

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

DECRETOS QUE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES

Las reformas propuestas por el Ejecutivo y el Congreso que se discutieron durante los últimos meses, se caracterizaron por incluirse en varios paquetes que sufrieron diversas modificaciones hasta su publicación en el Diario Oficial de manera salteada durante el mes de diciembre pasado.

El día 8 se publicó el Decreto por el que se adiciona un Capítulo VII-A al Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contiene un régimen opcional de tributación aplicable a las sociedades cooperativas de producción constituidas únicamente por socios personas físicas que cumplan con una serie de requisitos. En esa misma fecha, se publicó el Decreto por el que se adiciona el artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece la posibilidad de que los turistas extranjeros soliciten la devolución del impuesto que les sea trasladado, por ciertos consumos en nuestro país.

El día 14 se publicó la Ley de Ingresos para el ejercicio fiscal de 2006. Asimismo, el día 21 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, así como el Decreto que reforma diversas disposiciones del Capítulo XII del Título Segundo de esta misma ley inherente al régimen fiscal de PEMEX.

El día 23 se publicó el Decreto que reforma, adiciona, deroga y establece diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, así como de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.

El día 26 se publicó el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta relativas al régimen de sueldos y salarios, así como el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

El día 28 se publicó el Decreto por el que se adicionan los artículos 227 y 228 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que contienen cierto estímulo en materia de fideicomisos de inversión en capital de riesgo.

Finalmente, el día 29 se publicó el Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto sobre la Renta, en específico, el artículo 226 de la misma para modificar el procedimiento de determinación del estímulo relativo a inversiones cinematográficas.

Dentro de los principales temas que fueron discutidos y aprobados en el paquete de reformas que se comenta en estos Tópicos Fiscales, destacan los relativos a la modificación sustancial del régimen fiscal para los fideicomisos de inversión en bienes raíces (FIBRAS), así como las reglas para determinar la deducibilidad de intereses por la aplicación de la mecánica de subcapitalización o capitalización delgada.

Otro cambio importante en el impuesto sobre la renta es la eliminación del régimen fiscal para las personas físicas que perciben ingresos por salarios, cuya aplicación se encontraba diferida hasta el 1° de enero de 2006, por lo que continúa vigente el mismo régimen que se ha venido aplicando.

Resulta criticable que en la reforma que se comenta no se hayan incluido reglas para corregir ciertas deficiencias en materia del régimen de deducción del costo de lo vendido y de la consolidación fiscal, por lo que esperamos que las mismas sean subsanadas a través de la Resolución Miscelánea, en tanto se incluyan en el texto legal, para dar certidumbre a los particulares.

Una vez más, las reformas al Código Fiscal no fueron aprobadas como consecuencia de la falta de consenso en el Congreso entre los distintos partidos políticos. Esperamos que en el próximo periodo ordinario de sesiones, los responsables de emitir las leyes de carácter federal puedan llegar a acuerdos sobre los diversos temas que convienen a nuestro país, a fin de proveer a los particulares y a las autoridades fiscales de los derechos y obligaciones necesarios para el correcto cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Los comentarios incluidos en estos Tópicos Fiscales pueden no ser compartidos por las autoridades administrativas o judiciales, por lo que no deberán considerarse como una asesoría profesional, siendo necesario analizar cada caso en particular.

Como en años anteriores, recordamos a nuestros lectores que las reformas que se comentan y sus disposiciones transitorias que las complementan, dejan sin efectos a todas aquellas disposiciones administrativas, resoluciones, autorizaciones o permisos, tanto de carácter general como particular, que se opongan a las disposiciones de las leyes reformadas. Recomendamos una cuidadosa revisión de las autorizaciones particulares con que cuentan las empresas para cerciorarse de su vigencia.

Asimismo, se derogan las disposiciones que contenían exenciones totales o parciales, o consideraban a personas como no sujetos de contribuciones, otorgaban tratamientos preferenciales o diferenciales en materia de ingresos y contribuciones,

distintos de los establecidos en el Código Fiscal, decretos presidenciales, tratados internacionales y leyes que establecen dichas contribuciones, así como los reglamentos de las mismas, salvo que por disposición transitoria se señale lo contrario.

Por lo anterior, recomendamos analizar las disposiciones particulares o generales que les sean favorables, a fin de corroborar su vigencia.

En las páginas siguientes de estos Tópicos Fiscales presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos de las leyes que fueron reformadas, agrupados bajo el siguiente

ÍNDICE

	Página
FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS	6
Impuesto sobre la Renta	6
Generalidades	6
Requisitos de los fideicomisos.....	7
Efectos por la aportación de los bienes	8
Obligaciones de las fiduciarias	8
Cuenta de resultado fiduciario.....	11
Obligaciones para tenedores de certificados de participación	12
Venta de certificados de participación	13
Exenciones por ventas de certificados	15
Fondos de pensiones y jubilaciones	16
Régimen de transición.....	17
Sociedades inmobiliarias	17
Impuesto al Valor Agregado	18
Certificados de participación inmobiliarios	18
Fideicomisos o sociedades inmobiliarias	19
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	19
PERSONAS MORALES	19
Deducciones.....	19
Capitalización insuficiente.....	19
Inversiones de reservas de fondos de pensiones y jubilaciones	21
Depreciación de montacargas	21
Sociedades Cooperativas de Producción	22
Generalidades	22
Características de la opción	22
Pagos provisionales	23
Anticipos a socios	24
ISR acreditable contra impuesto al activo.....	24
Obligaciones.....	24
Informativa por operaciones.....	24
en efectivo mayores a \$100,000	24
Operaciones con partes relacionadas	25
Donatarias Autorizadas.....	25
Nuevas actividades	25

Nuevo requisito	25
PERSONAS FÍSICAS	25
Generalidades.....	25
Reformas en Materia de Salarios	26
Servicios Profesionales y Actividades Empresariales	27
Régimen de Pequeños Contribuyentes	27
Informativa por Operaciones en Efectivo Mayores a \$100,000	28
RESIDENTES EN EL EXTRANJERO	28
Retención por Intereses Pagados a Bancos Registrados.....	28
Intereses Exentos	28
Operaciones Financieras Derivadas Exentas.....	29
REGÍMENES FISCALES PREFERENTES.....	30
Ingresos no Afectos	30
MULTINACIONALES	30
Métodos de Precios de Transferencia.....	30
Maquiladoras.....	31
ESTÍMULOS FISCALES	31
Deducción Inmediata	31
Inversiones Cinematográficas	32
Fideicomisos de Inversión en Capital de Riesgo	32
Generalidades	32
Requisitos de los fideicomisos.....	33
Cuentas de control	34
Retención de impuestos	35
Cesión de derechos fideicomisarios.....	35
RECORDATORIOS	36
Costo de lo Vendido.....	36
Costeo absorbente o directo.....	36
Métodos de valuación.....	37
Coeficiente de utilidad 2006	37
Reducción del inventario base.....	38
Obligación de controlar los inventarios	38
Consolidación.....	38
Pagos provisionales	38
Declaración informativa de impuestos diferidos.....	39
Editoras.....	39
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	40
Régimen de Pequeños Contribuyentes	40
Devolución del Impuesto a Turistas Extranjeros	40
IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.....	40
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	41
Cerveza	41
Cigarros	41
Bebidas alcohólicas	41
LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	42
Actualización	42
Nuevos Derechos	42
Ajustes a Derechos Existentes.....	42

Derechos de Inspección y Vigilancia.....	43
Permisos de Importación.....	43
Petróleos Mexicanos.....	43
Espacio Aéreo Mexicano.....	45
LEY DE INGRESOS.....	45
Modificaciones al Régimen Fiscal de PEMEX.....	45
Estímulos Fiscales.....	45
Transporte aéreo y marítimo.....	45
Impuesto al activo.....	46
Investigación y desarrollo.....	46
DIESEL para consumo final.....	47
Condonación de Recargos y Multas.....	47
Programa de Regularización de Cuotas del IMSS.....	47
Recargos por Prórroga.....	48

* * * * *

FIDEICOMISOS INMOBILIARIOS

Impuesto sobre la Renta

Generalidades

Como comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-1, en dicho ejercicio fiscal se incorporó a la ley un estímulo al sector inmobiliario mexicano, a través de la figura de los fideicomisos cuya única actividad fuera la construcción o adquisición de bienes inmuebles que se destinaran a su enajenación o a la concesión de su uso o goce, así como la adquisición del derecho para percibir ingresos por otorgar dicho uso o goce.

