II del artículo 176 de la Ley se indica que las personas físicas podrán deducir por concepto de gastos funerarios hasta la cantidad equivalente a un salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

ii) Problemática

Dado el incremento en el costo de la vida, el límite señalado en el precepto de referencia ya no corresponde a la realidad.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere ampliar el monto de esta deducción a tres salarios mínimos, ya que el correspondiente a un salario mínimo es demasiado limitado y no corresponde al costo de dichos servicios funerarios.

v) **Gastos de funerales, época de la deducción**

i) **Antecedentes**

En el artículo 141 del Reglamento de la LISR se aclara que cuando se lleven a cabo erogaciones por concepto gastos de funerales a futuro, estos podrán deducirse hasta el año de calendario que se utilicen los servicios funerarios respectivos.

ii) **Problemática**

Resulta del todo injusto esta limitante, al no permitir la deducción el año en el cual se lleva a cabo la erogación, sobre todo si se considera que en muchos de los casos este gasto lo efectúa el jefe de familia, que en la mayoría de los casos será la persona de mayor edad de ese núcleo familiar y cuando se lleven a cabo los servicios funerarios pagados a futuro de alguno de sus descendientes, es muy probable que la persona que efectuó la erogación ya haya fallecido o ya haya extraviado la documentación comprobatoria del gasto y por ende, ya no pueda disfrutar de esta deducción que en derecho le correspondía.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere incorporar el texto del artículo 241 del RISR, pero permitiendo la deducción en el ejercicio en que se eroguen los pagos de los gastos funerarios a futuro, y no cuando se utilicen estos servicios, dando con ello dinamismo a la inversión y al empleo, así como reconociendo una realidad económica.

w) **Límite a los donativos**

i) **Antecedentes**

En el último párrafo de la fracción III del artículo 176, se establece que únicamente se podrán considerar como deducibles aquellos donativos que, cumpliendo los demás requisitos que marca la propia ley, no excedan del 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúa la deducción, antes de aplicar las demás deducciones que se permiten para las personas físicas.

ii) Problemática

Con esta limitación se ha visto reducido el flujo de donativos a las personas autorizadas para recibir estos, con el consecuente efecto en sus actividades de beneficencia, educación, etcétera, con lo cual el mismo Estado se ve más presionado al tener que ser el que lleve a cabo las obras que podrían estar realizando las donatarias autorizadas.

iii) Propuesta de solución

Sobre lo anterior, consideramos que en el caso específico de las personas físicas, no así de las empresas, no debería de existir esta limitante, sobre todo conociendo las necesidades actuales del país y de las propias entidades autorizadas a recibir donativos deducibles, las cuales a su vez se encuentran seriamente limitadas para obtener más ingresos debido a las restricciones que la misma Ley les impone.

Capítulo V. Régimen de residentes en el extranjero

A. Problemáticas más comunes en el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero. Artículo 6 y décimo quinto párrafo del Artículo 213 de la LISR

a) No definición de la fuente de riqueza

i) Antecedente

Falta de definición del concepto “fuente de riqueza”.

ii) Problemática

Situación que puede ocasionar falta de certidumbre jurídica al momento de tratar de identificar si un ingreso por el cual se pagó impuesto en el extranjero es susceptible de considerar para efectos del acreditamiento en México.

iii) Propuesta de solución

Debe existir una definición clara de lo que debe entenderse para efectos fiscales por concepto de “fuente” de la renta o ingreso, o bien, eliminar la referencia al ingreso de “fuente” ubicada en el extranjero, y hacer referencia expresa a que se trate de ISR pagado en el extranjero, delimitando lo que debería calificar como un ISR (e.g. no “soak up taxes”, no recibir beneficios económicos por el pago del impuesto, etc.)

b) Prelación del acreditamiento

i) Antecedentes

El artículo 6 de la LISR.

ii) Problemática

El artículo 6 de la LISR no establece el orden en que se podrá acreditar el ISR pagado en el extranjero en la determinación del ISR del ejercicio. No obstante, el criterio del SAT/47/ISR/2009 aclara lo anterior.

iii) Propuesta de solución

Considerando la relevancia de este asunto, este criterio debería incluirse a nivel de texto de Ley o Reglamento.

c) Sistema de acreditamiento cedular o individual

i) Antecedentes

El acreditamiento se calcula de manera global por todos los tipos de ingresos de fuente de riqueza extranjera.

ii) Problemática

Sin hacer distinción alguna en cuanto a que deban clasificarse por tipo de ingreso, tasa, país, etc.

iii) Propuesta de solución

Las posibles soluciones a esta problemática del acreditamiento del ISR pagado en el extranjero podrían ser las siguientes:

- Agrupación de los ingresos por actividades (intereses, regalías, etc.)
- Agrupación de los ingresos de acuerdo con el tipo de tasas impositivas establecidas en otros Estados
- Promediar las tasas impositivas a fin de efectuar el acreditamiento de forma más proporcional, etc.

d) Plazo para el acreditamiento

i) Antecedentes

Al respecto, el décimo tercer párrafo del artículo 6 de la LISR establece que el impuesto pagado en extranjero que no pueda acreditarse en el ejercicio, podrá acreditarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo, aplicando las disposiciones establecidas para las pérdidas fiscales en los términos de la misma Ley.

ii) Problemática

Deben aclararse aspectos relacionados con fusiones y escisiones (derechos de crédito, plazos ¿Por qué limitar el crédito en las escindidas cuando la escidente subsista?) por ejemplo ¿Se pierde el crédito por fusión art. 63 vs 6? En el caso de que no exista utilidad fiscal por ingresos y deducciones de fuente extranjera, por virtud de que sufre una pérdida fiscal en la determinación de la limitante ¿Sería posible utilizar el crédito en ese momento? ¿Se perdería el derecho al acreditamiento en el futuro?

iii) Propuesta de solución

Con la finalidad de brindar mayor certidumbre en cuanto al plazo para aplicar el acreditamiento cuando no se agota en un ejercicio, podría considerarse establecer reglas particulares desligándolas del tratamiento para pérdidas fiscales. Con lo anterior, podrían considerarse aspectos tales como la ampliación del plazo de acreditamiento, y por qué no, la posibilidad de aplicarlo en ejercicios anteriores (*“carry backs”*); establecer límites de acreditamiento en casos de fusión ante la imposibilidad de aplicar el acreditamiento en un ejercicio, establecer reglas para su deducibilidad, etc.

e) Acreditamiento indirecto limitado sólo a un segundo nivel

i) Antecedente

El artículo 6 de la Ley de la materia únicamente contempla la posibilidad del acreditamiento indirecto a un segundo nivel corporativo, es decir, acreditar el ISR siempre que sea pagado por una sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero y que ésta a su vez, distribuya dichos dividendos a una persona moral residente en México.

ii) Problemática

No obstante, a diferencia de otros países, no está contemplado que el acreditamiento sea procedente en el caso de que el ISR pagado provenga de

dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero que sean subsidiarias a un tercero, cuarto o mas niveles, respecto de la persona moral residente en México.

iii) **Propuesta de solución**

Sobre este particular, y tomando en cuenta que uno de los objetivos de México es fomentar la exportación de capitales, sería pertinente que la LISR permitiera o contemplara reglas para el acreditamiento en estructuras corporativas sin límites en el nivel de acreditamiento, a fin de evitar la doble imposición.

f) **Crédito en exceso (excess credit) vs Exceso al límite (excess limitation)**

i) **Antecedente**

Como ya se mencionó anteriormente, la LISR contempla reglas respecto a la forma en que podría aprovecharse el exceso en crédito que no sea utilizado en su totalidad en un ejercicio fiscal, es decir, se permite acreditarlo hasta en un plazo de 10 años en términos generales hasta agotarlo.

ii) **Problemática**

No obstante, la Ley no permite bajo ninguna circunstancia el acreditamiento del aquel impuesto pagado en el extranjero que exceda los límites establecidos en el citado artículo 6° de la LISR (determinación del ISR a acreditar).

iii) **Propuesta de solución**

Respecto al exceso no acreditable, podrían establecerse lineamientos para aceptar su acreditamiento en función, por ejemplo, del ISR que cause la entidad mexicana.

g) **Acreditamiento de utilidades de ejercicios anteriores**

i) **Antecedente**

Es muy común se den casos en los que dividendos que decreta una sociedad provengan de utilidades acumuladas de varios ejercicios en los que las tasas del impuesto corporativo no necesariamente son las mismas.

ii) **Problemática**

Esto pudiera ocasionar que el acreditamiento no se aplique sobre bases consistentes.

iii) Propuesta de solución

Una manera de tratar de solucionar esta situación podría ser la incorporación al cuerpo de Ley de un procedimiento mediante el cual se puedan identificar las utilidades de los que provienen los dividendos. Por ejemplo, considerar que primero se distribuyan los más antiguos, o bien los más recientes o un promedio de las utilidades retenidas.

h) Mecánica del cálculo – consideraciones

i) Antecedente

En el tercer párrafo del artículo 6 de la LISR se establece que la proporción del impuesto pagado en el extranjero se calculará dividiendo el ingreso acumulable determinado conforme al segundo párrafo de la misma disposición (se entiende: ingreso percibido más ISR pagado en el extranjero) entre el total de la utilidad obtenida por la sociedad residente en el extranjero que sirva para determinar el ISR a su cargo, y el cociente obtenido se multiplicará por el impuesto pagado por la sociedad extranjera.

ii) Problemática

Conforme a lo anterior, se puede entender que la citada proporción debiera hacerse considerando el ingreso percibido por el residente en México más el ISR pagado sobre ese ingreso en el extranjero, según lo dispone el mencionado segundo párrafo del artículo 6. No obstante, este hecho puede generar confusiones al momento del cálculo de la proporción del ISR pagado en el extranjero.

iii) Propuesta de solución

Derivado de lo anterior, sería importante que se aclare en el cuerpo de Ley y específicamente en texto del ya comentado tercer párrafo del artículo 6 de la LISR el ingreso acumulable y la utilidad base para impuesto que deberá tomarse para el referido cálculo de la proporción.

i) Estructuras diversas de acreditamiento

i) Antecedente

En estructuras corporativas y de inversión en donde por ejemplo se tuviese una empresa mexicana como tenedora de una empresa holding extranjera y que ésta a su vez mantuviese inversiones en valores en tres distintos países.

ii) **Problemática**

Estrictamente, las disposiciones fiscales no dan pauta a que suceda un acreditamiento directo, ya que se entiende que sería una inversión de una persona jurídica diferente.

iii) **Propuesta de solución**

Por otra parte, debe aclararse que en casos donde la misma entidad mexicana participara en un fondo de inversión extranjero, el cual a su vez tenga desde luego inversiones en otros países, el acreditamiento directo sí debiera proceder ya que un residente en México estaría utilizando el fondo como un vehículo de inversión que bajo ciertas reglas en México podría ser transparente para efectos fiscales. En otras palabras, en la medida en la que el citado fondo de inversión sea no contribuyente de ISR en México debiera permitirse el acreditamiento del ISR pagado por sus inversiones en el extranjero.

j) **Acreditamiento de ISR de grupos que consolidan en el extranjero**

Problemática

Asimismo, de acuerdo con la redacción actual de la LISR, no se establecen lineamientos específicos en el caso en que la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a una persona moral residente en México sea una empresa que consolide el impuesto corporativo de todo un grupo en su país de origen (digamos por ejemplo el caso de EEUU).

En este sentido, el cuestionamiento sería si el acreditamiento indirecto de todo el grupo sería procedente en México, tomando en cuenta que la empresa que paga el dividendo es quien consolida y paga todo el ISR de sus subsidiarias.

k) **Acreditamiento de ISR pagado en REFIPRES**

i) **Antecedente**

En el caso del impuesto que paguen en el extranjero las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen entidades mexicanas y paguen ISR en México por ingresos provenientes de REFIPRES, la LISR en su artículo 213, párrafo 15, establece la posibilidad de acreditar México dicho impuesto pagado en el extranjero contra el ISR que causen en México por los mismos ingresos y en la misma proporción en que los ingresos de dichas entidades o figuras sean gravables para ellos. Lo anterior es posible siempre que se demuestre el pago efectivo en el extranjero del impuesto que acrediten.

ii) **Problemática**

De lo anterior pueden surgir algunos cuestionamientos:

- a) Falta claridad en la Ley para otorgar certeza jurídica, que en el caso de REFIPRES no existen limitantes respecto del monto máximo del impuesto acreditable, ni respecto al nivel corporativo del vehículo extranjero que haya pagado el impuesto.
- b) ¿Puede aplicarse el plazo para el acreditamiento establecido en el artículo 6 del mismo ordenamiento cuando se tenga un exceso de crédito pendiente?
- c) ¿Cómo debería determinarse la proporción de ingresos gravados a que hace mención el citado párrafo 15 del artículo 213 de la Ley ISR?
- d) Se permite acreditar el impuesto retenido en los términos del Título V, pero la Ley es omisa respecto de otro tipo de retenciones que se le efectúen a la entidad o figura.

iii) **Propuesta de solución**

A fin de que los contribuyentes tengan certeza jurídica plena, se debe aclarar expresamente el hecho de que no existe limitante alguna para el acreditamiento del impuesto sobre la renta extranjero en materia de REFIPRES, tanto respecto al monto máximo del impuesto acreditable como respecto al nivel corporativo del vehículo extranjero que haya pagado el impuesto.

Igualmente es necesario que se considere como pagado el ISR que le sea retenido a la entidad o figura extranjera sin importar que sea del Título V o no, de tal forma que se pueda considerar acreditable todo el impuesto retenido.

I) **Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

i) **Antecedente**

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) permite considerar como impuesto sobre la renta propio del ejercicio (ISR) el ISR pagado en el extranjero. Se pueden llevar a cabo operaciones en el extranjero en las que para efectos de la LISR se acumula todo el ingreso en crédito y en ese ejercicio se determina el monto máximo acreditable.

ii) **Problemática**

Pero para la LIETU se acumula conforme se cobre y la retención se realiza al cobro, lo que puede provocar la pérdida de acreditamiento para LIETU.

iii) **Propuesta de solución**

Al respecto, se propone aclarar que para LIETU se permita acreditar como ISR propio el pagado en el extranjero y considerar el monto máximo acreditable el establecido en el artículo 6 de la LISR, aun cuando dicho monto máximo se haya determinado en ejercicios previos.

m) **Tipo de cambio – LISR**

i) **Antecedente**

El artículo 6 de la LISR establece que para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el tipo de cambio que resulte conforme al artículo 20 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

ii) **Problemática**

Se pueden presentar distorsiones al utilizar el tipo de cambio de la fecha en que se pagó el impuesto y el tipo de cambio que se utilice para determinar el ingreso acumulable.

iii) **Propuesta de solución**

Para estos efectos se propone utilizar el mismo tipo de cambio de la fecha en que debe acumularse el ingreso por dividendos para que no se provoquen distorsiones de tener excesos o defectos en el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero por el tipo de cambio.

n) **Documentación soporte**

i) **Antecedente**

Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.

ii) Problemática

En los casos de retención y en operaciones con terceros, puede resultar problemático obtener la evidencia de pago, y más si se trata de países que pueden tener un sistema como el de México en el que las retenciones a terceros se agrupan y se pagan conjuntamente con los demás impuestos y no por cada retención.

iii) Propuesta de solución

Sobre este punto se propone que en el caso de operaciones con terceros, se tenga la evidencia sólo con una constancia de retención. En el caso de operaciones con partes relacionadas, se tenga la constancia de retención y sólo con evidencia de pago en el caso de requerimiento de autoridad. Para el caso del impuesto corporativo, sería suficiente con la declaración presentada por parte de la empresa residente en el extranjero y en caso de tener el control accionario de la sociedad, a requerimiento de la autoridad, se tenga evidencia de pago.

o) Fechas de pago del impuesto

i) Antecedente

Los ejercicios fiscales en México coinciden con el año de calendario y se debe presentar la declaración anual en el mes de marzo del año siguiente al del cierre del ejercicio. En otros países, los ejercicios fiscales se determinan a elección del contribuyente, por los que las fechas de la presentación de las declaraciones de impuestos varían dependiendo de los cierres de los ejercicios.

ii) Problemática

En algunos casos en que se percibe el ingreso por dividendos en un ejercicio en México, el ISR que se acredita se podrá llegar a pagar en fechas posteriores a la presentación de la declaración anual en México e inclusive en un año de calendario distinto a la de la presentación de la declaración anual en México.

iii) Propuesta de solución

Se propone precisar que en los casos en que el impuesto en el extranjero se pague con posterioridad a la fecha de percepción del dividendo, se podrá acreditar el impuesto aun cuando el pago del mismo se efectúe con posterioridad al mismo.

p) **Acreditamiento indirecto para EPs en México**

Problemática

El reglamento de la LISR solamente permite el acreditamiento directo respecto de los ingresos de fuente extranjera que hayan sido sujetos de retención de impuesto y no así el acreditamiento indirecto.

Sobre este particular, parecería que existe una inequidad parcial al no permitirse a los establecimientos permanentes en México el acreditamiento en los mismos términos que para los residentes en México.

q) **Acreditamiento indirecto a primer y segundo nivel**

i) Antecedente

Artículo 6 de la Ley ISR.

ii) Problemática

Es destacar que en los casos de acreditamiento a primer y segundo nivel, el artículo 6 de la LISR establece que no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto corporativo a la utilidad determinada conforme a las disposiciones aplicables en el país donde resida la entidad extranjera que distribuya el dividendo.

iii) Propuesta de solución

Al respecto, se considera que la tasa de impuesto no debería aplicarse sobre el total de la utilidad, sino únicamente a la parte que le corresponda de dicha utilidad, a la sociedad residente en México por su participación ya sea directa o indirecta en el capital de la que distribuye el dividendo. La redacción de dicha disposición puede dar lugar a un efecto favorable para el contribuyente.

r) **Personas físicas**

i) Antecedente

A la persona física mexicana le conviene más invertir en una sociedad extranjera a través de una persona moral mexicana que directamente. Por lo tanto, la decisión en el caso de personas físicas no es neutral.

ii) Problemática

Con base en lo anterior, si se busca generar neutralidad en cuanto a la exportación de capitales en personas físicas, esto es, que les genere el mismo retorno (independientemente de lo fiscal) invertir en una persona moral mexicana o extranjera, deberá extenderse el crédito indirecto a las personas físicas.

EEUU grava a sus nacionales como residentes e incluye en sus tratados el lenguaje que le permita seguir haciéndolo independientemente de la celebración de esos instrumentos internacionales.

En conclusión, partiendo de la base de que EEUU grava a sus nacionales como residentes y de que las autoridades mexicanas conocen este hecho y, más aún, lo permiten de acuerdo al tratado fiscal suscrito con dicho país, sorprende que se deje en un estado tan gravoso a los residentes en México que son, a su vez, residentes americanos (con base en su nacionalidad) a través de la limitante incluida en el párrafo 12.

iii) Propuesta de solución

Lo anterior debe ser revisado porque, de lo contrario, muchos residentes en México (que también sean nacionales americanos) enfrentarán una carga tributaria excesiva pues tendrán que pagar impuestos en ambos países sin posibilidad de acreditamiento en México.

B. Propuesta de reforma en materia de fideicomisos empresariales (Artículos 2 y 13 de la LISR)

a) Determinación de la existencia de actividades empresariales a través de un fideicomiso

i) Antecedente

La LISR es omisa en cuanto a establecer lineamientos con el objeto de determinar cuándo debe considerarse que se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso. Lo anterior genera incertidumbre jurídica respecto a las obligaciones fiscales que se deben cumplir cuando se es parte de un fideicomiso.

Derivado de la naturaleza jurídica de los contratos de fideicomiso, la ejecución de los mismos puede implicar la realización de diversos actos que pueden considerarse como actos de comercio, los cuales pueden ser el objeto o fin esencial del contrato, o bien pueden realizarse de manera esporádica o como medios para alcanzar un objetivo distinto al de desarrollar un negocio mercantil a través de dicha clase de vehículos.

ii) **Problemática**

Sin embargo, para determinar si a través de un fideicomiso se realizan actividades empresariales para efectos de los artículos 2 y 13 de la LISR, en la práctica se ha considerado que cuando se realicen actos de comercio aislados, dichos fideicomisos podrían concebirse como empresariales para fines fiscales, sin considerar el propio fin del fideicomiso, la regularidad en la realización de dichos actos a través del fideicomiso, o bien su carácter accesorio.

Desafortunadamente ciertos precedentes judiciales confirman este criterio, señalando que resulta suficiente la realización de actos de comercio de manera aislada o accesorio al fin del fideicomiso, para determinar que a través de éste se desarrollan actividades empresariales. Por ello, cualquier fideicomiso, incluso aquéllos cuyo objeto no implique un fin mercantil (esto es, de lucro o de especulación comercial) pudiera calificar como un fideicomiso a través del cual se realizan actividades empresariales, si el fiduciario lleva a cabo actos de comercio aislados (e.g. suscribir algún título de crédito a efecto de documentar garantías otorgadas, enajenar acciones en un fideicomiso de garantía, enajenar otros bienes que estén en garantía, etcétera).

Lo anterior implica falta de seguridad jurídica para determinar cuándo se está o no en presencia de un fideicomiso a través del cual se realizan actividades empresariales para fines fiscales.

iii) **Propuesta de solución**

Para fines fiscales, al efectuar la clasificación de un fideicomiso como un vehículo a través del cual se realicen actividades empresariales, se propone que se considere el fin (objeto del fideicomiso) para el que fue creado, independientemente de (i) la calidad jurídica de las partes o de (ii) los actos que se realizan a través del mismo para poder llevar a cabo la consecución de su fin. Por lo tanto, es necesario definir cuándo se realizan o no actividades empresariales a través de un fideicomiso.

Con el fin de definir qué se debe entender por actividad comercial o empresarial, se podría excluir de dicho concepto aquellos actos realizados a través de fideicomisos que, en cumplimiento del objeto o fin de dicho contrato, resulten en la generación de ingresos pasivos (catálogo establecido por el artículo 212 de la LISR relativo al concepto de ingresos pasivos), tales como intereses, dividendos, regalías, ganancias por enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles, ganancias provenientes de operaciones financieras (subyacente deudas o acciones).

En este sentido, no se consideraría como un fideicomiso a través del cual se desarrollan actividades empresariales aquél de cuyo fin derivan en más de un 80% ingresos pasivos.

Adicionalmente se podrían excluir de manera expresa (i) los fideicomisos de garantía, (ii) los fideicomisos cuyo fin sea el otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, y (iii) los fideicomisos bursátiles.

b) Constitución de un EP de un residente en el extranjero en México a través de un fideicomiso empresarial

i) Antecedente

Tratándose de residentes en el extranjero, la realización de actividades a través de un fideicomiso empresarial implica la creación de un establecimiento permanente (EP).

Los precedentes existentes implicarían la constitución de un EP, incluso en supuestos contrarios a los generalmente aceptados en el ámbito internacional (convenios para evitar doble imposición, Comentarios Modelo de Convenio Fiscal sobre la Renta y Sobre el Patrimonio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos).

ii) Problemática

La existencia de un EP puede imposibilitar, según algunos criterios del Servicio de Administración Tributaria, la aplicación de ciertas exenciones de pago de ISR, tal como la exención aplicable para fondos de pensiones y jubilaciones establecida en el artículo 179 de la LISR (aplicable a otros vehículos intermedios en virtud del artículo 248 del Reglamento de la LISR).

iii) Propuesta de solución

Por otra parte, la referencia prevista en el artículo 2 de la LISR en materia de EPs de residentes en el extranjero actuando a través de fideicomisos necesitaría ser ajustada para hacer una remisión al texto del artículo 13 propuesto.

Texto propuesto

“Artículo 13.

(...)

[Opción A]

Para efectos del párrafo anterior, no se considera que se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso cuando se ubiquen en cualquiera de los siguientes casos:

- I. *Cuando de la realización del fin del fideicomiso por parte de la fiduciaria más del 80% de los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal consistan en intereses, dividendos, regalías, ganancia por enajenación de acciones, títulos valor o bienes intangibles y del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes inmuebles.*

El Servicio de Administración Tributaria, mediante resolución particular en la que considere un programa de cumplimiento que al efecto presente el contribuyente, podrá establecer para el primer ejercicio un porcentaje menor al señalado en el párrafo anterior.

- II. *Cuando el fin consista en garantizar el cumplimiento de obligaciones o su preferencia en el pago en términos de los Artículos 395 a 407 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; o en llevar a cabo operaciones de bursatilización a que se refiere el criterio C-2 del Anexo 33 de la Circular Única de Bancos emitida por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.*

(...)”

[Opción B]

Para efectos del párrafo anterior, no se considerará que se realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso, cuando a través del mismo se obtengan ingresos de los señalados en los Capítulos I, III, IV, V, VI, VII y VIII del Título IV de esta Ley, así como los referidos en las Fracciones II, III, IV, V, IX, XI y XVII del Artículo 167 de esta Ley o el fin consista en garantizar el cumplimiento de obligaciones o su preferencia en el pago en términos de los Artículos 395 a 407 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito; o en llevar a cabo operaciones de bursatilización a que se refiere el Criterio C-2 del Anexo 33 de la Circular Única de Bancos emitida por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

(...)”

“Artículo 2.

(...)

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país a través de un fideicomiso en términos del Artículo 13 de esta Ley, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

**C. Operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México.
Documentación comprobatoria y ajustes de precios de transferencia**

i) Antecedente

La LISR en su artículo 86, fracción XV, establece la obligación para personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas de determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán los métodos establecidos en el artículo 216 de la LISR, en el orden establecido en dicho artículo.

ii) Problemática

De lo anterior se desprende que en dicho artículo no existe una diferenciación respecto a si son partes relacionadas residentes en el extranjero o en México, por lo que resulta claro que dicha obligación aplicaría de forma universal a todas las transacciones celebradas por la persona moral tanto con partes relacionadas residentes en México como en el extranjero.

Ahora bien, para aplicar un método de precios de transferencia, en general resultaría necesario considerar un análisis integral de precios de transferencia que considere elementos tales como activos, funciones y riesgos asumidos en la transacción entre partes relacionadas, independientemente de si se trata de partes relacionadas residentes en México o en el extranjero.

No obstante, la LISR prevé requisitos formales estableciendo la obligación de obtener y conservar documentación comprobatoria cuando las personas morales cele-

bran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, de acuerdo con la fracción XII del artículo 86. A este respecto se genera una inconsistencia en cuestión de soporte documental respecto de la obligación genérica establecida en la fracción XV del artículo 86, ya que estos requisitos aplican únicamente a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

El resto de los escasos lineamientos en materia de precios de transferencia incluidos en la LISR se incluyen en artículo 215, el cual regula las obligaciones de los contribuyentes del Título II de la LISR que celebran operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Con base en lo anterior, y entendiendo que existen inconsistencias y falta de claridad entre dichas disposiciones, se han derivado distintas interpretaciones respecto a si existe la obligación del contribuyente de contar con algún tipo de soporte o documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia respecto de operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México.

iii) **Propuesta de solución**

Para efecto de aclarar y regular la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia respecto a operaciones celebradas entre partes relacionadas residente en México, se propone la siguiente modificación al artículo 86, fracción XII:

XII. Obtener y conservar la documentación comprobatoria, tratándose de contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas, con la que demuestren que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a los precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, la cual deberá contener los siguientes datos:

a) El nombre, denominación o razón social, domicilio y residencia fiscal, de las personas relacionadas con las que se celebren operaciones, así como la documentación que demuestre la participación directa e indirecta entre las partes relacionadas.

b) Información relativa a las funciones o actividades, activos utilizados y riesgos asumidos por el contribuyente por cada tipo de operación.

c) Información y documentación sobre las operaciones con partes relacionadas y sus montos, por cada parte relacionada y por cada tipo de operación de acuerdo a la clasificación y con los datos que establece el artículo 215 de esta Ley.

d) El método aplicado conforme al artículo 216 de esta Ley, incluyendo la información y la documentación sobre operaciones o empresas comparables por cada tipo de operación.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$13'000,000.00, así como los contribuyentes cuyos ingresos derivados de prestación de servicios profesionales no hubiesen excedido en dicho ejercicio de \$3'000,000.00 no estarán obligados a cumplir con la obligación establecida en esta fracción, excepto aquéllos que se encuentren en el supuesto a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 215 de esta Ley.

El ejercicio de las facultades de comprobación respecto a la obligación prevista en esta fracción solamente se podrá realizar por lo que hace a ejercicios terminados.

Las operaciones a que se refiere esta fracción deberán registrarse en contabilidad, identificando en la misma cuando se trate de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

iv) Problemática

Por otro lado, en relación con ajustes de precios de transferencia, la LISR no establece lineamiento alguno en casos donde el contribuyente identifique de forma espontánea que los precios o montos de las contraprestaciones establecidos con partes relacionadas residentes en México no son los que se hubieran utilizado entre partes independientes.

Por esta razón resulta necesario proponer directrices que regulen estas situaciones y proporcionen mayor certidumbre a los contribuyentes.

v) Propuesta de solución

Para lo cual es indispensable realizar un análisis de las disposiciones fiscales relevantes vigentes, así como de diversos factores que son parte de la práctica común en la materia en cuestión.

vi) Problemática

La LISR no establece obligación alguna para el contribuyente de presentar ante las autoridades fiscales evidencia de que los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentran pactados o utilizados como entre partes independientes, respecto a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en México o el extranjero.

En la práctica, esta obligación del contribuyente es revisada por el auditor externo para efectos del dictamen fiscal que se presenta a más tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

En general, este plazo es considerado adecuado para que el contribuyente cuente con la documentación comprobatoria de precios de transferencia, ya que en principio su información financiera del ejercicio inmediato anterior ha sido dictaminada, y la información comparable del ejercicio inmediato anterior que usualmente se utiliza en los análisis de precios de transferencia también se encuentra públicamente disponible.

Derivado de lo anterior, es claro que el resultado del análisis de precios de transferencia del contribuyente respecto de las operaciones celebradas con sus partes relacionadas del ejercicio inmediato anterior estaría concluido a más tardar el 30 de junio del ejercicio inmediato posterior. En ese momento, el contribuyente estaría en posibilidad de determinar si los precios, montos de contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se consideran como pactados o utilizados entre partes independientes, o en caso contrario, concluyendo que no están pactados a valor de mercado.

Sin embargo, la LISR no establece lineamientos específicos que contemplen ajustes en materia de precios de transferencia referidos a operaciones celebradas por el contribuyente con partes relacionadas residentes en México, por lo que únicamente se estaría a lo dispuesto en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, que establece las regulaciones para presentar declaraciones complementarias.

Por otro lado, en cuanto a los requisitos de deducibilidad se refiere, entre otros, el artículo 31, fracción XIX de la LISR, establece que el contribuyente debe reunir los requisitos que para cada deducción en particular establece la LISR, al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio, además de que se requiere que la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Como se mencionó previamente, en la práctica el contribuyente obtiene los resultados derivados de su documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia a más tardar el 30 de junio del ejercicio inmediato posterior, por lo que en caso que el contribuyente aplique un ajuste de precios de transferencia para que sus ingresos o deducciones correspondan a valores de mercado, prácticamente resulta imposible cumplir con los requisitos de documentación en materia de deducibilidad establecidos en la fracción XIX del artículo 31 de la LISR.

vii) Propuesta de solución.

Por lo anteriormente expuesto, resulta indispensable establecer lineamientos para ajustes primarios y correspondientes en materia de precios de transferencia derivados de operaciones celebradas entre partes relacionadas residentes en México, por lo que se propone la siguiente regulación:

Para efecto de que el contribuyente determine sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas conforme lo establecido en la fracción XV del artículo 86 de esta Ley, podrá realizar ajustes de precios de transferencia con el objeto de que los precios o montos de contraprestaciones, referidos a operaciones que hubiera celebrado con partes relacionadas residentes en México, se consideren como precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables conforme a los métodos aplicables en el artículo 216 de esta Ley.

Los ajustes de precios de transferencia se derivarán de la aplicación de los métodos señalados en el artículo 216 de esta Ley. En caso de que resulte aplicable, se podrá obtener un rango de precios, de montos de las contraprestaciones o de márgenes de utilidad. Estos rangos se ajustarán mediante la aplicación del método intercuartil. Si el precio, monto de la contraprestación o margen de utilidad del contribuyente se encuentra dentro de estos rangos ajustados, dichos precios, montos o márgenes se considerarán como pactados o utilizados entre partes independientes.

En caso de que se realicen ajustes a los precios o montos de contraprestaciones, el contribuyente así como la parte relacionada residente en México con la cual realizó la operación, deberán presentar una declaración complementaria en la que se reflejen los ajustes primarios y correspondientes, así como la documentación comprobatoria de precios de transferencia que hubiera sido utilizada para determinar los ajustes.

Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 31, fracciones III y XIX y 86 fracción XV de la LISR, los contribuyentes que determinen ajustes a sus deducciones por operaciones con partes relacionadas residentes en México, derivados de la aplicación de los métodos establecidos por el artículo 216 de la misma ley, estarán obligados a obtener y conservar la documentación comprobatoria relativa al ajuste de precios o montos de contraprestaciones, la cual deberá ser contemporánea a la fecha de presentación de las declaraciones complementarias que hubieren resultado, teniéndose así por cumpli-

das las obligaciones fiscales relacionadas con la emisión y obtención de comprobantes.

Ajustes primarios

viii) Antecedentes

El artículo 215, segundo párrafo, de la LISR es contundente en cuanto a que los ajustes primarios pueden ser determinados por las autoridades fiscales.

ix) Problemática

Sin embargo, no existe regulación en cuanto a que los contribuyentes también podrían autodeterminarse un ajuste primario de precios de transferencia.

x) Propuesta de solución

Se sugiere prever la posibilidad de que se establezca con la misma contundencia, el hecho de que un contribuyente también puede autodeterminarse un ajuste primario cuando advierta que sus ingresos y deducciones no se encuentran determinados a valor de mercado.

Ajustes correspondientes

xi) Antecedentes

El artículo 217 de la LISR, sólo regula y reconoce al ajuste correspondiente cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, **las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste primario** a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas.

xii) Problemática

La parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

xiii) Propuesta de solución

Se sugiere que, de manera armónica y consistente con la propuesta de reforma al artículo 215 antes mencionado, se regule y reconozca también la aplicación del ajuste correspondiente cuando el ajuste primario hubiera sido autodeterminado por el contribuyente y, que bajo la misma tesitura, éste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas a través de un acuerdo mutuo.

xiv) Antecedentes

Como ya se dijo, el artículo 217 de la LISR regula y reconoce al “ajuste correspondiente”, aunque sólo regula específicamente la aplicación de ajustes correspondientes **cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México**, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado realicen un ajuste primario a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país **y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas**.

xv) Problemática

La parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente (artículo 217 LISR).

xvi) Propuesta de solución

Sobre este tema, se sugiere regular a los ajustes correspondientes cuando estos también deriven de operaciones locales celebradas entre contribuyentes residentes en México, pues como se dijo, actualmente sólo se regula al ajuste correspondiente cuando éstos derivan de transacciones entre un contribuyente residente en México y otro residente de un país con el que México hubiera celebrado un tratado en materia fiscal y siempre que las autoridades competentes de los países involucrados alcancen un acuerdo mutuo.

Forma y momento en que deberán reconocerse los ajustes

xvii) Antecedente

Ajustes primarios y correspondientes.

xviii) Problemática

No existe regulación de si los ajustes primarios y correspondientes sólo deben tener un reconocimiento para efectos fiscales. Tampoco existe regulación en cuanto al momento en que deben reconocerse los ajustes primarios o correspondientes, pues existen casos en donde pudiera aplicarse en la declaración de impuestos del ejercicio en que se llevó a cabo la transacción controlada analizada, o pudiera existir otros casos en que pudiera o debiera aplicarse el ajuste en el ejercicio corriente en el cual se esté llevando a cabo el ajuste.

xix) Propuesta de solución

Se sugiere incluir un artículo que establezca que los ajustes primarios y correspondientes sólo pueden tener un reconocimiento para efectos fiscales, esto es, a nivel de conciliación contable – fiscal.

Se sugiere incluir un artículo que establezca las alternativas y requisitos que pudieran cumplirse a efecto de determinar si el ajuste debiera aplicarse en la declaración de impuestos del ejercicio en que se llevó a cabo la transacción analizada o aplicarlo en el ejercicio corriente en el cual se esté llevando a cabo el ajuste.