La disposición buscaba otorgar transparencia fiscal al fideicomiso para que los inversionistas que participaran en él determinaran y aplicaran el régimen fiscal que les correspondería de haber efectuado directamente las inversiones en los bienes inmuebles, además de que otorgaba algunos beneficios fiscales adicionales.

Desafortunadamente, el régimen inicialmente incorporado en la ley presentó algunas deficiencias que hicieron prácticamente inoperante la aplicación del estímulo.

Como consecuencia de lo anterior, durante los ejercicios de 2004 y 2005, las autoridades trataron de corregir las deficiencias que existían para llevar a cabo la aplicación del estímulo en comento a través de diversas reglas de carácter general y, posteriormente, mediante un decreto presidencial publicado en el Diario Oficial el 26 de enero de 2005, que si bien aclaraban y corregían algunas de las distorsiones no lograron impulsar la utilización de este tipo de fideicomisos como se hubiera deseado.

Con las reformas que se comentan a continuación, se pretende establecer un nuevo régimen que logre cumplir con los objetivos que se plantearon inicialmente a fin de impulsar el desarrollo del mercado inmobiliario en México.

Las modificaciones propuestas, que estarán vigentes a partir del ejercicio de 2006, promueven que los certificados de participación emitidos por los fideicomisos inmobiliarios puedan ser negociados en los mercados bursátiles, para lo cual se otorgan ciertas exenciones en el pago del impuesto sobre la renta a los inversionistas personas físicas y residentes en el extranjero que participen en los fideicomisos.

También se prevén cambios substanciales en lo referente a la distribución de las utilidades que se generen por las operaciones que se lleven a cabo a través de los fideicomisos, así como precisiones para determinar las ganancias por la venta de los certificados de participación en los fideicomisos.

Según la Exposición de Motivos, a fin de fortalecer el estímulo antes referido para que los fideicomisos inmobiliarios funjan como verdaderos vehículos de inversión para lograr el desarrollo inmobiliario en el país, se busca facilitar el cumplimiento de las obligaciones tanto de las fiduciarias que realizan las actividades de los fideicomisos, como de los fideicomitentes que aportan bienes a los mismos.

Asimismo, a través de la reforma se busca facilitar las operaciones que realizan los fideicomisos cuando se colocan los certificados de participación en los mercados bursátiles, situación que presentaba una complejidad práctica anteriormente.

Requisitos de los fideicomisos

A partir del ejercicio de 2006, se establece que el estímulo resultará aplicable para los fideicomisos que estén constituidos de conformidad con las leyes mexicanas cuyo fin sea la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento y a la enajenación posterior después de haber sido otorgados en arrendamiento por un periodo de al menos un año antes de su enajenación, así como a la adquisición de derechos a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles.

Los fideicomisos deben destinar cuando menos el 70% de su patrimonio a dichos fines. El remanente se debe invertir en la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Al no existir una definición del término “bienes inmuebles” para efectos de la aplicación del estímulo, los contribuyentes deberán aplicar de manera supletoria la legislación civil mexicana para determinar si los bienes aportados a los fideicomisos efectivamente califican como inmuebles, lo cual abre la posibilidad de incluir en el estímulo a los bienes inmuebles por destino.

Cabe recordar que hasta el ejercicio de 2005, el estímulo podía ser aplicado por aquellos fideicomisos cuyo objeto fuera la construcción o adquisición de inmuebles que se destinaran a su enajenación, sin que existiera la limitante de tener que haber otorgado en arrendamiento los inmuebles por un periodo no menor a un año previo a su enajenación.

Para 2006, resalta el hecho de que el fin de los fideicomisos debe ser el otorgar en “arrendamiento” los bienes inmuebles que sean adquiridos o construidos y sólo enajenarse una vez que dichos bienes se hubiesen otorgado en arrendamiento por lo menos un año.

Se establece como nuevo requisito para aplicar el estímulo, el distribuir a los tenedores de los certificados de participación, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, cuando menos y a cuenta del resultado fiscal del mismo ejercicio, determinado en los términos de las disposiciones aplicables a las personas morales mexicanas, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa corporativa del impuesto sobre la renta al resultado fiscal del ejercicio. Como se explicará más adelante, la distribución en comento es indispensable para que los fiduciarios puedan enterar el impuesto sobre la renta causado en cada ejercicio por las actividades realizadas a través de los fideicomisos.

Adicionalmente, por lo que respecta a los fideicomisos cuyos certificados de participación no se encuentren colocados entre el gran público inversionista, se

establece que para poder aplicar el estímulo, estos fideicomisos deberán tener cuando menos 10 tenedores y ninguno de ellos podrá tener una participación mayor del 20% del monto total de las aportaciones al fideicomiso.

Efectos por la aportación de los bienes

A diferencia de lo previsto hasta el ejercicio de 2005, en el cual los fideicomitentes que aportaban bienes inmuebles a los fideicomisos podían considerar que no los enajenaban en ciertos supuestos para efectos del impuesto sobre la renta, a partir del ejercicio fiscal de 2006 se establece que los citados fideicomitentes deberán determinar en el momento de la aportación la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, en los términos de las disposiciones que resultan aplicables a las personas morales y a las personas físicas residentes en México, así como a los residentes en el extranjero que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en México, según sea el caso.

Las ganancias determinadas en los términos señalados en el párrafo anterior deberán ser acumuladas por cada fideicomitente, previa actualización por inflación, en el momento en que enajenen sus certificados de participación, en la proporción que los certificados enajenados representen del total de los certificados que recibieron por la aportación del bien inmueble al fideicomiso, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente, o bien, cuando la fiduciaria enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

Lo señalado anteriormente permite que los fideicomitentes difieran el momento de acumulación de las ganancias que, en su caso, determinen por la aportación de los bienes inmuebles a los fideicomisos, hasta el momento en que se actualice alguno de los supuestos señalados en el párrafo anterior.

Aun cuando la ley es omisa respecto del tratamiento fiscal aplicable para las pérdidas que, en su caso, se deriven por la aportación de los bienes inmuebles a los fideicomisos, consideramos que las mismas podrán ser aplicadas por los fideicomitentes conforme a las reglas generales previstas en la ley por la venta de bienes inmuebles.

Por otra parte, se precisa que la deducción de los bienes inmuebles aportados a los fideicomisos corresponderá a la institución fiduciaria a partir de la fecha y por el valor de la aportación. Las disposiciones fiscales que estuvieron vigentes durante los ejercicios de 2004 y 2005 no eran claras respecto del valor que debía considerar la fiduciaria para aplicar la deducción correspondiente.

Obligaciones de las fiduciarias

Continúa vigente el beneficio consistente en que las fiduciarias no deberán efectuar pagos provisionales de impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

A partir del 2006 se establece que no se pagará el impuesto al activo por el valor del activo en el ejercicio correspondiente a las actividades realizadas por estos

fideicomisos, siempre que al menos un monto equivalente al 20% del total de las aportaciones realizadas a los fideicomisos se encuentre colocado entre el gran público inversionista. Desde nuestro punto de vista y como se establece en otros casos en la legislación fiscal, el criterio para determinar esta exención debiera ser en función al porcentaje de los certificados de participación que se encuentren colocados entre el gran público inversionista y no en función al valor de las aportaciones.

En la reforma que se comenta no se hace mención respecto de las implicaciones que resultan aplicables en materia de impuesto al activo cuando los fideicomisos no cumplan con el requisito señalado en el párrafo anterior. En nuestra opinión, los involucrados deberán aplicar el régimen general previsto en la Ley del Impuesto al Activo; es decir, los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente cuando no se hubieran designado los primeros, para determinar el valor de su activo en el ejercicio, adicionarán el valor del activo correspondiente a las actividades realizadas por el fideicomiso.

Por otra parte, se establece que las fiduciarias deberán determinar el resultado fiscal de cada ejercicio por las actividades que se realicen a través del fideicomiso de conformidad con las reglas aplicables a las personas morales residentes en México.

Asimismo, la ley prevé que los fiduciarios deben efectuar la retención del impuesto sobre la renta causado en cada ejercicio fiscal por las operaciones efectuadas a través del fideicomiso, cuando distribuyan a los tenedores de los certificados de participación la cantidad que por ley les corresponda. Como ya se mencionó, las fiduciarias deben distribuir a los tenedores de los certificados cuando menos y a cuenta del resultado fiscal del ejercicio, la cantidad que resulte de multiplicar la tasa corporativa del impuesto sobre la renta al resultado fiscal del ejercicio.

Adicionalmente, las instituciones fiduciarias deberán retener el impuesto sobre la renta cuando distribuyan ingresos que no provengan de la cuenta de resultado fiduciario que se analizará más adelante. En estos casos, el importe de la retención se calculará aplicando al monto distribuido la tasa corporativa del impuesto sobre la renta correspondiente.

En caso de que los certificados de participación del fideicomiso sean considerados como colocados entre el gran público inversionista conforme a las reglas que para tal fin emita el SAT, los intermediarios financieros serán quienes deberán efectuar las retenciones que fueron mencionadas en los dos párrafos anteriores.

En todos los casos, las retenciones se deberán enterar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en el que se efectúen.

La ley es omisa respecto a ciertos efectos fiscales que deben ser tomados en cuenta cuando se distribuyen cantidades de los fideicomisos con anterioridad al cierre del ejercicio fiscal, o bien, cuando las utilidades no provengan de la cuenta de resultado fiduciario, lo cual pudiera ocasionar un doble gravamen sobre las mismas utilidades, al no establecerse la posibilidad de acreditar el impuesto sobre la renta que se tenga que

pagar en los casos mencionados en este párrafo, contra el impuesto que anualmente se debe pagar sobre el resultado fiscal del ejercicio.

Resulta criticable que la ley no establece régimen alguno para los casos en los que los certificados de participación sean redimidos a los tenedores de los mismos, lo que pudiera provocar que en ocasiones se graven como utilidades las aportaciones de bienes realizadas por los fideicomitentes a los fideicomisos inmobiliarios.

Por otra parte, se prevé que cuando los tenedores de los certificados de participación de los fideicomisos sean personas morales o residentes en el extranjero, las retenciones antes mencionadas tendrán el carácter de pagos definitivos, lo que implica que en el caso específico de las personas morales residentes en México, éstas no tendrán que acumular las partes proporcionales que les correspondan de los resultados fiscales de los fideicomisos a sus demás ingresos.

También, resulta criticable que el pago del impuesto que corresponda a las personas morales mexicanas deba considerarse como un pago definitivo, ya que esto ocasiona distorsiones, al dar un tratamiento cedular al impuesto que se genera por los ingresos derivados de las actividades realizadas a través de los fideicomisos inmobiliarios, sin que exista congruencia con el régimen de transparencia inicialmente propuesto, lo cual pudiera entorpecer el esfuerzo para promover el desarrollo inmobiliario en México entre las personas morales mexicanas.

En todo caso, si se parte del supuesto de que las inversiones realizadas por las personas morales en los fideicomisos inmobiliarios se asimilan a inversiones en otras personas morales mexicanas, debiera entonces preverse la posibilidad de consolidarse para efectos fiscales los resultados determinados por las actividades realizadas a través de fideicomisos.

De igual manera, al no establecerse en el estímulo regulación alguna sobre las implicaciones que resultan aplicables en materia de impuesto al activo para los fideicomisos inmobiliarios cuyos activos sí estén sujetos al pago de dicho impuesto, pudiera generar distorsiones importantes la aplicación conjunta de la retención definitiva que fue mencionada en los párrafos anteriores y del régimen general previsto en la Ley del Impuesto al Activo que realicen las personas morales residentes en México obligadas al pago de este impuesto.

Específicamente, consideramos que la ley debiera establecer que las retenciones por concepto de impuesto sobre la renta que se efectúen a las personas morales residentes en México en los términos previstos en el estímulo y que tienen el carácter de pagos definitivos, se consideren como impuesto sobre la renta efectivamente pagado para aplicar los acreditamientos previstos en la Ley del Impuesto al Activo contra el impuesto al activo que causen estas personas morales.

Tratándose de personas físicas, las retenciones que les efectúen las instituciones fiduciarias o los intermediarios financieros en los términos anteriores, podrán acreditarse contra el impuesto sobre la renta que manifiesten en la declaración anual en la que acumulen el resultado fiscal del ejercicio que les corresponda.

También se prevé que las fiduciarias deberán llevar una cuenta de resultado fiduciario por las actividades que se realicen a través de cada fideicomiso, la cual se determina con base en las reglas aplicables a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) prevista para las personas morales residentes en México y que serán analizadas en el siguiente apartado.

Lo que se pretende con esta cuenta es dar un régimen similar al de los dividendos entre sociedades mexicanas, a fin de que sólo se pague una vez el impuesto derivado de las actividades de los fideicomisos, ya sea de manera anual o al momento de repartir las posibles utilidades que se generen en los fideicomisos. No obstante, reiteramos que falta establecer algún procedimiento de acreditamiento cuando se paguen cantidades del fideicomiso a cuenta del resultado fiscal de un ejercicio o en exceso al saldo de la mencionada cuenta.

Como excepción, se releva a las fiduciarias de llevar la cuenta de resultado fiduciario cuando se distribuya el total del resultado fiscal de cada ejercicio durante el mismo y los dos meses siguientes al término del ejercicio, señalándose que cuando en algún ejercicio no se distribuya la totalidad del resultado fiscal, a partir de dicho ejercicio las instituciones fiduciarias deberán llevar la cuenta de resultado fiduciario.

A partir del ejercicio de 2006, las instituciones fiduciarias tienen la obligación de proporcionar constancias y presentar información a través de los medios, formatos electrónicos y plazos, que para tales efectos establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Cuenta de resultado fiduciario

Como se mencionó en el apartado anterior, las instituciones fiduciarias deben llevar una cuenta de “resultado fiduciario”, la cual se determina con base en las mismas reglas que resultan aplicables a la CUFIN que deben llevar las personas morales mexicanas. El propósito de esta cuenta es controlar, para fines fiscales, las distribuciones de utilidades que se efectúen a los tenedores de los certificados de participación, así como para incorporar sus variaciones en el costo fiscal de dichos certificados.