D. Gastos a prorrata (Artículo 32, fracción XVIII de la LISR)

i) Definición del tema y diferencia con gastos a prorrata erogados por los establecimientos permanentes

Antecedente

El presente estudio tiene la finalidad de hacer un análisis técnico jurídico de las disposiciones atinentes a los gastos a prorrata, tal y como dichas disposiciones se contienen en la LISR, del tratamiento análogo que otras jurisdicciones le dan al tema de gastos a prorrata y de los precedentes judiciales que hay en la materia, con la finalidad de concluir si la regulación existente en México es adecuada, o bien, perfectible, en cuyo caso el presente estudio también tiene el propósito de sugerir posibles soluciones a fin de hacerla operativa dentro del contexto de nuestra ley.

Con la finalidad de centrar el tema de discusión, el concepto de “gastos a prorrata”, como se utiliza en México, es equívoco, ya que con él se hace referencia a los gastos que deducen los establecimientos permanentes erogados por su oficina central, al amparo de lo que dispone el segundo párrafo del artículo 30 de la LISR.³ Asimismo, con el mismo término se hace referencia a la prohibición legal de deducir aquellos gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la LISR.⁴

3 Artículo 30.

...

“Cuando las personas a que se refiere el párrafo anterior, residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, se podrán deducir los gastos que se prorroteen con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el establecimiento, en el que se realice la erogación, residan también en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y tenga un acuerdo amplio de intercambio de información y además se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de esta Ley...”

4 Artículo 32, fracción XVIII de la LISR.

Si bien es cierto que el tema de los gastos a prorrata que deducen los establecimientos permanentes erogados por la oficina central constituye un tema de estudio muy interesante, en vista de la poca regulación que existe en México al respecto, el presente estudio solamente tiene el propósito de ocuparse de la prohibición legal para deducir los gastos a prorrata erogados en el extranjero, por lo que toda referencia subsecuente al concepto de “*gastos a prorrata*” en el presente trabajo solamente se ocupará de la mencionada prohibición del artículo 32 y no de las deducciones de los establecimientos permanentes erogadas por su casa matriz.

ii) **Análisis conceptual al amparo de la LISR**

En efecto, la LISR establece en la fracción XVIII de su artículo 32 la prohibición siguiente:

Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

Gastos hechos en el extranjero

Problemática

Desglosando los elementos que contienen la disposición citada resulta que la LISR prohíbe la deducción de ciertos gastos que se hagan (entendiéndose en nuestra opinión que sean erogados) en el extranjero.

En primer lugar consideramos que la referencia a gastos hechos en el extranjero debe entenderse como gastos que se eroguen en un país que no sea México, pero surge la duda de si el lugar para erogar el gasto es trascendente, o más bien la LISR quiso limitar la deducción de los gastos que se eroguen a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los títulos II y IV de la ley, pues de ser éste el caso, se podría en teoría erogar un gasto con un no contribuyente de la LISR que tenga una cuenta en México y entonces la limitante de la fracción en comento no resultaría aplicable, pues si bien es cierto que el gasto se erogó con alguien que no es contribuyente al amparo de los títulos II o IV de la ley, estrictamente hablando el gasto se erogó en México, no en el extranjero, pues la cuenta bancaria se encuentra abierta en nuestro país.

Es decir, pareciera que el lugar de erogación del gasto es relevante, pero lo es más quien recibe el ingreso correspondiente a ese gasto, y para que la limitante aplique, el receptor debe ser alguien que no sea contribuyente al amparo de la LISR por no ser residente fiscal en este país, con independencia del lugar de la erogación del gasto.

Gastos prorrateados con quienes no sean contribuyentes de los Títulos II o IV de la ley

Problemática

El segundo punto relevante que hay que dilucidar es el concepto que la LISR maneja del gasto a “**prorrata**”. No existe en la LISR, ni en alguna otra disposición, una definición de lo que se entiende por un gasto a prorrata. El Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua define el concepto de prorrata de la forma siguiente:

Prorrata.

(Del lat. pro rata parte, según la parte calculada, en proporción).

1. f. Cuota o porción que toca a alguien de lo que se reparte entre varias personas, hecha la cuenta proporcionada a lo más o menos que cada una debe pagar o percibir.

En función de la definición anterior, pareciera que el concepto de prorrata se refiere a un gasto erogado en proporción, o proporcionalmente con alguien más; o bien, a un ingreso obtenido de la misma manera y es aquí donde la disposición que se comenta resulta confusa, ya que la fracción XVIII del artículo 32 señala que el gasto se hace en el extranjero a prorrata con quien no sea contribuyente del ISR, de manera que hay dos elementos que inciden en la aplicación de la fracción en comento, a saber:

1. Que el gasto se haga en el extranjero, lo cual ya fue comentado;
2. Que se haga en proporción (a prorrata) con quien no sea contribuyente del ISR, es decir, que el contribuyente residente en México y otros, que no sean contribuyentes del ISR al amparo de los títulos II o IV de la ley, con independencia de su residencia fiscal, dividan el gasto en determinada proporción.

Así las cosas, podría darse el supuesto de que el gasto se realice en territorio nacional (aun cuando el receptor del gasto sea un no residente en México) y se prorratee con quien no es residente en territorio nacional al amparo de los Títulos II y IV de la ley; o bien, que se haga en el extranjero, pero se prorratee con quien sea residente en territorio nacional, para que la disposición per se no resulte aplicable, ya que de la lectura textual de la disposición hacen falta dos elementos (el gasto en el extranjero y el prorrateo con quien no sea contribuyente del ISR) para que la limitante sea aplicable.

Más allá de estos puntos, resulta una interrogante adicional que implica el que el gasto se prorratee con alguien, con independencia de quien sea; es decir, que implica prorratear o repartir entre varias personas un gasto.

Consideramos que a los efectos de la LISR, prorratear un gasto se refiere a la posibilidad que tienen diversos contribuyentes de sufragar o dividir el mismo en la parte

que acuerden, pues la ley no marca alguna proporción que esté prohibida, sino basta con dividir el gasto en cuestión, además de cumplir los demás elementos de la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR, para que la deducción no sea procedente.

Supongamos por ejemplo que un prestador de servicios realiza un trabajo para varios contribuyentes y éstos deciden dividir el pago correspondiente a los honorarios del prestador, ya sea en partes iguales o diferentes (la ley no especifica). Éste sería un caso de un gasto a prorrata, pues diversos contribuyentes deciden sufragar en su conjunto el gasto que un solo prestador de servicios les hace.

A nivel internacional, cada vez más proliferan los centros de costos o de servicios, sobre todo tratándose de empresas multinacionales, a quienes resulta más barato centralizar la prestación de ciertos servicios en una sola entidad, la cual, por sí misma o a través de terceros, presta determinados servicios a todas las empresas del grupo. Así por ejemplo, centrales de reservaciones, de soporte técnico, de servicios de contabilidad y precios de transferencia, etc.; se centralizan en una sola entidad, la cual presta este tipo de servicios a todas las empresas del grupo ubicadas en diversos países, realizando un cargo por los mismos que en algunos casos se prorratea entre las empresas del grupo mediante distintos métodos que pueden tener una relación directa con el servicio (horas de trabajo invertidas o complejidad del trabajo mismo), o no tenerlas (ventas brutas de la prestataria, número de empleados, etc.).

Aclarado este punto, cabe preguntarse ahora ¿cuál es la razón de la prohibición genérica existente en la fracción XVIII del artículo 32 para que este tipo de gastos no resulte deducible? Para dilucidar este punto indagaremos acerca de la historia legislativa de la disposición, así como de precedentes judiciales que pudiesen resultar aplicables.

iii) Historia legislativa

Antecedente

El primer antecedente conocido en México del Impuesto sobre la Renta como tal se da en el año de 1921, específicamente el 20 de julio, a través de la publicación de un decreto en el que se establecía un impuesto federal, extraordinario y pagadero en una sola exhibición sobre los ingresos y ganancias particulares. A esta ley se le conoce como Ley del Centenario de 1921, en donde se establecía que la base del impuesto eran los ingresos o ganancias correspondientes al mes de agosto de 1921, conteniendo reglas de prorrateo sobre los ingresos obtenidos en varios meses, de tal suerte que sólo se gravaran los correspondientes al mes de agosto.

Este primer antecedente de prorrateo se da bajo este decreto en donde el mismo es aplicable para los ingresos y no para las deducciones, las cuales no se permitían realizar en ese entonces.

A esta ley le precedieron otras como las siguientes:

- Ley del 21 de febrero de 1924 y su Reglamento.
- Ley del 18 de marzo de 1925 y los Reglamentos del 22 de abril de 1925 y del 18 de febrero de 1935.
- Ley del Impuesto de la Renta Sobre el Superprovecho del 27 de diciembre de 1939.
- Ley del 31 de diciembre de 1941 y su Reglamento.
- Ley del 30 de diciembre de 1953 y su Reglamento.
- Ley del 30 de diciembre de 1964 y su Reglamento.

No fue, sino hasta la Iniciativa de Ley publicada el 26 de noviembre de 1980 en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados que surge el primer antecedente sobre prorrateo de gastos en la legislación fiscal mexicana, en donde la justificación contenida en la iniciativa de ley se concentraba en la problemática relacionada con sociedades mercantiles residentes en el extranjero que ya tenían uno o varios establecimientos permanentes en el país, por lo que se genera la necesidad de permitir efectuar las deducciones que correspondan a las actividades de estos establecimientos permanentes, condicionándose la deducción de los mismos a que éstos no se prorratearan con la oficina central o con sus establecimientos, cuando alguno de ellos se encontraba en el extranjero.

De esta justificación surge la fracción IV del artículo 27 que establece la no deducibilidad de: *“Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con empresas que no sean causantes del impuesto al ingreso global de las empresas, establecido en esta Ley.”*, texto que al año siguiente (1981) sufrió una adecuación derivada de la reconfiguración de la LISR para quedar como: *“Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con empresas que no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.”*, pasando a ser la fracción XIX del artículo 25 de la LISR, en donde permaneció hasta el año del 2001. Ya que en el año del 2002, derivado de otro reordenamiento aplicado a la nueva LISR, pasó a ser la fracción XVIII del artículo 32 vigente hasta la fecha.

iv) Precedentes judiciales

Problemática

Nuestros tribunales no se han pronunciado a la fecha al respecto de la aplicación de la disposición en comento ni tampoco al respecto de su constitucionalidad, por

lo que este aspecto no sirve para clarificar los diversos puntos que se abordan en el presente estudio.

v) Regulación del concepto en otros países

Antecedente

Como punto adicional antes de pronunciarnos acerca de la pertinencia de la norma en nuestro orden jurídico, estimamos conveniente referir el tratamiento de los gastos a prorrata en otras legislaciones, particularmente la de Estados Unidos de América:

1.5.1. Estados Unidos. En este país no existe una limitante para la deducción de gastos a prorrata como tal, pues basta con que el servicio exista, sea “ordinario y necesario”⁵ y esté a precios de mercado para que sea deducible, sin importar la mecánica de alojamiento del propio gasto. Es decir, en teoría es posible la deducción de un gasto a prorrata con terceros, ya sea que éstos sean residentes fiscales americanos, o no.

vi) Principales observaciones en relación con la regulación existente de gastos a prorrata

vi.a.) Falta de claridad legislativa

Problemática

En primer lugar estimamos que la redacción de la fracción XVIII del artículo 32 es inadecuada pues prohíbe (recordemos que el artículo 32 en general establece conceptos que no resultan deducibles) la deducción de un gasto que no debiese estar prohibida, pues como ha sido apuntado hasta ahora, en nuestra opinión, jurídicamente no hay una razón para considerar que la deducción de un gasto erogado en el extranjero y prorrata o dividido con quienes no sean contribuyentes de los Títulos II o IV de la LISR debiese estar prohibida. Así las cosas, en dado caso, la regulación de las deducciones de los gastos a prorrata debiese ubicarse en el artículo 31 de la ley como una fracción adicional y no dentro del artículo 32.

El segundo punto que debe mencionarse es el hecho de que la ley contiene una prohibición que pudiese no operar en la práctica, ya que prohíbe la deducción de gastos “hechos” en el extranjero, cuando pudiese resultar que el gasto se haga en México a favor de un contribuyente que no sea residente en México para que la prohibición mencionada quede salvada; es decir, el fraseo de la disposición debiese ser permisivo, pero con ciertas limitantes aplicables solamente en caso de que el gasto

5 Traducción del concepto de “ordinary and necessary” referido en la legislación norteamericana a la estricta indispensabilidad del gasto mismo.

se erogue a favor de alguien que sea residente fiscal extranjero, con independencia del lugar de erogación del gasto.

Como tercer punto a resaltar vale la pena comentar que a efectos de distinguir con quién se hace el gasto y con quién se divide (cosa que no resulta muy clara de la disposición actual, pues pareciera que son la misma cosa, cuando en nuestra opinión la ley pretendería establecer dos elementos diversos, tal y como ya quedó apuntado), el concepto “a prorrata” pudiese ser sustituido por el de “prorratear el gasto”, pues sería entonces claro que la ley se refiera a la división que realizan varias personas para sufragar un mismo gasto. Este punto se observará con mayor claridad en el capítulo tercero del presente ensayo, cuando abordemos las modificaciones legislativas que se sugieren.

Finalmente, estimamos que el legislador aduce una razón de política fiscal errónea para prohibir la deducción de los gastos a prorrata y esto es una estimación, pues como hemos visto de la historia legislativa de la disposición, no hay una razón esgrimida para prohibir la deducción de estos gastos como tal. Es por ello que pensamos que dicha razón atiende al temor (tal vez fundado) de que contribuyentes en México pudiesen erosionar la base fiscal de nuestro país a través del pago indiscriminado de gastos al extranjero por cuenta de bienes y servicios, reales o presuntos, los cuales difícilmente pudiesen ser fiscalizados por parte de las autoridades mexicanas, al no poder ejercerse facultades de comprobación con el receptor de las contraprestaciones por dichos bienes y servicios ni con los demás contribuyentes que sufragaron el gasto. Si éste, en efecto, fue el temor del legislador para prohibir de un plumazo la deducción del gasto a prorrata como tal, estimamos, como veremos más adelante, que cabe una solución más constructiva, pues puede obtenerse la deducción del gasto sin que la misma resulte abusiva e inadecuada, como incorrectamente lo presume el legislador.

vi.b.) Falta de aplicabilidad a situaciones prácticas

Problemática

Cabe decir que el cambio al cual apuntamos al permitir la deducción de gastos a prorrata no es meramente caprichoso, pues la disposición actual impide en muchos casos la deducción de gastos legítimos y efectivamente erogados por contribuyentes mexicanos, los cuales debiesen ser deducibles. Tal y como hemos apuntado anteriormente, hay una tendencia mundial a la creación de centros de costos que asumen la prestación de servicios o suministro de bienes para un conjunto de contribuyentes de diversos países, los cuales deben pagar por estos bienes o servicios. Sería lamentable que nuestra legislación no se ajustara a las tendencias mundiales, con el consecuente detrimento en la competitividad de nuestro país para la atracción de inversiones extranjeras, e inhibiera la deducción de estos gastos, cuando cabe la posibilidad de permitir su deducción sin que ello signifique un abuso por parte de los contribuyentes.

vi.c.) Falta de adecuación a la regulación que se tiene en otras jurisdicciones

Problemática

Otro punto que vale la pena resaltar, tal y como ya vimos, es el hecho de que nuestra legislación no es compatible con otras que permiten la deducción de gastos a prorrata, siempre y cuando se cumplan con tres elementos a saber:

- La existencia del servicio o bien suministrado;
- El que éste sea estrictamente indispensable para la consecución del negocio de quien eroga el gasto; y
- Que la contraprestación cubierta sea a valor de mercado.

Cumpléndose estos tres requisitos, que nuestra ley prevé también para la deducción de cualquier bien o servicio, es condición suficiente para que el gasto pueda ser deducible, con independencia de que su pago se haya dividido con terceros y con independencia de la forma en que dicha división se haya hecho.

Es por esto que consideramos que nuestra ley actualmente en la materia no va en sintonía con lo dispuesto por otros países, lo cual redundaría en detrimento de México y de su capacidad a tractora de inversión foránea.

vi.d.) Potencial violación a los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México

Problemática

De una simple lectura de la disposición pareciera que la fracción XVIII del Artículo 32 de la LISR, al negar a todos los contribuyentes por igual la deducción de los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta en términos de los Títulos II (de las Personas Morales) y IV (de las Personas Físicas), no viola el principio de no discriminación contenido en el Artículo 24 del Convenio Modelo y respeta la garantía de equidad tributaria (si bien su proporcionalidad es discutible).

Lo anterior, ya que al dar el mismo trato a todos los contribuyentes que actualicen el supuesto normativo, aparentemente no impone a los residentes de los Estados extranjeros con los que México ha celebrado Tratados para Evitar la Doble Imposición

requisitos adicionales a los aplicables a los contribuyentes mexicanos y, por ende, no les causa desventaja alguna con motivo de su nacionalidad o residencia.⁶

Más aún, tratándose de establecimientos permanentes que tengan en México personas morales residentes en el extranjero, pareciera que la deducción de ciertos gastos a prorrata, sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, sí es posible en términos de los párrafos primero y segundo del Artículo 30 de la LISR.

Como podrá observarse, la redacción de la fracción XVIII del Artículo 32 de la LISR, es confusa, quizá en su origen se buscaba el rechazo categórico de la deducción de los gastos a prorrata con residentes en el extranjero, pero por temor a la crítica de la comunidad internacional y una posible invocación del principio de no discriminación se optó por la redacción actual.

Consideramos que lo anterior se refuerza con el Artículo 30 de la LISR que busca de alguna manera evitar que el rechazo de los gastos a prorrata se presente cuando existe un establecimiento permanente en México.

No obstante lo anterior, un análisis detallado de los diversos párrafos del Artículo 24 del Convenio Modelo nos lleva a una conclusión contraria. El párrafo 4 del Artículo 24 del Convenio Modelo, a *grosso modo*, establece que salvo los casos previstos en los párrafos 1 del Artículo 9 (Empresas Asociadas), 6 del Artículo 11 (Intereses) y 4 del artículo 12 (Regalías) los pagos de intereses, regalías y otras “erogaciones” cubiertas por una empresa residente en un Estado Contratante a un “residente” del otro Estado Contratante deben ser deducibles para determinar la utilidad de dicha empresa en las mismas condiciones como si hubieran sido cubiertas a favor de un residente del primer Estado (nótese la referencia a residencia y no nacionalidad).

Como podrá observarse la protección prevista por el párrafo 4 del Artículo 24 del Convenio Modelo aplicaría, en la especie, a los pagos realizados por una empresa residente en México a una empresa residente en el extranjero. Es decir, su marco de aplicación es diverso al previsto por el párrafo 1 del Artículo 24 del Convenio Modelo, buscando cumplir con un principio de neutralidad para los contribuyentes que erogan el gasto, a fin de que sea lo mismo erogararlo con un residente en México, o en el extranjero.

En términos del párrafo 73 de los Comentarios al Convenio Modelo de fecha 17 de julio de 2008, el párrafo 4 del Artículo 24 está diseñado precisamente para dar fin a una forma particular de discriminación que resulta del hecho de que ciertos países restringen o rechazan totalmente la deducción del pago de intereses, regalías y

6 Si bien el párrafo 1 hace referencia al concepto de nacionalidad, el párrafo 4 hace alusión al concepto de residencia (véase Vogel Klaus et al., “On Double Taxation Conventions”, 3ª. Ed., Edit. Kluwer Law, Pág. 1326).

otras erogaciones típicamente deducibles en operaciones concertadas entre residentes, cuando se cubren a favor de un residente en el extranjero.

Si bien el propio párrafo 4 prevé diversas excepciones, las mismas encuentran su justificación en la necesidad de implementar mecanismos de política fiscal tendientes a evitar prácticas fiscales consideradas abusivas por los Estados miembro de la OCDE, que se presentan con motivo de una situación especial en la cual típicamente no se respetan los precios que hubieran pactado partes independientes en operaciones comparables.

Al respecto, se presentan dos cuestionamientos importantes, a saber: (1) ¿Hasta qué monto es válido rechazar la deducción cuando se presentan dichas situaciones? y (2) ¿Quién debe invocar la protección al amparo del tratado?

En principio, consideramos válido el rechazo de una deducción en la medida en que su finalidad sea corregir cualquier distorsión generada con motivo de la relación especial que pudiera existir entre las partes involucradas. Corregida dicha situación, las cantidades cubiertas a valor de mercado, en nuestra opinión, deben ser deducibles.

Más aún, al existir disposiciones en materia de precios de transferencia en la LISR y obligaciones de reportar operaciones entre partes relacionadas, estimamos que no es justificable (desde un punto de vista de política fiscal) el rechazo categórico de la deducción en los términos establecidos por la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR.

Vale la pena aclarar que en términos del párrafo 75 de los Comentarios relativos al párrafo 4 del Artículo 24 del Convenio Modelo, los países sí pueden imponer requisitos adicionales de información a efecto de contar con elementos de fiscalización adecuados sin que esto se considere discriminatorio.

En los casos en que la no deducción de los gastos a prorrata se presente con motivo de aquéllos realizados con empresas residentes en algún país con el que México tenga celebrado un Tratado para Evitar la Doble Imposición que replique el texto del párrafo 4 del Artículo 24 del Convenio Modelo, claramente se presentará una violación al principio de no discriminación.

Esto ocurre con la mayoría de los Tratados celebrados por México, excepción hecha de los celebrados con Australia, Argentina y Nueva Zelanda.

En relación con el planteamiento de quién puede solicitar la protección del párrafo 4 del Artículo 24, en nuestra opinión podrían ser, tanto los residentes en el extranjero a quienes se hacen los pagos como los residentes en México a quienes se les impide la deducción. No obstante, lo tendrían que hacer a través de alguno de los Estados

contratantes para que los mismos resuelvan dicha situación mediante un procedimiento de acuerdo mutuo.

vii) Propuestas de cambios a la regulación existente

vii.a.) Propuestas de solución

Hasta ahora hemos realizado a través del presente estudio un análisis de la regulación existente en materia de gastos a prorrata, distinguiendo el concepto de aquellos gastos que son erogados por la oficina central de un establecimiento permanente y son deducibles en el país en donde se encuentra dicho establecimiento. Asimismo, hemos analizado los puntos que integran la disposición existente y la probable interpretación correspondiente a los mismos. Hemos señalado la ausencia de historia legislativa y de precedentes judiciales que arrojen luz acerca de posibles vías interpretativas de la disposición, así como la regulación existente del tema en otras legislaciones. Más importante aún, hemos apuntado la falta de adecuación de la disposición existente a situaciones reales que merecerían tener un tratamiento fiscal diverso, lo cual operaría en beneficio de la posibilidad que tiene México de atraer inversión extranjera. Finalmente, hemos señalado también la posible violación a los tratados para evitar la doble tributación que México tiene firmados por cuanto hace a las cláusulas de no discriminación que contienen dichos tratados, pues la disposición en comento podría resultar violatoria de las mismas.

Así las cosas, para redondear la presentación de este trabajo, se sugieren a continuación los cambios que consideramos pertinentes, explicándose primeramente la conveniencia del cambio sugerido.

vii.b.) Permisividad de la deducción de gastos a prorrata

En primer lugar y tal y como esbozamos ya en el presente trabajo, consideramos que la ubicación de la disposición que se comenta es incorrecta, ya que la deducción de los gastos a prorrata no debiese estar prohibida, sino permitida. La razón de ello es que no encontramos una razón expresa por parte del legislador para la prohibición de la deducción de este tipo de gastos, ni en la exposición de motivos correspondiente a esta disposición ni tampoco en alguna resolución judicial que haga referencia al caso. Pensamos que la razón de ser de la prohibición de la deducción atiende al temor de ver la base fiscal mexicana erosionada indebidamente mediante una serie de gastos erogados en el extranjero y prorrataados con quienes no sean contribuyentes de los títulos II y IV de la ley, pero de ser éste el caso, hay formas más constructivas de controlar la deducción de estos gastos sin erosionar indebidamente la base fiscal mexicana, tal como lo veremos más adelante.

vii.c.) Claridad en la redacción de la disposición fiscal

Como ya también se mencionó, consideramos que la disposición que se comenta podría resultar más clara atendiendo a los objetivos de la misma y de lo que se pretende regular. La fracción XVIII del artículo 32 de la LISR señala lo siguiente:

Artículo 32. Para los efectos de este Título, no serán deducibles:

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley.

En primer lugar, consideramos que el concepto de “gastos hechos” podría ser rephraseado por el de “gastos erogados”, lo cual le daría mayor precisión técnica al artículo.

En segundo lugar, en vez de especificarse que el gasto se hace en el extranjero, lo cual, como ya expusimos, deja dudas acerca de la finalidad del artículo, podría plantearse la erogación del gasto con quien no es residente en México para efectos fiscales, ya sea al amparo de la LISR, o de algún tratado para evitar la doble tributación que haya sido firmado por México. Consideramos que la razón de ser de la limitante en comento estriba en que la erogación del gasto no constituya un ingreso acumulable para el prestador del bien o servicio, por lo que la simple limitante de que el gasto se haga en el extranjero no resuelve esta cuestión, pues podría ser que el gasto se hiciera en México con un contribuyente del extranjero con una cuenta de banco abierta en nuestro país para que la disposición ya no resultara aplicable.

Como punto adicional, el artículo podría tener mayor claridad si en vez de decir que el “gasto se haga en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la LISR” se dijese que “el gasto se eroga con un contribuyente que no sea residente fiscal mexicano y se prorratea con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la LISR”, ya que de esta manera se evita confusión alguna acerca de si el gasto debe ser erogado en el extranjero con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de la ley, o bien, sin el prorrateo debe ser con este tipo de contribuyentes. Es decir, con la redacción actual no resulta claro si la alocución “a prorrata” califica a los no contribuyentes de los títulos II o IV de la ley, o bien no califica a persona alguna, es decir, es genérico, en cuyo caso bastaría que el gasto se divida con quien sea para que no resulte deducible. Mediante la reforma propuesta, se clarifica que la división del gasto⁷ debe ser con alguien que no sea contribuyente al amparo de los títulos II o IV de la LISR para que la disposición resulte aplicable.

Hemos dicho anteriormente que la disposición que se analiza debiese estar redactada en sentido permisivo, más que prohibitivo, pues no encontramos razón alguna

7 Atendiendo a la definición de prorrata ya citada.

para negar la deducibilidad de gastos a prorrata, salvo la que esbozamos tendiente a evitar la erosión indebida de la base fiscal mexicana a favor de otras jurisdicciones. ¿Cómo compaginar entonces la intención de tener una disposición permisiva que no se preste al abuso por parte de los contribuyentes? Consideramos que la fórmula radica en establecer que el gasto que se deduce, además de cumplir con algunos de los demás requisitos genéricos para la deducción de los gastos, tales como el ser estrictamente indispensables para la consecución del negocio del que lo deduce, debe corresponder a la contraprestación que partes independientes⁸ hubiesen pactado en operaciones comparables, es decir, debe estar a precios de mercado. Finalmente, la ley debe permitir un mecanismo de control para que las autoridades conozcan de la existencia de la deducción de gastos a prorrata por parte de los contribuyentes, lo cual facilite el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Es decir, consideramos que dada la práctica común de la deducción de ciertos gastos que se alojan en empresas mexicanas y se dividen bajo algún mecanismo con otras empresas residente en el extranjero, es importante permitir la deducción de este tipo de gastos; no obstante, para que no se abuse en la deducción de los mismos es importante demostrar que: (i) el gasto es estrictamente indispensable para el negocio de quien lo deduce, pues no atinamos a encontrar una razón por la cual aún un gasto a prorrata no debiese, al menos, de cumplir con este requisito fundamental señalado en la ley; (ii) la contraprestación pactada por el mismo, sin importar la mecánica de alojamiento del gasto que se haya elegido, deberá estar a precios de mercado; y (iii) la ley debe permitir un mecanismo de control para que las autoridades conozcan de la deducción de gastos a prorrata por parte de los contribuyentes, lo cual facilite el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Cumplidos estos tres requisitos, consideramos que es plenamente factible la deducción de gastos a prorrata sin que ello demerite indebidamente la base fiscal mexicana en pro de otras jurisdicciones. De tal suerte, ¿qué importancia podría tener para el fisco mexicano la deducción de estos gastos siempre y cuando sean estrictamente indispensables y estén a precios de mercado?, ¿realmente le interesaría a la autoridad mexicana entender la mecánica de alojamiento del gasto sabiendo que éste cumple con las dos características antes mencionadas?, estimamos que no es, ni debiese ser el caso, pues cumplidas ambas condiciones el gasto debiese devenir deducible, sin importar cómo haya sido transferido o alojado al contribuyente mexicano.

Es por esto que ésta es nuestra última y quizás más trascendente propuesta de reforma legislativa al artículo en comento, el permitir la deducción de gastos a prorrata siempre y cuando éstos sean estrictamente indispensables para la consecución del negocio y se encuentren pactados a precios de mercado.

8 Asumimos que el gasto se realiza en favor de una parte relacionada, ya que en la mayoría de los casos esto es lo que sucede.

Restaría si acaso señalar que un estudio de precios de transferencia sería la vía idónea de demostrar que el gasto se encuentra a precios de mercado, ya que dicho estudio ya se encuentra arraigado en nuestra jurisdicción como mecanismo idóneo para demostrar que una operación se encuentra pactada a precios de mercado⁹ y el mismo tiene reconocimiento internacional para demostrar esta cuestión.

Así las cosas, la propuesta de redacción completa para la disposición analizada sería la siguiente:

Artículo 31. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

XXIV. Los gastos erogados con quienes no sean residentes en territorio nacional, al amparo de esta ley o de algún tratado para evitar la doble tributación celebrado por México y prorrateados con quienes no sean contribuyentes de los títulos II o IV de esta ley. Para estos efectos, se deberá cumplir además con lo señalado en las fracciones I, IV y VII, del presente artículo. Tratándose de operaciones con partes relacionadas, se deberá cumplir con la obligación prevista en la fracción XVII, inciso b), segundo párrafo del artículo 32 de esta ley para que la deducción del gasto sea procedente. El estudio mencionado en dicha disposición deberá quedar en poder del contribuyente y deberá ser exhibido a la autoridad fiscal en caso de que ésta así lo requiera.

La disposición anterior deberá ser complementada con una adición al artículo 86 de la LISR atinente a las obligaciones de los contribuyentes, que señale lo siguiente:

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

XXI. Presentar, conjuntamente con la declaración del ejercicio, la información relativa a los gastos a prorrata que deduzcan en dicha declaración, de conformidad con lo señalado en la fracción XXIV del artículo 31 de esta ley.

Mediante estas disposiciones se permite la deducción de los gastos a prorrata que al día de hoy está prohibida y consideramos que se aminora significativamente el riesgo de una erosión indebida de la base fiscal mexicana. Además se clarifican diversos conceptos que al día de hoy no resultan claros.

9 Véase por ejemplo los artículos 32, fracción XVII, 45-H.

vii.d.) Conclusiones

1. La disposición vigente en materia de gastos a prorrata es poco clara e inadecuada para regular una situación generalizada de operación de empresas que realizan negocios en o desde otros países.
2. No se encontró en la exposición de motivos de la fracción XVIII del artículo 32 de la LISR, ni en las decisiones judiciales que fueron consultadas una razón por la cual la deducción de gastos a prorrata debiese estar prohibida.
3. La razón que podemos intuir para prohibir la deducción de gastos a prorrata, consistente en evitar una erosión indebida de la base fiscal mexicana, podría lograrse a través de una adecuada regulación del tema.
4. La prohibición legal para deducir gastos a prorrata vigente en México se encuentra en distonía con la regulación internacional de la materia vigente en algunos países que sí permiten la deducción de gastos a prorrata.
5. Aunado a lo anterior, existe la posibilidad de considerar que la disposición legal que prohíbe la deducción de ciertos gastos a prorrata es violatoria de los tratados para evitar la doble tributación firmados por México, ya que contraviene la cláusula de no discriminación contenida en dichos tratados.
6. Por todo lo anterior, resulta conveniente cambiar el enfoque de la disposición citada para permitir la deducción de gastos a prorrata, cuando se cumplan con ciertos requisitos de control que permitan la deducción de los mismos, sin que ello devenga en una erosión indebida de la base fiscal mexicana. Para tal efecto, deberá preverse que cuando los gastos se eroguen o prorraten con partes relacionadas, se deberá contar con un estudio que establezca que la contraprestación pagada por el servicio es a precios de mercado. Esto en adición a otros requisitos señalados en la propia ley correspondientes a la deducción de gastos en general que deberán cumplirse también y a la obligación de presentar una declaración informativa a las autoridades fiscales en donde se mencione la deducción de gastos a prorrata en la declaración del ejercicio.
7. Con base en las modificaciones propuestas, se pretende poner la regulación mexicana en materia de gastos a prorrata en concordancia con la realidad económica actual, logrando con ello hacer a México más atractivo para la inversión extranjera, y más competitivo hacia el interior. Se pretende además evitar potenciales problemas de violación a los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado por cuanto hace a las cláusulas de discriminación que dichos tratados contienen.

E. Propuesta de reforma en materia de créditos respaldados

i) Antecedente

En el presente trabajo se analizan los efectos que se desprenden en los casos en que los intereses derivados de préstamos, son recharacterizados para efectos fiscales como dividendos, específicamente los conocidos como “*back to back loans*”. Con este análisis se pretende demostrar que con el ánimo de incrementar las cargas tributarias y evitar la evasión fiscal a través de reestructuras de grupos empresariales, se han llevado a cabo desafortunadas reformas legislativas que han castigado a transacciones válidas y comunes, afectando en consecuencia la inversión extranjera en nuestro país.

Así, el artículo 92 de la LISR (LISR), establece que tratándose de intereses que se deriven de créditos otorgados a personas morales (PM) o a establecimiento permanentes (EP), por personas residentes en el país o residentes en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, se considera que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando, entre otros, los intereses provengan de créditos respaldados.¹⁰

Conforme a lo anterior, a continuación se apuntan las consecuencias que se presentan para el deudor que paga los dividendos fictos:

- No podrá deducir los dividendos fictos pagados, de sus ingresos acumulables aunque haya cumplido con las disposiciones de precios de transferencia, como si lo hubiera podido haber hecho tratándose de intereses;
- Tendrá que disminuir los “dividendos fictos” de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) y en caso de no tener el saldo suficiente en esta cuenta, deberá pagar el impuesto piramidado conforme al artículo 11 de la LISR.

¹⁰ Analizando los supuestos en los que se puede presentar la recharacterización de intereses como dividendos, tenemos que el legislador buscó limitar aquellos créditos que se otorguen entre partes relacionadas, pactando condiciones que no se pactarían con partes independientes en operaciones comparables; sin embargo, el supuesto que nos ocupa excede las intenciones del legislador, pues incluye como créditos respaldados (*back to back loan*) operaciones llevadas a cabo a valores de mercado (*Arm's length principle*), e incluso operaciones celebradas entre partes independientes.

Pudiera incluso presentarse el caso de que las autoridades fiscales sostengan que no es procedente disminuir los intereses reclasificados como dividendos de la CUFIN, pues en tratándose de los dividendos fictos a que se refiere el artículo 165 de la LISR, el Servicio de Administración Tributaria ha emitido un criterio normativo en ese sentido.¹¹

- Independientemente de que los intereses sean reclasificados como dividendos, al tener un pasivo, deberá considerar esa deuda para efecto de determinar el saldo promedio anual de sus deudas, lo cual posiblemente arrojará un ajuste anual por inflación acumulable;
- En tratándose de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, estos pasivos se tomarán en cuenta para calcular la proporción de deudas a que se refiere la fracción XXVI del artículo 32 de la LISR (capitalización insuficiente), lo cual podría generar la limitación de la deducción de otros intereses.

ii) Problemática

Asimismo, en relación con las consecuencias que se presentan para el deudor que paga los dividendos fictos cabe resaltar lo siguiente:

- La LISR no establece de manera clara el efecto que dichas operaciones tendrán respecto de las partes acreedoras, si estos también deben darle el tratamiento de dividendos a los intereses recibidos o no.

Tratándose de acreedores mexicanos podría llegar a argumentarse que del artículo 92 de la Ley se desprende que para efectos de la LISR, dichos intereses tendrán tratamiento de dividendos, y por lo tanto, el acreedor también tendrá que tratarlos como tales; sin embargo, prevalece la duda si el acreedor deberá acumular dichos ingresos como intereses.

- En el caso de dividendos, la LISR no grava al accionista que los percibe, sino a la sociedad que los paga, es decir se trata de un impuesto corpo-

¹¹ En este sentido, el criterio normativo 62/2007/ISR dispone lo siguiente:

62/2007/ISR Préstamos a socios y accionistas. Se consideran dividendos.- El artículo 165, fracciones II y III de la LISR considera como dividendos o utilidades distribuidas, los préstamos efectuados a socios y accionistas que no reúnan requisitos fiscales y las erogaciones no deducibles hechas en favor de los mismos.