Para estos efectos, se establece que la utilidad fiscal neta será el resultado fiduciario neto de cada ejercicio. Para determinar el resultado fiduciario neto, los fiduciarios deben aplicar la siguiente fórmula:

$$\begin{array}{r} \text{Resultado fiscal del ejercicio} \\ - \text{Resultado fiscal distribuido}^1 \\ - \text{Partidas no deducibles} \\ \hline = \text{Resultado fiduciario neto} \end{array}$$

¹ El resultado fiscal distribuido que debe disminuirse para determinar el Resultado Fiscal Neto de cada ejercicio, no puede exceder al importe del impuesto sobre la renta causado por las actividades del fideicomiso; es decir, del importe que resulte de multiplicar el resultado fiscal del ejercicio por la tasa corporativa de impuesto sobre la renta que resulte aplicable.

Como lo señalamos anteriormente, los fideicomisos deben distribuir de manera anual por lo menos utilidades por una cantidad equivalente al resultado de multiplicar el resultado fiscal del ejercicio por la tasa corporativa del impuesto sobre la renta que resulte aplicable.

De manera similar a la determinación de la CUFIN que llevan las personas morales, se prevé la posibilidad de que exista un “resultado fiduciario neto negativo”, el cual se deberá disminuir del saldo de la cuenta de resultado fiduciario que se tenga al final del ejercicio, o bien, del resultado fiduciario neto que se determine en los siguientes ejercicios hasta agotarlo.

Los ingresos por dividendos percibidos que se podrán adicionar al saldo de la cuenta de resultado fiduciario, serán los ingresos que se perciban de otros fideicomisos inmobiliarios que cumplan los requisitos para poder aplicar el estímulo fiscal. Por lo que respecta a los dividendos pagados que se tienen que disminuir del saldo de esta cuenta, de lo establecido en la ley se desprende que serán las cantidades que se distribuyan a los tenedores de los certificados de participación a cuenta del resultado fiscal del ejercicio y que excedan de la cantidad que resulte de multiplicar dicho resultado por la tasa corporativa de impuesto sobre la renta que resulte aplicable.

También se prevé que las personas morales que sean tenedoras de certificados de participación en estos fideicomisos, podrán adicionar a su CUFIN, los ingresos que provengan de la cuenta de resultado fiduciario, y los considerarán como dividendos percibidos para los efectos de la citada CUFIN, lo cual reitera el régimen cedular que rompe con el concepto de transparencia que inicialmente se propuso para este tipo de fideicomisos.

Desde nuestro punto de vista y de acuerdo con el esquema general que resulta aplicable para determinar el saldo de la CUFIN de las personas morales, el estímulo debiera establecer que las personas morales podrán adicionar al saldo de esta cuenta todos los ingresos que perciban de este tipo de fideicomisos y no nada más los que provengan de la cuenta de resultado fiduciario, por lo que esperamos que esta situación se corrija mediante reglas de carácter general.

Es importante reiterar que con el nuevo sistema de reparto de utilidades en los fideicomisos inmobiliarios, el hecho de que exista la obligación para las fiduciarias o para los intermediarios financieros de distribuir en forma anual a los tenedores de los certificados de participación por lo menos el flujo equivalente al impuesto sobre la renta causado por las actividades realizadas a través del fideicomiso, implicará que el mecanismo para pagar dicho impuesto necesariamente sea la figura jurídica de la retención, por lo que las instituciones fiduciarias y, en su caso, los intermediarios financieros serán responsables solidarios del pago del mismo.

Obligaciones para tenedores de certificados de participación

Tratándose de aquellos tenedores que sean personas físicas residentes en México, únicamente deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Acumular a sus demás ingresos del ejercicio, el resultado fiscal del ejercicio que les corresponda, así como los ingresos distribuidos por el fideicomiso que no provengan de la cuenta de resultado fiduciario. Como ya se mencionó, las personas físicas podrán acreditar el impuesto sobre la renta que les sea retenido por las fiduciarias o por los intermediarios financieros, según corresponda.
- b) Proporcionar a las instituciones fiduciarias o a los intermediarios financieros, según corresponda, la información que el SAT establezca mediante reglas de carácter general.
- c) En caso de no estar inscritos ante el RFC, deberán solicitar su inscripción ante dicho registro presentando los avisos correspondientes. Si ya estuvieran inscritos ante el RFC, no deberán presentar el aviso de aumento o disminución de obligaciones, por lo que respecta a los ingresos que deban acumular en su carácter de tenedores de certificados de participación en los fideicomisos inmobiliarios.
- d) Presentar declaración anual de impuestos.

Por lo que respecta a aquellos tenedores de certificados de participación que sean residentes en el extranjero, deberán cumplir las siguientes obligaciones:

- a) Proporcionar a las instituciones fiduciarias o a los intermediarios financieros, según corresponda, la información que el SAT establezca mediante reglas de carácter general.
- b) En caso de ser fondos de pensiones y jubilaciones, se deberán inscribir en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero.

De lo establecido en la ley, se desprende que los tenedores de certificados de participación que sean personas morales residentes en México no deberán cumplir con obligación alguna en materia de impuesto sobre la renta, en virtud de que las retenciones que les efectúen las instituciones fiduciarias o los intermediarios financieros tienen el carácter de pagos definitivos y las cantidades percibidas de la cuenta de resultado fiduciario se considerarán como dividendos provenientes de otras personas morales mexicanas.

Venta de certificados de participación

Se establece que para efectos de la aplicación del estímulo, el término “certificados de participación” mencionado en la ley comprende: (i) los derechos a recibir el provecho que el fideicomiso implica o una parte alícuota de los frutos o rendimientos de los valores, derechos o bienes de cualquier clase que tenga el fideicomiso; (ii) los derechos a una parte alícuota del derecho de propiedad o de la titularidad de esos bienes, derechos o valores; y, (iii) los derechos a una parte alícuota del producto neto que resulte de la venta de dichos bienes, derechos o valores.

En consecuencia, cuando en la ley se hace referencia a los tenedores de los certificados de participación, se precisa que se entenderán incluidos los titulares de los derechos mencionados en el párrafo anterior.

Es preciso señalar que, como regla general, la ley establece que los fideicomitentes y cualquier otro tenedor de los certificados de participación en los fideicomisos inmobiliarios, deben acumular las ganancias obtenidas por dichas enajenaciones.

Para determinar cada una de las ganancias mencionadas en el párrafo anterior, se establece el procedimiento que se describe a continuación, distinto al que estuvo vigente hasta el ejercicio de 2005:

- a) Se adicionará a los ingresos obtenidos por la enajenación de los certificados, el saldo actualizado de la cuenta de resultado fiduciario a la fecha de adquisición, en la parte que corresponda a los títulos que se enajenen.
- b) Se adicionará al costo comprobado de adquisición actualizado de los certificados que se enajenen, el saldo actualizado de la cuenta de resultado fiduciario a la fecha de la enajenación, en la parte que corresponda a los títulos que se enajenen.
- c) La ganancia será la cantidad que resulte de disminuir al resultado obtenido conforme al inciso a), la cantidad determinada en los términos del inciso b), cuando la primera sea mayor que la segunda.

Para estos efectos, en la ley se establece que los certificados que se enajenan, son los primeros que se adquirieron. Asimismo, se precisa que cuando los fideicomitentes enajenen alguno de los derechos que obtuvieron por la celebración del fideicomiso, el costo comprobado de adquisición identificado con dicho derecho será equivalente al valor de la aportación hecha al fideicomiso al momento en que se otorgó el derecho que se enajene.

Con estas modificaciones, se permite ahora a los fideicomitentes y a los tenedores que enajenen sus certificados de participación, el reconocer en el costo fiscal de dichos certificados, las utilidades generadas por las actividades realizadas a través del fideicomiso, lo cual evitará que exista un doble gravamen por los ingresos que se generen de la propia operación de los fideicomisos y que no se hubieran repartido. También se disminuirá el costo fiscal de los certificados cuando exista una disminución en el saldo de la cuenta de resultado fiduciario entre las fechas de adquisición y de enajenación del certificado de que se trate.