En los términos del artículo 11 de la misma ley, las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, deberán calcular el impuesto que corresponda.

Derivado de que la aplicación de los ingresos tipificados como utilidades distribuidas en los términos del artículo 165, fracciones II y III de la LISR, no provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, por lo que debe estarse a lo dispuesto a lo señalado en el artículo 11 de la ley en comento.

rativo, ya sea que provengan del saldo de CUFIN o no. Cabe apuntar que en varios supuestos, el acreedor no necesariamente es accionista del deudor, por lo que la carga tributaria del pago de dichos dividendos puede presentarse también para el deudor, en caso de no contar con saldo de CUFIN.¹²

- En ese caso se presenta una discrepancia, pues independientemente de lo anterior, el acreedor al tener un crédito deberá tomarlo en cuenta para determinar el ajuste anual por inflación de sus créditos, lo cual posiblemente arrojará un ajuste anual por inflación deducible; mientras que por otra parte, no es claro si el pago de los intereses recharacterizados como dividendos, incrementará o no su saldo de CUFIN.
- Tratándose de acreedores extranjeros, consideramos que el problema de interpretación es aún más grave, pues mientras que el deudor le dará el tratamiento fiscal de dividendos a los intereses que provengan de créditos respaldados, el acreedor podría interpretar que está recibiendo un pago de intereses sujetos a retención, pues esa es su verdadera naturaleza jurídica, independientemente de que para efectos fiscales mexicanos se le deba dar el tratamiento de dividendos.¹³

En ese caso, y como sucede en la mayoría de los contratos de crédito, el deudor mexicano deberá absorber la carga tributaria relativa a la retención, o bien en tanto los dividendos no son un concepto gravado por la fuente en nuestro país, probablemente el deudor mexicano deberá absorber del mismo modo la carga tributaria del impuesto piramidado, o bien la reducción de su saldo de CUFIN.

Es decir, en el caso de que para efectos del acreedor, los intereses pagados sean intereses, el deudor, que será un contribuyente en términos del Título II de la LISR, deberá retener el impuesto que corresponda conforme a las diversas tasas previstas en el artículo 195 de la LISR.

- En caso de que el crédito califique como respaldado y, por ende, los intereses sean recharacterizados como dividendos, entendemos que el deudor ya no estará obligado a retener el impuesto conforme al artículo 195 de la LISR, sino que deberá determinarlo en términos del artículo 11 de la Ley, pues se trata de un impuesto corporativo.

12 Incluso en caso de contar con saldo de CUFIN, este se vería injustamente disminuido por el pago de un “dividendo” a una sociedad que no es su accionista.

13 A este respecto México ha hecho una reserva a los Tratados para Evitar la Doble Imposición firmados, para poder gravar los “prestamos respaldados”; independientemente de lo anterior, y en tanto el análisis de lo anterior excede la finalidad de este documento, únicamente planteamos el problema de interpretación que presenta la propia LISR.

iii) Propuesta de solución

Por lo expuesto, a manera de conclusiones y propuestas se expone:

- Resulta necesario definir el alcance del término “proporciona” utilizado en el segundo párrafo de la fracción V del artículo 92 de la LISR.
- Tratándose de tesorerías centralizadas, proponemos que cuando los intereses estén pactados a valores de mercado (*arm's length principle*) no se considere que existe un crédito respaldado.
- En caso de créditos respaldados, sugerimos que se clarifique la Ley para disponer que se reclasificarán como dividendos únicamente los intereses derivados del crédito que fue respaldado y no de ambas operaciones de crédito.
- Establecer una regla de temporalidad para el otorgamiento de efectivo bienes o servicios, pues puede darse el caso de considerar como créditos respaldados dos operaciones desvinculadas.
- Establecer una definición en la que se consideren créditos respaldados, dos operaciones en las que efectivamente uno de los créditos está garantizando o respaldando al otro, pues como está redactada al día de hoy, puede incluir operaciones desvinculadas económicamente.
- La premisa inicial del artículo 92 se refiere a créditos, por lo que la definición de créditos respaldados debe referirse al otorgamiento de créditos, ya sea en efectivo en bienes o en servicios, pero siempre que se involucre una operación de crédito, y no cualquier transmisión de bienes.
- Incluir dentro de la excepción a la regla de créditos respaldados a las garantías en acciones o instrumentos de deuda otorgados por partes relacionadas residentes en el extranjero.
- Establecer que en el caso como excepción a la definición de créditos respaldados los créditos condicionados a la celebración de contratos de opción, siempre que ésta sea otorgada por una parte independiente.
- Con independencia de que se limiten los supuestos de créditos respaldados, resulta imperante que la LISR establezca las obligaciones que corresponden a las partes en caso de que ciertos intereses sean recharacterizados como dividendos, pues no resulta claro si al actualizarse las hipótesis del artículo 92 de la LISR, el contribuyente se encuentra liberado de cumplir con las obligaciones, materiales y formales, que la LISR im-

pone en tratándose de financiamientos obtenidos de partes relacionadas residentes en el extranjero.

- Igualmente, es necesario que se señalen las consecuencias que dicha recharacterización tendrá para los acreedores, pues la ley actualmente es omisa al respecto.
- A lo mejor la respuesta a la complicidad para regular los créditos respaldados está en modificar la definición tan amplia que tenemos que partes relacionadas (ej. en su caso, que en este tema sea aplicable sólo a partes relacionadas con control efectivo o participaciones de por lo menos x por ciento).
- Otra cuestión que en nuestra opinión debería modificarse, consiste en que en vez de que el artículo 92 de la LISR contenga una presunción *iure et de iure* (no admite prueba en contrario), debería establecer una presunción *iuris tantum* (admite prueba en contrario).

Así las cosas, si el precepto en comento estableciera que se entenderá que ciertas operaciones son créditos respaldados, a menos de que el contribuyente demuestre que las transacciones realizadas son consecuencia normal del desarrollo del negocio, que los términos pactados en el crédito son acordes a los de mercado, declarar en que se utilizarán y cómo los fondos, etc., se otorgaría mayor seguridad jurídica a los contribuyentes.

Asimismo, sería más sencillo identificar aquellas operaciones que sí buscan evadir el pago de contribuciones, las cuales tendrían que asumir las consecuencias fiscales que establece el artículo 92 de la LISR.

- Por lo que hace a transacciones de carácter internacional, resulta fundamental que la legislación mexicana establezca lineamientos claros y equitativos, en contraposición a disposiciones que dan cabida a la arbitrariedad de las autoridades. Lo anterior con la finalidad de otorgar seguridad jurídica a los inversionistas, a efecto de que nuestro país sea competente en comparación con otros mercados internacionales.

Tomando en cuenta las condiciones actuales de la economía mundial, es imperioso que México comience a perfilarse como un país que incite la inversión extranjera y que retenga la inversión nacional, para lo cual se necesita de diversos instrumentos, siendo la legislación, particularmente la tributaria, un elemento toral.

Así las cosas resulta imperante que México establezca disposiciones tributarias sencillas, claras y que no se contrapongan a los Tratados para Evitar la Doble Tributación celebrados.

F. Propuesta de reforma en problemáticas de enajenación de acciones. Artículo 190 de la LISR

Párrafo 7. Enajenación de acciones exentas por tratados

i) Antecedente

Es incierto el momento en que deberá designarse representante legal en México para aquellos casos en que se opte por aplicar lo dispuesto por el artículo 258 del Reglamento de la LISR (en adelante RLISR).

ii) Problemática

El artículo 258 del RLISR no regula la fecha en que debe designarse el representante legal correspondiente en México.

iii) Propuesta de Solución

Reformar el artículo 258 del RLISR para que expresamente prevea que el representante legal en México a que se refiere el párrafo en análisis tenga que ser designado a más tardar en la fecha en que se presente o deba presentarse la declaración correspondiente, tal como es previsto para la hipótesis del artículo 259 del RLISR.

iv) Problemática

Podría considerarse que existe duplicidad de documentación que debe presentarse ante el SAT, tratándose de reestructuras corporativas previstas en los tratados. Ya que aplicaría por un lado el artículo 258 del LISR y por otro lado, el artículo 269 del mismo instrumento.

v) Propuesta de solución

Reformar ambas disposiciones reglamentarias.

Párrafo 14. Enajenación de acciones de Sociedades de Inversión de Renta Variable (en adelante SIRV's)

i) Antecedente

Tratándose de enajenación de acciones de SIRV's que representen la propiedad de bienes, se establece que para el caso de las SIRV's a que hace referencia el artículo 93 de la LISR, se estará a lo dispuesto por el artículo 195 de la LISR (pago de intereses). El artículo 93 de la LISR se refiere a todas las SIRV's a que hace referencia la Ley de Sociedades de Inversión (en adelante

LSI). Por lo tanto, cualquier enajenación de acciones de SIRV's, estará gravada de conformidad con el artículo 195 de la LISR.

ii) Problemática

En el artículo 93 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2002, se refería a las SIRV's cuyos integrantes o accionistas hubieren sido exclusivamente personas físicas. A partir del 1° de enero de 2003, el artículo 93 de la LISR fue reformado para referirse a todas las SIRV's previstas por la LSI. Sin embargo, no se reformó el artículo 190 de la LISR.

iii) Propuesta de solución

Eliminar el párrafo y, en caso de que la reforma aprobada entre en vigor antes del 1° de enero de 2011, adelantar la entrada en vigor de la reforma al segundo párrafo del artículo 195, prevista para el 1° de enero de 2011.

Párrafo 18. Reestructuración de sociedades. Diferimiento ISR

i) Antecedente

Para el caso de reestructuraciones de sociedades pertenecientes a un grupo, las autoridades fiscales pueden autorizar el diferimiento del impuesto derivado de la ganancia en la enajenación de acciones, hasta en tanto se efectúe una enajenación posterior a través de la cual las acciones a que se refiera la autorización correspondiente queden fuera del grupo.

El artículo 26 de la LISR establece que las autoridades fiscales autorizarán la enajenación de acciones a costo fiscal en los casos de reestructuración de sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo. Lo anterior, siempre y cuando se cumplan los requisitos establecidos en el mismo artículo. Esto es, no existe un impuesto pendiente de pago.

ii) Problemática

El trato otorgado a las sociedades constituidas en México pertenecientes a un mismo grupo, es más benéfico que el trato otorgado a los residentes en el extranjero. En el caso de existir tratado, se actualiza violación al principio de “no discriminación”.

iii) Propuesta de solución

En los casos de reestructura de sociedades de un mismo grupo, permitir que las autoridades fiscales autoricen a los residentes en el extranjero la enajena-

ción de acciones a costo fiscal, en los mismos términos y condiciones establecidos por el artículo 26 de la LISR.

Párrafo 20. Reestructuración de sociedades. Requisitos del artículo 262 del RLISR

i) Antecedente

Artículo 262 del RLISR.

ii) Problemática

Contiene una cláusula habilitante en virtud de la cual se permite condicionar la autorización para diferir el ISR por reestructuras corporativas, que no es conforme con el criterio sostenido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante SCJN).

iii) Propuesta de solución

En caso de que los párrafos 18 y 19 no se modifiquen: (i) eliminar el párrafo 20 del artículo 190 de la LISR; (ii) eliminar artículo 262 del RLISR e incluir su contenido en el artículo 190 de la LISR; y, (iii) modificar la redacción del párrafo 19 del artículo 190 de la LISR para realizar una lista completa de los requisitos previstos por ley. De lo contrario, establecer las bases y parámetros generales conforme a los cuales se podrá condicionar –a través del RLISR– la autorización para diferir el ISR correspondiente.

Párrafo 24 Reestructuración de sociedades. Exención tratados

i) Antecedente

El artículo 269 del RLISR hace una remisión incorrecta al último párrafo del artículo 190 de la LISR, debiendo ser al “*penúltimo*”.

ii) Problemática

Cláusula habilitante que no es conforme con el criterio sostenido por la SCJN.

iii) Propuesta de solución

Se limita la aplicación de los tratados internacionales para evitar la doble tributación (en adelante los Tratados).

Incorporar al texto de Ley lo dispuesto por el artículo 269 del RLISR, eliminando aquella parte del párrafo en análisis que permite establecer los requisitos correspondientes a través del RLISR.

i) Antecedente

LISR.

ii) Problemática

A lo largo de toda la LISR se prevén diferentes momentos para el entero del ISR una vez realizado el hecho imponible.

iii) Propuesta de solución

Con el ánimo de facilitar el pago del ISR, homologar cada uno de los supuestos correspondientes para que el impuesto se entere el día 17 del mes siguiente en el que se haya realizado el hecho imponible.

G. Propuestas relativas al régimen fiscal de establecimientos permanentes de extranjeros en México¹⁴

Calificación para efectos fiscales de un establecimiento permanente ¿una misma entidad que su casa matriz? o ¿una entidad separada?

i) Antecedentes

El tema de Establecimiento Permanente (EP) resulta controvertido por la cantidad de aspectos que están alrededor del mismo. En el caso que nos ocupa, la LISR (ISR) no contiene disposición expresa respecto de la calificación para efectos fiscales que un EP debiera recibir en cuanto a si debe ser tratado como una misma entidad junto con su casa matriz, o, si por el contrario, debiera recibir el tratamiento de una entidad separada de su casa matriz. La LISR contiene disposiciones que parecen favorecer ambos criterios; sin embargo, consideramos que existen más elementos para considerar que la Ley de ISR se inclina más por el concepto de entidad separada, razón por la cual es importante aclarar este tema como a continuación se comenta.

14 Esta propuesta está preparada sobre la base que la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única será abrogada.

ii) Problemática

Una misma entidad

Diversas disposiciones dentro de la LISR apoyan la postura de calificar a un EP como ser la misma entidad que su casa matriz. De la redacción de los artículos: 1 (sujetos del impuesto), 2 (casos que constituyen EP), 3 (excepciones a lo que constituye un EP), 4 (ingresos atribuibles a un EP), 30 (deducciones de personas morales residentes en el extranjero con EP en el país) es posible observar que dichas disposiciones están dirigidas directamente a las personas morales residentes en el extranjero con EP en México. En este sentido, el artículo 1 de la Ley de ISR, establece en su parte conducente que están obligadas al pago del impuesto sobre la renta *“los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país...”* De igual manera, los artículos 2, 3 y 4 de la Ley de ISR aluden a las actividades que un residente en el extranjero pueda llevar a cabo y que den lugar a la constitución de un EP. De este marco general sobre el tratamiento fiscal de un EP a la luz de la Ley de ISR se desprende que el mismo puede ser considerado como una mera extensión y en este sentido al mismo tiempo, parte de una misma persona moral residente en el extranjero, incluso la legalidad así lo soportaría.

Una entidad separada

Por otro lado, la propia LISR, su reglamento y el Código Fiscal Federal (CFF) contienen disposiciones que favorecen la postura contraria. De la lectura de los artículos 215 de la ley de ISR y 32-A del CFF se observa que dichos artículos otorgan al EP un tratamiento equivalente al de cualquier persona moral residente en México. Así en principio de cuentas, el artículo 215 de la Ley de ISR advierte que *“...se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma...”*. El artículo 32-A del CFF incluso establece la obligación de presentar un dictamen sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a los residentes en el extranjero con un EP en el país por las actividades que realicen en dichos establecimientos. De los artículos citados arriba se puede concluir que la LISR también se inclina por calificar a un EP como una entidad separada y distinta de su casa matriz.

Por su parte, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), a través del Modelo de Convenio y sus Comentarios vigente señala que puede considerarse que favorece el tratamiento de un EP como una entidad separada y distinta de su casa matriz. El artículo 7 párrafo 2 del Modelo establece que: *“en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener **si fuera una empresa distinta y separada** que realizase actividades idénticas*

o similares, en las mismas o análogas condiciones y que tratase con total independencia con la empresa de la cual es establecimiento permanente”.

A manera de ejemplificar de forma muy general la problemática, se presenta lo siguiente: Una persona moral residente en el extranjero constituye un EP en el país derivado de las actividades de comercialización de productos que una persona física realiza y que pertenecen a dicho residente en el extranjero. Estas actividades se efectúan en territorio nacional por cerca de 360 días en el ejercicio. Así, nacen algunos cuestionamientos:

Si se parte de calificar al EP y la casa matriz como una sola entidad:

- ¿En qué momento se constituye el EP? ¿Qué costos y gastos le corresponderían al EP? o ¿Simplemente se le asignaría parte de la utilidad de la casa matriz? Consideramos que esto último es lo que debería prevalecer.
- Al momento de emitir facturas, ¿éstas deberían cumplir con requisitos fiscales? El extranjero es quien emitiría las facturas.

Por otro lado, si se califica al EP como una persona distinta a su casa matriz:

- Los pagos hechos a la casa matriz ¿Podrían ser deducibles?
- ¿Se deben facturar los bienes transferidos al EP?
- ¿Debe existir costo de lo vendido?

Al respecto se señala que el desarrollo de estas problemáticas se realiza en un diferente apartado de este documento.

Adicionalmente, existe la problemática de que, cuando por el correr del tiempo se llegase a constituir un EP, la LISR, tal como se encuentra redactada actualmente, pone en riesgo la deducción de pagos hechos por contribuyentes a estas entidades. Por lo anterior, es necesario se emitan disposiciones que aclaren y faciliten este tipo de deducciones fiscales.

iii) Propuesta de solución

Aunque, en concordancia con el Modelo de la OCDE, la Ley de ISR parece inclinarse por la opción de tratar a un EP como una entidad separada y distinta de su casa matriz es necesario que la autoridad emita disposiciones lo suficientemente claras para otorgar al EP alguna de las dos calificaciones expuestas con anterioridad.

Así, una propuesta de solución sería que la LISR aclare de manera contundente que el EP se considere como una entidad separada. No obstante, consideramos que también existen bases razonables para considerar que la Ley otorgue a una persona moral residente en el extranjero con EP en el país la opción de elegir la calificación más conveniente que habría de otorgársele a dicho EP (considerando las razones operativas comerciales y de negocio) bajo la formalidad de un aviso. Desde luego, dicha alternativa tendrá que contar con un soporte acerca de la forma en la que se atribuiría, bajo la observancia de las guías de Precios de Transferencia, la utilidad al EP.

Conversión de un EP a sociedad mercantil y viceversa

i) Problemática

Así como las disposiciones fiscales vigentes no contienen reglas claras en cuanto a la calificación fiscal que ha de otorgársele a un EP (es decir, si se le tratará como una entidad separada de su casa matriz o no), la Ley de ISR actual tampoco cuenta con disposiciones relativas al tratamiento fiscal que han de recibir los atributos fiscales en el caso de que un EP se transforme en una sociedad mercantil o viceversa. Tras una conversión como la mencionada, en la actualidad, el contribuyente no cuenta con certeza jurídica sobre si puede mantener las pérdidas fiscales, créditos, saldos a favor, cuentas fiscales entre otros atributos que sin disposición expresa no pueden ser utilizados por la nueva entidad creada.

ii) Propuesta de solución

Una propuesta de solución a la problemática arriba planteada es que la autoridad aclare de manera precisa bajo qué circunstancias pudiera estar permitido mantener los atributos fiscales generados antes de una transformación, como las que se indican arriba. Es decir, que el contribuyente tenga la certeza de que no perdería las pérdidas fiscales, los saldos a favor no recuperados, los créditos no aplicados, las cuentas fiscales (CUFIN, CUCA o de Remesas) no agotadas y que, incluso, dichas cuentas pudieran ser recharacterizadas de acuerdo con el nuevo tipo de entidad adquirida (Cuenta de Remesas en EP como CUCA de una sociedad mercantil) e igualmente que se permita optar por aplicar pérdidas fiscales al inicio de las operaciones de un EP, para el caso de una transformación de sociedad mercantil a EP. Para estos efectos deberá tenerse presente un mecanismo claro y concreto de atribución de ingresos al EP.

En este mismo orden de ideas, debe tenerse presente que al tratarse de una conversión, la misma no debe sujetarse a un tratamiento fiscal diferente al de una reorganización. En efecto, la conversión no debería implicar el que los activos con los que se hubieran estando operando deben considerarse como

una enajenación de bienes, y por lo mismo ser objeto del Impuesto al valor Agregado (IVA). Apoya este criterio el hecho de que los activos traspasados deberían mantener el saldo pendiente de deducir de la inversión como un activo depreciable si el EP fue considerado como una entidad separada. No obstante que el EP fuese considerado como una sola entidad, la conversión debiera permitir atribuir al EP no sólo ingresos, sino también el que la casa matriz pueda aportar las pérdidas fiscales, según sea el caso. Dentro de la comunidad europea es factible aportar pérdidas, por lo que para dar seguridad a este aspecto deben establecerse reglas claras y en su caso apoyadas en las guías de precios de transferencia antes referidas.

Inclusión del término “fijo” en la definición de EP como un elemento necesario para su constitución. Definición del concepto “fijo” atendiendo a elementos tales como: intención y grado de permanencia, regularidad de actividades o servicios y coherencia geográfica

i) Antecedentes

Como premisa general, México grava con el ISR a los residentes en el extranjero que tienen un EP en el país, por aquellos ingresos que sean atribuibles a dicho establecimiento. El marco regulatorio del EP bajo la legislación fiscal mexicana, está dispuesto por los artículos 1, 2, 3, 4, 17, 30, 34, 45-D, 193 y 265 de su reglamento principalmente.

El EP a nivel internacional, funciona como una figura para delimitar el gravamen que el país receptor de la inversión extranjera tiene, bajo el ámbito de los principios de fuente de riqueza y residencia. En este último, éste se configura bajo la vinculación de un “grado de permanencia” del desarrollo de actividades que el extranjero inversionista realiza en el país de la fuente. Esto es que se vinculan normalmente con la protección de la fuente de riqueza, el grado de permanencia y el desarrollo de actividades que pueden estar gravadas en el país de la fuente.

El artículo 2º primer párrafo de la LISR establece la definición o alcance de la figura del EP bajo la legislación mexicana. Éste considera EP: *“cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes; entendiéndose como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”*.

Dicho artículo segundo, también en su párrafo sexto establece que: *“tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe*

EP solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses”.

De lo anterior podemos inferir en la primera referencia que el concepto de EP está abierto a cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen parcial o totalmente actividades gravadas, sin hacer referencia alguna a que dicho lugar deba ser un lugar “fijo” o no. Posteriormente se hace referencia a una lista enunciativa más no limitativa de los conceptos que pueden ser considerados como un EP, señalando a *“las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”*, los cuales a pesar de que expresamente no se cita, se presumen como lugares que requieren un lugar “fijo” y de cierto grado de permanencia en el país.

En refuerzo a lo anterior en el caso de servicios de construcción de obra y análogos, los cuales suelen ser ampliamente movibles, las disposiciones mexicanas consideran que existe EP, siempre que dichos servicios, incluyendo los realizados a través de subcontratación, tengan una duración superior a 183 días en nuestro país. Esto es, que implícitamente se define que el grado de permanencia que se requiere en el país para estar gravado es de más de 183 días en un año.

De lo anterior desprendemos que la legislación fiscal mexicana no contempla expresamente que para la configuración del EP sea requisito indispensable que el desarrollo de las actividades empresariales o prestación de servicios que en éste se realicen, deba ser un lugar “fijo” de negocios, estableciendo que puede ser *“cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen total o parcialmente las actividades de negocios”*.

ii) Problemática

El Modelo de Convenio de la OCDE, así como los comentarios aplicables a dicho convenio, define al EP como *“Un lugar fijo de negocios a través del cual las actividades de negocio de una empresa son desarrolladas total o parcialmente”*. Esto es, con base en los convenios de doble imposición que son negociados tomando como base el convenio de la OCDE es requisito indispensable para configurar un EP y, en consecuencia, permitir al país de fuente que grave las utilidades atribuibles a dicho EP, que las actividades de negocios que se realizan en éste, estén vinculadas a la utilización de un “lugar fijo” de negocios.

En lo relativo a los servicios de construcción o proyectos de obra dichos comentarios consideran que se constituye EP, sólo si duran más de doce meses, marcando como un año el grado de permanencia que este tipo de negocios deben tener en el país de fuente, para ser gravados. México acorde con su

legislación interna se ha reservado la aplicación de este concepto para mantener en los tratados que ha negociado, que el EP se configura si los servicios de construcción tienen una duración mayor de seis meses. No así en el caso del concepto de lugar “fijo” de negocios, para constituir el EP. Esto es que medularmente México en los convenios que ha negociado, donde se incluye el concepto general de EP propuesto por la OCDE para constituir un EP en el país, se requiere del uso de un lugar “fijo” de negocios para llevar a cabo el desarrollo de actividades gravadas en el país de fuente.

A nivel internacional el concepto de EP como “lugar fijo” de negocios se entiende como aquel lugar que está a disposición plena de la persona para llevar a cabo sus actividades de negocios, normalmente bajo la vinculación del lugar de negocios y un punto geográfico específico. Asimismo, se requiere de la voluntad o intención de realizar una actividad de negocios lo que exige también cierto grado de regularidad de dichas actividades y de intención de permanencia.

La falta de precisión en la legislación fiscal mexicana al no contemplar en la definición del EP que se entiende como tal un “lugar fijo” de negocios en el que se desarrollan total o parcialmente las actividades de negocios gravadas en el país puede generar inconsistencias medulares en su aplicación. En el caso de residentes en el extranjero sin EP en el país, cuando éstos obtienen ingresos de fuente de riqueza del país están gravados en México a través de una retención sobre el ingreso bruto que perciben. Por ejemplo, en el caso de un residente en el extranjero que presta servicios en el país, como un profesionista, que presta servicios de forma eventual en el país, sin contar con un lugar fijo de negocios a su disposición, cuyo trabajo es desempeñado temporalmente en las oficinas de sus clientes, el cual no tiene un ánimo de permanencia; de acuerdo con la definición tan amplia del EP, podría determinarse que esta persona configura un EP en el país, en este caso, estando gravado sobre la totalidad de los ingresos atribuibles a dicho lugar de negocios (gravado sobre utilidad neta), y no sujeto a una retención del 25% sobre sus ingresos brutos, estableciéndole por demás un régimen fiscal mucho más complicado y sujeto al cumplimiento de muchas más obligaciones formales, que incluso puedan propiciar la evasión fiscal, por la dificultad para fiscalizarlo.

iii) Propuesta de solución

A efecto de que nuestra legislación doméstica sea coincidente con el concepto de EP a nivel internacional, el cual ha sido aceptado y corroborado por nuestro país en los convenios que ha negociado y firmado, sugerimos que el artículo 2, primer párrafo, de la LISR, sea reformado respecto a la definición de EP, para establecer lo siguiente:

“Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales. Se entenderá como fijo aquel lugar que esté geográficamente ubicado en el país, a disposición del residente en extranjero, durante un periodo de tiempo que exceda de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses, utilizado para el desarrollo de actividades empresariales o para la prestación de servicios independientes.”

Constitución de un EP de servicios

i) Problemática

Por lo que se refiere a la configuración de un EP por la prestación de servicios personales independientes la Ley de ISR actual es omisa en cuanto a definir cuándo se debe considerar que se ha constituido dicho EP. Al respecto, dicha Ley únicamente establece el caso de creación de un EP de servicios por prestaciones de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles o por actividades relacionadas con ellos (servicios en inmuebles).

En este sentido, en la actualidad los contribuyentes no cuentan con certeza jurídica sobre el momento en que se debe considerar que se ha constituido un EP de servicios y, por ende, que se deben de cumplir con obligaciones fiscales en términos de los Títulos II o IV de la LISR, según corresponda, y que se está obligado a emitir comprobantes fiscales que reúnan requisitos fiscales en términos del CFF.

ii) Propuesta de solución

Una propuesta de solución a la problemática antes señalada es que se aclare mediante una adición al artículo 2 de la LISR cuándo se considera que se constituye un EP por la prestación de servicios personales independientes. Al respecto se propone que dicha regla sea similar a la de servicios en inmuebles contenida en la LISR actual, acorde con lo dispuesto en el párrafo 3 (a) del Artículo 5 del Modelo de la ONU y en el artículo 5, párrafo 3; incisos (b) y (c), del Convenio para evitar la doble tributación y prevenir la evasión fiscal celebrado entre México y Canadá.

iii) **Texto propuesto**

“Artículo 2o.

...

Se considerará que existe establecimiento permanente por la prestación de servicios personales independientes, incluidos los servicios proporcionados a través de empleados u otro personal contratado, cuando dichas actividades tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

...”

Constitución de un EP a través de un agente

i) **Problemática**

De la lectura del actual artículo 2 de la LISR puede interpretarse que un extranjero puede tener un EP en México cuando actúe a través de una persona distinta de un agente independiente que no actúe en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los supuestos mencionados en el párrafo 5 del artículo 2, aun cuando no se reúnan requisitos tales como que dicha persona ostente y ejerza habitualmente poderes que para celebrar contratos a nombre o por cuenta de extranjeros, interpretación que va en contra de los tratados celebrados por México.

ii) **Propuesta de solución**

Al respecto se sugiere que se retome lo establecido en el Modelo de la OCDE, en el Modelo de la ONU y en los convenios bilaterales para evitar la doble tributación celebrados por México, con el fin de aclarar que se configurará un EP a través de un agente cuando se trate de:

- a) Una persona, distinta de un agente independiente;
- b) que actúe en México por cuenta de un residente en el extranjero;
- c) la cual ostente y ejerza habitualmente poderes que la faculten para concluir contratos a nombre o por cuenta de dicho residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país; y
- d) que no sólo sean de las actividades mencionadas en el artículo 3 de la LISR.

iii) Texto propuesto

“Artículo 2o.

...

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente que no actúa en el marco ordinario de su actividad, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce habitualmente poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o. de esta Ley.

Para los efectos del párrafo anterior se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.*
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.*
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.*
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.*
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.*
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.*

...”

(Se resaltan los cambios más relevantes)

Constitución de un EP por la combinación de actividades previas o auxiliares

i) Problemática

La redacción del artículo 3 de la LISR referente a las actividades por las cuales no se considera que se constituye EP (actividades previas o auxiliares) difiere de la redacción contenida en el Modelo de la OCDE, Modelo de la ONU y de los convenios bilaterales celebrados por México, lo que ocasiona problemas de interpretación y de certeza jurídica respecto a la aplicación de dichas excepciones.

ii) Propuesta de solución

En consecuencia se sugiere que se asimile lo dispuesto en la LISR a las demás disposiciones internacionales aplicables a dicho supuesto de exención. En este sentido se propone que se aclare cuando se considera que no se constituye EP ampliando dichas actividades a aquéllas señaladas en el Modelo de OCDE, Modelo de la ONU y de los convenios bilaterales celebrados por México, conservando la fracción V del artículo 3 en comento y respetando la reserva que México ha hecho al respecto.

En consecuencia se sugiere que el artículo 3 de la LISR señale lo siguiente:

iii) Texto propuesto

“Artículo 3o. No se considerará que se constituye establecimiento permanente:

- a) la utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar, exhibir o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero;*
- b) la conservación de bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de que sean transformados por otra persona;*
- c) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero;*
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad o propaganda, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar colocaciones de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar;*

- e) *El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.*

...”

(Se resaltan los cambios más relevantes)

Certeza jurídica para la atribución de ingresos a un EP como una empresa independiente

i) Problemática

Como quedó asentado en el numeral (1) de este trabajo, las disposiciones fiscales mexicanas no son claras respecto a establecer una premisa básica para regular el tratamiento fiscal del EP, ya sea bien como una misma entidad o como una entidad separada. Se señaló también que acorde con lo establecido en los comentarios al Modelo de la OCDE, éstos se inclinan por regular al EP como una entidad separada y distinta de su casa matriz.

Una vez concretada la existencia de un EP, el segundo paso a resolver es la atribución de utilidades al mismo. A este respecto la legislación fiscal mexicana resulta muy escasa, lo que genera inseguridad jurídica en su aplicación, lo anterior en adición que no existe definición plena de que dicho EP debe ser tratado como una entidad separada. Los artículos que regulan medularmente la atribución de utilidades al EP, son el 4 (Ingresos atribuibles al EP), 17 (Ingresos Acumulables), 30 (Deducciones autorizadas para los EP), 34 (Valor de los bienes que reciben los EP), 45-D (Costo de ventas de residentes en el extranjero con EP en el país), 193 (Utilidades distribuidas y cuenta de remesas del EP) y 265 del reglamento (inversiones que forman parte de las remesas para EP de residentes en el extranjero).

Actualmente estas disposiciones señalan que se consideran acumulables todos los ingresos que el EP obtenga producto de su actividad comercial, incluyendo los que obtenga la oficina central en forma proporcional cuando el EP absorba gastos y también cuando la oficina central realice enajenaciones de bienes en el país.

No son acumulables ni deducibles las remesas de fondos que se envíen entre el EP y su oficina central. El EP tiene derecho a efectuar las deducciones autorizadas que correspondan con su actividad, erogadas en México o en el extranjero, y la posibilidad de deducir gastos a prorrata erogados a través de países con los que México tiene celebrados convenios de doble imposición. No se permite la deducción de pagos por regalías, honorarios, pagos por derechos de uso de propiedad industrial, comisiones, gestiones o intereses por financiamiento.

En materia del tratamiento del costo de los bienes que recibe el EP de la oficina central se establece que se deberán cumplir los requisitos de importación al país, para aplicar su costo de ventas hasta por el monto del valor declarado en aduanas, no hay referencia a si la transferencia debe realizarse a costo o aplicando márgenes operativos de mercado.

Por lo que se refiere al costo de las inversiones (activos fijos) que recibe el EP de su oficina central no existe disposición expresa que permita otorgarle el derecho a continuar depreciando fiscalmente dicho bien al EP y, por el contrario, se establece que dichas inversiones deberán adicionarse o restarse a una cuenta de remesas de capital, según el saldo pendiente por deducir que éstas tengan.

Ahora bien como se comentó, la OCDE, a través del Modelo de Convenio y sus Comentarios se señala que puede considerarse que favorece el tratamiento de un EP como una entidad separada y distinta de su casa matriz. El artículo 7 párrafo 2 del Modelo establece que *“en cada Estado contratante se atribuirán a dicho establecimiento permanente las utilidades que el mismo hubiera podido obtener **si fuera una empresa distinta y separada** que realizase actividades idénticas o similares, en las mismas o análogas condiciones y que tratase con total independencia con la empresa de la cual es establecimiento permanente.”*

De acuerdo con lo anterior, para considerar al EP como una empresa distinta y separada de su oficina central se requiere realizar el desarrollo de un análisis funcional, en el que se evalúan las funciones, activos y riesgos desarrollados por el EP, para establecer una contribución marginal de utilidades atribuibles dicho EP. En dicho procedimiento es permitido considerar el cobro de la oficina central al EP o viceversa, por concepto de servicios efectivamente prestados, pago de regalías bajo el concepto del propietario económico de los activos, costo de productos con margen de utilidad, intereses y otros, en algunos casos a valor de costo y, en otros, reconociendo un margen de utilidad en operaciones similares entre partes independientes, respetando sobre medida el principio de *arm's length*.

ii) **Propuesta de solución**

Bajo esta premisa se plantea que la LISR establezca en forma expresa que la atribución de utilidades al EP deba ser determinada considerado al mismo como una entidad separada de su casa matriz. Asimismo se requiere regular en uno o más artículos y, de forma más específica, el tratamiento de las operaciones intragrupo (transferencia de inventario, activos fijos, prestación de servicios, remesas de fondos) y su efecto fiscal particular en cada caso, así como establecer la metodología que deba ser aplicada para determinar las

utilidades que dicho EP deberá aplicar para considerar que sus operaciones sean comparables a las establecidas entre partes independientes.

Adicionalmente a lo anterior, resulta relevante en atención al incremento de inversión mexicana en el extranjero, que se regule en forma expresa y separada, el tratamiento fiscal de los establecimientos en el extranjero de residentes fiscales en México ya que la regulación fiscal mexicana es aún más omisa en este tema.

Regulación de requisitos fiscales para comprobantes emitidos por extranjeros que amparen el suministro de bienes

i) Problemática

Como se ha expresado anteriormente la legislación fiscal mexicana prevé que los EP podrán efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del mismo, ya sea las erogadas en México o en cualquier parte, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la LISR y en su Reglamento.

De lo anterior se desprende que las deducciones en comento estarán sujetas a los requisitos previstos por la LISR y su Reglamento. Dentro de dichos requisitos encuadrarán los requisitos específicos para cada deducción y los formales, tales como la obligación de que dichas deducciones estén amparadas con documentación que reúna los requisitos que prevén las disposiciones fiscales.

Medularmente los requisitos de los comprobantes se encuentran regulados en el CFF y en ciertas leyes específicas como en la del IVA en el caso de las retenciones. En general estas disposiciones no regulan en forma expresa los requisitos que deben contener los comprobantes emitidos por extranjeros que otorguen certeza jurídica a los contribuyentes que pretenden utilizarlos para efectuar su deducción fiscal en México. Es por demás claro que dichos extranjeros no están vinculados al cumplimiento de las normas jurídicas mexicanas.