La ley no regula específicamente el tratamiento que resulta aplicable para las pérdidas que, en su caso, se obtengan por las enajenaciones de los certificados de participación, además de que prevé ciertos casos en que las ganancias derivadas de las enajenaciones de los certificados de participación están exentas del pago del impuesto sobre la renta, que se analizan en el siguiente apartado.

Exenciones por ventas de certificados

Con el objeto de promover la inversión en los fideicomisos inmobiliarios a través de mercados bursátiles entre inversionistas personas físicas y residentes en el extranjero, se incorpora la posibilidad de que algunas ganancias obtenidas por dichos inversionistas por la venta de los certificados de participación estén exentas del pago del impuesto sobre la renta.

A partir del ejercicio de 2006, las personas físicas y los residentes en el extranjero estarán exentos del pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- a) Cuando los certificados de participación se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, su adquisición y enajenación se lleve a cabo en bolsa de valores concesionada o en mercados reconocidos conforme a tratados internacionales, y al menos un 20% de las aportaciones al fideicomiso se encuentren colocadas entre el gran público inversionista.
- b) Cuando los certificados se enajenen en las bolsas o mercados reconocidos mencionados en el inciso anterior, aun cuando su adquisición se haya efectuado fuera de dichas bolsas o mercados, siempre que hayan transcurrido al menos cinco años ininterrumpidos desde la fecha en que fueron adquiridos y hasta su enajenación y, además, se cumplan los demás requisitos señalados en el inciso anterior.
- c) Cuando el enajenante sea un fideicomitente y los certificados de participación se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se lleve a cabo en bolsa de valores concesionada o en algún mercado reconocido conforme a tratados internacionales, siempre que hayan transcurrido cinco años ininterrumpidos desde que el fideicomitente es propietario de los certificados enajenados y los certificados emitidos por el fideicomiso estén colocados en dicha bolsa o mercados, y al menos un 20% de las aportaciones al fideicomiso se encuentren colocadas entre el gran público inversionista.

Al igual que en la exención del impuesto al activo, consideramos que el criterio para determinar estas exenciones debiera ser en función al porcentaje de los certificados de participación que se encuentren colocados entre el gran público inversionista y no en función al valor de las aportaciones, en virtud de que lo que será susceptible de colocación en los mercados bursátiles son los propios certificados. Esperamos que las autoridades fiscales aclaren esta situación mediante reglas de carácter general.

Como se puede observar, sujeto al cumplimiento de diversos requisitos, las exenciones por la venta de los certificados de participación de los fideicomisos inmobiliarios aplicables a personas físicas y residentes en el extranjero, cubren tres grandes rubros:

- a) Cuando los certificados se adquieran y se enajenen en los mercados bursátiles.

- b) Cuando los certificados se adquieran fuera de los mercados bursátiles y se enajenen en dichos mercados.
- c) Cuando se trate de los fideicomitentes en los fideicomisos (personas que efectuaron las aportaciones de origen) y que enajenen los certificados que se les entregaron en los mercados bursátiles.

Fondos de pensiones y jubilaciones

Con el fin de mantener el régimen de exención que les resulta aplicable a los fondos de pensiones y jubilaciones del país y del extranjero, se señala que las instituciones fiduciarias y los intermediarios financieros, según corresponda, no estarán obligados a efectuar las retenciones de impuesto sobre la renta mencionadas en el apartado en el que se describieron sus obligaciones por fungir como tales en los fideicomisos inmobiliarios, siempre y cuando los citados fondos de pensiones y jubilaciones sean los beneficiarios efectivos del resultado fiscal distribuido por los fideicomisos, en la proporción que tengan en dichos vehículos de inversión.

La ley establece ciertas limitantes y procedimientos específicos que se deben cumplir para determinar la proporción de la tenencia que mantienen estos fondos en los fideicomisos, las cuales deberán ser analizadas en cada caso en particular, a fin de determinar las cantidades que no serán objeto del impuesto sobre la renta.

Por lo tanto, en términos generales, la exención antes comentada para los fondos de pensiones y jubilaciones del país y del extranjero se prevé tanto a nivel de la determinación del resultado fiscal del ejercicio de los fideicomisos como a nivel de las distribuciones de utilidades que se realicen por importes superiores al saldo de la cuenta de resultado fiduciario, lo cual es congruente con el objetivo de mantener su exención y fomentar su participación a través de esta figura como inversionistas en el sector inmobiliario en México.

Desafortunadamente, en las disposiciones que regulan el estímulo fiscal en comento no se establece que las enajenaciones de los certificados de participación que efectúen los fondos de pensiones y jubilaciones se encuentran exentas del pago del impuesto sobre la renta.

De acuerdo con las demás disposiciones fiscales que estarán en vigor a partir del 1º de enero de 2006, únicamente se podría considerar que las ventas de certificados están exentas para efectos del impuesto sobre la renta cuando sean efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros en bolsas de valores o mercados de amplia bursatilidad, siempre que se cumplan con los mismos supuestos de exención que resultan aplicables para las ventas de acciones efectuadas por residentes en el extranjero en esos mercados. Creemos que esta situación debiera ser corregida mediante reglas de carácter general.

Asimismo, consideramos que el procedimiento previsto en la ley para determinar las proporciones del resultado fiscal de cada ejercicio y de las utilidades que se distribuyan en exceso a la cuenta de resultado fiduciario, que se considerarán exentas

por la participación de fondos de pensiones y jubilaciones en los fideicomisos inmobiliarios y que implica considerar participaciones promedios o al cierre de cada ejercicio, pudiera generar distorsiones en los ejercicios en los cuales los citados fondos participen como enajenantes o adquirentes en enajenaciones de los certificados de participación, siendo la contraparte una persona no exenta. Esta situación pudiera implicar la existencia de ajustes a los precios que se pacten por la venta de los certificados, lo cual en el caso de fideicomisos que sean públicos, pudiera resultar muy complejo.

De igual manera, el procedimiento mencionado en el párrafo anterior probablemente ocasionará que se segmenten las inversiones que efectúen los potenciales inversionistas de estos fideicomisos, en virtud de que los citados fondos buscarán que todos los inversionistas del fideicomiso en el que participen tengan el mismo carácter de exentos para efectos del impuesto sobre la renta, lo que obviamente entorpecería la posibilidad de obtener recursos de una diversidad de inversionistas.

Régimen de transición

Resulta criticable que no se establezcan disposiciones transitorias para aquellos fideicomisos que hubieran aplicado el estímulo al sector inmobiliario conforme a las disposiciones fiscales que estuvieron vigentes durante los ejercicios de 2004 y 2005 y que han sido sustancialmente modificadas, por lo que será necesario analizar cada caso de manera particular, para determinar si habría la posibilidad de argumentar que existen derechos adquiridos conforme a las reglas del estímulo que estuvo vigente hasta el ejercicio de 2005.

Sociedades inmobiliarias

Se establece un estímulo fiscal para aquellas sociedades mercantiles que tributen conforme al régimen general que resulta aplicable a las personas morales residentes en México, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Se trate de sociedades constituidas conforme a las leyes mexicanas.
- b) Que su fin sea la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento y a su enajenación después de haber sido otorgados en arrendamiento por un periodo de al menos un año, así como a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de bienes inmuebles.
- c) Destinen su patrimonio cuando menos en un 70% a los fines mencionados en el inciso anterior y el remanente a la adquisición de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Específicamente, se establece que los accionistas que aporten bienes inmuebles a este tipo de sociedades deberán acumular la ganancia por la enajenación de los bienes inmuebles aportados, cuando enajenen las acciones de dicha sociedad, en la

proporción que dichas acciones representen del total de las acciones recibidas por la aportación del inmueble, o bien, cuando la sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes.