Para regular lo anterior, mediante regla administrativa se establece que los contribuyentes que pretendan deducir fiscalmente los pagos realizados a residentes en el extranjero sin EP en México, *por servicios prestados en el extranjero*, podrán utilizar los comprobantes que ellos les expidan siempre que contengan, al menos, los siguientes requisitos:

- Nombre, denominación o razón social y domicilio de quien lo expide.
- Lugar y fecha de expedición, descripción del servicio que amparen y el monto total de la contraprestación pagada por dichos servicios.
- Nombre, denominación o razón social del usuario del servicio.

Dichos comprobantes, en su caso, se acompañarán de su respectiva traducción al español.

La regla en comento sólo tiene aplicación para el pago de servicios dejando fuera a las demás operaciones comerciales que pueden celebrarse con su oficina central u otros extranjeros, como son compra de bienes, activos y otros. Más aun en los casos de operaciones de compra venta de bienes en los que el residente en el extranjero que no tiene EP en el país, hace la entrega material de los bienes en México, dicho comprobante además debe establecer la retención del IVA que esta Ley contempla en este caso, y en vista de que no existe regla específica en comento, se provoca mayor inseguridad jurídica para el contribuyente ya que, adicionalmente, el comprobante emitido por el extranjero debe señalar la retención en comento.

ii) Propuesta de solución

A efecto de dar mayor certeza al tipo de obligaciones fiscales que el EP debe cumplir resulta recomendable que en adición a la regla miscelánea señalada, se proponga una reforma en Ley (CFF y/o LISR) que establezca los requisitos mínimos que deben contener los comprobantes que soporten las operaciones comerciales realizadas con extranjeros, como un concepto general y no sólo aplicable a servicios. Asimismo, en aquellos casos en que se establece la obligación de retener impuestos dicha retención no deba constar en forma expresa en el documento y se compruebe únicamente la obligación de la retención en cuestión con la declaración de pago y entero de la misma.

Asignación de gastos a prorrata, aclaración de metodología y reglas

i) Problemática

Existe toda una problemática en cuanto a la atribución de utilidades correspondientes a un EP y, concretamente, en lo concerniente al reconocimiento de gastos en el EP bajo el concepto de “prorrata de gastos”.

En este sentido, la reforma más reciente al artículo 30 de la LISR, que fue a partir del ejercicio de 2002, establece que los residentes en el extranjero que tengan uno o varios EPs en México y que residan en un país con el México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación, además de efectuar las deducciones que correspondan a las actividades del EP (ya sean las erogadas en México o en cualquier otra parte del mundo) podrán deducir los gastos que se prorroten con la oficina central o sus establecimientos, siempre que tanto la oficina central como el EP residan también en un país con el que México tenga un tratado para evitar la tributación y tenga acuerdo amplio de intercambio de información y, además, se cumpla con los requisitos que al efecto establezca el Reglamento de la LISR.

Como se podrá constatar, esta disposición es una muestra más que la LISR contempla al establecimiento como entidad separada (gasto propio) y en la misma disposición permite ser tratado como una sola entidad (método de reparto), partiendo del hecho de mantener fiscalmente la unidad de la empresa, cualquiera que sean los países en que opere un residente en el extranjero a través de varios establecimientos permanentes.

Es importante destacar que actualmente el Reglamento no señala los requisitos a cumplir para deducir los gastos que se prorroateen con la oficina central o sus establecimientos, lo cual pone en una situación de inseguridad y poca certeza jurídica a los contribuyentes, pues bien se podría pensar que esta disposición es letra muerta.

ii) **Propuesta de solución**

Se sugiere que se incluya en el Reglamento de la LISR los requisitos que se deben observar para la deducción de gastos que se prorroateen, tales como:

- Establecer que el método de reparto sea el que decida el contribuyente el cual no podrá variar o cambiar. En general se debieran aceptar los métodos que se basen en:
 - ingresos obtenidos por la oficina central del EP;
 - gastos efectuados; y
 - en la proporción del patrimonio del EP.

Lo anterior bajo la premisa de estricta indispensabilidad de los gastos que se prorroateen y del principio contenido en el artículo 4 de la LISR (acorde a las guías de precios de transferencia), en el sentido de que constituiría un ingreso atribuible al EP en México en la proporción en que participe en las erogaciones incurridas que hayan generado ingresos a su oficina central o a cualquiera de sus EPs.

- Sólo se podrá cambiar el método de reparto cuando existan cambios trascendentales en las actividades del residente en el extranjero en México o en la oficina central.
- El método podrá modificarse una vez transcurridos 5 años y siempre que la autoridad competente lo autorice.
- El método de reparto que utilice el residente en el extranjero será aquél que utilice la oficina central en todos sus EPs o en aquéllos donde desarrollen las mismas actividades. En caso contrario, cuando el residente en

el extranjero decida aplicar un método de reparto distinto deberá obtener autorización de las autoridades fiscales competentes para ello.

- El importe que resulte conforme al método de reparto será la cantidad que podrá deducir el residente en el extranjero únicamente en México.

H. Propuesta de reforma fiscal. Art. 195. Inclusión en la Ley la retención de tasa reducida del 4.9% por pago de intereses a bancos extranjeros

i) Identificación del problema

LISR contempla dentro del artículo 195 fracción I, inciso a) numeral 2, la tasa de retención en la fuente del 10% por pago de intereses a bancos extranjeros, siempre que los beneficiarios efectivos de estos intereses sean residentes de un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación celebrado con México, y se cumplan con los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.

Sin embargo desde 1994, en diversas disposiciones transitorias se ha contemplado la reducción de dicha tasa al 4.9%.

ii) Propuesta de solución

A efecto de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, se propone que la tasa reducida prevista en los artículos transitorios, sea incluida en Ley.

I. Propuesta de reforma fiscal. Art. 195. Reglas de definición e identificación de beneficiarios efectivos

i) Antecedente

LISR.

ii) Problemática

No recomendamos apropiado incluir una definición de beneficiario efectivo en la LISR, ya que se correría el riesgo de que México estuviera fomentando un “treaty override” respecto a tratados de doble tributación que se hubieran celebrado bajo el marco de la OCDE y de la Convención de Viena. En ese sentido, somos de la opinión que dicho concepto, de limitación de beneficios en la aplicación de un tratado, se realice por el Juzgador caso por caso conforme a las constancias que obren en el expediente respectivo.

No obstante lo anterior, es importante señalar que sobre este tema existen precedentes tanto nacionales como extranjeros que consideramos de importancia para poder delinear el alcance del concepto beneficiario efectivo. Tal es el caso de la sentencia en el Juicio Contenciosos Administrativo número 24802/06-17-04-3/1125/07-PL-01-09 resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 16 de febrero de 2009, en la cual se establece que el beneficiario efectivo debe identificarse con “el beneficiario económico del pago o rendimiento, con independencia de quién es el titular del activo que lo produce”.

Asimismo, la Corte Federal de Apelación de Canadá se pronunció en el caso de *Prévost*. El análisis contenido en la decisión de la Corte canadiense se basa principalmente en definir el concepto de beneficiario efectivo de conformidad con el principio de atribución de ingresos, es decir, establecer que “el beneficiario efectivo es aquella persona que sea el titular legal y real del ingreso y no solo un intermediario o administrador, como podría ser el caso de una agente”.

iii) **Propuesta de solución**

En virtud de lo antes expuesto, en caso de que consideren que sea procedente el incluir una definición sobre dicho término en la legislación fiscal mexicana, consideramos que la misma tendría que ser incluida en el artículo 5 de la LISR, la cual podría leer de la siguiente manera:

“ ...

Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación no aplicarán con respecto a ningún pago o rendimiento en el que el perceptor de los ingresos que deriven de un contrato de servicio turístico de tiempo compartido; intereses o regalías, no sea el beneficiario efectivo de tales ingresos. Por beneficiario efectivo se entenderá aquella persona física o moral que sea receptor del pago o rendimiento proveniente de fuente de riqueza en México. No se considerará como beneficiario efectivo un intermediario o administrador, sea parte relacionado o no, respecto de la persona que percibe el ingreso.”

Es importante señalar que una adición de éste tipo a la LISR implicaría que otras disposiciones legales contenidas en ese mismo cuerpo normativo, fueran modificadas, como es el caso de los artículos 187, 195, 196 y 199 de la LISR, en las cuales se hace referencia al término de beneficiario efectivo del ingreso.

Consideramos, se insiste, que la inclusión del término señalado se podría traducir en una violación al principio de Supremacía de los Tratados, ya que la misma estaría yendo más allá de lo que dispone el propio Tratado y, por lo tanto, podría estar limitando o extendiendo, en perjuicio de lo pactado por las partes, la aplicación de los beneficios contenidos en el mismo.

Identificación del problema

iv) Antecedente

El término “beneficiario efectivo” se ha utilizado en la materia fiscal desde hace ya algunos años sobre todo en los tratados para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal¹⁵. No obstante lo anterior, dicho término no está definido en el texto de los convenios antes mencionados, por lo que, existe una inseguridad jurídica al momento de aplicar dicho término tanto por parte de los contribuyentes, como por parte de los fiscos.¹⁶

Por otra parte, no obstante la LISR (LISR) hace mención del término “beneficiario efectivo” para la aplicación de ciertas tasas de retención (sobre todo en su título V, el cual se refiere a pagos hechos a personas residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en México), no existe una definición del mismo en dicha legislación ni en ningún otra legislación, reglamento o regla miscelánea en México, situación que también genera una inseguridad jurídica al momento de aplicar las diferentes tasas de retención que dicha LISR establece.

15 Dicho término se incluyó en el Modelo de Convención Fiscal de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en el año de 1977, año en que comenzó a ser ampliamente utilizada en el mundo por los países que negociaban y firmaban este tipo de convenios.

16 En este sentido podrían existir argumentos para considerar que existen lineamientos de lo que debe entenderse por “beneficiario efectivo” en los comentarios al Modelo de Convención de la OCDE (comentarios a los artículos 10 (puntos 12, 12.1 y 12.2), 11 (puntos 8, 8.1. y 8.2) y 12 (puntos 4, 4.1 y 4.2)); sin embargo, a decir de algunos autores (y en base a diversas resoluciones jurisdiccionales en el mundo) dichos lineamientos no son suficientes para esgrimir el alcance de dicho término. Se omite dicho estudio en este documento debido a que no es el objeto del mismo. Para abundar sobre este tema, el lector puede referirse a la siguiente bibliografía: Laroma Jezzi, Philip, *The Concept of Beneficial Ownership in the Indofood and Prévost Car Decisions*, Bulletin for International Taxation, volumen 64-Número 5 (mayo), 2010, Países Bajos y Lara Ramos, Luis Roberto, *Análisis del Derecho Fiscal Internacional*, editorial Dofiscal Lexis Nexis, 2008, México.

Leyes, reglamentos y demás disposiciones que reflejan el problema

v) Problemática

De conformidad con los artículos 10 (que regula los ingresos por dividendos), 11 (que regula los ingresos por intereses) y 12 (que regula los ingresos por regalías) de los convenios fiscales, se aplicarán las tasas reducidas en ellos establecidas si dichos ingresos se pagan y son obtenidos por los “beneficiarios efectivos” de los mismos. De lo anterior, es necesario que pueda contestarse la pregunta de ¿quién debe considerarse como beneficiario efectivo para efectos del convenio?

Por otro lado, la Ley hace mención del término “beneficiario efectivo” en múltiples disposiciones tales como:

- Artículo 86, fracción VII, inciso b) de la LISR.
- Artículo 195, fracción I, inciso a), numerales 1 y 2 de la LISR.
- Disposición de vigencia anual, de la LISR, artículo tercero del decreto por el que se reforman, adicionan, derogan y establecen diversas disposiciones de la LISR, del Impuesto a los Depósitos en Efectivo y del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y del Decreto por el que se establecen las obligaciones que podrán denominarse en unidades de inversión; y reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la LISR, publicado el 1 de abril de 1995, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 7 de diciembre de 2009.
- Artículo 195, párrafo octavo de la LISR.
- Artículo 195, fracción II, inciso b).
- Artículo 195, párrafo cuarto de la LISR.
- Artículo 196, fracción IV de la LISR. En caso de que no fuese posible identificar al beneficiario efectivo, el intermediario financiero no será responsable solidario.
- Artículo 199, quinto párrafo de la LISR.
- Artículo 199, penúltimo y último párrafos de la LISR. Tampoco serán responsables solidarios los socios liquidadores cuando no sea posible identificar al beneficiario efectivo.

- Artículo 179, sexto párrafo de la LISR.
- Artículo 187 de la LISR.

No obstante lo anterior, no se define el término “beneficiario efectivo” en la LISR, CFF, reglamentos o reglas misceláneas, por lo que, con el objetivo de no derivar en una inseguridad jurídica para los gobernados, es necesario que se establezca una definición del término “beneficiario efectivo”.

vi) Propuesta de modificación para su mejoramiento

De acuerdo a un análisis previo del que ahora escribe “[D]e la revisión sobre la práctica seguida por algunos países en relación con dicho concepto se podrían identificar, entre otras, las siguientes posturas:

- Países que buscan seguir lo establecido por la OCDE en los comentarios a su modelo de convención;
- Países que siguen una interpretación legal estricta;
- Países que interpretan el término en base a la sujeción de impuestos; y
- Países que consideran un punto de vista económico.”¹⁷

De conformidad con lo establecido por los comentarios al Modelo de Convención Fiscal de la OCDE, en resumen no se considera como beneficiario efectivo a:

- Quien actúe como agente o presta nombre de un tercero y que no sea el dueño del ingreso,
- Cualquier otro conducto que, aunque el dueño nominal del ingreso, tenga poderes reducidos para determinar el uso del mismo y por lo tanto, se convierta sólo en un administrador.¹⁸

De lo anterior, se podría desprender la siguiente definición:

“No es beneficiario efectivo aquel agente o designatario cuando no sea considerado como el dueño para efectos fiscales de un ingreso en su país de

¹⁷ Lara Ramos, Luis Roberto, op. cit. página 210.

¹⁸ Comentarios al Modelo de Convención de la OCDE (comentarios a los artículos 10 (puntos 12, 12.1 y 12.2), 11 (puntos 8, 8.1. y 8.2) y 12 (puntos 4, 4.1 y 4.2))

residencia; de la misma manera, no es beneficiario efectivo cualquier vehículo “conducido” que, aunque el dueño formal del ingreso, tiene poderes muy delimitados sobre el ingreso, por lo que, se considera como un mero fiduciario o administrador del ingreso en representación del beneficiario efectivo.”¹⁹

Por otro lado, a nivel internacional existen dos resoluciones jurisdiccionales muy importantes sobre el tema en comento: *Indofood* (resuelto por *High Court Chancery Division* en Inglaterra)²⁰ y *Prévost Car* (resuelto por la *Tax Court of Canada*)²¹.

En el caso *Indofood*, y de acuerdo a la Corte de Apelaciones del Reino Unido, lo que importaba realmente era que las compañías interpuestas no tenían derecho para beneficiarse directamente del ingreso obtenido bajo la estructura legal, comercial y práctica detrás de las notas de crédito.²²

Sin embargo, en el caso *Prévost Car*, la Corte Fiscal Canadiense resolvió que, debido a que la empresa holandesa interpuesta por los accionistas no tenía la obligación contractual de pagar dividendos cuando lo establecieran los accionistas, sí se consideraba como el beneficiario efectivo. El enfoque de dicha resolución fue precisamente favoreciendo una interpretación legal estricta al considerar sólo los términos contractuales.

Definitivamente será importante tomar en cuenta los términos contractuales, tal y como se concluyó con el caso *Prévost Car*; sin embargo, podría también considerarse que el análisis quedaría incompleto al dejarlo sólo a ese nivel, ya que la OCDE sugiere no sólo un análisis legal (dueño del ingreso), sino también, un análisis económico de conformidad con el contexto de cada situación en concreto (esto es, cuando siendo el dueño nominal del ingreso, además se necesita saber si tiene o no poderes tan limitados que lo lleven a ser un mero administrador del ingreso), tal y como se consideró en el caso *Indofood*.

Del anterior análisis, se propone la siguiente definición de “beneficiario efectivo” para efectos de la LISR:

Será beneficiario efectivo quien siendo el dueño legal del ingreso, lo sea no actuando sólo como un agente o comisionista con o sin representación en nombre o por cuenta de un tercero. También será beneficiario efectivo quien

19 Lara Ramos, Luis Roberto, op. cit. página 232.

20 *Indofood International Finance Ltd v. JP Morgan Chase NA London Branch*, High Court of Justice Chancery Division (2006) EWCA Civ. 158 and Court of Appeal (2006) STC 1195.

21 *Prévost Car Inc. v. R* (2008) 10 ITLR 736 (Tax Court Canada) 7.

22 Cfr. Laroma Jezzi, Philip, op. cit., página 251.

siendo el dueño legal del ingreso, tenga además suficientes poderes, facultades o capacidades para determinar el uso del ingreso y, por lo tanto, que no se convierta en un mero administrador del mismo.

Dichos poderes, facultades o capacidades no implican sólo las establecidas por la ley o por convenios entre las partes, sino también implican aquellas de *facto*, por lo que, para determinar si una persona es beneficiaria efectiva o no de un ingreso, se deberá considerar, además de los términos contractuales o legales, los aspectos económicos tales como, las prácticas comerciales, el efecto económico y las razones de negocio que llevaron a las partes involucradas a establecer dicha estructura.

Las prácticas comerciales serán las que rijan a la industria a la que pertenecen las partes involucradas (por ejemplo, en el caso de bancos, es claro que por un lado cobran intereses, pero también que tienen que realizar a su vez pagos por pasivos, lo cual constituye su operación propiamente dicha). En cuanto al efecto económico, se tomará en cuenta si un porcentaje del ingreso (por ejemplo, más del 51%) se utiliza para cumplir con obligaciones que a su vez sean un ingreso pasivo en manos del recipiente, en específico las pagadas a partes relacionadas. En cuanto a las razones de negocio, serán las suficientes para demostrar que la estructura no se estableció sólo con un fin fiscal.

De esta manera, se propone que el análisis a seguir para determinar si una persona es o no el beneficiario efectivo de un ingreso sea el siguiente:

vii) Propuesta de solución

Primero. Revisar si es o no el dueño legal del ingreso (por ejemplo, los contratos).

Segundo. En caso de ser el dueño legal del ingreso, revisar si se es o no un agente o comisionista.

Tercero. Además del punto inmediato anterior, en el caso de ser el dueño legal del ingreso, se deberá también revisar si económicamente tiene o no el poder, facultad o capacidad para determinar el uso de dicho ingreso. Para estos propósitos se realizaría el siguiente análisis: a) se revisarían las prácticas comerciales, b) se revisaría si el ingreso se utiliza a su vez para cumplir obligaciones que impliquen un ingreso pasivo en manos del recipiente que sea su parte relacionada (por ejemplo: intereses, dividendos o regalías), y c) se revisaría si la estructura establecida tiene suficientes razones de negocio que demuestren que el fin de la misma no fue únicamente el obtener un beneficio fiscal.

Anexos:

DOBLE TRIBUTACIÓN.- BENEFICIARIO EFECTIVO DE LOS INTERESES.- El Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos Sobre la Renta y Ganancias de Capital, en su artículo 11, segundo párrafo, establece las tasas impositivas máximas aplicables por el Estado de donde provengan los intereses, cuando el beneficiario efectivo de los mismos, sea residente del otro Estado. Por su parte, el párrafo octavo de los Comentarios al Modelo de la OCDE, al referirse al artículo antes citado, aclara que dicho beneficio únicamente procede cuando entre el pagador y el beneficiario de los intereses no se interponga un tercero, salvo que el usufructuario sea residente del otro Estado signatario. Esto es, la condición de que el receptor de los intereses sea el beneficiario efectivo, tiene por propósito evitar que un residente de un tercer Estado goce de los beneficios del Convenio, percibiendo los intereses por conducto de un agente o designatario, residente de uno de los Estados Contratantes. Así, si atendemos a la *ratio legis* del “beneficiario efectivo”, podemos concluir que no importa que se interponga un tercero entre el pagador y el beneficiario, siempre y cuando aquél tenga la misma residencia del beneficiario efectivo de los intereses.

Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de cuatro votos con la ponencia modificada. Ponente: Magistrado Luis Carballo Balvanera.- Encargado del engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Susana Ruíz González.

DOBLE TRIBUTACION.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE.- El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación permite a los funcionarios fiscales facultados, emitir criterios para la aplicación de las disposiciones fiscales; los cuales, si son publicados en el Diario Oficial de la Federación, derivan derechos para los particulares. Así, tenemos que si se publicó en el Diario Oficial de la Federación, que los Comentarios al Modelo de la OCDE para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal, son obligatorios para las autoridades fiscales en la interpretación de los tratados celebrados por México, siempre que

sean congruentes con dichas disposiciones y correspondan a las explicaciones técnicas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estos podrán ser invocados por los particulares, para la debida interpretación y aplicación de los tratados para evitar la doble imposición en los que México sea parte. (22)

Juicio de Nulidad No. 100(20)33/97/20328/96.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 13 de enero de 1998, por unanimidad de 4 votos con la ponencia modificada.- Magistrado Ponente: Luis Carballo Balvanera.- Encargado del Engrose: Magistrado Rubén Aguirre Pangburn.- Lic. Susana Ruiz González.

(Tesis aprobada en sesión 24 de febrero de 1998).

DOBLE TRIBUTACION.- APLICACIÓN DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE, CONFORME A LA CONVENCION DE VIENA.-

La Convención de Viena establece reglas para la interpretación de los tratados internacionales, la cual haberse suscrito y ratificado por México, se convierte en derecho interno mexicano y consecuentemente, son obligatorias para el juzgador. Por su parte, el artículo 31 de dicha Convención señala, entre otras reglas, que un tratado debe interpretarse de buena fe, en su contexto y teniendo en cuenta su objeto y fin; el contexto comprende, entre otros elementos: a) Todo acuerdo que se refiere al tratado y haya sido concertado entre todas las partes con motivo de su celebración, b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado. Así en atención al citado precepto, países para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de impuesto sobre la renta y el capital, precisamente el de evitar que simultáneamente, dos o más países impongan ese tipo de gravámenes a una persona por un mismo hecho imponible. En virtud de que dichos convenios se pactaron conforme al modelo elaborado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE). Los mismos son fuente privilegiada para la interpretación de los tratados referidos y no una norma obligatoria, siempre que los Gobiernos de los residentes en los países, sujetos a controversia, hayan participado en la elaboración de ese instrumento sin formular reserva alguna respecto del comentario de que se trate o del precepto comentado. En consecuencia, si los Estados Unidos de Norte América y México aceptaron el Modelo citado, los cometarios contenidos en él, deben ser atendidos como fuente privilegiada para la interpretación del tratado celebrado entre ellos para evitar la Doble

Tributación e Impedir la Evasión Fiscal. Lo anterior, es sin perjuicio de que en los casos en que el particular se beneficie de la aplicación de estos comentarios y siempre que se mantengan las disposiciones generales vigentes relacionadas con dicha obligatoriedad, se consideren obligatorios en los términos del precedente cuya voz dice: DOBLE TRIBUTACION.- APLICACIÓN OBLIGATORIA DE LOS COMENTARIOS AL MODELO DE LA OCDE. (21)

Juicio de Nulidad No. 12666/98-11-06-3/99-S2-06-02.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 7 de septiembre de 1999, por unanimidad de votos a favor.- Magistrado Ponente: Rubén Aguirre Pangburn.- Secretaria: Lic. Susana Ruiz González. (Tesis aprobada en sesión de 7 de septiembre de 1999).

J. Art.200 LISR. Definición al concepto de asistencia técnica y efecto en tratados

i) Antecedente

De conformidad con el artículo 200 de la LISR (LISR), los residentes en el extranjero que no tengan un establecimiento permanente en México²³, están obligados al pago del impuesto sobre la renta (ISR) por los ingresos que obtengan por asistencia técnica, cuando los mismos se consideren provenientes de fuente de riqueza ubicada en México. Para estos efectos, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional “cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México”, o bien, cuando se pague la asistencia técnica por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Una revisión del gravamen a este tipo de ingresos requiere en primer lugar una modificación de la definición de asistencia técnica establecida en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación (CFF) y posteriormente las adecuaciones al artículo 200 de la LISR.

ii) Problemática

Modificación al artículo 15-B del CFF por lo que hace a la definición de asistencia técnica

Por lo que hace al primero de los temas, se advierte un problema previo, pero fundamental que de manera indirecta afecta a la definición de asistencia técnica prevista

²³ En caso de que el residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente, pero los ingresos por asistencia técnica no resulten atribuibles a éste, estará obligado a pagar el ISR en términos del título V de la LISR.

en el CFF: la falta de claridad respecto de ciertos elementos que conforman la definición de regalías, particularmente por lo que hace a la transferencia de tecnología y al concepto de “*know-how*”, es decir, pagos por la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas. Se estima indispensable revisar la definición de regalías por lo que hace a dichos elementos pues pudiesen incidir en la definición de asistencia técnica.

En la definición de asistencia técnica se identifican los siguientes problemas:

Se utiliza el término “personal” para calificar los servicios independientes que pueden considerarse como asistencia técnica sin que dicha calificación tenga sentido o razón de ser, lo que puede dar lugar a interpretaciones erróneas respecto del tipo de servicio que debe considerarse como asistencia técnica puesto que la expresión “personal” se utiliza en otras disposiciones de nuestro orden jurídico fiscal con una acepción aparentemente distinta; y

La definición parece resultar incompatible con el concepto de asistencia técnica que utilizan las empresas en sus transacciones cotidianas y con lo que al efecto se regula en el derecho de propiedad industrial.

iii) Propuesta de solución

Por lo anterior se sugiere modificar la definición de asistencia técnica que establece el artículo 15-B del CFF a fin de:

Eliminar la referencia a que los conocimientos transmitidos no sean patentables, pues la restricción no tiene sentido en la regulación correspondiente a la propiedad industrial;

Eliminar la restricción que se hace respecto a que los conocimientos transmitidos no pueden implicar la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas;

Precisar que la asistencia técnica es simultáneamente, una especie de transferencia de tecnología y de prestación de servicios independientes; y

Respecto de su carácter de prestación de servicios independientes, es importante aclarar que el calificativo de “personal” debe entenderse en el sentido de la expresión latina *intuitu personae* y no en el sentido de ser excluyente de una actividad empresarial.

Con estas adecuaciones en la definición de asistencia técnica las modificaciones al artículo 200 de la LISR resultarían más sencillas.

Modificación al artículo 200 de la LISR por lo que al gravamen de asistencia técnica

En el título V de la LISR, la definición de los criterios de fuente de riqueza resulta de la mayor importancia toda vez que éstos determinan la sujeción tributaria de la persona (física o moral) residente en el extranjero respecto de un determinado tipo de ingreso. Es decir, mediante el criterio de fuente de riqueza sabremos si cierto tipo de ingreso percibido por un residente en el extranjero²⁴ debe ser gravado en México con el impuesto sobre la renta o no.

Conforme al texto actual del artículo 200 de la LISR, los ingresos que por concepto de asistencia técnica obtenga un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México²⁵ se considerarán provenientes de fuente de riqueza ubicada en México, cuando:

“los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México”, o bien, “se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país”.

Consideramos que el primero de los criterios debe modificarse pues hace referencia al aprovechamiento de “los bienes o derechos”, cuando de conformidad con la definición del artículo 15-B del CFF, la asistencia técnica consiste en la prestación de un servicio y no el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o derechos, ni tampoco su enajenación. En este sentido, se propone adecuar la disposición para establecer un criterio de fuente de riqueza que sea congruente con la naturaleza de la asistencia técnica, es decir, que corresponda a la prestación de un servicio independiente, como podría ser la prestación de dicho servicio en territorio nacional.

Asumiendo que se adopte el criterio de fuente de riqueza propuesto y que se considere que en los ingresos por asistencia técnica, la fuente de riqueza se encuentra en México si el servicio se presta en territorio nacional, cabe destacar que el régimen fiscal quedaría prácticamente equiparado al régimen general que para el caso de ingresos por la prestación de servicios personales independientes en general se establece en el artículo 184 de la LISR, por lo que valdría la pena considerar la conveniencia de gravar los servicios de asistencia técnica en términos del artículo 184 en lugar del artículo 200.

24 El ingreso no debe considerarse como atribuible a un establecimiento permanente ubicado en México de conformidad con las disposiciones aplicables de la propia LISR (desde luego, en caso de que el residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en el país).

25 O bien, que teniendo dicho establecimiento, el ingreso no se considere atribuible al mismo.

K. Tratamiento Fiscal del Software (SW) de importación

i) Antecedentes

Desde principios de la década de 1990, el mundo ha presenciado el vertiginoso ascenso de la Información de la Tecnología y de la industria global del software²⁶ (SW). Países como la India, Irlanda y Singapur han sido exitosos en desarrollar su industria de software como motor de su crecimiento económico.

El caso del desarrollo del SW en India, ha asombrado a muchos, sobre todo al alcanzar la escalofriante suma de cerca de 47,000 millones de dólares americanos de por la exportación de SW en 2009.

Por lo que se refiere a México, nuestro país tiene un nivel de gasto en tecnologías de la información (TI) de 3.2% del PIB, ubicándose en el lugar 50 a nivel mundial.

Este rezago es aún mayor en términos de gasto en software, que es 6 veces inferior al promedio mundial y 9 veces menor que el de EUA.

Lo anterior a pesar de que México cuenta con un gran potencial para desarrollar esta industria dada su cercanía geográfica y el mismo huso horario con el mercado de software más grande del mundo (EUA); la red de tratados comerciales más extensa de mundo y afinidad con la cultura de negocios occidental.²⁷

ii) Problemática

El tratamiento fiscal del SW de importación que da México, (junto con España y Portugal), en relación con la aplicación de los Comentarios del Modelo de la OCDE, en materia de importación de SW, difiere radicalmente de los demás países miembros de esta organización.

Estos tres países consideran que todos los pagos por SW hechos a residentes extranjeros, son regalías, cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el SW, tanto para su explotación comercial, como si fue adquirido para una utilización personal del comprador, **si no está totalmente estandarizado.**

No existe una definición en la legislación fiscal de Software totalmente estandarizado.

26 Es el conjunto de los programas de cómputo, procedimientos, reglas, documentación y datos asociados que forman parte de las operaciones de un sistema de computación. Extraído del estándar 729 del IEEE

Software Engineering Standard: Glossary of Software Engineering Terminology. 1993

27 Prosoft. Secretaría de Economía.

iii) Normatividad

iii.a.) Código Fiscal de la Federación

Artículo 15-B.- Se consideran regalías, entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de patentes, certificados de invención o mejora, marcas de fábrica, nombres comerciales, **derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas**, [...]

Para los efectos del párrafo anterior, el uso o goce temporal de derechos de autor sobre obras científicas **incluye la de los programas o conjuntos de instrucciones para computadoras requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación**, con independencia del medio por el que se transmitan.

iii.b.) LISR

Artículo 200. Tratándose de **ingresos por regalías**, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando se paguen las regalías, la asistencia técnica o la publicidad, por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El impuesto se calculará aplicando al ingreso que obtenga el contribuyente, sin deducción alguna, la tasa que en cada caso se menciona:

- II. Regalías distintas de las comprendidas en la fracción I, así como por asistencia técnica **25%**

iii.c.) Comentario²⁸ del Modelo de Convenio para evitar la doble tributación de la OCDE

Tratamiento Actual al SW, a partir del 18 de julio de 2008 (Art. 12, Párrafo 14.4.)

14.4. Los convenios entre un tenedor de los derechos de autor (copyright) sobre un software y un intermediario encargado de la distribución, prevén frecuentemente que este último tenga el derecho de distribuir las copias del programa sin tener el derecho de reproducirlo.

²⁸ Comentario: es la interpretación consensuada de los expertos nombrados por cada uno de los países miembros a participar en el Comité de asuntos Fiscales, respecto de la interpretación de los artículos contenidos en el Modelo. Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE.

En las transacciones, los derechos adquiridos en relación con los derechos de autor (copyright) se limitan a los derechos necesarios para que el intermediario comercial distribuya copias del programa informático.

En tales transacciones, los distribuidores están pagando solamente la adquisición de las copias del software y no por explotar el derecho de autor del software.

Así, en una transacción donde un distribuidor hace pagos para adquirir y distribuir copias del software (sin el derecho para reproducir dicho programa), los derechos relativos a las acciones de distribución del software, no deben ser tomados en cuenta al analizar la naturaleza de la transacción para fines fiscales.

Los pagos en este tipo de transacciones serían caracterizados como beneficios empresariales de acuerdo con el artículo 7° y esto independientemente del hecho de que las copias distribuidas sean entregadas en medios tangibles o distribuidas electrónicamente (en la medida en que el distribuidor no tenga el derecho de reproducir el software), o del hecho de que el software sea objeto de adaptaciones menores para facilitar de su instalación.

Art. 12, Observación²⁹ (Párrafo 28):

28. México, y España y Portugal no se adhieren a la interpretación en los párrafos 14, 14.4, 15, 16 y 17.1. a 17.4. México, España y Portugal mantienen el punto de vista de que los pagos relativos a software caen dentro del alcance del artículo cuando menos que los derechos completos del software se transfieren, ya sea si los pagos son por el derecho a utilizar derechos de autor sobre el software para su explotación comercial (excepto pagos por el derecho de distribuir copias de software estandarizado, no abarcando el derecho ni de modificarlas ni de reproducirlas) o si los pagos se relacionan con el software adquirido para el uso en el negocio del comprador, cuando, en este último caso, **el software no está absolutamente estandarizado sino que se adapta de alguna manera adaptado para el comprador.**

iv) Propuesta de solución

iv.a.) SW estandarizado

El **software estandarizado o empaquetado** es aquel que se comercializa en volumen y no requiere de ser modificado para el uso del consumidor final. Esto es que el usuario final se adapta a la “entrada” “proceso” y “salida” del producto adquirido y el cliente modifica sus procedimientos para alinear su práctica a los resultados que le ofrece este software.

²⁹ Observaciones: Son las manifestaciones unilaterales de los países miembros, respecto de los comentarios mencionados en el párrafo anterior, que no representan un desacuerdo con la interpretación del tratado, sino una inaplicabilidad de aquellos por diversas causas. Introducción al Modelo de Convenio de la OCDE.

El software empaquetado es instalado por el usuario y está listo para ser usado. Ofrece una solución común a todos, a diferencia de un software a la medida que satisface exactamente las necesidades del usuario.

Por lo general, las grandes empresas de software es muy poco lo que modifican para adecuarse al cliente de manera que, cuando surja una mejora a la versión anterior, sea sencilla la actualización de este software, para seguir cumpliendo con el estándar y las mejores prácticas.

iv.b.) SW a la medida

Por otro lado, tenemos el software específico o cortado a la medida, que es aquél que se diseña a la medida del usuario, de la empresa y de su forma de trabajar. Es decir, busca complacer todas las necesidades y adaptarse lo mejor posible a lo que una empresa necesita.

iv.c.) SW tropicalizado

En relación a la tropicalización de un software ya sea estándar o específico, se refiere a modificar su lenguaje o a los términos técnicos que apliquen en el país donde se vaya explotar, esto es por ejemplo: en España se dice “costes” y en México “costos”; entonces, el cambio en el código de una palabra por otra, no modifica lo estándar o lo específico del sistema y es a lo que se le llama tropicalizar.

iv.d.) Adición al Artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación

“No se consideran regalías los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de programas o conjuntos de instrucciones para computadoras, conocidos como “software”³⁰, **totalmente estandarizados**, requeridos para los procesos operacionales de las mismas o para llevar a cabo tareas de aplicación.

Se entiende por software totalmente estandarizado aquél que resuelve múltiples necesidades y que no se adapta completamente a las necesidades y funciones que requiere el usuario final, a diferencia del software a la medida, que es aquél que se diseña o se adapta a petición y a la medida del usuario y de su forma de trabajar y que busca satisfacer todas sus necesidades.”

³⁰ Software: conjunto de programas, instrucciones y reglas informáticas para ejecutar ciertas tareas en una computadora. Real Academia Española.

L. Artículos 204. (Ingresos por mediaciones sujetos a REFIPRES) y 205 (Ingresos sujetos a REFIPRES)

Propuesta

Reformar dichos artículos para incluir en su contenido lo dispuesto por la regla I.3.22.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

i) Antecedente

Artículo 212, Párrafo 3.

ii) Problemática

El recálculo del impuesto sobre la renta causado y pagado en el extranjero con base en las reglas del Título II y IV, para determinar si los ingresos están gravados con un impuesto inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México.