Al igual que en los fideicomisos inmobiliarios, se prevé que este tipo de sociedades no realizarán pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta e impuesto al activo.

En el caso de que las sociedades analizadas en este apartado tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones del país y del extranjero, se establece que las citadas sociedades deberán entregar a los fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria que tuvieron al término del ejercicio, la que resulte menor.

Para estos efectos, la sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que entregue a los accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones del país y del extranjero, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Esta cantidad deberá considerarse como impuesto sobre la renta pagado para los efectos de la determinación de la CUFIN de la sociedad que aplique el estímulo.

Adicionalmente, las sociedades mercantiles que se acojan al estímulo en comento deberán cumplir con los requisitos de información que el SAT establezca mediante reglas de carácter general.

Impuesto al Valor Agregado

Certificados de participación inmobiliarios

En la Exposición de Motivos se señala que, derivado del tratamiento que en materia del impuesto sobre la renta se establece para los fideicomisos inmobiliarios y con objeto de hacer operable dicho esquema, se propone exentar del impuesto al valor agregado la enajenación de los certificados de participación que emitan los fideicomisos inmobiliarios, en virtud de que no se enajena la propiedad del patrimonio del fideicomiso, sino el derecho a recibir los rendimientos que dicho fideicomiso genere.

Acorde con lo anterior, de manera acertada se establece que la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, estará exenta del pago del impuesto al valor agregado, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada o en mercados reconocidos conforme a convenios internacionales.

Asimismo, se excluye del cálculo para la determinación de la proporción de acreditamiento del impuesto a la enajenación de este tipo de certificados.

En la reforma que se comenta, se establece que con objeto de hacer viable el esquema contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta, en caso de que se enajenen

certificados de participación inmobiliaria, los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no podrán gravar con impuestos locales o municipales la enajenación de dichos certificados, siempre que se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada o en mercados reconocidos conforme a tratados internacionales.

Fideicomisos o sociedades inmobiliarias

Se establece que en el caso de personas físicas que obtengan ingresos por aportar inmuebles a fideicomisos inmobiliarios o sociedades inmobiliarias de las previstas en el estímulo fiscal, considerarán para efectos del impuesto local que la ganancia se obtiene en el momento en que la misma se acumule para efectos del impuesto sobre la renta.

Resulta criticable que si bien para efectos del impuesto local, el reconocimiento de la ganancia para las personas físicas por la aportación de inmuebles se difiere hasta el momento que se acumule para efectos del impuesto sobre la renta, para el impuesto al valor agregado federal no existe la posibilidad de diferir el gravamen en el caso de aportaciones efectuadas a sociedades inmobiliarias.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PERSONAS MORALES

Deducciones

Capitalización insuficiente

Tal como se comentó en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, a partir del ejercicio fiscal de 2005 se incluyó en la ley un mecanismo para considerar como no deducibles los intereses pagados por los contribuyentes, respecto de ciertas deudas que se consideran en exceso de su capital.

Tal como fue señalado en la Exposición de Motivos correspondiente, la anterior adición respondió a la necesidad de incorporar un procedimiento que combatiera la utilización de operaciones de endeudamiento como instrumento para disminuir la base del impuesto sobre la renta, o reubicar utilidades o pérdidas de una entidad a otra.

Desafortunadamente, la redacción de las disposiciones correspondientes resultó confusa, dando así un alcance excesivo al mecanismo establecido, el cual incluía deudas válidamente contratadas con partes independientes, cuyos montos y términos correspondían a valores de mercado.

Con el objeto de atenuar las deficiencias señaladas en las disposiciones relativas a la capitalización insuficiente, el pasado 21 de octubre de 2005 se expidió un decreto presidencial, el cual fue comentado en nuestro Flash Informativo 2005-39, a través del cual los contribuyentes pueden excluir del cálculo correspondiente los pasivos

contratados con entidades del sistema financiero, cuyos fondos fueran destinados a inversiones productivas o pago de pasivos y siempre que los contratos respectivos incluyan seis de las dieciséis características listadas en el decreto, mismas que corresponden a términos y condiciones de mercado.

Asimismo, mediante el decreto antes señalado se establece que para determinar el capital contable que sirve de base para determinar la relación 3:1, los contribuyentes podrán incluir la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate.

Si bien lo anterior establece un beneficio para el ejercicio de 2005 en relación con la aplicación de las reglas de capitalización insuficiente, tal beneficio sólo resulta aplicable respecto de las deudas contratadas con entidades del sistema financiero para los casos mencionados, según lo dispuesto en el propio decreto, por lo que no puede ser aplicado por los demás contribuyentes afectados por las disposiciones incluidas en la ley.

A fin de ampliar el beneficio otorgado mediante el decreto a un mayor número de contribuyentes, para el ejercicio fiscal de 2006 se modifica el mecanismo para la determinación de los intereses pagados por los contribuyentes respecto de deudas que se consideran en exceso de su capital, adicionándose un supuesto a la disposición correspondiente, que permite excluir del cálculo aquellos pasivos que estén sujetos a ciertos términos y condiciones señalados en la disposición.

Los términos y condiciones establecidos reflejan aquéllos que regularmente se pactan entre partes independientes y consisten en el control para el otorgante del crédito respecto del destino de éste, así como restricciones para que el contribuyente distribuya utilidades (de cualquier forma), enajene activos, contrate nuevos créditos, reduzca su capital, o se enajene una proporción importante de sus acciones o partes sociales.

Mediante disposición de vigencia temporal se establece que los contribuyentes podrán optar por aplicar lo antes señalado, a fin de determinar los intereses no deducibles correspondientes al ejercicio de 2005.

A fin de evitar una doble imposición con motivo de la determinación de intereses no deducibles por subcapitalización, de manera acertada se precisa que los pasivos en exceso que se determinen conforme a las reglas de capitalización insuficiente, no deberán ser considerados como deudas para la determinación del ajuste anual por inflación.

Si bien las modificaciones anteriores atenúan el alcance de las disposiciones incluidas en la ley en materia de capitalización insuficiente, incluso estableciendo un beneficio para todos los contribuyentes y no sólo para aquellos beneficiados por el decreto presidencial, resulta criticable que no se hayan modificado otros componentes del mecanismo que causan confusión en su aplicación, o bien, tienen alcances indebidos, entre los cuales se incluyen los casos que se mencionan a continuación:

- a) Mediante el decreto antes señalado se establece que para efectos de determinar el capital contable que sirve de base para determinar la relación 3:1, los contribuyentes podrán incluir la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate. Sin embargo, esta regla no fue incorporada en las modificaciones a la ley.
- b) La ley es omisa respecto a qué capital contable debe considerarse en el caso de que se tenga capital contable negativo. Sería recomendable que se estableciera que el capital contable en ningún caso deberá ser menor a la unidad, tal como se establece en la legislación de otros países.
- c) El exceso de deudas que se determine que genera intereses no deducibles, además de no incluirse para el cómputo del ajuste inflacionario de las deudas, debería formar parte de la cuenta de capital de aportación actualizado.
- d) Establecer en ley que los intereses no deducibles resultantes del exceso de las deudas no deben ser objeto de retención del impuesto sobre la renta cuando sean pagados a residentes en el extranjero.
- e) Que en el caso de deudas contratadas con partes independientes residentes en el extranjero, éstas únicamente sean consideradas cuando estén garantizadas por una parte relacionada del contribuyente.
- f) Continúa pendiente aclarar el procedimiento que en su caso se deberá aplicar conforme a las disposiciones transitorias, a fin de disminuir proporcionalmente el excedente determinado entre deudas sobre capital.

Inversiones de reservas de fondos de pensiones y jubilaciones

Se adicionan como objeto de las inversiones permitidas para los fondos de pensiones y jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, los certificados de participación emitidos por las instituciones fiduciarias respecto de los fideicomisos inmobiliarios, cuya modificación a su régimen fiscal se comenta en estos Tópicos Fiscales, así como la inversión en acciones de sociedades mercantiles que cumplan con la mayoría de los requisitos aplicables a dichos fideicomisos, que igualmente a partir de este año gozan de un régimen fiscal especial. Lo anterior, resulta congruente con los ajustes que se efectúan al régimen de dichos fideicomisos y sociedades de inversión inmobiliaria, buscando incrementar su competitividad.

Depreciación de montacargas

Se incluye a los montacargas dentro de la fracción que establece una tasa del 25% de deducción por depreciación para automóviles, autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques. Anteriormente, este tipo de activos se encontraban sujetos a la tasa de depreciación aplicable dependiendo de la actividad en que dichos activos se utilizaban, mismas que varían desde el 5%, por ejemplo, para los contribuyentes dedicados a la generación, conducción, transformación y distribución de energía

eléctrica; hasta el 100% en los que se destinan a la conversión a consumo de gas natural y para prevenir y controlar la contaminación ambiental.

Por tanto, este cambio podrá reducir o aumentar el plazo total de la deducción por depreciación de estos activos respecto de aquél al que se tenía derecho con anterioridad a esta reforma, dependiendo de la actividad a la que se encuentren dedicados los contribuyentes.

Sociedades Cooperativas de Producción

Generalidades

Con el objeto de contribuir al desarrollo de las sociedades cooperativas de producción que se encuentren constituidas únicamente por socios personas físicas, a partir del ejercicio de 2006 se establece una opción para calcular el impuesto sobre la renta derivado de las actividades que se realizan a través de dichas sociedades, en lugar de aplicar el régimen de las demás personas morales residentes en México.

Como regla general, las sociedades cooperativas de producción que apliquen esta opción no podrán variarla en ejercicios posteriores, a menos que cumplan con los requisitos que se establezcan para tales efectos en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las sociedades cooperativas de producción que en algún momento apliquen esta opción y, posteriormente, dejen de pagar el impuesto sobre la renta en los términos de la misma, en ningún caso podrán volver a aplicarla para calcular el impuesto sobre la renta derivado de las actividades que se realizan a través de dichas sociedades.

Características de la opción

En términos generales, la opción consiste en que las sociedades cooperativas de producción calcularán anualmente la utilidad gravable del ejercicio que corresponda, de conformidad con las reglas que resultan aplicables a las personas físicas residentes en México que perciben ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, pero diferirán el pago del impuesto causado hasta el momento en el que distribuyan esta utilidad a sus socios.

Por lo tanto, para determinar la utilidad gravada de cada ejercicio, las sociedades que apliquen la opción disminuirán de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos por las actividades realizadas, las deducciones autorizadas previstas en la ley, ambos correspondientes al ejercicio de que se trate. Al resultado así determinado se le disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores; el resultado será la utilidad gravable.

Una vez determinada la utilidad gravable del ejercicio en los términos señalados, las cooperativas deberán calcular la parte de dicha utilidad que le corresponde a cada uno de los socios por su participación en las sociedades.

Adicionalmente, las cooperativas deberán llevar una cuenta de utilidad gravable, la cual se adicionará con la utilidad gravable de cada ejercicio correspondiente a la totalidad de los socios y se disminuirá con el importe de las utilidades gravables pagadas a los socios de las cooperativas. El saldo de esta cuenta se deberá actualizar utilizando las mismas reglas que resultan aplicables para la actualización del saldo de la CUFIN que deben llevar las demás personas morales residentes en México. El saldo de esta cuenta deberá transmitirse a otra u otras sociedades en los casos de fusión y escisión. En este último caso, el saldo se dividirá entre la sociedad escidente (si subsiste) y las sociedades escindidas, en la proporción en la que se efectúe la partición del capital contable como consecuencia de la escisión.

Cuando las sociedades cooperativas distribuyan a sus socios utilidades provenientes de la cuenta que fue descrita en el párrafo anterior, se deberá pagar el impuesto sobre la renta que se hubiera diferido en los términos antes mencionados. Para ello, a la utilidad que se distribuya a cada socio se le deberá aplicar la tarifa que se tiene que tomar en cuenta para calcular el impuesto sobre la renta anual de las personas físicas residentes en México. Mediante disposición transitoria se especifica que la tarifa que se debe aplicar es la que estuvo vigente en el ejercicio en el que se generaron las utilidades que se distribuyen.

Para los efectos de lo señalado en el párrafo anterior, se considerará que las primeras utilidades que se distribuyen son las primeras utilidades que se generaron. El impuesto que corresponda a cada uno de los socios se debe pagar mediante declaración que se presentará a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en que se paguen las utilidades.

Los socios de las sociedades cooperativas que apliquen esta opción podrán acreditar en su declaración anual el impuesto que se pague en los términos señalados en el párrafo anterior.

Se considerará que las sociedades cooperativas distribuyen utilidades a sus socios cuando la utilidad gravable se invierta en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para la operación normal de la sociedad. Cabe mencionar que no se establecen criterios para determinar qué debe entenderse por “operación normal” de la sociedad.

Se establece que las sociedades cooperativas que apliquen este régimen que no distribuyan rendimientos a sus socios, sólo podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generen más empleos o socios cooperativistas. Este requisito resulta ambiguo, lo que pudiera generar arbitrariedades en la aplicación del mismo.

Pagos provisionales

Como parte del esquema para promover el desarrollo de estas sociedades cooperativas, se prevé que por los ingresos que generen no se efectuarán pagos provisionales de impuesto sobre la renta. No obstante, al no haberse aprobado modificación alguna a la Ley del Impuesto al Activo, deberá tomarse en cuenta que las sociedades podrían estar obligadas a efectuar pagos por concepto de impuesto al activo.

Anticipos a socios

Los rendimientos y los anticipos que otorguen las sociedades cooperativas a sus socios personas físicas, se considerarán como ingresos asimilados a los ingresos por concepto de sueldos, por lo que las sociedades deberán cumplir con los mismos requisitos que resultan aplicables a las personas morales residentes en México que pagan sueldos a sus trabajadores.

Del análisis de las disposiciones que aplicables a las personas físicas residentes en México que perciben ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, que deben ser consideradas para calcular la utilidad gravable del ejercicio de las sociedades cooperativas que apliquen este régimen, no se desprende que los rendimientos y los anticipos mencionados en el párrafo anterior puedan ser deducibles para determinar la utilidad gravable antes mencionada. Esperamos que se emitan reglas de carácter general para aclarar esta situación.

ISR acreditable contra impuesto al activo

Mediante disposiciones transitorias se establece que las retenciones de impuesto sobre la renta que las sociedades cooperativas efectúen en un ejercicio fiscal por los rendimientos y los anticipos mencionados en el apartado anterior, así como el impuesto sobre la renta que se pague en el ejercicio por distribuir utilidades a los socios, se podrán considerar como impuesto sobre la renta efectivamente pagado para aplicar los acreditamientos previstos en la Ley del Impuesto al Activo contra el impuesto al activo que causen las sociedades cooperativas.

Obligaciones

Informativa por operaciones en efectivo mayores a \$100,000

Se establece como una nueva obligación para las personas morales la de informar mensualmente a las autoridades fiscales respecto de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, o en piezas de oro o plata, tratándose de operaciones superiores a 100 mil pesos. Dicha información deberá proporcionarse a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT mediante reglas de carácter general. Igualmente se señala que en las referidas reglas podrán establecerse los supuestos de excepción para la presentación de esta información.

En la Exposición de Motivos se establece que esta reforma tiene como finalidad establecer mecanismos que le permitan a las autoridades fiscales contar con mayores herramientas para combatir al crimen organizado y el lavado de dinero.