Tal circunstancia se complica aún más cuando el contribuyente percibe ingresos diversos y/o a través de más de una entidad o figura jurídica extranjera

iii) Propuesta de solución

Para efectos de determinar si se obtiene un ingreso proveniente de REFIPRES, comparar el 75% del ISR de la entidad extranjera contra el 75% del ISR que resulte de calcularlo con la tasa aplicable en México (similar a la establecida en el décimo segundo párrafo del artículo 212 de la LISR).

iv) Antecedente

Artículo 212, Párrafo 7.

v) Problemática

Darle el tratamiento fiscal que establece el Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes” del Título VI de la LISR, a los ingresos que se generan a través de cualquier entidad o figura jurídica extranjera transparente fiscal.

vi) Propuesta de solución

En los casos en que se demuestre que las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, estén pagando (en su país o territorio de residencia) por cuenta de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios un impuesto igual o superior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México

por los ingresos generados a través de estas entidades o figuras, se establezca que no se deberán considerar ingresos sujetos al Capítulo I del Título VI de la LISR.

En aquellos casos, en que sí se llegasen a considerar como ingresos sujetos al Capítulo I del Título VI de la LISR, recomendamos se establezca en la LISR que el impuesto que estén pagando las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales por cuenta de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios, lo puedan acreditar contra el ISR que determinen en términos del artículo 213 de dicha ley.

Para efectos de determinar si los ingresos que se generan a través de las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, están pagando un impuesto igual o superior al 75% del ISR que causaría y pagaría en México, consideramos conveniente atender a las mismas sugerencias que señalamos para efectos del Párrafo 3 del artículo 212 de la LISR.

vii) Problemática

Incluir como ingresos sujetos al Capítulo I del Título VI de la LISR, los provenientes de entidades o figuras extranjeras transparente fiscales en las que no se tenga el control efectivo o el control de la administración.

viii) Propuesta de solución

Incorporar a la LISR la regla miscelánea 1.3.23.1., sustituyendo la referencia que dicha regla hace a REFIPRES, por una referencia al Capítulo I del Título VI de la LISR.

ix) Antecedente

Artículo 212, Párrafo 10.

x) Problemática

Darle el tratamiento fiscal que establece el Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes” del Título VI de la LISR, a los ingresos que se obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, que realicen actividades empresariales.

xi) Propuesta de solución

Se establezca en la LISR, que cuando las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, realicen actividades empresariales y sus ingresos pasivos no representen más del 20% del total de los mismos, a los ingresos

que se generen a través de estas entidades o figuras, no se les dé el tratamiento que establece el Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes” del Título VI de la LISR.

xii) Antecedente

Artículo 212, Párrafo 13.

xiii) Problemática

Darle el tratamiento fiscal que establece el Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes” del Título VI de la LISR, a los ingresos percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, por concepto de regalías pagadas por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales.

xiv) Propuesta de solución

Se establezca en la LISR, que cuando las entidades o figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales, perciban regalías por el uso o concesión de uso de una patente o secretos industriales y se cumplan con los requisitos previstos en el décimo tercer párrafo del artículo 212 de la ley, a dichos ingresos no se les dé el tratamiento que establece el Capítulo I “De los Regímenes Fiscales Preferentes” del Título VI de la LISR.

xv) Antecedente

Artículo 212, Párrafos 14 y 15.

xvi) Problemática

La amplitud del concepto de partes relacionadas y personas vinculadas, para efectos de la determinación del control efectivo de las entidades o figuras jurídicas extranjeras.

xvii) Propuesta de solución

Establecer una definición o criterio similar al previsto en la fracción XXVI del artículo 109 de la LISR, para efectos de la determinación del control efectivo de las entidades o figuras jurídicas extranjeras.

xviii) Antecedente

Artículo 212, Párrafo 18.

xix) Problemática

Para el caso de la enajenación de acciones de un mismo Grupo, derivada de una reestructuración internacional, no se establece qué debe hacerse en aquellos casos en que se incumplen los requisitos previstos en el artículo 212 de la LISR.

Un ejemplo de lo anterior, es la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la LISR, toda vez que se pudiera incumplir el requisito de la permanencia accionaria dentro del Grupo, una vez transcurrido el plazo para la presentación de dicha declaración, en cuyo caso la LISR no prevé que pasaría.

xx) Propuesta de solución

Establecer para efectos del décimo octavo párrafo del artículo 212 de la LISR, reglas para la presentación de la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de dicha ley, así como para la mecánica del cálculo del ISR (momento de acumulación y pago).

xxi) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 2.

xxii) Problemática

Los ingresos obtenidos en los términos del Capítulo I del Título VI (REFIPRES) de la LISR, no se acumulan a los demás ingresos del contribuyente (régimen cedular).

xxiii) Propuesta de solución

Eliminar el régimen cedular establecido en el Capítulo I del Título VI (REFIPRES) de la LISR, para que el contribuyente pague un impuesto conforme a su verdadera capacidad contributiva.

xxiv) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 3.

xxv) Problemática

Cuando los ingresos se perciben a través de alguna entidad o figura que sea considerada como residente fiscal en algún país y tribute en el impuesto sobre la renta, la utilidad o pérdida se debe determinar en términos del Título II de la

LISR, en la moneda del país en que reside la entidad o figura y convertida al tipo de cambio de cierre del ejercicio.

Calcular la utilidad o pérdida fiscal en moneda extranjera y posteriormente convertirla a moneda nacional al tipo de cambio de cierre del ejercicio, puede generar las siguientes interrogantes, entre otras:

- Tipo de cambio del último día del ejercicio del residente en México, o de la entidad o figura jurídica extranjera.
- En la determinación de la utilidad o pérdida fiscal de la entidad o figura extranjera, ¿será necesario determinar factor de ajuste anual por inflación?
- ¿Cómo se calcula la utilidad o pérdida cambiaria?
- En la determinación de la ganancia en enajenación de acciones, ¿cómo se determina ésta?

El costo comprobado de adquisición y los reembolsos pagados se actualizan con el INPC de México aun cuando éstos se encuentren expresados en moneda extranjera.

En el costo, ¿qué tipo de cambio se utiliza (fecha de adquisición, fecha de venta, cierre de ejercicio de la entidad o figura)?

En el precio de venta, ¿qué tipo de cambio se utiliza (fecha de venta, cierre del ejercicio de la entidad o figura)?

xxvi) Propuesta de solución

Establecer una mecánica sencilla para determinar la utilidad o pérdida fiscal, tal como pudiera ser entradas menos salidas efectivamente erogadas, o bien, la utilidad financiera de la entidad o figura jurídica extranjera (Estado de Resultados conforme a Normas de Información Financiera) convertirla a pesos del tipo de cambio de cierre del ejercicio de la entidad y esa cantidad considerarla como la utilidad o pérdida fiscal para efectos de la LISR.

xxvii) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 4.

xxviii) Problemática

De acuerdo con las disposiciones fiscales vigentes, no es claro si las pérdidas fiscales incurridas hasta el ejercicio de 2007, se amortizan en 5 años o en 10 ejercicios.

Tampoco es claro que si las pérdidas fiscales incurridas hasta el ejercicio de 2007, son aplicables contra todas las utilidades o sólo contra las generadas por la sociedad que las incurrió.

xxix) Propuesta de solución

Establecer en la LISR disposiciones que aclaren estos puntos.

xxx) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 5.

xxxi) Problemática

Tratándose de los ingresos que se generen a través de figuras jurídicas extranjeras transparentes para efectos fiscales, la disposición establece que el cálculo del ISR se hará por tipo de ingresos, con lo cual el régimen ya cedular vuelve a hacerse cedular.

xxxii) Propuesta de solución

Establecer una opción mediante la cual los contribuyentes que obtengan ingresos a través de figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscales que, demuestren que en su país o territorio de residencia determinan una utilidad o pérdida fiscal, puedan determinar el ISR correspondiente a dichos ingresos, como sí los mismos los hubieran obtenido de una entidad o figura jurídica extranjera no transparente fiscal.

Asimismo, recomendamos establecer una definición de lo que debe entenderse por “tipo de ingreso”, para efectos del quinto párrafo del artículo 213 de la LISR.

xxxiii) Antecedente

Artículo 213, Párrafos 3, 4 y 5.

xxxiv) Problemática

El contribuyente mexicano puede participar en una estructura vertical que tenga más de un nivel, y probablemente la entidad o figura en la que participa en forma directa, considere las utilidades de las subsidiarias para determinar la propia. Conforme a la LISR, el ingreso de REFIPRE se determina por entidad, o por tipo de ingresos, según corresponda, provocando para estos casos múltiple tributación.

xxxv) Propuesta de solución

Gravar a un solo nivel los ingresos de este tipo, provenientes de estructuras verticales, en lugar de hacerlo por entidad.

xxxvi) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 7.

xxxvii) Problemática

Se desconoce la real capacidad contributiva de las personas físicas para calcular el ISR ya que se les aplica la tasa del artículo 10, en lugar de la tarifa progresiva que ellas tienen conforme al Título IV.

xxxviii) Propuesta de solución

Permitir el cálculo del ISR para las personas físicas conforme a la tarifa del artículo 177.

xxxix) Antecedente

Artículo 213, Párrafos 8, 9 y 10 (CUFIN de REFIPRES).

xl) Problemática

La CUFIN de REFIPRES siempre será menor que los flujos de efectivo percibidos por las entidades o figuras jurídicas extranjeras.

xli) Propuesta de solución

Se establezca que no se disminuya el ISR pagado por el contribuyente del saldo de la CUFIN de REFIPRES, siempre que dicho impuesto haya sido efectivamente pagado.

xlii) Problemática

El contribuyente debe llevar una cuenta de CUFIN por cada entidad o figura jurídica extranjera, sin embargo, en estructuras verticales con varios niveles, el régimen de CUFIN actual no funciona, pues la disposición sólo está hecha para estructuras planas, lo que provoca múltiple tributación.

xliii) Propuesta de solución

Establecer una mecánica para efectos de la CUFIN de REFIPRES, similar a la establecida en el artículo 88 de la LISR, en la cual se precise que las entidades o figuras jurídicas extranjeras de niveles intermedios, deberán incrementar su saldo de CUFIN con las utilidades que perciban de sus subsidiarias.

Adicionalmente, sugerimos incorporar al artículo 213 de la LISR, la regla I.3.23.9 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

xliv) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 12.

xliv) Problemática

En el párrafo en cuestión, se menciona que los ingresos derivados de la liquidación o reducción de capital de entidades extranjeras, deberán determinarse en términos del artículo 89 de la LISR.

xlvi) Propuesta de solución

Establecer un régimen más sencillo para efectos de determinar los ingresos derivados de la liquidación o reducción de capital de entidades extranjeras, tal como pudiera ser aportaciones menos reembolsos de capital (contando con documentación comprobatoria).

xlvii) Problemática

En el caso de las figuras extranjeras no existe una disposición que les permita reintegrar parcial o totalmente aportaciones de sus socios, participantes, inversionistas, etc. a través de una cuenta similar a la CUCA.

xlviii) Propuesta de solución

Establecer en el artículo 213 de la LISR que las figuras jurídicas extranjeras, también deberán llevar una cuenta similar a la CUCA (de igual forma, les resultarían aplicables las reglas de liquidación o reducción de capital).

xlix) Antecedente

Artículo 213, Párrafo 18.

I) Problemática

Se señala que se considerará que el contribuyente tiene la contabilidad de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a disposición de la autoridad, cuando deba proporcionársela a dicha autoridad al ejercer sus facultades de comprobación.

li) Propuesta de solución

Modificar la redacción del párrafo para establecer que la contabilidad deba ser efectivamente proporcionada.

lii) Antecedente

Artículo 214, Párrafo 1.

liii) Problemática

El párrafo en cuestión, señala que los contribuyentes del Título VI de la LISR, además de las obligaciones establecidas en otros artículos deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración informativa sobre los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a REFIPRES.

liv) Propuesta de solución

Eliminar del primer párrafo del artículo 214 de la LISR, la referencia de los ingresos sujetos a REFIPRES obtenidos de manera directa por los contribuyentes.

Adicionalmente, recomendamos eliminar del primer párrafo del artículo 214 de la LISR, la obligación de acompañar a la declaración informativa, a que se refiere dicho artículo, los estados de cuenta de depósitos, inversiones, ahorros o cualquier otro, ya que el artículo 275 del RLISR exige a los contribuyentes de cumplir con esta obligación.

lv) Problemática

El extremo detalle de la información que se debe proporcionar en la declaración informativa y la pérdida del anonimato provocan la omisión de información, o bien, de la presentación de la citada declaración.

Ivi) Propuesta de solución

Eliminar la obligación de presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la LISR, para los contribuyentes que no tenga el control efectivo de las entidades o figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el mencionado artículo; b) Simplificar la información requerida en la declaración.

Comentarios adicionales

Ivii) Antecedente

Artículo 270 del Reglamento de la LISR.

Iviii) Propuesta de solución

Sustituir el artículo 270 del RLISR por la regla I.3.23.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, toda vez que dicha regla señala de una forma clara quién es la persona que deberá acumular los ingresos a que se refiere el artículo 212 de la LISR, así como quién es la persona que deberá presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 214 de la ley en comento.

M. Responsabilidad solidaria de residentes en el extranjero

Identificación del problema

i) Antecedentes

La fracción V del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala que son responsables solidarios con los contribuyentes, “los representantes, sea cual fuere el nombre con el que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones”.

En este sentido, además de la responsabilidad solidaria de las personas que realicen pagos a residentes en el extranjero en su carácter de retenedores o recaudadores, hay un supuesto adicional de responsabilidad solidaria para el caso de los representantes de dichos residentes. Para que se configure dicha responsabilidad, la ley señala que debe tratarse de personas “con cuya intervención” los residentes en el extranjero “efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones”. Esta calificación, en el sentido de que los representantes son aquellas personas a través de las cuales se realicen actividades por las que deban pagarse contribuciones deja fuera ciertos supuestos que tendrían que estar cubiertos por dicha responsabilidad.

ii) **Problemática**

Los supuestos que parecen no estar cubiertos por la fracción V del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación se refieren a la representación de residentes en el extranjero prevista en el Título V de la LISR. Estos supuestos, en específico, son los siguientes:

Enajenación de inmuebles; Artículo 189 de la LISR

“Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, y siempre que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la misma. Cuando la enajenación se consigne en escritura pública el representante deberá comunicar al fedatario que extienda la escritura, las deducciones a que tiene derecho su representado. Si se trata de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura. En los casos a que se refiere este párrafo se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.”.

Enajenación de acciones; Artículo 190 de la LISR

“Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley y sean residentes en el extranjero cuyos ingresos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente de conformidad con esta Ley o no sean residentes en un país en el que rige un sistema de tributación territorial, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará conforme a lo señalado en el Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último

párrafo del artículo 148 de la misma. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.”.

[...]

“Tratándose de las reestructuraciones antes referidas, el contribuyente deberá nombrar un representante legal en los términos de este Título y presentar, ante las autoridades fiscales, un dictamen formulado por contador público registrado ante dichas autoridades, en los términos que señale el reglamento de esta Ley, en el que se indique que el cálculo del impuesto se realizó de acuerdo con las disposiciones fiscales. Asimismo, el contribuyente deberá cumplir con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley”.

Intercambio de deuda por capital; Artículo 191 de la LISR

“Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa del 40% sobre la ganancia obtenida que se determinará disminuyendo del ingreso percibido el costo de adquisición del crédito o del título de que se trate. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. En el caso de créditos denominados en moneda extranjera la ganancia a que se refiere este párrafo se determinará considerando el ingreso percibido y el costo de adquisición en la moneda extranjera de que se trate y la conversión respectiva se hará al tipo de cambio del día en que se efectuó la enajenación.”.

Operaciones derivadas de capital; Artículo 192 de la LISR

“Los contribuyentes a que se refiere este artículo, cuyos ingresos no estén sujetos a un régimen fiscal preferente y que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre la ganancia obtenida en los términos del artículo 22 de la misma, que resulte de las operaciones efectuadas durante el mes, disminuida de las pérdidas deducibles, en su caso, de las demás operaciones realizadas durante el mes por el residente en el extranjero con la misma institución o persona, de conformidad con lo establecido en el artículo 171 de esta Ley. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectuó la retención.”.

Construcción y mantenimiento; Artículo 201 de la LISR

“Los contribuyentes que tengan representante en el país que reúna los requisitos establecidos en el artículo 208 de esta Ley, podrán optar por aplicar la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley, sobre la cantidad que resulte de disminuir al ingreso obtenido, las deducciones que autoriza el Título II de esta Ley, que directamente afecten a dicho ingreso, independientemente del lugar en que se hubieran efectuado. En este caso, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas que correspondan al lugar donde se realiza la obra, dentro del mes siguiente al de la conclusión de la misma”.

Todas las disposiciones antes citadas --en la parte relativa al representante legal de residentes en el extranjero-- hacen referencia al artículo 208 de la LISR. Este artículo a la letra señala lo siguiente:

“El representante a que se refiere este título, deberá ser residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México y conservar a disposición de las autoridades fiscales, la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente, durante cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere presentado la declaración.

Cuando el adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejará de ser solidario; en este caso el responsable solidario tendrá la disponibilidad de los documentos a que se refiere este artículo, cuando las autoridades fiscales ejerciten sus facultades de comprobación [énfasis añadido]”.

De esta manera, el artículo 208 parece implicar que los representantes son responsables solidarios pues señala que cuando el “adquirente o el prestatario de la obra asuman la responsabilidad solidaria, el representante dejará de ser solidario”. Sin embargo --ni el artículo 26, fracción V del Código Fiscal de la Federación ni el propio artículo 208 de la LISR, así como cualquier otro de los artículos del Título V que se refieren a la representación legal de residentes en el extranjero—señalan expresamente que el representante es responsable solidario. Lo anterior, deriva del hecho de que no necesariamente el representante “interviene” para obtener ingresos por los que deben pagarse impuestos por lo que no se cumpliría con las condiciones establecidas en la fracción V del artículo 26 antes citado.

Normas legales que reflejan el problema

- Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.
- Artículos 189, 190, 191, 192, 201 y 208 de la LISR.

Propuesta abstracta de lo que debe regular la norma y cómo hacerlo

iii) Propuesta de solución

La solución es modificar la redacción ya sea de la fracción V del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación o del artículo 208 de la LISR para aclarar la existencia de responsabilidad solidaria en los supuestos deseados (si esa es la intención de las autoridades fiscales). Lo anterior es así pues la responsabilidad solidaria debe ser expresamente señalada por la ley y no inferirse de la misma tal y como lo establece el artículo 1988 del Código Civil Federal.

N. Simulación de actos jurídicos y su re-caracterización Artículo 213 de la LISR (LISR)

i) Antecedente

- La redacción actual del artículo 213 de la LISR dificulta el establecer los alcances de las facultades de la autoridad fiscal respecto a la determinación de la “simulación de actos para efectos fiscales”.
- La facultad para determinar la simulación de un acto jurídico y por tanto, su nulidad, corresponde a una autoridad judicial, por lo que una autoridad administrativa no puede determinar la existencia de simulación, aun cuando sea exclusivamente para efectos fiscales.
- El que se determine la simulación de un acto, exclusivamente para efectos fiscales, deriva en una desnaturalización del acto jurídico; pues el acto jurídico es una unidad, respecto a los derechos, obligaciones y efectos que de él se desprenden.
- La simulación de actos jurídicos en perjuicio del fisco federal, se encuentra tipificada en el Código Fiscal de la Federación (CFF) como defraudación fiscal equiparada, y la determinación que las autoridades fiscales pudieran realizar respecto a la simulación del acto jurídico, aunque es sólo para efectos fiscales, podría tener importantes repercusiones en materia penal.
- Entendemos que la finalidad de esta disposición es el proveer a las autoridades fiscales de las facultades que les permitan combatir prácticas ilegales en perjuicio del fisco federal, sin tener que recurrir a la autoridad judicial, situación

poco práctica en materia de tiempo y costo. Sin embargo, resulta necesario que estas facultades respeten las competencias de los distintos poderes de la federación y los derechos de los contribuyentes.

ii) Problemática

- Aplicación de la disposición: De acuerdo al párrafo decimonoveno del artículo 213 de la LISR, la aplicación de la facultad de las autoridades fiscales para determinar la “simulación de actos jurídicos”, se limita a operaciones entre partes relacionadas conforme a la definición prevista en el artículo 215 de la LISR.

El artículo en comento refiere que la facultad que se otorga a las autoridades fiscales es “Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país”. El artículo 213 de la LISR, se ubica en el Capítulo I del Título VI denominado “De los Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales”, mismo que es conformado por los siguientes capítulos: Capítulo I. “De los Regímenes Fiscales Preferentes”; y Capítulo II “De las Empresas Multinacionales”. De ahí que las facultades previstas en este artículo pudieran considerarse aplicables a ambos capítulos. Sin embargo, el Capítulo II de este Título regula precios de transferencia y requisitos de maquiladoras; lo cual hace innecesario el ampliar la aplicación de las facultades en comento, a este capítulo.

Adicionalmente, el artículo refiere que la facultad que se otorga a las autoridades fiscales es “Para los efectos de este Título y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país”. Por lo que resulta discutible si además de aplicarse al Título VI de la LISR, esta facultad tiene efectos en cuanto al Título V “De los Residentes en el Extranjero con Ingresos Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional”, ya que el Título VI no atiende a ingresos de fuente de riqueza en México.

- Facultad de las autoridades fiscales para determinar la simulación de actos jurídicos, exclusivamente para efectos fiscales (Art. 213 LISR): La legislación fiscal no incluye una definición de “simulación”, por lo que de acuerdo al artículo 5 del CFF, debemos referirnos a la definición que prevé el Código Civil Federal (“CCF”) en su artículo 2180: “Es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas.”

Conforme al mismo CCF, existen dos tipos de simulación: la absoluta que resulta cuando el acto simulado nada tiene de real y por tanto, no produce efectos jurídicos; y la relativa que se presenta cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia, ocultando su verdadero carácter; caso en el que descubierto el acto real que se oculta, ese acto no será nulo si no hay ley que así lo declare.

Los actos jurídicos producen derechos, obligaciones y efectos entre las partes; pero también en relación con terceros; los efectos fiscales, son parte de estos últimos efectos que surgen al momento de celebración del acto jurídico y que permanecen en vigor hasta en tanto no exista una sentencia judicial que determine la simulación del acto jurídico, y la correspondiente nulidad de sus efectos.

Por lo anterior, si la autoridad fiscal resulta perjudicada por los efectos de un acto simulado, puede pedir la nulidad de éstos, tal como lo establece el artículo 2183 del CCF, directamente o a través del Ministerio Público; siendo la autoridad judicial competente quien resolverá si un acto es simulado, y en su caso, determine su nulidad.

El otorgar facultades a las autoridades fiscales para determinar que un acto es simulado, exclusivamente para efectos fiscales; desnaturaliza el acto jurídico, separando los efectos fiscales del acto jurídico que les dio origen, lo que incluso puede derivar en graves incongruencias jurídicas.

- La facultad de determinación de la simulación del acto, deriva del ejercicio de las facultades de comprobación que las leyes conceden a las autoridades fiscales (Art. 213 LISR; 42 y 50 del CFF): De acuerdo al artículo 42 del CFF, las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, tienen como fin el comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales³¹ y para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Por lo que establecida la finalidad de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, es necesario tomar en cuenta que todas las formalidades y requisitos de las facultades de comprobación deben seguirse, dejando a salvo los derechos de defensa de los contribuyentes que pudieran corresponder a estos procedimientos.

- El párrafo vigésimo segundo del artículo 213 de la LISR establece que para efectos de probar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en elementos presuncionales: No debe escandalizarse el valor reconocido a las pruebas presuncionales conforme a este artículo de la LISR, pues de acuerdo a distintos autores y criterios jurisprudenciales, la naturaleza del acto simulado,

31 Aunque el artículo 42 del CFF establezca como finalidad de las facultades de comprobación, el comprobar la comisión de delitos fiscales; esta tarea corresponde a un juez en materia penal; y el papel de las autoridades fiscales a través de sus facultades de comprobación son meramente de coadyuvantes del ministerio público para presentar elementos de prueba que permitan a un juez realizar las valoraciones de comprobación necesarias.

deriva en que las presunciones debidamente fundadas y razonadas se conviertan en un medio adecuado para su prueba.

Así las cosas, el fisco federal para probar la simulación de un acto jurídico, puede basarse entre otros, en elementos presuncionales; bajo el entendido que a quien corresponde valorar estas pruebas y en su caso, determinar la simulación del acto, es exclusivamente a una autoridad judicial.

- Artículo 109 del CFF: Conforme a esta disposición, la simulación en perjuicio del fisco federal se equipara a la defraudación fiscal. Aunque la determinación que una autoridad fiscal realizara respecto a la simulación de un acto jurídico es sólo “para efectos fiscales”, de acuerdo al artículo 6 del Código Penal Federal, cuando se cometa un delito previsto en una ley especial, se aplicará la ley especial que corresponda.

Si consideramos que el delito de simulación en perjuicio del fisco se encuentra legislado en el CFF, y que las autoridades fiscales tienen facultades para determinar la simulación de actos para efectos fiscales, podría concluirse que la determinación hecha por la autoridad fiscal identifica uno de los elementos del tipo penal previsto en el artículo 109 del CFF.

Hay quienes argumentan que esto no es un problema, dado que la materia penal es independiente y que resulta claro que una determinación como la que se comenta, al limitar sus efectos expresamente a la materia fiscal, no conllevaría consecuencias penales.

Sin embargo, la discusión sólo muestra que la redacción actual del artículo 213 de la LISR no resulta clara en cuanto a sus límites de aplicación; lo anterior sin considerar el valor probatorio que un juez en materia penal pudiera darle a una determinación de “simulación de acto” emitida por autoridades fiscales.

iii) Propuesta de solución

- Delimitar la aplicación de las facultades conferidas en el artículo 213 de la LISR, aclarando si deben entenderse para efectos del Título VI, en su Capítulo I, y del Título V de la LISR; o únicamente respecto al Título VI en lo relativo a su Capítulo Primero.
- Las autoridades fiscales no deben determinar la simulación de un acto jurídico, pues esto corresponde a las autoridades judiciales; por lo que sus facultades deben limitarse a la re-caracterización de la operación, como consecuencia del análisis de los elementos de la relación existente entre las partes que llegaren a conocerse como resultado del ejercicio de las facultades de comprobación; dejando a salvo los derechos de los contribuyentes a interponer los medios de defensa que correspondan.

- Si al momento de realizar la re-caracterización del acto, la autoridad fiscal considera que existen elementos suficientes que pudieran derivar en la probable existencia del delito de simulación en perjuicio del fisco federal tipificada en el artículo 109 del CFF, se deberá actuar conforme a lo dispuesto en el artículo 93 del CFF, sin que deba interpretarse que toda determinación de re-caracterización implica una simulación.
- En caso de que existiere una sentencia judicial que resuelva que no hay simulación del acto jurídico, y que las partes efectivamente se obligaron conforme a lo que declararon, esta sentencia deberá producir efectos también para el fisco federal; por lo que, en su caso, correspondería darle efectos restitutorios, permitiendo la devolución de aquellas cantidades pagadas por concepto de la re-caracterización de un acto que en realidad tuvo la naturaleza declarada por las partes y que fue confirmada por una autoridad judicial.
- Bajo la redacción actual del artículo 213 de la LISR, los contribuyentes podrían combatir la determinación de la autoridad fiscal respecto a la simulación de un acto jurídico, para efectos fiscales; alegando que resulta inconstitucional, al invadir facultades que no corresponden a una autoridad de carácter administrativo. Lo anterior podría resultar en el impedimento de las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales respecto a la materia en análisis.

Con la propuesta aquí planteada, la autoridad fiscal no se pronuncia en cuanto a la simulación de actos jurídicos, dejando esta tarea a la autoridad judicial, sino que verifica el cumplimiento de las disposiciones fiscales respecto a la naturaleza de un acto jurídico que conoce en ejercicio de sus facultades de comprobación; salvaguardando las competencias de las autoridades correspondientes en materia civil y penal.

O. Definición de partes relacionadas (Artículo 215)

i) Antecedente

Identificación del problema / Normas legales que reflejan el problema.

El artículo 215 de la LISR en su parte conducente, establece la siguiente definición del concepto “partes relacionadas”:

215...

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes

relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Asimismo, se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

Salvo prueba en contrario, se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes, son entre partes relacionadas en las que los precios y montos de las contraprestaciones no se pactan conforme a los que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

La definición de la LISR citada presenta los siguientes supuestos:

- Participación, directa o indirecta, de una entidad en la administración, control o capital, de otra entidad;
- Participación, directa o indirecta, de una persona o grupo de personas en la administración, control o capital, de dichas personas;
- En una asociación en participación, los integrantes y las personas que se consideren partes relacionadas de dichos integrantes;
- La casa matriz u otros establecimientos permanentes de un establecimiento permanente y aquellas personas que tengan una participación en el capital, control o administración de dichas entidades; y,
- Se presume que las operaciones entre residentes en México y sociedades o entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes son entre partes relacionadas en las que los precios y contraprestaciones no corresponden a precios de mercado.

ii) Problemática

Las diversas definiciones se encuentran redactadas en forma tan amplia que permiten que un sinnúmero de supuestos y operaciones sean consideradas celebradas entre partes relacionadas, con las consecuencias fiscales y administrativas que ello genera. Además, no existe una definición clara y prevista de los diversos conceptos incluidos en el precepto en análisis, lo que se traduce en un grave problema de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Una definición tan amplia del concepto de partes relacionadas ocasiona una separación del objetivo principal del sistema de precios de transferencia y que, en

general, se traduce en que las personas conduzcan sus operaciones respetando el principio de plena competencia.

Si el sistema de precios de transferencia es un mecanismo que tiene por objeto evitar la manipulación de precios y contraprestaciones de las operaciones para reconocer su valor real, dicho propósito no se cumple bajo la definición que se comenta. Hay múltiples escenarios bajo los cuales resulta imposible que una persona supuestamente relacionada, tenga la facultad de influir en la cuantificación del precio o contraprestación de una determinada operación.

A continuación se presentan, de forma ejemplificativa, algunas consideraciones que demuestran este problema para ciertos supuestos:

- **Capital.**- La legislación no establece mínimos de participación accionaria, con lo cual una entidad que detente un porcentaje mínimo de acciones (por ejemplo, el 0.1% de las acciones de otra entidad, de forma directa o indirecta), será considerada “parte relacionada”.
- **Control.**- No se establece una definición del concepto “control”, ni resulta posible desprender si dicho concepto se refiere a la participación o control accionario (capital) de una determinada entidad. Esta situación puede generar diversas interpretaciones jurídicas.
- **Administración.**- De igual forma, la legislación en análisis no precisa el alcance del concepto “administración”. Dicha regulación no especifica si esta participación debe ser “personal” por medio de los órganos de administración y/o también se cumple con la posibilidad para designar a los miembros del consejo de administración o funcionarios. Adicionalmente, de la disposición en análisis no se desprende en qué supuestos estaremos en presencia de una administración indirecta.
- **Presunción / Entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes.**- Este supuesto genera inseguridad jurídica para los residentes en México en atención a que resulta altamente difícil confirmar si una entidad extranjera se encuentra sujeta a dicho régimen y obliga a cumplir las disposiciones de precios de transferencia. Asimismo, como regla general, bajo la teoría general del proceso, no se puede demostrar un hecho negativo.

iii) **Propuesta de solución**

Se sugiere que la reforma fiscal al artículo 215 que se analiza cubra los siguientes puntos:

- **Capital.**- Se sugiere incluir un porcentaje mínimo de participación accionaria en el capital para que una persona califique como parte relacionada. Para estos

efectos, sugerimos que se considere únicamente a las entidades que mantengan una participación, directa o indirecta, de más del 50% (cincuenta por ciento) del capital en el momento de la operación.

- Control.- Asimismo, se sugiere incluir un porcentaje mínimo de participación accionaria con derecho a voto para calificar como parte relacionada. Para estos efectos, como una alternativa se recomienda considerar el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.
- Para efectos de este supuesto, también deberá ser considerada la facultad o poder real de las entidades para efectivamente incidir en las políticas de administración y financieras de una determinada entidad con el fin de obtener beneficios de sus actividades.
- Administración.- Se sugiere definir o limitar el alcance del concepto “administración” para incluir en este supuesto únicamente aquellos casos en los que real y efectivamente una entidad forma parte de los órganos de administración, de forma tal que se mantenga una influencia, directa o indirecta, en la toma de decisiones de las operaciones de la entidad.
- Asociación en participación.- Para este escenario resulta aconsejable incluir como parte relacionada de este supuesto, únicamente aquellos integrantes o sus partes relacionadas, que real y efectivamente mantengan el control o la administración efectiva en las operaciones de que se trate.
- Presunción / Entidades sujetas a regímenes fiscales preferentes.- Nuestra recomendación es la derogación de este supuesto. Esta sugerencia obedece a que resulta innecesario mantener esta hipótesis, toda vez que las operaciones realizadas con este tipo de residentes en el extranjero pueden quedar incluidos en los supuestos previamente comentados (capital, administración o control), así como por lo dispuesto por el Capítulo I del Título VI de la LISR.

P. Propuesta de reforma en materia de ajustes de precios de transferencia

Ajustes primarios

i) Antecedente

El artículo 215, segundo párrafo de la LISR es contundente en cuanto a que los ajustes primarios pueden ser determinados por las autoridades fiscales.

ii) Problemática

Sin embargo, no existe regulación en cuanto a que los contribuyentes también podrían autodeterminarse un ajuste primario de precios de transferencia.

iii) Propuesta de solución

Se sugiere prever la posibilidad de que se establezca con la misma contundencia, el hecho de que un contribuyente también puede autodeterminarse un ajuste primario cuando advierta que sus ingresos y deducciones no se encuentran determinados a valor de mercado.

Ajustes correspondientes

i) Antecedente

El artículo 217 de la LISR

ii) Problemática

El artículo 217 de la LISR, sólo regula y reconoce al ajuste correspondiente cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México, **las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste primario** a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente.

iii) Propuesta de solución

Se sugiere que, de manera armónica y consistente con la propuesta de reforma al artículo 215 antes mencionado, se regule y reconozca también la aplicación del ajuste correspondiente cuando el ajuste primario hubiera sido autodeterminado por el contribuyente y, que bajo la misma tesitura, éste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas a través de un acuerdo mutuo.

iv) Antecedente

Artículo 217 de la LISR

v) Problemática

Como ya se dijo, el artículo 217 de la LISR regula y reconoce al “ajuste correspondiente”, aunque sólo regula específicamente la aplicación de ajustes correspondien-

tes **cuando de conformidad con lo establecido en un tratado internacional en materia fiscal celebrado por México**, las autoridades competentes del país con el que se hubiese celebrado el tratado, realicen un ajuste primario a los precios o montos de contraprestaciones de un contribuyente residente de ese país **y siempre que dicho ajuste sea aceptado por las autoridades fiscales mexicanas**, la parte relacionada residente en México podrá presentar una declaración complementaria en la que se refleje el ajuste correspondiente (artículo 217 LISR).

vi) Propuesta de solución

Sobre este tema, se sugiere regular a los ajustes correspondientes cuando estos también deriven de operaciones locales celebradas entre contribuyentes residentes en México, pues como se dijo, actualmente sólo se regula al ajuste correspondiente cuando estos derivan de transacciones entre un contribuyente residente en México y otro residente de un país con el que México hubiera celebrado un tratado en materia fiscal y siempre que las autoridades competentes de los países involucrados alcancen un acuerdo mutuo.

Forma y momento en que deberán reconocerse los ajustes

i) Problemática

No existe regulación de si los ajustes primarios y correspondientes sólo deben tener un reconocimiento para efectos fiscales.

Tampoco existe regulación en cuanto al momento en que deben reconocerse los ajustes primarios o correspondientes, pues existen casos en donde pudiera aplicarse en la declaración de impuestos del ejercicio en que se llevó a cabo la transacción controlada analizada o pudiera existir otros casos en que pudiera o debiera aplicarse el ajuste en el ejercicio corriente en el cual se esté llevando a cabo el ajuste.

ii) Propuesta de solución

Se sugiere incluir un artículo que establezca que los ajustes primarios y correspondientes sólo pueden tener un reconocimiento para efectos fiscales, esto es, a nivel de conciliación contable-fiscal.

Se sugiere incluir un artículo que establezca las alternativas y requisitos que pudieran cumplirse a efecto de determinar si el ajuste debiera aplicarse en la declaración de impuestos del ejercicio en que se llevó a cabo la transacción analizada o aplicarlo en el ejercicio corriente en el cual se esté llevando a cabo el ajuste.

Q. Transparencia fiscal en fondos de inversión y capital de riesgo

i) Antecedente

La actual regla I.3.22.10 de la Resolución Miscelánea Fiscal, establece que para efectos del artículo 205 de la LISR, cuando los ingresos sean percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales, creadas y sujetas a la jurisdicción de un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, causarán el impuesto sobre la renta las personas que integren dicha figura por esos ingresos en la proporción que le corresponda a cada una por su participación en ella, como perceptores de los mismos, en los términos de los Títulos II, IV y V de LISR.

ii) Problemática

La regla no regula el caso para un inversionista residente en México, que obtenga ingresos de fuente de riqueza extranjera sujetos a un régimen fiscal preferente, a través de su participación en los fondos de inversión; o bien, para un inversionista no contribuyente del impuesto sobre la renta conforme al Título III de la LISR.

La segunda problemática es que la regla I.3.22.10., únicamente otorga la transparencia fiscal para la “atribución de ingresos”, y no para las deducciones, como son, principalmente, honorarios de administración y manejo del fondo de inversión, honorarios contables, honorarios legales, los cuales, gastos que son estrictamente indispensables para la realización de las actividades de los fondos de inversión.

iii) Impuesto sobre la renta

Incluir Títulos III y VI en regulación

Por lo anterior, debido a que la regla I.3.22.10 vigente, únicamente prevé la aplicación de los Títulos II, IV o V, se pretende que: i) también regule ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en el extranjero sujetos a un régimen fiscal preferente mediante la inclusión de la aplicación del Título VI de la LISR y ii) se prevea la posibilidad de que algún “no contribuyente”, como podría ser una sociedad de inversión especializada de fondos para el retiro, invierta en este tipo de fondos, mediante la inclusión de la aplicación del Título III de la LISR.

Deducción de gastos

Permitir la deducción de los gastos incurridos por personas morales a través de fondos de inversión considerados como transparentes para efectos fiscales en México, tomando como documentación que ampara dichos gastos, los comprobantes emitidos a nombre de los propios fondos de inversión o de su *General Partner*.

iv) Propuesta de solución

Impuesto Sobre la Renta

“ 1.3.22.10. Para los efectos de la LISR, cuando los ingresos sean percibidos por figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales creadas y sujetas a la jurisdicción de un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información, causarán el ISR las personas que integren dicha figura por esos ingresos en la proporción que le corresponda a cada una por su participación en ella, como perceptores de los mismos, en los términos de los Títulos II, III, IV, V y VI, incluido lo dispuesto en el artículo 205 de dicha Ley, y considerando lo previsto en la regla 1.3.22.3.

Las personas residentes en México podrán deducir las erogaciones que les correspondan, realizadas por las figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales a las que se refiere el párrafo anterior, siempre que se trate de erogaciones estrictamente indispensables y que la figura jurídica cuente con la documentación comprobatoria correspondiente a dichas erogaciones.

No será aplicable el Capítulo I del Título VI de la LISR a las personas residentes en México por su participación directa como miembros de las figuras jurídicas extranjeras a que se refiere esta regla.”

R. “Otros temas de IETU e IVA relacionados”

i) Antecedente

IVA

Retención de IVA a Residentes en el Extranjero que Enajenan Bienes en el País (Entrega Material), prestan Servicios u Otorgan el Uso o Goce Temporal de Bienes.

El artículo 1-A de la LIVA indica que están obligados a efectuar la retención el impuesto que se les traslade, los contribuyentes que sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Si bien es cierto que el artículo de referencia señala la obligación genérica, es necesario establecer reglas de aplicación más claras y precisas sobre la forma en que debe llevarse a cabo.

En este caso, es posible que el reglamento pormenorice la forma en que debe hacerse la retención.

IETU

Como ya quedó establecido en el apartado correspondiente, nuestra propuesta es que se elimine el IETU, pero mientras esto sucede, sugerimos que se considere lo siguiente:

Deducibilidad de Intereses y Regalías entre Partes Relacionadas en el Extranjero para IETU”.

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) no permite la deducción de los pagos que los contribuyentes de ese impuesto efectúen por regalías pagadas a partes relacionadas e intereses, puesto que las mismas no son objeto de este impuesto.

Esta circunstancia, independientemente del criterio político que ha adoptado la Suprema Corte de Justicia transgrede los principios de equidad y proporcionalidad que deben cumplir los impuestos y, por lo tanto, inhiben la inversión por las razones que a continuación expondremos.

El IETU es una contribución inspirada en el ya famoso modelo propuesto por los economistas Robert E. Hall y Alvin Rabushka en la década de los ochenta denominado “Flat Tax”. Este modelo de contribución suponía varios aspectos:

- a) Se gravan tanto a las personas físicas como a las personas morales, no puede adoptarse el Flat Tax que los economistas proponían sin que se grave por un lado a las empresas y por el otro a los salarios que obtengan las personas físicas;
- b) Este modelo se basa en el presupuesto básico que el ingreso se convierte en consumo (gasto) o inversión (ahorro). Así el consumo es igual al ingreso menos el ahorro. Por lo tanto si se pretende incentivar el ahorro y el ingreso es necesario que el impuesto grave exclusivamente al consumo. Así el Flat Tax debe gravar todo aquello que fuese extraído de la economía quedando en consecuencia exentos el ahorro y el ingreso;
- c) Económicamente las personas morales no pagan impuestos sino que siempre son las personas físicas quienes los pagan. Al gravar a una persona moral en realidad se está gravando a los propietarios de la misma. Al no permitir a las personas morales la deducción de intereses, dividendos o cualquier otro tipo de pago a los dueños de los negocios se está garantizado que el ingreso que reciben los dueños de los negocios se grave una sola vez, evitando con ello la erosión de la base gravable de las personas morales. Sin embargo, este postulado solo funciona si se gravan a las personas físicas exentando los ingresos por intereses, dividendos o regalías que perciban. Incluso en el caso de que se trate de extranjeros sería

necesario que los mismos fuesen gravados en el extranjero en un modelo similar al Flat Tax para que fuese neutral el sistema impositivo propuesto.

ii) Problemática

En el caso del IETU, las múltiples modificaciones y reformas a la que fue sometido incluso antes de ser promulgado, hace que los principios económicos sobre los que descansa se hayan visto distorsionados y en consecuencia no son aplicables. En otras palabras, es insostenible argumentar que se trata de una contribución al consumo que no cumple con los requisitos para tal efecto como son permitir la deducción de todos los ingresos salvo intereses, regalías y dividendos, y permitir la deducción de todas las erogaciones salvo esos mismos conceptos. Así, las distorsiones inherentes al IETU hacen que el mismo no pueda calificarse como un impuesto al consumo, pues sólo cumple una parte de los elementos para ser considerado como tal.

Al no poderse calificar como un impuesto al consumo debe tratarse como lo que es, un impuesto sobre las ganancias y no sobre el consumo.

Así, con base en lo anterior, los argumentos legales para permitir la deducción de las regalías son los siguientes:

Regalías

El artículo 3, fracción I, segundo párrafo de la LIETU establece que no se considerarán dentro de las actividades gravadas por ese impuesto, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas³² residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías por lo que cualquier pago de este concepto a una parte relacionada no será considerado como ingreso gravado para el que lo recibe y por ello no podrá deducirlo quien lo paga.

Sin embargo, México no es un país generador de tecnología sino que debe importarla por lo que los pagos por transferencia de tecnología, es decir, las erogaciones por concepto de regalías son indispensables para el país.

Al no permitir la deducción de regalías pagadas a partes relacionadas residentes en el extranjero se castiga a la industria nacional encareciendo los productos. En otras palabras, las regalías seguirán pagándose pero es el pagador mexicano quien debe asumir el costo de la misma lo que genera una distorsión económica importante por lo que se refiere a regalías.

32 El artículo 215 de la LISR (LISR) señala que se consideran como partes relacionadas a dos o más personas que participen de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participa directa o indirectamente en la administración, control o capital de esas personas.

iii) Propuesta de Solución

Por ello, a través de este trabajo se propone la derogación del artículo 3, fracción I, segundo párrafo de la LIETU, para hacer gravable ese concepto (regalías) y, la adición de una fracción XI al artículo 5 del ordenamiento, haciéndolo consistente con la naturaleza que tiene, esto es, con un impuesto a las ganancias, cuyo texto sea el siguiente:

Artículo 5. *Los contribuyentes solo podrán efectuar las deducciones siguientes:*

[...]

XI. *Los pagos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.*

[...]

De esta forma, se obtendría un equilibrio entre la acumulación de los ingresos que los contribuyentes perciban por concepto de regalías y las erogaciones que los mismos efectúen por este concepto.

Intereses

El artículo 3, fracción I, tercer párrafo de la LIETU establece que no considerarán dentro de las actividades gravadas por el impuesto que nos ocupa, las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio.

No obstante lo anterior, en la mayoría de los casos los contribuyentes del IETU solicita financiamientos, que dan lugar al pago de intereses, para invertir en su planta productiva e implementar diversos proyectos, que a su vez generan inversión en el país, lo que sin duda coadyuva al desarrollo económico de México.

En efecto, los financiamientos son un vehículo para la generación de ingresos, lo cual hace evidente la necesidad de pagar intereses, asociados a los mismos.

Derivado de lo anteriormente expuesto, también proponemos la derogación del artículo 3, fracción I, tercer párrafo de la LIETU, para hacer gravable ese concepto (intereses) y, la adición de una fracción XII al artículo 5 del ordenamiento, cuyo texto sea el siguiente para hacerlo congruente con su naturaleza intrínseca de un impuesto a las ganancias:

Artículo 5. *Los contribuyentes solo podrán efectuar las deducciones siguientes: [...]*

XII. *Los pagos derivados de operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses, con independencia de que se consideren o no, parte del precio.*

[...]

De esta forma, también se conseguiría un equilibrio entre la acumulación de los ingresos que los contribuyentes perciban por concepto de intereses y las erogaciones que los mismos efectúen por este concepto.

Consideramos que aun cuando dentro de la LIETU existen diversas distorsiones y transgresiones, la implementación de las modificaciones y adiciones propuestas en este trabajo coadyuvarán a que ese ordenamiento, sea más proporcional y equitativo.

Finalmente, no omitimos mencionar que aun cuando tanto las regalías como los intereses, han sido considerados por la autoridad fiscal como conceptos que en ocasiones utilizan los contribuyentes para erosionar la base del impuesto, existen ya otros medios de control para evitar esa erosión, como son:

- Reglas de precios de transferencia que obligan a que las operaciones entre partes relacionadas se efectúen a valor de mercado.
- Disposiciones en materia de capitalización insuficiente que limitan la deducción excesiva de intereses.
- Normas relativas a dividendos fictos, que clasifican ciertas operaciones como dividendos, los cuales no son deducibles.
- Requisitos de deducibilidad en lo general.

S. Artículo 144 del Código Fiscal de la Federación (CFF). Suspensión de la ejecución del acto administrativo

i) Antecedente

El segundo párrafo del artículo 144 del ordenamiento en cita establece que cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa.

Por su parte, el párrafo siguiente (tercero) señala que si concluido el plazo de cinco meses para garantizar el interés fiscal, no ha sido resuelto el recurso de revocación, el contribuyente no se estará obligado a exhibir la garantía correspondiente sino, en su caso, hasta que sea resuelto dicho recurso.

ii) **Problemática**

Así las cosas, el legislador omitió incluir dentro del tercer párrafo del dicho artículo, al procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, para el efecto de que cuando no sea resuelto en el plazo de cinco meses, el contribuyente no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino hasta que sea resuelto dicho medio de defensa internacional.

El artículo 144 no incluyó en su tercer párrafo, al referido medio defensa previsto en los tratados para evitar la doble tributación, en adición al recurso de revocación.

iii) **Propuesta de Solución**

Reformar el artículo a144 en su tercer párrafo, para incluir en el mismo a los medios de defensa previstos en los tratados para evitar la doble imposición fiscal.

Capítulo VI. Ley de Coordinación Fiscal

Incentivos a la recaudación fiscal por parte de las entidades federativas y sus municipios

i) **Antecedentes**

El 1º de enero de 1980 entró en vigor la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo primordial consiste en la renuncia de la potestad constitucional de las entidades federativas para imponer contribuciones, a cambio de que la Federación participe a éstas y sus municipios de la recaudación que se obtiene con motivo de los impuestos federales.

ii) **Problemática**

La Federación, las entidades federativas y los municipios han entrado en un círculo vicioso que tiene su origen en la Ley de Coordinación Fiscal, pues las entidades federativas y sus municipios se han acostumbrado a recibir de la Federación, vía participaciones o apoyos federales, más del 80% de sus ingresos, mientras que la Federación mantiene el poder político-económico del Estado mexicano.

Con el paso de los años y la disminución de las reservas petroleras, nos hemos dado cuenta que este sistema de coordinación sólo ha destrozado el sistema de

recaudación en México, pues las autoridades locales y municipales pueden existir fácilmente sin que tengan la necesidad de cobrar un sólo tributo a sus gobernados.

Este es un problema notorio que se comenta prácticamente en todos los foros que plantean una reforma del sistema fiscal mexicano. Incluso, se han venido realizando diversas adecuaciones legales para que las entidades federativas y sus municipios tengan incentivos para participar en la fiscalización de las obligaciones tributarias relacionadas con los impuestos federales, sin que actualmente esos esfuerzos hayan detonado el crecimiento de la recaudación que México requiere, a través, principalmente, de la expansión de la base de contribuyentes.

En una sociedad como la mexicana, donde está bien arraigada [e incluso, en algunos casos, bien vista] la deshonestidad, es imposible que el Servicio de Administración Tributaria tenga una estructura eficiente que pueda fiscalizar a la totalidad de la población. Profesionistas, empresarios, comerciantes, e incluso ahora también los trabajadores de éstos, evaden el pago real de sus impuestos. El propio INEGI reconoce que más del 10% del producto interno bruto está representado por la economía informal.

Por esta razón, es necesario el apoyo recaudatorio de las autoridades fiscales locales y municipales, que conocen mejor que nadie la composición de su economía; además, de que son los únicos que realmente pueden combatir la informalidad, que no sólo genera bajas en la recaudación, sino el fomento de actividades delictivas que van desde el contrabando hasta la estafa de electricidad.

Los números no mienten. El Servicio de Administración Tributaria, cuya fiscalización y administración podríamos catalogar como exitosa en los últimos años, conjuntamente con el apoyo que hoy en día prestan las entidades federativas, no han logrado recaudar más del 10% del producto interno bruto por concepto de impuestos directos o indirectos [sin considerar contribuciones de seguridad social], lo cual está muy por debajo de la media no sólo de los países miembros de la OCDE, sino del resto de los países latinoamericanos.

Entendemos que recaudar implica un costo político alto y una mayor eficiencia en el uso de los recursos; sin embargo, consideramos que es tiempo de darle un cambio real a nuestra política tributaria, a fin de que el Estado mexicano no enfrente problemas serios en las finanzas públicas en los próximos años.

iii) Propuesta de solución

Se propone crear un mecanismo novedoso, para que a través de premios o castigos que impliquen una disminución o incremento significativo en las participaciones federales que las entidades federativas y sus municipios tienen derecho a recibir de la Federación, las entidades federativas y sus municipios se involucren en la fis-

calización de las obligaciones relacionadas tanto con las contribuciones federales como locales.

Se pretende incentivar a las entidades federativas y a sus municipios a fiscalizar a un porcentaje de los individuos que viven dentro de su territorio, así como a modificar su legislación relacionada con establecimientos mercantiles, para que se conviertan en un antídoto efectivo contra la informalidad y la evasión fiscal.

También se busca incentivar a las autoridades fiscales de las entidades fiscales y sus municipios para que cumplan con ciertas metas de recaudación en relación con el impuesto predial.

Previendo las complicaciones políticas que estas disminuciones o incrementos pudieran generar, se prevén mecanismos judiciales, por virtud de los cuales las entidades federativas o municipios que se vean beneficiados por lograr las metas previstas, puedan exigir que se cumpla con estos incentivos o castigos, que repercutirán en su beneficio. Es fundamental que se despolitice al máximo el cumplimiento de estas metas, con el fin de evitar manipulaciones por parte de los actores políticos involucrados.

Se propone incluir los siguientes artículos dentro del Capítulo I de la Ley de Coordinación Fiscal:

Artículo X. Las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como los municipios que la componen, verán reducida su participación de la recaudación que les corresponda conforme a lo siguiente:

- I. La participación que les corresponda del Fondo General de Participaciones a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, siempre y cuando no ejerzan cualesquiera de las facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III y V del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación y las mismas sean concluidas dentro de los plazos a que se refiere el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, respecto de las obligaciones relacionadas con el impuesto sobre la renta, el impuesto empresarial a tasa única y el impuesto al valor agregado de por lo menos el 0.5% de las personas físicas registradas ante el Instituto Federal Electoral dentro de su territorio, en cada ejercicio. La selección de las personas revisadas o auditadas deberá hacerse al azar, mediante el procedimiento que para tal efecto determine el Instituto Federal Electoral, quien también será el encargado de llevar a cabo dicho sorteo.

En caso de que de la revisión o auditoría se advirtieran posibles conductas constitutivas de delito, en términos de los artículos 108, 109, 110 ó 111 del Código Fiscal de la Federación, se deberá dar vista a la Procuraduría Fiscal de la Federación.

En caso de que las entidades federativas no cumplan con las obligaciones establecidas por esta fracción, verán reducida su participación que les corresponda del Fondo General de Participaciones a que se refiere el artículo 2 de esta Ley, de manera proporcional a su incumplimiento, pero sin que dicha reducción exceda del 20% de la participación que les hubiera correspondido y ésta será distribuida entre las demás entidades federativas que sí dieron cumplimiento durante el ejercicio inmediato anterior o, en su defecto, quedarán en poder de la Federación.

- II. La participación que les corresponda de acuerdo con lo señalado en los artículos 2 y 2-A de esta Ley, siempre y cuando las entidades federativas o sus municipios, según corresponda, no recauden el 80% del impuesto predial que tengan derecho a recaudar conforme a su legislación local.

En caso de que de que las entidades federativas o sus municipios no cumplan con cualquiera de las obligaciones establecidas en esta fracción, verán reducida su participación que les corresponda conforme a lo dispuesto en los artículos 2 y 2-A de esta Ley, de manera proporcional a su incumplimiento, pero sin que dicha reducción exceda del 20% de la participación que les hubiera correspondido y ésta será distribuida entre las demás entidades federativas o municipios que sí dieron cumplimiento durante el ejercicio inmediato anterior o, en su defecto, quedarán en poder de la Federación.

- III. La participación que les corresponda a las entidades federativas y a sus municipios conforme a lo dispuesto en la fracción I del artículo 3-A de esta Ley, en la medida en que su legislación local que regule el otorgamiento de permisos o licencias para enajenar los bienes que se mencionan en dicha fracción no sancione:
 - a) la tenencia de inventario de estos bienes sin marbete, cuando estén obligados a ello conforme a las leyes federales, con la clausura del establecimiento por un periodo mínimo de siete días naturales y con el decomiso de dicho inventario;
 - b) la tenencia de los bienes mencionados sin el comprobante fiscal que ampare su adquisición o importación con la clausura del establecimiento por un periodo mínimo de siete días naturales y con el decomiso de dicho inventario; y
 - c) los casos de reincidencia a las faltas señaladas en los incisos anteriores, con la revocación de la licencia o permiso correspondiente, sin que proceda su reexpedición a la misma persona moral o a sus partes relacionadas en términos de los artículos 106 y 215 de la LISR. Esta sanción deberá ser independiente de las previstas en las fracciones anteriores.

En caso de que se incumpla con cualquiera de los requisitos que se señalan en los incisos a), b) y c) anteriores, la entidad federativa o el municipio de que se trate no tendrá derecho a la participación que menciona la fracción I del artículo 3-A de esta Ley y ésta será distribuida entre las demás entidades federativas o municipio que sí dieron cumplimiento durante el ejercicio inmediato anterior o, en su defecto, quedarán en poder de la Federación.

Adicionalmente, cada municipio o entidad federativa, según dispongan sus leyes, deberá encargarse de que en cada ejercicio fiscal se revise al azar y de manera espontánea, por lo menos el 10% del padrón de establecimientos con permiso o licencia para enajenar los bienes a que se refiere la fracción I del artículo 3-A de esta Ley dentro de su demarcación territorial.

La entidad federativa o municipio correspondiente deberá encargarse de que dos terceras partes de los establecimientos revisados en el ejercicio no se hayan revisado en los dos ejercicios inmediatos anteriores. Los establecimientos que hayan sido objeto de revisión en el ejercicio anterior y que hayan sido determinados como infractores por tener bebidas alcohólicas sin marbetes o sin comprobantes que amparen su adquisición o importación deberán ser revisados forzosamente y de manera espontánea en el ejercicio siguiente, por lo que no se computarán para la determinación de las dos terceras partes del padrón sujeto a nueva revisión.

En caso de que de que las entidades federativas o municipios no cumplan con las obligaciones establecidas en los dos párrafos anteriores verán reducida su participación que les corresponda del Fondo General de Participaciones a que se refiere la fracción I del artículo 3-A de esta Ley, de manera proporcional a su incumplimiento, pero sin que dicha reducción exceda del 20% de la participación que les hubiera correspondido, y ésta será distribuida entre las demás entidades federativas o municipio que sí dieron cumplimiento durante el ejercicio inmediato anterior o, en su defecto, quedarán en poder de la Federación.

Artículo Y. Las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como los municipios que la componen, deberán presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, un reporte sobre el cumplimiento de las obligaciones a que se refiere el artículo anterior, conforme a las reglas que para tal efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con base en dicho reporte, a más tardar el 31 de marzo de cada año, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá emitir una lista de las entidades federativas y municipios que no cumplieron, total o parcialmente, con sus obligaciones, señalando, en su caso, el porcentaje que deberá ser reducido de sus participaciones, así como el porcentaje que deberá ser incrementado en las entidades federativas y municipios que sí dieron cumplimiento, total o parcialmente.

Las entidades federativas y los municipios tendrán derecho de presentar una controversia constitucional ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación en caso de que consideren que se están distribuyendo participaciones en contravención al artículo anterior.

TRANSITORIOS

ÚNICO. El presente decreto entrará en vigor el 1 de enero de 2011; sin embargo, las participaciones de las entidades federativas y sus municipios no podrán ser reducidas sino hasta el ejercicio fiscal de 2012, una vez que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determine si las entidades federativas y municipios dieron cumplimiento a las obligaciones señaladas en el artículo X, por el ejercicio fiscal de 2011, lo cual deberá ser publicado en términos del artículo Y a más tardar en el mes de marzo de 2012.

Capítulo VII. Código Fiscal de la Federación, Seguridad Jurídica y Ley de Amparo

A. Código Fiscal de la Federación

a) Pruebas adicionales en recurso de revocación, facultad para hacer valer nuevos agravios

i) Antecedente

El último párrafo del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, contempla la posibilidad de que a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso de revocación, el recurrente pueda anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las presentadas, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código.

Por su parte, el tercer párrafo del artículo 130 del Código Fiscal de la Federación establece que cuando el recurrente anuncie que exhibirá las pruebas en los términos anteriormente señalados, contará con un plazo de dos meses contados a partir de la fecha en que haya efectuado el anuncio correspondiente, para presentarlas.

ii) Problemática

Tomando en consideración la facultad con la que cuenta el recurrente para anunciar y en su caso exhibir pruebas con posterioridad a la presentación de su recurso de revocación, puede considerarse que el recurrente se encuentra igualmente facultado para hacer valer nuevos agravios rela-

cionados con las nuevas pruebas aportadas. Ello, dada la necesidad por parte de los recurrentes así como de las autoridades resolutorias de que se conozcan debidamente las razones por las que se ofrecieron dichas probanzas, así como el alcance jurídico de las mismas.

Sin embargo, del contenido de los artículos en comentario no se contempla expresamente dicha posibilidad a favor de los recurrentes, dejándolos en una incertidumbre en cuanto a la posibilidad de hacer valer nuevos agravios relacionados con los nuevos elementos aportados.

iii) Propuesta de solución

En virtud de lo anterior, consideramos que resulta necesario que se aclare debidamente en el texto de los artículos en comentario, que al momento de exhibirse las nuevas pruebas, los recurrentes se encontrarán facultados para hacer valer nuevos agravios que guarden relación con los nuevos elementos probatorios aportados.

b) Plazo que tienen los particulares para garantizar el crédito fiscal, una vez resuelto el recurso de revocación

i) Antecedente

El primer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación señala que no se ejecutarán los actos que determinen créditos fiscales, hasta que finalice el plazo de cuarenta y cinco días con el que cuentan los particulares para proceder a su impugnación. A su vez, el citado dispositivo precisa que si una vez transcurrido el referido plazo, el contribuyente acredita la impugnación del crédito fiscal, así como el haber garantizado el interés fiscal, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo del diverso 144, el referido dispositivo señala que si el contribuyente interpone recurso de revocación en contra del acto determinante del crédito fiscal, tendrá un plazo de cinco meses contado a partir de la presentación del medio de defensa, para garantizar el interés fiscal.

Finalmente, se adicionó un párrafo al precepto legal que nos ocupa, mismo que establece que si el recurso de revocación no se resuelve dentro de los cinco meses siguientes a su interposición, el contribuyente no tendrá la obligación de garantizar el interés fiscal, sino hasta el momento en que se resuelva dicho recurso.

ii) Problemática.

Si bien es cierto las recientes reformas al artículo 144 del Código Fiscal de la Federación han resultado benéficas para los particulares, también lo es que la actual redacción de su párrafo tercero genera confusión e incertidumbre a los contribuyentes. Es así, en virtud de que el tercer párrafo del referido precepto es omiso en señalar con claridad y precisión, cuál es el plazo con el que cuentan los contribuyentes para garantizar el interés fiscal, en aquellos casos en que el recurso de revocación se resuelve con posterioridad al plazo de cinco meses a que hace referencia los párrafos segundo y tercero del mencionado precepto.

Esta omisión o laguna de ley ha propiciado la adopción de dos diferentes posturas, a saber:

- i) La que sostiene que el particular debe proceder a garantizar el interés fiscal, inmediatamente después de que se le notifica la resolución recaída al recurso de revocación; pues de lo contrario, las autoridades fiscales podrían iniciar el procedimiento administrativo de ejecución en cualquier momento.
- ii) La que sostiene que, de una interpretación armónica del primer y tercer párrafo del artículo 144, se desprende que aún en aquellos escenarios en que el recurso de revocación se resuelva con posterioridad al plazo de cinco meses, el particular podrá garantizar el crédito fiscal, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución recaída al recurso. Una vez fenecido este período, el particular deberá acreditar la presentación de la demanda de nulidad, así como la garantía del interés fiscal, para suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Finalmente, en diversos foros, las propias autoridades manifestaron que esta laguna sería aclarada mediante “criterios normativas”; situación que a la fecha no ha sucedido.

iii) Propuesta de solución

Dada la incertidumbre que genera la redacción del tercer párrafo del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, estimamos recomendable realizar una modificación al referido párrafo, con el objeto de precisar que en aquellos escenarios en que los recursos de revocación se resuelvan una vez fenecido el plazo de cinco meses a que hace referencia el mismo dispositivo, en su segundo párrafo; el contribuyente podrá garantizar el interés fiscal dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución dictada en el recurso de

revocación. Transcurrido este lapso de tiempo, el contribuyente deberá acreditar ante las autoridades fiscales, la interposición del medio de defensa, así como la garantía del interés fiscal, con el objeto de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

c) Precisión de que los recargos que se garantizarán, serán únicamente aquellos que se causen en el lapso de cinco años

Garantía del Interés Fiscal (Artículo 141 del CFF)

i) Antecedentes

Frecuentemente, las autoridades fiscales pretenden que los contribuyentes garanticen el interés fiscal calculando el monto de los recargos por un periodo superior al establecido por el artículo 21 del CFF.

ii) Problemática

La redacción del segundo párrafo del artículo 141 del CFF no es precisa porque no deja claro el periodo por el cual debe garantizarse el interés fiscal de la federación por los recargos que se generen.

iii) Propuesta de solución

Reformar el artículo 141 párrafo segundo, para dejar claro que la garantía del interés fiscal por concepto de recargos no puede ser superior al monto de recargos establecido por el artículo 21 del CFF.

d) Facultades de comprobación, alcance del concepto de hechos nuevos

Determinación de contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado (Artículos 46, 50 y 52-A del CFF y 19 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC))

i) Antecedentes

Existe una falta de técnica jurídica al no regularse sistemáticamente los supuestos bajo los cuales pueden volverse a iniciar facultades de comprobación por contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado. Lo anterior, toda vez que:

- El artículo 50 del CFF permite implícitamente, sin distinguir entre las diferentes facultades de comprobación, que se **revise** a los contribuyentes por más de una vez, limitando en forma expresa la **deter-**

minación de contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado, cuando se comprueben hechos diferentes.

- Los artículos 46 (visita domiciliaria) y 52-A (revisión de gabinete) del CFF, prohíben que se vuelva a **revisar** a un contribuyente si no se comprueban hechos diferentes. Consecuentemente, si no se puede volver a revisar, no se puede volver a determinar.

Para el caso de las demás facultades de comprobación, el CFF no prohíbe futuras revisiones, sino únicamente limita la forma en que se pueden volver a determinar créditos fiscales por contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado (artículo 50 del CFF).

- El artículo 19 de la LFDC contiene la misma imprecisión del artículo 50 del CFF; esto es, permite múltiples revisiones limitando la determinación de contribuciones o aprovechamientos omitidos, a la comprobación de hechos diferentes. No obstante, acertadamente establece que en la orden para ejercer la facultad que corresponda, deberán motivarse adecuadamente los hechos diferentes que la motivan.

ii) Problemática

El último párrafo del artículo 50 del CFF, establece que podrán volverse a determinar contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado –sin distinguir la facultad de comprobación que se ejerza–, cuando se comprueben hechos diferentes a partir de: (i) información, datos o documentos de terceros; (ii) revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; (iii) datos aportados en declaraciones complementarias, y documentación aportada en medios de defensa no aportada durante el ejercicio de la facultad de comprobación.

El último párrafo del artículo 46 del CFF establece que, tratándose de visitas domiciliarias, siempre podrán volverse a **revisar** contribuciones o aprovechamientos por un mismo periodo cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados a partir de: (i) información, datos o documentos de terceros; (ii) revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; (iii) datos aportados en declaraciones complementarias, y (iv) documentación exhibida en medios de defensa no aportada durante el ejercicio de la facultad de comprobación.

Para el caso de la revisión de dictamen, el tercer párrafo del artículo 52-A del CFF establece que una vez requerido al contador público que haya dictaminado los estados financieros del contribuyente, las autoridades fiscales no requieran directamente al contribuyente o no inicien el ejercicio de facultades dentro del plazo de 12 meses previsto por el segundo párrafo del mismo artículo, no podrá volver a **revisar** el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes a los ya revisados. No obstante, no define que debe entenderse por hechos diferentes.

Finalmente, el artículo 19 de la LFDC establece que, cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo **determinaciones** adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes a partir de: (i) información, datos o documentos de terceros; o, en su caso, (ii) en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

iii) **Propuesta de solución.**

Sistematizar la facultad de las autoridades para volver a revisar contribuciones y aprovechamientos correspondientes a un periodo ya revisado. Para tales efectos, sería necesario reformar los artículos 46, 50 y 52-A del CFF y 19 de la LFDC, estableciendo que las autoridades fiscales sólo podrán **revisar**, mas no **determinar**, contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo previamente revisado, cuando comprueben hechos diferentes. Lo anterior, sin perjuicio de la facultad de comprobación que se ejerza.

e) **Artículo 50 del CFF (Concepto de “hechos diferentes”)**

i) **Problemática**

La redacción del artículo 50 del CFF no establece claramente el alcance del significado del concepto “hechos diferentes”, sino que establece algunos supuestos que no dejan en claro el correcto alcance del concepto de referencia. En este sentido, no queda claro si los supuestos para comprobar “hechos diferentes” son los únicos, o pueden existir otros.

ii) **Propuesta de solución**

Reformar el artículo 50 del CFF para el efecto de que la redacción establezca claramente el concepto de “hechos diferentes”. Asimismo que se

establezca si los supuestos de hechos diferentes enunciados en el artículo en mención son enunciativos o limitativos.

f) Juicio de lesividad, efectos de las sentencias

i) Antecedente

El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación permite que las autoridades fiscales promuevan juicio de nulidad (comúnmente conocido como “juicio de lesividad”) en contra de las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular.

A su vez, el artículo 13, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, concede a las autoridades fiscales, un plazo de cinco años para demandar la nulidad o modificación de una resolución administrativa favorable a un particular; mismo que en términos generales, comienza a transcurrir a partir del día siguiente al de la fecha de emisión de la resolución de que se trate.

ii) Problemática

1. Dentro de las resoluciones administrativas favorables a un particular que pueden modificarse o anularse mediante el juicio de lesividad, destacan aquellas que son dictadas por las autoridades fiscales al resolver un recurso de revocación.

Debemos tener presente que al resolver un recurso de revocación, la autoridad competente realiza un análisis detallado y exhaustivo de la “legalidad” del acto combatido mediante el recurso en cuestión.

En este sentido, las resoluciones favorables a un particular que emitan las autoridades fiscales al resolver los recursos de revocación, constituyen actos de autoridad en los que los superiores jerárquicos de las autoridades emisoras de las resoluciones recurridas, verifican la legalidad de los actos recurridos, y los revocan o modifican por evidenciar una contravención de dichos actos a las disposiciones legales aplicables.

Ahora bien, no siendo óbice el hecho de que las resoluciones favorables recaídas a un recurso de revocación tienen la especial característica de constituir actos de autoridad que plasman el análisis exhaustivo de la legalidad de la resolución recurrida, por una autoridad que cuenta con plenas facultades competenciales para ello, la actual redacción de nuestro Código Fiscal permite que las mismas puedan ser controvertidas por las autoridades fiscales ante el Tribu-

nal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dejando al contribuyente destinatario de la resolución de que se trate, en total estado de incertidumbre respecto a su situación jurídica.

2. Asimismo, es importante destacar que la sentencia recaída a un juicio de lesividad, en la que se declaró la nulidad de la resolución impugnada, trae como consecuencia por lo general que las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación y determinen créditos fiscales a los contribuyentes por contribuciones omitidas.

Sobre este punto no debemos perder de vista que la omisión en el pago de contribuciones por parte del contribuyente se deriva de la aplicación de una resolución emitida en su favor por la autoridad fiscal, la cual contaba en su momento con presunción de validez, y no así por una conducta ilícita por parte del contribuyente.

Luego entonces, si la omisión en el pago de contribuciones se derivó precisamente de la aplicación de una resolución emitida a favor del contribuyente por parte de las autoridades fiscales, no le deberían ser aplicadas al contribuyente las multas por dicha omisión, sino que bastaría con que fuera determinada únicamente la contribución omitida histórica, junto con su actualización y recargos.

iii) Propuesta de solución

Con el objeto de evitar la problemática invocada en párrafos anteriores, se sugiere la modificación del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, para precisar que las resoluciones dictadas al resolver recursos de revocación, no se encuentran comprendidas dentro del término “*resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular*”, a que hace referencia el primer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, a fin de evitar que al contribuyente le sean aplicadas multas por la omisión en el pago de contribuciones, cuando dicha omisión se derivó precisamente de la aplicación de una resolución emitida por parte de la propia autoridad fiscal, se propone que en el caso de que las autoridades fiscales determinen créditos fiscales con base en una sentencia recaída a un juicio de lesividad, estos abarquen únicamente la contribución omitida histórica, junto con su actualización y recargos.

g) Alcance de las consultas sobre situaciones reales y concretas

i) Antecedentes

En el Artículo 34 CFF antes de la reforma de 2007, la justificación de sólo contestar situaciones reales y concretas, obedecía al hecho de no crear derechos u obligaciones a los contribuyentes o a las autoridades, por situaciones de realización incierta.

No obstante lo anterior, al perder el carácter vinculante, las resoluciones a consultas pierden todo sentido de existencia.

ii) Problemática

La respuesta que las autoridades actualmente hacen de consultas sobre situaciones reales y concretas no tiene carácter vinculativo, salvo que los criterios establecidos en dichas respuestas se apliquen al contribuyente mediante resoluciones definitivas.

En primer término, tal situación deja en total estado de indefensión al contribuyente pues para estar en posibilidad de conocer el criterio de la autoridad debe ubicarse en una situación que per se resulta interpretable, de lo contrario no habría necesidad de consultarla.

En segundo término, la respuesta a las consultas no otorga certidumbre jurídica al contribuyente, pues si el criterio aplicado, favorable o contrario, es modificado al no ser obligatorio, entonces la propia existencia de la consulta pierde total sentido.

Lo anterior en suma atenta contra las garantías de Legalidad y Seguridad Jurídica de los contribuyentes.

iii) Propuesta de solución

- i. Eliminar el antepenúltimo párrafo del artículo 34 del CFF o bien,
- ii. Agregar en el primer párrafo del artículo 34 del CFF lo marcado en Negritas, una fracción IV y se elimine el párrafo tercero del citado numeral:

*Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas **o de posible realización** les hagan los interesados de manera individual*

[...]

IV. En caso de que los hechos de la consulta sean de posible realización, deberán establecerse los elementos por los que el contribuyente considera su ubicación en dicha posibilidad.

[...]

h) Declaraciones complementarias

i) Antecedente

En 2010 se adicionó un último párrafo al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala que si las autoridades fiscales hubiesen iniciado sus facultades de comprobación por un determinado ejercicio, no surtirán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes, cuando repercutan en el ejercicio revisado.

ii) Problemática

Si bien de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación vigente, los contribuyentes pueden modificar sus declaraciones normales hasta en tres ocasiones, siempre que no se hayan iniciado las facultades de comprobación, no se especifica si estas modificaciones se refieren a la presentación de declaraciones complementarias de ejercicios anteriores o del ejercicio sujeto a revisión.

La reforma prevé la imposibilidad de autocorregirse mediante la presentación de las declaraciones complementarias, cuando su presentación se actualice habiéndose iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, y su contenido repercute en el ejercicio objeto de revisión, aun cuando dicha declaración corresponda a algún ejercicio fiscal anterior.

Lo anterior, evidentemente coarta el derecho legítimo de los contribuyentes a autodeterminarse y a autocorregirse, máxime si se considera que el texto de la ley desconoce los efectos de las declaraciones complementarias correspondientes a ejercicios diversos al revisado.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, contempla la presunción de buena fe de los actos de los contribuyentes, lo que se manifiesta a través del derecho a la autocorrección como consecuencia de la autodeterminación que puede realizar de sus contribuciones, sin embargo, la reforma contraviene todos estos principios al limitar este derecho.

Así las cosas, la reforma hace nugatorio el derecho que tienen los contribuyentes a autocorregirse, y en consecuencia la razón legal de la existen-

cia y posibilidad de presentar declaraciones complementarias se vuelve ineficaz, lo cual genera inseguridad jurídica en su perjuicio pues si bien tienen un derecho legítimo concedido en una determinada disposición, el mismo se limita y trastorna por virtud de las reformas de referencia.

iii) Propuesta de solución

Consideramos que existen dos formas para evitar la transgresión al derecho de autodeterminación de contribuciones y al principio de buena fe en la actuación de los contribuyentes en que incurre el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación; a saber:

- i) La derogación del último párrafo del citado artículo.
- ii) La modificación de dicho párrafo, con el objeto de precisar que las declaraciones complementarias sí incidirán y surtirán efectos en los resultados de los ejercicios a los que corresponden, pero que las autoridades fiscales no considerarán los efectos que dichas declaraciones pudiesen generar o producir en el ejercicio revisado.

B. Seguridad jurídica

a) Embargo de cuentas bancarias como medida de presión de las autoridades fiscales

i) Antecedentes

Artículo 145 CFF

ii) Problemática

La posibilidad que tiene hoy la autoridad exactora de embargar precautoriamente los bienes del contribuyente aun cuando el crédito fiscal no sea exigible, viola en perjuicio del contribuyente las garantías de audiencia previa, legalidad y seguridad jurídica, equidad y proporcionalidad.

Lo anterior, toda vez que los plazos con que cuenta el contribuyente para garantizar, impugnar o pagar el crédito fiscal fueron planeados precisamente para otorgar al gobernado el reconocimiento pleno de dichas garantías.

Más aún, de acuerdo con la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el embargo de cuentas bancarias implica la privación del derecho de disponer de los fondos correspondientes; circunstancia que no podría ser reparada con alguna actuación posterior, en tanto que el

particular no podría ser restituido del tiempo que duró el congelamiento de sus **cuentas** ni del perjuicio resentido por la imposibilidad de utilizarlas en su beneficio o de su objeto social.

iii) **Propuesta de solución**

Modificar el artículo 145 para que sólo se puedan embargar bienes cuando el crédito fiscal sea exigible.

b) **Determinación de dividendos con fundamento en el artículo 165, fracción V de la LISR**

Dividendos fictos derivados de la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente

i) **Antecedentes**

El artículo 165 de la LISR (“LISR”) establece la obligación a cargo de las personas físicas de acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades. Asimismo, el tercer párrafo de dicho numeral establece seis supuestos que a pesar de no ser propiamente dividendos o utilidades distribuidos por personas morales, la LISR los considera por virtud de una ficción jurídica como ingresos por dividendos de la persona física (dividendos fictos).

Cabe destacar que la fracción V del artículo 165 de la LISR contempla como un tipo de dividendos fictos, la utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.

ii) **Problemática**

Existe una tendencia por parte de las autoridades fiscales de aplicar la fracción V del artículo 165 de la LISR, cuando en el ejercicio de sus facultades de comprobación, determinan diferencias en la utilidad fiscal del contribuyente persona moral. Lo anterior, trae como consecuencia que se duplique prácticamente el monto de los créditos fiscales determinados a las personas morales como consecuencia de una diferencia en su utilidad fiscal.

Sin embargo, las autoridades fiscales pierden de vista que los supuestos de dividendos fictos se aplican únicamente para efectos del artículo 165 de la LISR, el cual regula el régimen fiscal de los ingresos que perciben las personas físicas por concepto de dividendos y utilidades. Tan es así que el propio tercer párrafo del artículo 165 establece que: “Para efectos de

dicho artículo también se consideran dividendos o utilidades distribuidos los siguientes: (...)”

Por lo tanto, los efectos de la ficción jurídica prevista en dicho artículo no pueden ser extensivos a las personas morales.

Cabe señalar que los supuestos de dividendos fictos que sí pueden dar lugar al surgimiento de consecuencias para las personas morales en términos del artículo 11, son exclusivamente los previstos en las fracciones I y II del artículo 165 de la LISR dado que el último párrafo del artículo 11 hace una remisión expresa a dicha disposición.

iii) Propuesta de solución

A fin de brindar mayor certeza jurídica a las personas morales en el sentido de que no les van a ser extensivas las consecuencias jurídicas derivadas de la fracción V del artículo 165 de la LISR, es importante que se enfatice en el texto del último párrafo del artículo 11 de la LISR que los únicos supuestos de dividendos fictos que sí pueden dar lugar al surgimiento de consecuencias para las personas morales en términos del artículo 11 serán los supuestos previstos en las fracciones I y II del artículo 165 de la LISR.

c) Establecimiento del procedimiento para hacer valer la preclusión del cumplimiento de las sentencias del TFJFA, por parte de las autoridades fiscales (Art. 52 LFPCA)

i) Antecedentes

El artículo 52 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA) establece que si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o a iniciar un procedimiento conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV de ese mismo numeral (nulidad para efectos de reponer el procedimiento o emitir una nueva resolución), la realización de dichas actuaciones deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses contados a partir de que la sentencia quede firme.

Asimismo, dicho numeral establece que dentro del mismo término deberá emitirse la resolución definitiva, aún cuando, tratándose de asuntos fiscales haya transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 del Código Fiscal de la Federación.

Por su parte, el antepenúltimo párrafo del artículo 52 establece que transcurrido el plazo de cuatro meses para que la autoridad cumpla con una sentencia donde se le obligue a realizar un determinado acto, iniciar o

reponer un procedimiento, verá precluido el derecho para realizarlo, salvo los casos en que el particular, con motivo de la sentencia, tenga derecho a una resolución definitiva que le confiera una prestación, le reconozca un derecho o le abra la posibilidad de obtenerlo.

ii) **Problemática**

Aun cuando el artículo 52 de la LFPC establece claramente la figura de la preclusión como sanción para las autoridades que realicen fuera del plazo de cuatro meses determinado acto o inicien un procedimiento conforme a lo dispuesto en las fracciones III y IV de dicho numeral, a fin de dar debido cumplimiento a la ejecutoria, dicho numeral no establece un procedimiento específico por medio del cual el actor pueda hacer valer la preclusión de las facultades de la autoridad para cumplimentar la ejecutoria, situación que lo deja en una completa incertidumbre al no conocer con certeza cuál va a ser la vía o procedimiento por medio de la cual debe hacerse valer esa preclusión, ya sea para evitar la realización futura de dichas actuaciones por parte de la autoridad o, en su caso, para controvertir aquellas actuaciones realizadas fuera del plazo de los cuatro meses sin la necesidad de promover nuevamente un juicio de nulidad en contra de las mismas.

iii) **Propuesta de solución**

Con el objeto de brindar certeza jurídica a los gobernados en cuanto a la instancia o procedimiento que deben de seguir a fin de hacer valer la preclusión de las facultades de las autoridades fiscales para realizar actuaciones en cumplimiento a las ejecutorias, tanto para evitar actuaciones futuras como para controvertir aquellas realizadas fuera del plazo, resulta necesario que se regule en el artículo 52 de la LFPC cual debe ser el procedimiento a seguir para tales efectos.

d) **Determinación presuntiva de ingresos**

i) **Antecedentes**

Tanto el Código Fiscal de la Federación, como la LISR, contemplan diversas hipótesis en las que procede la determinación presuntiva de ingresos o utilidades.

Un claro ejemplo de lo anterior se encuentra en el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, el cual consagra ciertas hipótesis cuya actualización propicia que las autoridades fiscales presuman, salvo prueba en contrario, que el contribuyente realizó operaciones por las que percibió ingresos.

La figura de la determinación presuntiva permite que en ciertos escenarios considerados como “irregulares”, las autoridades fiscales consideren que los contribuyentes realizaron operaciones por las que obtuvieron ingresos o generaron utilidades; siendo preciso destacar que esta presunción de las autoridades fiscales, siempre admite prueba en contrario por parte de los contribuyentes.

Tratándose del artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, la presunción de ingresos que realiza la autoridad fiscal, parte de la información y documentación proporcionada por terceros.

ii) Problemática

Aunque el artículo 62 del Código Fiscal de la Federación permite a los contribuyentes “probar en contra” de una determinación presuntiva de ingresos por parte de las autoridades fiscales, lo cierto es que en la práctica, estas presunciones involucran el análisis de operaciones y documentos que muchas veces son abiertamente desconocidos por los contribuyentes.

Este desconocimiento de operaciones, de información y de documentación proveniente de terceros, coloca a los contribuyentes en una imposibilidad real y material de acreditar ante las autoridades fiscales, que no percibieron los ingresos que se les atribuye de manera presunta.

Lo anterior es así, toda vez que los particulares no tienen la facultad de probar o acreditar “hechos negativos”.

Uno de los tantos ejemplos de estas hipótesis, son aquellos casos en que los contribuyentes niegan lisa y llanamente, haber realizado operaciones ante casas de cambio, y en los que las autoridades fiscales proceden a la determinación presuntiva, considerando como único soporte de tal presunción, los documentos proporcionados por dichas instituciones, mejor conocidos como “deals”, mismos que carecen de firmas autógrafas o de validación de la operación por parte de los supuestos involucrados.

iii) Propuesta de solución

Estimamos necesario, el modificar el texto de aquellos preceptos legales que contemplan hipótesis de determinación presuntiva, y concretamente, el del artículo 62 del Código Fiscal de la Federación, con la finalidad de reconocer que aún en aquellos casos de determinación presuntiva, los contribuyentes no están obligados a probar “hechos negativos” o situaciones que nieguen lisa y llanamente desconocer, salvo que la negativa entrañe una afirmación implícita.

e) Mayor alcance y precisión de las características de los fideicomisos empresariales

i) Antecedentes

A partir del 1 de enero de 2007, se modificó el régimen fiscal aplicable para efectos del artículo 13 de la LISR, que regula a los ingresos por la realización de actividades empresariales a través de fideicomisos (fideicomisos empresariales), por virtud del cual se distorsionó la “transparencia fiscal” de la que gozaban dichos ingresos.

Asimismo, a partir de la entrada en vigor del impuesto empresarial a tasa única (IETU), el régimen fiscal aplicable a los ingresos por la realización de actividades empresariales, objeto del citado impuesto, a través de fideicomisos, tienen una regulación similar a los del ISR.

En adición, el impuesto al valor agregado (IVA), salvo por lo dispuesto en el Reglamento a dicho impuesto, carece de regulación respecto a las implicaciones fiscales derivadas de la realización de actividades gravadas a través de fideicomisos, empresariales o no empresariales.

ii) Problemática

ISR

La primera dificultad radica en determinar cuando un fideicomiso se reputará empresarial, es decir, atendiendo al fin último del mismo o a las actividades realizadas a través del mismo, tendientes al cumplimiento de su fin. A este respecto, existen diversos precedentes que apoyan una u otra postura, sin embargo, lo que es claro es que no existe certeza jurídica al respecto.

Por otra parte, existen diversas implicaciones derivadas de que un fideicomiso se repute como empresarial, como son:

- La determinación del impuesto sobre la renta (ISR) por los ingresos obtenidos a través de fideicomisos empresariales se calculan de manera cedular, ello en virtud de que los fideicomisarios acumulan el resultado fiscal que les corresponde en el ejercicio en que se genere, mientras que, en caso de obtenerse pérdida fiscal, la misma sólo puede disminuirse contra utilidades fiscales de ejercicios posteriores obtenidas por el fideicomiso empresarial. En este sentido, al no permitir a los fideicomisarios reconocer en el ejercicio en que se generen y contra los demás ingresos que obtenga, no se reconoce la real capacidad contributiva de los fideicomisarios.

- En caso de que se extinga el fideicomiso y subsistan pérdidas fiscales, las mismas sólo podrán ser aprovechadas por fideicomisarios que hubieran sido a su vez fideicomitentes, máxime que la utilización de las mismas se relaciona con las aportaciones hechas al fideicomiso. Así, los fideicomisarios que no hubieran sido fideicomitentes no tienen posibilidad de utilizar las pérdidas pendientes de amortizar aún y cuando se hubieren generado a partir de que tuvieron el carácter de fideicomisarios.
- Cualquier distribución de efectivo o bienes se entiende como reembolso de capital, por lo que inclusive la distribución efectiva de la utilidad fiscal neta del ejercicio sería un reembolso de capital, aún y cuando a nivel individual cada fideicomisario acumulo su parte correspondiente del resultado fiscal. Asimismo, eventualmente podría presentarse el caso de que la Cuenta de Capital de Aportación por cada fideicomisario se agotaría, por lo que existe la inquietud respecto a la calificación para efectos fiscales de distribuciones de efectivo o bienes posteriores.
- No hay reglas claras respecto a la deducción por parte de la fiduciaria de los bienes aportados por los fideicomitentes ni tampoco de la deducción del monto original pendiente de deducir por parte de los fideicomitentes en caso de que los bienes les sean regresados. Asimismo, la regulación en comento no reconoce los efectos fiscales derivados de la enajenación de bienes a que hace referencia el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

IETU

Consideramos que la problemática en este caso es determinar al igual que el ISR cuando se está en presencia de un fideicomiso empresarial.

IVA

En este caso, no hay regulación relativa al tratamiento fiscal aplicable a fideicomiso, salvo lo dispuesto en el Reglamento de la ley. En este sentido, respecto al Reglamento, la obligación solidaria que tiene que asumir la fiduciaria para determinar los efectos fiscales de las operaciones realizadas a través del fideicomiso, en muchas ocasiones, hace inviable que se aplique lo dispuesto por el Reglamento.

iii) Propuesta de solución

Somos de la opinión que la mejor solución a las distorsiones generadas por el tratamiento fiscal aplicable a los fideicomisos atendiendo a las

actividades realizadas a través del mismo es establecer un tratamiento uniforme para todos, ya sea que todos los fideicomisos tengan una regulación como los actuales fideicomisos empresariales o volver al régimen de “*transparencia fiscal*” anterior.

En caso de optar por la primera opción, es decir, regular a todos los fideicomisos como si fueran empresariales, es necesario que delimite claramente el objeto de regulación del artículo 13 de la LISR, así como disposiciones que brinden soluciones a la problemática antes expuesta, a efecto de brindar seguridad jurídica a todas las partes involucradas en el contrato de fideicomiso.

Por último, es necesario que para efectos del IVA se establezcan reglas que permitan reconocer la dinámica de los negocios actuales.

C. Ley de Amparo

a) Retroactividad de la jurisprudencia

i) Antecedentes

El artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece la garantía de irretroactividad de leyes. Esta garantía si bien es cierto que se refiere a leyes que se emitan, también es cierto que todos los actos de autoridad deben ser con estricto apego a dichas leyes; por ende, en este silogismo, los actos emitidos con base en esas leyes también deben respetar la garantía de irretroactividad.

La Jurisprudencia que emita el Poder Judicial de la Federación, debe ser aplicada en los términos que establece el Título Cuarto de la Ley de Amparo, y sólo pueden regular situaciones concretas puestas a su consideración, y tienen aplicación a partir de su publicación en el Semanario Judicial de la Federación; las situaciones que hayan sido resueltas con anterioridad a un criterio jurisprudencial, no pueden modificarse con motivo del último criterio publicado, ya sea de manera positiva o negativa para el gobernado.

ii) Problemática

Recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido algunas jurisprudencias que si bien es cierto regulan situaciones concretas respecto de temas en específico, también es cierto que en ocasiones, los órganos jurisdiccionales obligados a aplicarlas, les dan un efecto “retroactivo” en perjuicio de los quejosos, situación que claramente es

violatoria de la garantía de irretroactividad establecida en el artículo 14 de nuestra Carta Magna.

Asimismo, nuestro máximo órgano de control constitucional ha emitido algunos criterios en los cuales ha resuelto situaciones reguladas por legislación que ya ha sido derogada o abrogada, pero que, sin embargo, se le pretende dar un efecto actual, violando así uno de los principios rectores del derecho en México.

El hecho de que en la actualidad se pretenda resolver algún asunto aplicando una Jurisprudencia que no regula la situación concreta del quejoso, o más aún, que pretenda privársele de un derecho con una Jurisprudencia emitida con posterioridad al acto sobre el cual versa la litis, vulnera la garantía de irretroactividad de leyes y, sobre todo, vulnera completamente el estado de derecho que debe prevalecer en territorio nacional.

iii) Propuesta de solución

En nuestra consideración, es necesario establecer un artículo 195 TER en la Ley de Amparo, en el que se establezca lo siguiente:

- El inicio de “vigencia” de la Jurisprudencia que emita la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas, así como la emitida por el Tribunal Colegiado de Circuito.
- Definir perfectamente que las situaciones resueltas al amparo de Jurisprudencias emitidas con anterioridad a una que modifique la sustancia, deben quedar intocadas.
- Si la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve un tema respecto de una ley que ha quedado derogada o abrogada, definir el alcance del criterio emitido, respetando en todo momento el contenido del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Que las autoridades responsables de cumplir los fallos, únicamente quedarán vinculadas con la aplicación de una Jurisprudencia, respetando y aplicando en todo momento el principio de relatividad de las sentencias, contenido en el artículo 76 de la Ley de Amparo, absteniéndose de aplicar el criterio de manera general.

b) Establecimiento de una obligación a cargo de los juzgadores (ya sea del propio pleno de la SCJN, de salas de la SCJN, o de TCC) para razonar y justificar la modificación o interrupción a las jurisprudencias que hubiesen emitido

i) Problemática

En los últimos años, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido criterios relacionados con la interpretación, alcance o definición, tanto de garantías individuales como de diversos preceptos legales.

Derivado de dichos análisis, la Suprema Corte, ya sea funcionando en Pleno o en Salas, ha variado su criterio respecto de una misma situación puesta a su consideración, sin tomar en cuenta que en muchas ocasiones se trata de la misma garantía violada o bien, que el precepto legal analizado contiene los mismos vicios que en su momento tomó en consideración para decretar la inconstitucionalidad del precepto, y que sin embargo ya no considera violatorio de las garantías de los gobernados.

ii) Problema de solución

Se propone la inclusión de un artículo 197-C de la Ley de Amparo, en el cual se establezca la obligación para los Ministros y Magistrados de Tribunales Colegiados de Circuito de lo siguiente:

- En caso de modificar el contenido de una Jurisprudencia, se deberá expresar de manera clara y sin lugar a dudas, las causas y motivos por los cuales los Juzgadores han llegado a tal determinación.
- Que las causas que motiven la modificación de la jurisprudencia, o bien la decisión de dejar de aplicarla, obedezcan a situaciones notoriamente distintas de las que en su momento fueron tomadas en consideración para emitir los criterios y que, además, se encuentren en estricto apego y respeto a las garantías individuales.
- Que en ningún caso y en ningún momento, la modificación o cesación de los efectos de una Jurisprudencia, puede tener efectos retroactivos en perjuicio de quejoso alguno a partir de que sea publicado en el Semanario judicial de la Federación el criterio cambiante.
- El establecimiento de un procedimiento administrativo para el caso de incumplimiento de alguno de los supuestos anteriores, así como el señalar las sanciones correspondientes.

ANEXO I

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

CAPÍTULO I

Disposiciones Generales

Artículo 1. Se causará el impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, cuando las personas físicas y las morales cobren las contraprestaciones por la realización en territorio nacional de los siguientes actos o actividades:

- I.- La enajenación de bienes.
- II.- La prestación de servicios independientes.
- III.- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

También estará gravado con el impuesto a que se refiere esta Ley la importación a territorio nacional de bienes o servicios.

La Federación, el Distrito Federal, los estados, los municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, causarán el impuesto a que se refiere esta Ley únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos.

Artículo 2. El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores, ni se considerara violatorio de precios o tarifas, incluyendo las oficiales.

Cuando los actos o actividades a que se refieren las fracciones I y II del artículo 1 de esta Ley, se realicen por residentes en la región fronteriza, y siempre que la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se lleve a cabo en la citada región fronteriza, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 11% a los valores que señala esta Ley.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 11% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza.

Artículo 3. El contribuyente trasladará el impuesto al valor agregado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados, las instituciones y asociaciones de beneficencia privada, las sociedades coope-

rativas, o cualquiera otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación a que se refiere este artículo y, en su caso, enterar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.

Asimismo, las misiones diplomáticas y los organismos internacionales representados o con sede en territorio nacional deberán aceptar invariablemente la traslación del impuesto.

El impuesto se trasladará en forma expresa y por separado en los comprobantes fiscales que emitan los contribuyentes que causen el impuesto conforme a lo establecido en esta Ley, salvo cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, en cuyo caso el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan.

Artículo 4. Para efectos de la presente Ley, se entenderá por:

- I.** Ley: Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- II.** Traslado: cobro o cargo que el contribuyente realice del impuesto que cause a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban los servicios.
- III.** Cobro: percepción en efectivo o en especie de la contraprestación debida por la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes gravados por esta Ley. También se entenderá como cobro, la extinción, por cualquier forma, de la obligación de pago de la contraprestación correspondiente, en la medida en que quede satisfecho el interés del acreedor.
- IV.** Pago: la satisfacción de la obligación de cubrir la contraprestación derivada de la realización de los actos o actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley. También se considera como pago la extinción por cualquier medio de la obligación de cubrir dichas contraprestaciones, en la medida en que quede satisfecho el interés del acreedor.
- V.** Contraprestación: las cantidades que tenga derecho a recibir el contribuyente con motivo de la realización de los actos o actividades señalados en el artículo 1 de esta Ley, adicionadas de los conceptos que, en su caso, se establezcan por otros artículos de este ordenamiento. También se considerará como contraprestación el valor en numerario de los bienes o servicios que tenga derecho a recibir, o reciba, el contribuyente con motivo de la realización de los actos o actividades gravados por esta Ley.

Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheque, sino total o parcialmente en otros

bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, cuando no exista contraprestación.

En las permutas y pagos en especie, el impuesto al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

- VI.** Región fronteriza: además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los municipios de Caborca y de Cananea, Sonora, así como la región parcial del estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, una línea recta hasta llegar a la costa, a un punto situado a 10 kilómetros, al este de Puerto Peñasco; de ahí, siguiendo el cauce de ese río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.
- VII.** Residentes en región fronteriza: a) Los contribuyentes con uno o varios locales o establecimientos en dicha región, por las actividades que realicen en dichos lugares, y b) Los comitentes y las demás personas que realicen las actividades gravadas por la Ley en la región fronteriza, por conducto de comisionistas o personas que actúen por cuenta de terceros con uno o varios locales o con establecimientos en dicha región, por las actividades que realicen en dichos lugares.
- VIII.** Residentes en territorio nacional: los señalados como tales en el Código Fiscal de la Federación, así como las personas físicas o las morales residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos en el país, por todos los actos o actividades que realicen a través de dichos establecimientos.

Podrán tener el mismo tratamiento que el establecimiento en el país, definido como tal en los términos del último párrafo del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, los locales que utilicen las personas físicas en territorio nacional para prestar servicios personales independientes.
- IX.** Impuesto acreditable: el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese enterado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.
- X.** Bienes tangibles o intangibles: son bienes tangibles los que se pueden tocar, pesar o medir; e intangibles los que no tienen al menos una de estas características.

Artículo 5. Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones en el momento en que se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando las mismas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe.

Cuando se cobre sólo una parte de la contraprestación, sólo existirá obligación de pagar el impuesto que resulte de aplicar la tasa correspondiente al importe que, de la contraprestación por el acto o actos objeto del impuesto, fue efectivamente cobrado.

También se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones en el momento en que el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando el pago se realice a través de cheque, se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones en la fecha en que el mismo se reciba o cuando se transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Se presume que los títulos de crédito, distintos al cheque, suscritos a favor de los contribuyentes, constituyen una garantía del pago de la contraprestación pactada. En estos casos se entenderá recibida la contraprestación por los contribuyentes cuando efectivamente los cobren, o cuando los títulos de crédito se transmitan a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

Asimismo, se entenderán como cobradas las contraprestaciones, derivadas de la realización de actos o actividades gravadas conforme a esta Ley, cuando el contribuyente transmita por cualquier medio el derecho al cobro de las mismas.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los contribuyentes reciban documentos o vales, respecto de los cuales un tercero asuma la obligación de pago o reciban el pago mediante tarjetas electrónicas o cualquier otro medio que permita al usuario obtener bienes o servicios, se considerarán efectivamente cobradas las contraprestaciones en la fecha en que dichos documentos, vales, tarjetas electrónicas o cualquier otro medio sean recibidos o aceptados por los contribuyentes.

Artículo 6. Los contribuyentes que transmitan documentos pendientes de cobro mediante una operación de factoraje financiero, considerarán que reciben la contraprestación pactada en el momento en el que transmitan los documentos pendientes de cobro.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, podrán optar por considerar que la contraprestación correspondiente a las actividades que dieron lugar a la emisión de los documentos mencionados, se percibe hasta que se cobren dichos documentos, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- I. En los contratos que amparen la transmisión de los documentos pendientes de cobro, se deberá consignar si los cedentes de los documentos ejercen la opción prevista en el segundo párrafo de este artículo, o bien, si se sujetarán a lo dispuesto en el primer párrafo. En el primer caso, se deberá especificar si la cobranza quedará a cargo del cedente, del adquirente o un tercero.
- II. Quienes transmitan los documentos pendientes de cobro serán los responsables de pagar el impuesto al valor agregado correspondiente al total del importe consignado en dichos documentos, sin descontar de su importe total, el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente.
- III. Los adquirentes de los documentos pendientes de cobro deberán entregar a los contribuyentes dentro de los primeros diez días naturales de cada mes, estados de cuenta mensuales en los que se asentarán las cantidades que se hayan cobrado en el mes inmediato anterior por los documentos pendientes de cobro que les hayan sido transmitidos, las fechas en las que se efectuaron los cobros, así como los descuentos, rebajas o bonificaciones que los adquirentes hayan otorgado a los deudores de los documentos pendientes de cobro. Los estados de cuenta deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación. Adicionalmente, los contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones generales que en materia de expedición de comprobantes establece esta Ley, respecto de los cobros que por los documentos cedidos les reporten los adquirentes, debiendo coincidir las fechas y montos contenidos en los citados comprobantes con los datos proporcionados por los adquirentes en los estados de cuenta mencionados.

En todo caso, la persona que entregue al deudor los comprobantes de las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, deberá consignar en dichos comprobantes, la cantidad efectivamente pagada por el deudor, cuando los adquirentes les hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

- IV. Cuando los adquirentes cobren los documentos pendientes de cobro, ya sea en forma total o parcial, deberán manifestar el monto cobrado respecto del documento correspondiente en el estado de cuenta que emitan, con el cual los cedentes de los documentos deberán determinar el impuesto al valor agregado a su cargo, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente. Para tales efectos, el impuesto al valor agregado se calculará dividiendo la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada por el adquirente entre 1.16 o 1.11, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 16% o 11%, respectivamente. El resultado obtenido se restará a la cantidad manifestada en el estado de cuenta como cobrada y la diferencia será el impuesto al valor agregado causado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

- V.** Cuando hayan transcurrido seis meses a partir de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro, sin que las cantidades reflejadas en dichos documentos se hayan cobrado por los adquirentes o un tercero directamente al deudor original y no sean exigibles al cedente de los documentos pendientes de cobro, este último considerará causado el impuesto al valor agregado a su cargo, en el primer día del mes siguiente posterior al periodo a que se refiere este párrafo, el cual se calculará dividiendo el monto pagado por el adquirente en la adquisición del documento, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero cobrado por el adquirente, entre 1.16 o 1.11, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 16% o 11%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto pagado por el adquirente en la adquisición de los citados documentos, sin descontar de dicho valor el monto correspondiente al cargo financiero, y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del contribuyente que cedió los documentos pendientes de cobro.

Cuando el adquirente haya efectuado algún cobro parcial a cuenta de la contraprestación total consignada en los documentos pendientes de cobro, el cedente de los documentos mencionados podrá disminuir del impuesto al valor agregado determinado a su cargo conforme al párrafo anterior, el impuesto al valor agregado que haya sido previamente determinado por dicho cobro parcial, conforme a lo señalado en la fracción IV anterior.

- VI.** Tratándose de recuperaciones posteriores al sexto mes de la fecha de exigibilidad del pago de los documentos pendientes de cobro a que se refiere la fracción V anterior, de cantidades cuyo monto adicionado de las que se hubieran cobrado con anterioridad correspondientes al mismo documento sea mayor a la suma de las cantidades recibidas por el cedente como pago por la enajenación de los documentos pendientes de cobro, sin descontar el cargo financiero, e incluyendo los anticipos que, en su caso, haya recibido, el adquirente deberá reportar dichas recuperaciones en el estado de cuenta del mes en el que las cobre. El contribuyente calculará el impuesto al valor agregado a su cargo por el total de la cantidad cobrada por el adquirente, dividiendo el valor del cobro efectuado entre 1.16 o 1.11, según se trate de documentos que deriven de operaciones afectas a la tasa del 16% o 11%, respectivamente. El resultado obtenido se restará del monto total cobrado y la diferencia será el impuesto al valor agregado a cargo del cedente.

El impuesto a cargo del contribuyente determinado de conformidad con el párrafo anterior, se disminuirá con el impuesto a cargo que previamente se haya determinado de conformidad con lo establecido en la fracción V de este artículo.

Cuando los adquirentes omitan proporcionar al cedente los estados de cuenta correspondientes a los cobros a que se refiere esta fracción, serán responsables sustitutos respecto del pago del impuesto correspondiente a la recupe-

ración adicional, cuando dicha omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

- VII.** Cuando los adquirentes enajenen a un tercero los documentos pendientes de cobro, serán responsables de obtener por parte del tercero la información relativa a las cantidades que se cobren por los documentos que hubieran sido enajenados, así como las fechas en las que se efectúen los referidos cobros, con el objeto de incluir dicha información en los estados de cuenta a que se hace referencia en la fracción III que antecede.

Cuando la cobranza de los documentos pendientes de cobro quede a cargo del cedente, el adquirente no estará obligado a proporcionar los estados de cuenta a que se refiere este artículo, debiendo el cedente de los documentos mencionados determinar el impuesto al valor agregado a su cargo en los términos establecidos en la fracción IV de este artículo.

No será aplicable lo dispuesto en el presente artículo cuando los documentos pendientes de cobro cedidos, tengan su origen en una actividad que se encuentre exenta para efectos del impuesto al valor agregado.

Cuando los contribuyentes ejerzan la opción a que se refiere el segundo párrafo de este artículo, deberán mantenerla durante el año de calendario en que sea ejercida, respecto de todos los documentos pendientes de cobro que transmitan.

Artículo 7. Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I.** Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.
- II.** Sean personas morales que:
 - a)** Usen o gocen temporalmente bienes otorgados por personas físicas.
 - b)** Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización, independientemente de la forma en que se presenten los desperdicios, ya sea en pacas, placas o cualquier otra forma o que se trate de productos que conlleven un proceso de selección, limpieza, compactación, trituración o cualquier tratamiento que permita su reutilización o reciclaje.
 - c)** Reciban servicios de autotransporte terrestre de carga, prestados por personas físicas o morales.

- d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.
- III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- IV. Sean personas morales que cuenten con un programa autorizado conforme al Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera y de Servicios de Exportación, o tengan un régimen similar en los términos de la legislación aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, cuando adquieran bienes autorizados en sus programas de proveedores nacionales.

No efectuarán la retención a que se refiere este artículo las personas físicas o morales que paguen el impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

La Federación y sus organismos descentralizados efectuarán igualmente la retención en los términos de este artículo cuando adquieran bienes, los usen o gocen temporalmente o reciban servicios, de personas físicas, o de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país en el supuesto previsto en la fracción III antes señalada. También se efectuará la retención en los casos en los que la Federación y sus organismos descentralizados reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes prestados por personas morales.

No será aplicable lo previsto en el párrafo anterior, cuando las erogaciones que efectúen por concepto de adquisición de bienes o prestación de servicios, no rebase la cantidad de \$2,000.00, salvo que se trate de servicios personales independientes y de autotransporte terrestre de carga.

Los Estados, el Distrito Federal y los Municipios, así como sus organismos descentralizados no efectuarán la retención a que se refiere este artículo.

Quienes efectúen la retención a que se refiere este artículo sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación del entero del impuesto.

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, conjuntamente con el entero del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

Artículo 8. El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda, según sea el caso.

Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el impuesto al valor agregado corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actos o actividades por los que se cause el impuesto establecido en esta Ley.

Para los efectos de esta Ley, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto o la erogación de que se trate no se haya hecho deducible. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento a que se refiere esta Ley, el monto equivalente al impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta. Sin embargo, la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo prevista en la LISR, se considera como erogación totalmente deducible, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en la citada Ley.

El impuesto trasladado al contribuyente relacionado exclusivamente con la realización de los actos o actividades por los que se pague el impuesto establecido en esta Ley será acreditable en su totalidad. Por su parte, el impuesto trasladado al contribuyente que se relacione exclusivamente con la realización de actos o actividades exentos en los términos de esta Ley no podrá ser acreditable.

Cuando no se pueda identificar plenamente si el impuesto trasladado al contribuyente corresponde a la contratación del uso o goce temporal de bienes, a la adquisición de bienes o a la contratación de servicios, relacionados con actividades gravadas o exentas, los contribuyentes podrán realizar el acreditamiento en la parte proporcional que el valor de los actos por los que sí se deba pagar el impuesto, represente en el valor total de los actos que el contribuyente realice en el ejercicio.

El impuesto trasladado al contribuyente correspondiente a los gastos efectuados con motivo de la importación, se podrá acreditar en la proporción en que sea acreditable el impuesto pagado en esa importación.

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto por error en el cálculo de gastos o inversiones, que no exceda del 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación, que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta Ley.

- II.** Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes a que se refiere esta Ley. Tratándose de los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto al valor agregado trasladado deberá constar en forma expresa y por separado en el reverso del cheque de que se trate o deberá constar en el estado de cuenta, según sea el caso.

Cuando la enajenación de inmuebles se haga constar en escritura pública, en ella se señalará el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al entero del impuesto y, en su caso, el de aquéllas por las que no se esté obligado a dicho entero. Asimismo, deberá señalarse el monto del impuesto trasladado expresamente y por separado del valor del bien.

Tratándose de adjudicación administrativa, judicial o fiduciaria, en la escritura que consigne la adjudicación deberán señalarse los valores a que se refiere el párrafo anterior, en la proporción que el avalúo les atribuya.

El contribuyente deberá obtener el comprobante respectivo dentro de los tres meses siguientes a aquel en el que se realice el pago.

- III.** Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate;
- IV.** Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme al artículo 7 de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma.

Si el contribuyente no entera en forma oportuna la retención efectuada, sólo podrá efectuar el acreditamiento hasta el mes en que efectivamente realice el entero con los accesorios a que haya lugar.

Los contribuyentes podrán acreditar el impuesto efectivamente pagado en la aduana por la importación de bienes tangibles, aun cuando no se hubiera pagado el precio de los bienes importados.

El derecho al acreditamiento es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando desaparezca la sociedad escidente, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el impuesto al valor agregado en la importación se hubiera enterado a la tasa de 11%, dicho impuesto será acreditable en los términos de este artículo siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.

Artículo 9. Para calcular la proporción a que se refiere el cuarto párrafo de la fracción I del artículo anterior, no se deberán incluir en los valores a que se refiere dicho precepto, los conceptos siguientes:

- I. Las importaciones de bienes o servicios, inclusive cuando sean temporales en los términos de la Ley Aduanera;
- II. Las enajenaciones de sus activos fijos y gastos y cargos diferidos a que se refiere el artículo 38 de la LISR, así como la enajenación del suelo, salvo que sea parte del activo circulante del contribuyente, aun cuando se haga a través de certificados de participación inmobiliaria;
- III. Las enajenaciones de acciones o partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, siempre que su enajenación no implique la transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo;
- IV. Las enajenaciones de moneda nacional y extranjera, así como la de piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y la de piezas denominadas “onza troy”;
- V. Los intereses percibidos ni la ganancia cambiaria;
- VI. Las enajenaciones realizadas a través de arrendamiento financiero. En estos casos el valor que se deberá excluir será el valor del bien objeto de la operación que se consigne expresamente en el contrato respectivo;
- VII. Las enajenaciones de bienes adquiridos por dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria, siempre que dichas enajenaciones sean realizadas por contribuyentes que por disposición legal no puedan conservar en propiedad los citados bienes, y

- VIII. Los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.
- IX. La enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 15 de esta Ley.

Las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, almacenes generales de depósito, administradoras de fondos para el retiro, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa, casas de cambio, sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades para el depósito de valores, no deberán excluir los conceptos señalados en las fracciones III, IV, V y VIII que anteceden.

Los contribuyentes que componen el sistema financiero, podrán incluir en el cálculo de la proporción a que se refieren dichas disposiciones, siempre que lo hagan simultáneamente tanto en el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto, como en el valor total de sus actividades, la parte de los intereses sobre la cual no paguen el impuesto, incluso el ajuste sobre el principal cuando el importe del crédito se encuentre denominado en unidades de inversión.

Para efectos del acreditamiento previsto en esta Ley, las casas de bolsa, las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, las casas de cambio, las sociedades de inversión y las organizaciones auxiliares del crédito, para determinar el impuesto acreditable del mes de calendario de que se trate, podrán optar por considerar dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos.

Artículo 10. Para los efectos de la fracción II del artículo 8 de esta Ley, los contribuyentes que adquieran bienes o servicios de las personas físicas que se ubiquen en cualquiera de los supuestos que se señalan a continuación, podrán optar por no comprobar sus erogaciones con un comprobante fiscal emitido por dichas personas:

- I. Se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas o pesqueras, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de un monto equivalente a 40 veces el salario mínimo general de su área geográfica elevado al año y que no tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas.
- II. Otorguen el uso o goce temporal de inmuebles para la colocación de anuncios publicitarios panorámicos y promocionales, así como para la colocación de antenas utilizadas en la transmisión de señales de telefonía, celebrados con personas físicas y morales.

- III. Se desempeñen como pequeños mineros, respecto de minerales sin beneficiar, con excepción de metales y piedras preciosas, como son el oro, la plata y los rubíes, así como otros minerales ferrosos, cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de \$4'000,000.00.
- IV. Aquéllas que no cuenten con un establecimiento fijo, respecto de desperdicios industrializables.

En su lugar, los contribuyentes que adquieran bienes o servicios podrán comprobar las erogaciones realizadas por dichos conceptos a través de la contratación de un proveedor autorizado de comprobantes fiscales digitales, el cual generará y emitirá el comprobante respectivo a nombre de la persona física que se ubique en cualquiera de los supuestos anteriores.

Los contribuyentes que opten por lo señalado en el párrafo anterior, deberán verificar que las personas físicas a quienes les realizan las adquisiciones, se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes y, en caso contrario, deberán proporcionar al Servicio de Administración Tributaria los datos necesarios para la inscripción de dichas personas físicas.

Artículo 11. En el caso de inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio, los contribuyentes podrán realizar el acreditamiento en la parte proporcional que les corresponda por los gastos comunes relativos al inmueble de que se trate, siempre que además de los requisitos que establece el artículo 9 de la presente Ley, se cumpla con lo siguiente:

- I. Que los gastos de conservación y mantenimiento sean realizados en nombre y representación de la asamblea general de condóminos por un administrador que cuente con facultades para actuar con el carácter mencionado otorgado por dicha asamblea;
- II. Que el pago de las cuotas de conservación y mantenimiento las realicen los condóminos mediante depósito en la cuenta bancaria que haya constituido la asamblea general de condóminos para tal efecto;
- III. Que los comprobantes que amparen los gastos comunes de conservación y mantenimiento estén a nombre de la asamblea general de condóminos o del administrador;
- IV. Que el administrador recabe los comprobantes relativos a los gastos comunes que reúnan los requisitos que establece el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación y entregue a cada condómino una constancia por periodos mensuales en la que se especifique:
 - a) Los números correspondientes a los comprobantes mencionados y el concepto que ampara cada comprobante, el monto total de dichos comprobantes y el impuesto respectivo, y

- b) La parte proporcional que corresponde al condómino, tanto del gasto total como del impuesto correspondiente, conforme al por ciento de indiviso que represente cada unidad de propiedad exclusiva en el condominio de que se trate.

Igualmente, el administrador deberá entregar a cada condómino una copia de los comprobantes.

- V. En el caso de que el administrador reciba contraprestaciones por sus servicios de administración deberá expedir un comprobante que reúna los requisitos previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, a nombre de la asamblea general de condóminos, el cual servirá de base para elaborar las constancias en los términos establecidos en la fracción IV de este artículo, y
- VI. La documentación y registros contables deberán conservarse por la asamblea de condóminos o, en su defecto, por los condóminos que opten por el acreditamiento de los gastos comunes en los términos del presente artículo.

No se podrá optar por efectuar el acreditamiento del impuesto que corresponda a los gastos comunes en los términos del presente artículo, cuando las personas que presten los servicios de administración carezcan de facultades para actuar en nombre y representación de la asamblea general de condóminos.

Artículo 12. El impuesto se calculará por cada mes de calendario, salvo los casos señalados en el artículo 40 de esta Ley.

El entero mensual será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades realizadas en el mes por las que se haya causado el impuesto, a excepción de las importaciones de bienes tangibles, y las cantidades por las que proceda el acreditamiento determinadas en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto que corresponda al total de sus actividades, el impuesto que se le hubiere retenido en dicho mes.

El contribuyente efectuará el entero del impuesto mediante declaración que presentará a través de los medios que prevé el Código Fiscal de la Federación a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda dicho entero

Tratándose de importación de bienes tangibles el pago se hará como lo establece el artículo 34 de este ordenamiento.

Artículo 13. Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente

del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

Cuando en el cálculo del impuesto mensual resulte saldo a favor, los contribuyentes a que se refiere la fracción IV del artículo 7 de esta Ley podrán obtener la devolución inmediata de dicho saldo disminuyéndolo del monto del impuesto que haya retenido por las operaciones mencionadas en el mismo periodo y hasta por dicho monto.

Sólo en los casos en que exista reciprocidad, las misiones diplomáticas tendrán derecho a solicitar la devolución del impuesto que les hubiese sido trasladado y que hayan pagado efectivamente.

Para efectos de lo dispuesto en el párrafo anterior, las misiones diplomáticas deberán solicitar anualmente, por conducto de su embajada, a más tardar el último día del mes de enero, ante la Dirección General del Protocolo de la Secretaría de Relaciones Exteriores, la confirmación de reciprocidad, que deberá contener, en su caso, los límites en cuanto a monto, tipo de bienes o actividades, porcentajes o tasa y demás especificaciones o limitaciones aplicables a las misiones diplomáticas de México acreditadas ante gobiernos extranjeros, que se apliquen respecto de la devolución o exención del impuesto al valor agregado u otros equivalentes. Dicha confirmación deberá emitirse a más tardar en un mes a partir de que sea solicitada.

Artículo 14. El contribuyente que reciba la devolución de bienes enajenados, otorgue descuentos o bonificaciones o devuelva los anticipos o los depósitos recibidos, con motivo de la realización de actividades gravadas por esta Ley, deducirá en la siguiente o siguientes declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, el monto de dichos conceptos del valor de los actos o actividades por los que deba pagar el impuesto, siempre que expresamente se haga constar que el impuesto al valor agregado que se hubiere trasladado se restituyó.

Para los efectos del párrafo anterior, los contribuyentes que reciban la devolución de bienes enajenados u otorguen descuentos o bonificaciones, o devuelvan los anticipos o depósitos recibidos con motivo de la realización de actividades gravadas por la Ley, sólo podrán deducir el monto de dichos conceptos hasta por el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto. En el caso de resultar remanentes se deducirán en las siguientes declaraciones de pagos mensuales hasta agotarlos. Sólo se podrá efectuar la deducción a que se refiere este párrafo hasta que la contraprestación, anticipo o depósito correspondiente, se haya restituido efectivamente al adquirente, o bien, cuando la obligación de hacerlo se extinga.

Tratándose de descuentos y bonificaciones, la deducción procederá cuando aquéllos efectivamente se apliquen.

Lo dispuesto en el primer párrafo de este artículo no será aplicable cuando por los actos que sean objeto de la devolución, descuento o bonificación, se hubiere efectuado la reten-

ción y entero en los términos del artículo 7 de esta Ley. En este supuesto los contribuyentes deberán presentar declaración complementaria para cancelar los efectos de la operación respectiva, sin que las declaraciones complementarias presentadas exclusivamente por este concepto se computen dentro del límite establecido en el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación.

CAPÍTULO II

De la enajenación

Artículo 15. Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación lo señalado como tal en el Código Fiscal de la Federación. Se presume como enajenación al faltante de bienes en los inventarios de las empresas, salvo que se origine por caso fortuito o fuerza mayor o se trate de mermas o destrucciones deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, misma que se considera realizada y cobrada en el mes en que se levantó el inventario respectivo conforme al valor de mercado de la mercancía faltante.

No se considerará enajenación, la transmisión de propiedad que se realice por causa de muerte, así como la donación, cuando sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta, incluso cuando se trate de obsequios o atenciones a clientes.

Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse, se tendrá derecho a la devolución del impuesto al valor agregado correspondiente, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en el artículo 17 de esta Ley. Cuando se hubiera retenido el impuesto en los términos del artículo 7 de esta Ley, no se tendrá derecho a la devolución del impuesto y se estará a lo dispuesto en el último párrafo del citado artículo 17 de esta Ley.

Artículo 16. No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo.
- II. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la LISR, incluyendo las que llevan a cabo la Lotería Nacional para la Asistencia Pública y Pronósticos para la Asistencia Pública, así como sus comisionistas, subcomisionistas, agentes y subagentes
- III. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro o de plata que hubieran tenido tal carácter y las piezas denominadas “onza troy”.
- IV. Partes sociales, derechos de crédito, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos al suelo. En la

enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo con los tratados internacionales que México tenga en vigor.

- V. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- VI. Bienes tangibles usados, salvo cuando su adquisición haya dado lugar al acreditamiento del impuesto establecido en esta Ley. Se presume, salvo prueba en contrario, que en todos los casos se trasladó y se acreditó el impuesto al valor agregado por el enajenante.
- VII. La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa autorizado conforme al Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera y de Servicios de Exportación o un régimen similar en los términos de la Ley Aduanera, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, siempre que los bienes se hayan exportado o introducido al territorio nacional al amparo de un programa autorizado conforme a los decretos mencionados o de un régimen similar en los términos de la legislación aduanera o se trate de las empresas mencionadas, y los bienes se mantengan en el régimen de importación temporal, en un régimen similar de conformidad con la Ley Aduanera o en depósito fiscal.

Tampoco se pagará el impuesto en la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.

Artículo 17. Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al momento de efectuarse la enajenación respectiva, salvo cuando los bienes se encuentren en los recintos fiscales o fiscalizados considerados como tales en la legislación aduanera. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.

Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.

Artículo 18. El impuesto correspondiente a la enajenación de bienes se causará en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Tratándose de la enajenación de títulos que incorporen derechos reales a la entrega y disposición de bienes, se considerará que los bienes que amparan dichos títulos se enajenan en el momento en que se pague el precio por la transferencia del título y en caso de no haber transferencia, cuando se entreguen materialmente los bienes que estos títulos amparen a una persona distinta de quien constituyó dichos títulos. Tratándose de certificados de participación inmobiliaria se considera que la enajenación de los bienes que ampare el certificado se realiza cuando éste se transfiera.

Artículo 19. Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o las contraprestaciones pactadas, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

CAPÍTULO III

De la prestación de servicios

Artículo 20. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes, a todo tipo de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Asimismo, se considera prestación de servicios independientes toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes, salvo cuando por su naturaleza no de lugar al cobro de una contraprestación.

Artículo 21. No se considera prestación de servicios independientes para los efectos de esta Ley:

- I. La que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la LISR asimile a dicha remuneración.
- II. La facturación del mismo servicio que se efectúa entre líneas aéreas con motivo de la reexpedición de boletos y el correspondiente cargo que se efectúa entre éstas.
- III. Cualquier acto o contrato que de lugar al derecho a participar de los dividendos o utilidades de cualquier tipo de personas morales.

Artículo 22. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- I. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.
- II. Por los que deriven intereses que:
 - a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no se esté obligado al pago de este impuesto.
 - b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado, las sociedades de ahorro y préstamo y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran de autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban y paguen las sociedades financieras de objeto múltiple que para los efectos del impuesto sobre la renta formen parte del sistema financiero, por el otorgamiento de crédito, de factoraje financiero o descuento en documentos pendientes de cobro; los que reciban los almacenes generales de depósito por créditos otorgados que hayan sido garantizados con bonos de prenda.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Tratándose de créditos otorgados a personas físicas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío, siempre que dichas personas se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

- c) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento, excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.
- d) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores, y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la LISR.

- e) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.
 - f) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.
 - g) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos, valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.
- III.** Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.
- IV.** Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los de teatro y circo, cuando el convenio con el Estado o Acuerdo con el Departamento del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 43 de esta Ley. La exención prevista en esta fracción no será aplicable a las funciones de cine, por el boleto de entrada.
- No se consideran espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.
- V.** Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.
 - VI.** Los servicios hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos, que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los gobiernos estatales o municipales.
 - VII.** Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro o, en su caso, las instituciones de crédito, a los trabajadores por la administración de sus recursos provenientes de los sistemas de ahorro para el retiro y por los servicios relacionados con dicha administración, a que se refieren la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, así como las demás disposiciones derivadas de éstas.
 - VIII.** Las cuotas que los propietarios de inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio realicen a gastos comunes u otras partidas que se acuerden llevar a cabo en beneficio del inmueble propiedad de los condóminos, así como

de los gastos en que requieran incurrir para la administración y operación del propio inmueble.

- IX.** Todo pago de indemnizaciones a que haya lugar con motivo del incumplimiento de obligaciones, distintas a la del pago de una contraprestación derivada de la realización de un acto o actividad gravado con esta Ley.
- X.** Las primas pagadas en materia de Seguros de Gastos Médicos o de Vida, cuando en este último caso sean contratados por el propio beneficiario.

Artículo 23. Para los efectos de esta Ley, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso de transporte internacional de personas, se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando esta inicia o termina en el país. En este caso, únicamente se considerará gravada con el impuesto el 25% de la contraprestación correspondiente. Para este fin quedan incluidas en el presente tratamiento la transportación nacional que tenga como destino u origen poblaciones mexicanas consideradas como franja fronteriza para los fines de esta Ley, caso en el cual se aplicará invariablemente el porcentaje señalado a la tasa general del impuesto y no al de la propia zona fronteriza.

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

Artículo 24. En la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

Artículo 25. Para calcular el impuesto tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Tratándose de personas morales que presten servicios preponderantemente a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, como contraprestación y con motivo de las cuotas ordinarias o extraordinarias, las mismas formarán parte de la base. En ningún caso se considera como parte de la contraprestación, las aportaciones al capital sean o no para absorber pérdidas, y en consecuencia no se considerarán como valor para efecto del cálculo del impuesto.

En el caso de mutuo y otras operaciones de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

CAPÍTULO IV

Del uso o goce temporal de bienes

Artículo 26. Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

Se dará el tratamiento que está Ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido.

Se considera prestación del servicio de tiempo compartido, independientemente del nombre o de la forma que se dé, al acto jurídico correspondiente, consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de un tercero, el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, en una unidad variable dentro de una clase determinada, por periodos previamente convenidos mediante el pago de una cantidad o la adquisición de acciones o partes sociales de una persona moral, sin que en este último caso se trasmitan los activos de la persona moral de que se trate.

Artículo 27. No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 33 de esta Ley.

Artículo 28. Para los efectos de esta Ley, se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce. De no haber entrega material se entenderá que se concede el uso o goce temporal en territorio nacional, si el bien se encuentra en él al momento de celebrarse el contrato respectivo, aun cuando quede sujeto a condición suspensiva.

Artículo 29. Cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en el que quien efectúa dicho otorgamiento cobre las contraprestaciones derivadas del mismo y sobre el monto de cada una de ellas.

Artículo 30. Para calcular el impuesto en el caso de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

CAPÍTULO V

De la importación de bienes y servicios

Artículo 31. Para los efectos de esta Ley, se considera importación de bienes o de servicios:

- I. La introducción al país de bienes.
- II. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV. El aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por residentes en el extranjero. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.
- V. La extracción de un bien del régimen de depósito fiscal o del régimen de recinto fiscalizado estratégico para su incorporación o reincorporación al mercado nacional se considerará importación de bienes y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos de esta Ley.

Artículo 32. No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

- I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente sin que se les haya agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, sean objeto de tránsito o transbordo, se introduzcan al país mediante el régimen de recinto fiscalizado estratégico o bajo el régimen de depósito fiscal.
- II. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
- III. Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado.
- IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- V. Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.

- VI. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.
- VII. Oro, con un contenido mínimo de dicho material del 99%, incluyendo los materiales con los que se procesa la conformación de este material.
- VIII. La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62, fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.
- IX. Los servicios prestados en el extranjero por comisionistas y mediadores no residentes en el país y aprovechados en territorio nacional, siempre y cuando tengan por objeto lograr la exportación de bienes y servicios.
- X. El aprovechamiento en territorio nacional de servicios de transporte internacional prestados por residentes en territorio nacional o el extranjero.
- XI. Las de bienes comprendidos dentro del artículo 61, fracción VIII de la Ley Aduanera efectuadas por quienes residan dentro de las franjas fronterizas de 20 kilómetros paralelas a las líneas internacionales de país.

Artículo 33. Se considera que se efectúa la importación de bienes o servicios:

- I. En el momento en que el importador presente el pedimento de importación definitiva para su trámite en los términos de la legislación aduanera.
- II. En caso de importación temporal, incluyendo la de desperdicios producto de la transformación, elaboración o reparación de bienes importados temporalmente; al convertirse en definitiva.
- III. Tratándose de la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; o el aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por no residentes en el país; en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.

Artículo 34. Para calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general

de importación, adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación, inclusive las cuotas compensatorias, que para efectos de esta Ley se considerarán gravámenes.

El valor que se tomará en cuenta tratándose de la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; o el aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por no residentes en el país; será el que les correspondería en esta Ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

No obstante lo anterior, para calcular el valor para efectos de la importación del aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por no residentes en el país, se deberá considerar tanto los servicios que fueron prestados fuera de territorio nacional, como aquellos que se prestaron dentro de México, por el extranjero no residente.

Tratándose de bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, se considerará el valor de las materias primas y mercancías que fueron incorporadas en el extranjero al producto originalmente exportado, adicionadas con el valor del servicio de reparación, transformación, mantenimiento o proceso análogo que se prestó en el extranjero.

En caso de que dentro del valor del servicio de reparación, transformación, mantenimiento o proceso análogo que se prestó en el extranjero se incluya el valor de las materias primas y mercancías señaladas en el párrafo anterior, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando la tasa establecida en esta Ley al valor del servicio que se trate.

Artículo 35. Tratándose de importación de bienes tangibles, el pago del impuesto se hará conjuntamente con el del impuesto general de importación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento alguno. Para tales efectos se utilizará la misma forma que se utiliza para el pago del impuesto general de importación, aún cuando no se deba pagar este gravamen.

Cuando se trate de bienes por los que no se esté obligado al pago del impuesto general de importación, los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto que esta Ley establece, mediante declaración que presentarán ante la aduana correspondiente.

No podrán retirarse mercancías de la aduana o recinto fiscal o fiscalizado, sin que previamente quede hecho el pago que corresponda conforme a esta Ley.

Artículo 36. Tratándose de la adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él; el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país; o el aprovechamiento en territorio nacional de servicios, cuando se presten por no residentes en el país; el pago se efectuará mediante la correspondiente declaración de pago mensual a que correspondan dichas importaciones y dará lugar al acreditamiento.

CAPÍTULO VI

De la exportación de bienes o servicios

Artículo 37. Las empresas residentes en el país calcularán el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando unos u otros se exporten.

Para los efectos de esta Ley, se considera exportación de bienes o servicios:

- I. La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la Ley Aduanera.
- II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero.
- III. El uso o goce temporal, en el extranjero de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador en instituciones o casa de bolsa, y el pago provenga de cuenta en instituciones de crédito ubicadas en el extranjero:
- V. Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación. Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando teniendo un programa autorizado en la modalidad industrial los bienes objeto de la maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora, y teniendo un programa autorizado en la modalidad de de servicios se cumpla con los requisitos señalados en la fracción IV de este artículo.
- VI. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presenten en maniobras para la exportación de mercancías.
- VII. La prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, siempre que dichos extranjeros les exhiban el documento migratorio que acre-

dite dicha calidad en los términos de la Ley General de Población, paguen los servicios de referencia mediante tarjeta de crédito expedida en el extranjero y la contratación de los servicios de hotelería y conexos se hubiera realizado por los organizadores del evento.

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por servicios de hotelería y conexos, los de alojamiento, la transportación de ida y vuelta del hotel a la terminal de autobuses, puertos y aeropuertos, así como los servicios complementarios que se les proporcionen dentro de los hoteles. Los servicios de alimentos y bebidas quedan comprendidos en los servicios de hotelería, cuando se proporcionen en paquetes turísticos que los integren.

Los contribuyentes a que se refiere esta fracción deberán registrarse ante el Servicio de Administración Tributaria y cumplir los requisitos de control que establezca el reglamento de esta Ley, en el cual se podrá autorizar que el pago de los servicios se lleve a cabo desde el extranjero por otros medios. En dicho reglamento también se podrá autorizar el pago por otros medios, cuando los servicios a que se refiere esta fracción, se contraten con la intermediación de agencias de viajes.

Artículo 38. Procederá el acreditamiento cuando las empresas residentes en el país exporten bienes tangibles para enajenarlos o para conceder su uso o goce en el extranjero.

Para calcular el valor para efectos de la exportación de servicios, se deberá considerar tanto los servicios que fueron prestados fuera de territorio nacional, como aquéllos que se prestaron dentro de México por un extranjero no residente.

La devolución en el caso de exportación de bienes tangibles procederá hasta que la exportación se consume, en los términos de la legislación aduanera. En los demás casos, procederá hasta que se cobre la contraprestación y en proporción a la misma.

Artículo 39. Los extranjeros con calidad de turistas, de conformidad con la Ley General de Población que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, podrán obtener la devolución del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

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

El Servicio de Administración Tributaria establecerá las reglas de operación para efectuar las devoluciones a que se refiere el presente artículo y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el órgano mencionado.

En todo caso, la devolución que se haga a los extranjeros con calidad de turistas deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a las devoluciones efectuadas.

CAPÍTULO VII

De las obligaciones de los contribuyentes

Artículo 40. Los obligados al pago de este impuesto tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

- I. Llevar contabilidad, de conformidad con el Código Fiscal de la Federación, su Reglamento y el Reglamento de esta Ley, y efectuar conforme a este último la separación de los actos o actividades de las operaciones por las que deba pagarse el impuesto por las distintas tasas, de aquéllos por los cuales esta Ley libera de pago.
- II. Realizar, tratándose de comisionistas, la separación en su contabilidad y registros de las operaciones que lleven a cabo por cuenta propia de las que efectúen por cuenta del comitente.
- III. Expedir comprobantes señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 17, 23 y 28 de esta Ley.

Cuando el pago de la contraprestación se haga en parcialidades, por el pago que de las mismas se haga con posterioridad a la fecha en la que se hubiera expedido el comprobante a que se refiere el párrafo anterior, los contribuyentes deberán expedir un comprobante por cada una de esas parcialidades, el cual deberá contener los requisitos previstos en las fracciones I, II, III, IV y VIII del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, así como anotar el importe de la parcialidad que ampare, la forma como se realizó el pago de la parcialidad, el monto del impuesto trasladado, el monto del impuesto retenido, en su caso, y el número y fecha del documento que se hubiera expedido en los términos del párrafo anterior amparando la enajenación de bienes, el otorgamiento de su uso o goce temporal o la prestación del servicio de que se trate.

Los contribuyentes que ejerzan la opción de anotar el importe de las parcialidades que se paguen, en el reverso del comprobante en los términos del artículo 134, fracción II de la LISR, deberán anotar la fecha de pago, el monto del impuesto trasladado y, en su caso, el monto del impuesto retenido. En este supuesto, los contribuyentes no estarán obligados a expedir los comprobantes por cada una de las parcialidades.

Cuando se trate de actos o actividades que se realicen con el público en general, el impuesto se incluirá en el precio en el que los bienes y servicios se ofrezcan, así como en la documentación que se expida. Cuando el pago de estas operaciones se realice en parcialidades, los contribuyentes deberán señalar en los comprobantes que expidan, el importe de la parcialidad y la fecha de pago. En el caso de que los contribuyentes ejerzan la opción prevista en el artículo 134, fracción II de la LISR, también deberán anotar en el reverso del comprobante la fecha de pago de la parcialidad, en cuyo caso no estarán obligados a expedir los comprobantes por cada una de las parcialidades.

Tratándose de los contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

En todo caso, los contribuyentes estarán obligados a trasladar el impuesto en forma expresa y por separado en la documentación a que se refiere esta fracción, cuando el adquirente, el prestatario del servicio o quien use o goce temporalmente el bien, así lo solicite.

Los contribuyentes a los que se les retenga el impuesto deberán expedir comprobantes con la leyenda “Impuesto retenido de conformidad con la Ley del Impuesto al Valor Agregado” y consignar por separado el monto del impuesto retenido.

Para los efectos del artículo 13 de esta Ley, la restitución del impuesto correspondiente deberá hacerse constar en un documento que contenga en forma expresa y separada la contraprestación y el impuesto al valor agregado trasladado que se hubiesen restituido, así como los datos de identificación del comprobante de la operación original.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para cumplir con las obligaciones a que se refiere esta fracción.

- IV.** Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones señaladas en esta Ley. Si un contribuyente tuviera varios establecimientos, presentará por todos ellos una sola declaración de pago, en las oficinas autorizadas correspondientes al

domicilio fiscal del contribuyente. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a los casos señalados en los artículos 34 y 40 de esta Ley.

Los contribuyentes que tengan varios establecimientos deberán conservar, en cada uno de ellos, copia de las declaraciones de pago, así como proporcionar copia de las mismas a las autoridades fiscales de las entidades federativas donde se encuentren ubicados esos establecimientos, cuando así se lo requieran.

- V.** Expedir constancias por las retenciones del impuesto que se efectúen en los casos previstos en el artículo 7, al momento de recibir el comprobante a que se refiere la fracción III de este artículo, y proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información sobre las personas a las que les hubieren retenido el impuesto establecido en esta Ley, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

La Federación y sus organismos descentralizados, en su caso, también estarán obligados a cumplir con lo establecido en esta fracción.

- VI.** Las personas que efectúen de manera regular las retenciones a que se refiere el artículo 7 de esta Ley, presentarán aviso de ello ante las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes a la primera retención efectuada.
- VII.** Proporcionar la información que del impuesto al valor agregado se les solicite en las declaraciones del impuesto sobre la renta.
- VIII.** Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

Los contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación y los integrantes de una sociedad conyugal, designarán representante común previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios o de los consortes, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentando

declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, por cuenta de los herederos o legatarios.

Tratándose de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, será ésta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones señaladas en esta Ley.

Artículo 41. Cuando se enajene un bien o se preste un servicio en forma accidental, por los que se deba pagar impuesto en los términos de esta Ley, el contribuyente lo pagará mediante declaración que presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte acreditamiento. En las importaciones ocasionales el pago se hará como lo establece el artículo 34 de esta Ley. En estos casos no formulará declaración mensual ni llevará contabilidad; pero deberá expedir los documentos que señala la fracción III del artículo anterior y conservar la documentación correspondiente durante 5 años.

Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable en el caso a que se refiere el artículo 7, fracción I de esta Ley.

Artículo 42. Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, cuando no exista contraprestación.

En las permutas y pagos en especie, el impuesto al valor agregado se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita, o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

CAPÍTULO VIII

De las facultades de las autoridades

Artículo 43. Al importe de la determinación presuntiva del valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto en los términos de esta Ley, se aplicará la tasa del impuesto que corresponda conforme a la misma, y el resultado se reducirá con las cantidades acreditables que se comprueben.

CAPÍTULO IX

De las participaciones a las entidades federativas

Artículo 44. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los Estados que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir participaciones en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal, conviniendo en no mantener impuestos locales o municipales sobre:

- I. Los actos o actividades por los que deba pagarse el impuesto al valor agregado o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto, excepto la prestación de servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido.

Para los efectos de esta fracción, en los servicios de hospedaje, campamentos, paraderos de casas rodantes y de tiempo compartido, sólo se considerará el albergue sin incluir a los alimentos y demás servicios relacionados con los mismos.

Los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas en la enajenación de bienes o prestación de servicios mencionados en esta fracción, no se considerarán como valor para calcular el impuesto a que se refiere esta Ley.

- II. La enajenación de bienes o prestación de servicios cuando una u otras se exporten.
- III. Los bienes que integren el activo o sobre la utilidad o el capital de las empresas, excepto por la tenencia o uso de automóviles, ómnibus, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda, aeronaves, embarcaciones, veleros, esquís acuáticos motorizados, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas.
- IV. Intereses, los títulos de crédito, las operaciones financieras derivadas y los productos o rendimientos derivados de su propiedad o enajenación.
- V. El uso o goce temporal de casa habitación.
- VI. Espectáculos públicos consistentes en obras de teatro y funciones de circo, que en su conjunto superen un gravamen a nivel local del 8% calculado sobre el ingreso total que derive de dichas actividades.

Queda comprendido dentro de esta limitante cualquier gravamen adicional que se les establezca con motivo de las citadas actividades.

- VII.** La enajenación de billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos y concursos de toda clase, organizados por organismos públicos descentralizados de la Administración Pública Federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Tampoco mantendrán impuestos locales o municipales de carácter adicional sobre las participaciones en gravámenes federales que les correspondan.

El Distrito Federal no establecerá ni mantendrá en vigor los gravámenes a que se refiere este artículo.

Artículo 45. Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior los impuestos que los Estados o el Distrito Federal tengan establecidos o establezcan sobre enajenación de construcciones por las que deba pagarse el impuesto al valor agregado.

En ningún caso lo dispuesto en el artículo anterior, se entenderá limitativo de la facultad de los Estados y del Distrito Federal para gravar con impuestos locales o municipales la propiedad o posesión del suelo o construcciones, o la transmisión de propiedad de los mismos o sobre plusvalía o mejoría específica, siempre que no se discrimine en contra de los contribuyentes del impuesto al valor agregado.

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores no se aplicará respecto de la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 15 de esta Ley.

Tratándose de energía eléctrica las entidades federativas no podrán decretar impuestos, contribuciones o gravámenes locales o municipales, cualquiera que sea su origen o denominación, sobre:

- I.** Producción, introducción, transmisión, distribución, venta o consumo de energía eléctrica.
- II.** Actos de organización de empresas generadoras o importadoras de energía eléctrica.
- III.** Capitales invertidos en los fines que expresa la fracción I.
- IV.** Expedición o emisión por empresas generadoras e importadoras de energía eléctrica, de títulos, acciones u obligaciones y operaciones relativas a los mismos.
- V.** Dividendos, intereses o utilidades que representan o perciban las empresas que señala la fracción anterior.

Se exceptúa de lo dispuesto en las fracciones anteriores, el impuesto a la propiedad privada que grava la tierra, pero no las mejoras y la urbana que pertenezca a las plantas

productoras e importadoras, así como los derechos por servicios de alumbrado público que cobren los municipios, aun cuando para su determinación se utilice como base el consumo de energía eléctrica.

Artículo 46. Las Entidades Federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles, o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni del artículo 41 de esta Ley, cuando dichos impuestos reúnan las siguientes características:

- I. Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por la prestación de servicios profesionales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

Para los efectos de esta fracción se entenderá por ingresos por la prestación de servicios profesionales, las remuneraciones que deriven de servicios personales independientes que no estén asimiladas a los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados, conforme al artículo 110 de la LISR. Las Entidades Federativas podrán gravar dentro del impuesto cédular sobre sueldos o salarios, los ingresos personales independientes que estén asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán considerar como afecto a dicho impuesto, la utilidad gravable de los contribuyentes que sea atribuida a las bases fijas en las que proporcionen los servicios que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate. Cuando se presten los servicios fuera de la base fija, se considerará que la actividad se realiza en el local que sirva de base a la persona que proporcione dichos servicios.

Cuando un contribuyente tenga bases fijas en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la utilidad gravable obtenida por todas las bases fijas que tenga, y el resultado se dividirá entre éstas en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada base fija, respecto de la totalidad de los ingresos.

- II. En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

El impuesto sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles corresponderá a la Entidad Federativa en donde se encuentre ubicado el inmueble de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.

- III.** En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%, y se deberá aplicar sobre la ganancia obtenida por la enajenación de inmuebles ubicados en la Entidad Federativa de que se trate, con independencia de que el contribuyente tenga su domicilio fiscal fuera de dicha Entidad Federativa.
- IV.** Tratándose de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales, la tasa del impuesto que se podrá establecer será entre el 2% y el 5%.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto a que se refiere esta fracción, únicamente podrán gravar la utilidad gravable obtenida por los contribuyentes, por los establecimientos, sucursales o agencias que se encuentren en la Entidad Federativa de que se trate.

Cuando un contribuyente tenga establecimientos, sucursales o agencias, en dos o más Entidades Federativas, para determinar el impuesto que a cada una de ellas le corresponda, se deberá considerar la suma de la utilidad gravable obtenida por todos los establecimientos, sucursales o agencias que tenga, y el resultado se dividirá entre éstos en la proporción que representen los ingresos obtenidos por cada establecimiento, sucursal o agencia, respecto de la totalidad de los ingresos.

En el caso de las personas físicas que tributen en los términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la LISR, las Entidades Federativas podrán estimar la utilidad fiscal de dichos contribuyentes y determinar el impuesto mediante el establecimiento de cuotas fijas.

Las Entidades Federativas podrán establecer distintas tasas dentro de los límites que establece el presente artículo por cada uno de los impuestos cedulares a que se refiere este artículo.

La base de los impuestos cedulares a que se refiere el presente artículo, deberá considerar los mismos ingresos y las mismas deducciones que se establecen en la LISR de carácter federal, para los ingresos similares a los contemplados en los impuestos cedulares citados, sin incluir el impuesto cédular local.

Cuando el ingreso a que se refiere la fracción III de este artículo derive de la aportación de inmuebles que los fideicomitentes o accionistas, personas físicas realicen a los fideicomisos o sociedades mercantiles, a los que se refieren los artículos 223 y 224-A de la LISR, según se trate, el impuesto cédular deberá considerar la ganancia en el mismo momento que la LISR establece para la acumulación de dicho ingreso.

Las Entidades Federativas que establezcan el impuesto cedular a que se refiere la fracción III de este artículo, no podrán gravar la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales que México tenga en vigor.

Asimismo, las Entidades Federativas podrán convenir con la Federación, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que los impuestos locales que en su caso se establezcan en su Entidad Federativa se paguen en las mismas declaraciones del impuesto sobre la renta federal.