La información que las autoridades fiscales obtengan mediante el cumplimiento por parte de los contribuyentes de esta obligación, no estará sujeta a la reserva que normalmente deben guardar las autoridades fiscales respecto de las

declaraciones y datos que los contribuyentes les proporcionan, en la medida en que dicha información se utilice para la realización de investigaciones sobre operaciones con recursos de procedencia ilícita en los términos del Código Penal.

Consideramos adecuada la inclusión de esta medida a fin de que las autoridades fiscales cuenten con los medios necesarios para combatir al crimen organizado y el lavado de dinero; no obstante, es deseable que las reglas que al efecto se establezcan no generen cargas administrativas excesivas para los contribuyentes.

Operaciones con partes relacionadas

Se modifica la obligación para las personas morales residentes en el país de pactar sus operaciones con partes relacionadas a valores de mercado, estableciéndose que los métodos para determinar los precios o contraprestaciones por dichas operaciones deberán ser aplicados en el orden establecido en la disposición correspondiente, tal como se describe más adelante en el apartado relativo a las Multinacionales.

Donatarias Autorizadas

Nuevas actividades

Se incorporan como actividades que podrán desarrollar personas morales con fines no lucrativos, las relativas al apoyo en la defensa y promoción de los derechos humanos, siempre que cumplan con una serie de requisitos establecidos para tales efectos en la ley.

Nuevo requisito

Se establece un nuevo requisito para que las personas morales con fines no lucrativos puedan ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, consistente en que estas personas morales deberán informar a las autoridades fiscales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél en el que se realice la operación, de los donativos recibidos en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o plata, cuyo monto sea superior a 100 mil pesos. De no cumplir con esta obligación, las autoridades fiscales podrían revocar la autorización otorgada a estas personas morales para recibir donativos deducibles.

PERSONAS FÍSICAS

Generalidades

En congruencia con las reformas que se han presentado en el pasado respecto a la disminución gradual de la tasa de impuesto sobre la renta aplicable a las personas morales, continúa la disminución de la tasa máxima aplicable para las personas físicas, por lo que en el año de 2006 se aplicará una tasa del 29% y, a partir del ejercicio de 2007 una tasa del 28%.

Reformas en Materia de Salarios

Como lo comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, el 1° de diciembre de 2004 fueron publicadas en el Diario Oficial diversas reformas a la ley, en las que se estableció la eliminación del subsidio y el crédito al salario a que tienen derecho las personas físicas y, en su lugar, se estableció el concepto denominado “exclusión general” y los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, mismos que entrarían en vigor el 1° de enero de 2006 según se señala en las disposiciones transitorias respectivas. Asimismo, mediante disposiciones de vigencia temporal se mantuvo para el año de 2005 el procedimiento previsto en el ejercicio de 2004 para determinar el impuesto sobre la renta, modificándose la tarifa del impuesto y las tablas aplicables para el subsidio y el crédito al salario.

No obstante, en las reformas aprobadas recientemente por el Congreso de la Unión se derogan las modificaciones que fueron mencionadas en el párrafo anterior, aún cuando dichas modificaciones no habían resultado aplicables.

Por lo tanto, la modificación de la tarifa aplicable para la determinación del impuesto, la eliminación del subsidio y del crédito al salario, así como la incorporación de los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, no surtirán efectos legales el 1° de enero de 2006, a pesar de que buscaban que existiera una simplificación en el cálculo del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas.

En consecuencia, prácticamente se continuará aplicando el procedimiento vigente hasta el ejercicio de 2004 para determinar el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas y que mediante disposiciones de vigencia temporal continuó vigente en el ejercicio de 2005, el cual incluía los conceptos del subsidio y del crédito al salario.

En relación con el crédito al salario, la disposición legal es omisa respecto de la posibilidad de su aplicación al efectuarse el cálculo del impuesto anual. Sin embargo, mediante el Decreto que otorga diversas facilidades administrativas a los contribuyentes que se mencionan, publicado en el Diario Oficial el 28 de diciembre pasado, se corrige esta situación.

Lo anterior, según se establece en la Exposición de Motivos, tiene como finalidad mantener la equidad y proporcionalidad vigentes en el impuesto sobre la renta de las personas físicas que tienen ingresos por salarios.

Es importante señalar que las reformas comentadas en los párrafos anteriores no implican que los contribuyentes deban aplicar exactamente el régimen fiscal que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2004, en virtud de que algunas de las reformas que fueron aprobadas para el ejercicio de 2005 continuarán siendo aplicables en el ejercicio de 2006. A manera de recordatorio, a continuación se enumeran algunas de estas reformas:

Para que sean deducibles los pagos que se efectúen en el ejercicio de 2006 que a la vez sean ingresos por concepto de sueldos y salarios, los patrones deben

inscribir a sus trabajadores en IMSS cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Prevalece la obligación en el sentido de que cuando los patrones estén obligados a calcular el impuesto anual de sus trabajadores, así como cuando realicen las retenciones correspondientes por los pagos de sueldos que efectúen, deberán disminuir de la base gravable el impuesto local a los ingresos por salarios que hubieran retenido. En las constancias que los patrones deben proporcionar a las personas que les presten servicios personales subordinados se deberán mostrar estas disminuciones.

Los patrones continúan no obligados a calcular el impuesto anual de los trabajadores que hubieran iniciado la prestación de servicios después del 1° de enero.

Los patrones deberán presentar a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración informativa de aquellas personas que hubieran ejercido opciones otorgadas por su empleador o por una parte relacionada del mismo, para adquirir, inclusive por la suscripción de capital, acciones o títulos valor que representen bienes, cuando se otorguen a título gratuito o a un costo inferior o igual al de mercado.

Continúa siendo criticable que se prevea la deducción de los impuestos locales a los ingresos por salarios en lugar de efectuar su acreditamiento, y que en el caso de que la tasa del impuesto local sea superior al 5% no se permita disminuir el impuesto local retenido por lo menos en el referido porcentaje, pues esto pudiera provocar que la tasa efectiva sea superior a la tasa máxima de ley, lo que eliminaría el beneficio resultante de la reducción de la tasa máxima del impuesto sobre la renta.

Cabe mencionar que se reincorporan a la ley los requisitos que estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 2004, para que los patrones puedan acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el retenido a terceros, las cantidades que entreguen en efectivo a sus trabajadores por concepto de crédito al salario.

Asimismo, la ley especifica nuevamente que las cantidades que los patrones entreguen en efectivo a sus trabajadores por concepto de crédito al salario no son deducibles para determinar el impuesto sobre la renta a su cargo.

Servicios Profesionales y Actividades Empresariales

Se elimina la deducción adicional que se incorporó en el ejercicio de 2005, consistente en una cantidad equivalente al 8% de la utilidad que resulte de restar a la totalidad de los ingresos obtenidos, las deducciones autorizadas, sin que dicha deducción adicional excediera de 25,000 pesos, en sustitución de los gastos menores que se señalen en un futuro en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Régimen de Pequeños Contribuyentes

Se modifica el procedimiento que se debe aplicar para calcular el impuesto de estos contribuyentes, estableciéndose que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% a la diferencia que resulte de disminuir de los ingresos obtenidos, un monto

equivalente a cuatro veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al mes. Durante el ejercicio de 2005, en lugar de disminuir los cuatro salarios mínimos mensuales, los contribuyentes podían disminuir las cantidades fijas previstas en la ley en función al tipo de actividad que realizaban.

Informativa por Operaciones en Efectivo Mayores a \$100,000

En congruencia con las modificaciones efectuadas al régimen de personas morales, se prevé una nueva obligación para las personas físicas que perciban ingresos por arrendamiento o enajenación de bienes o por la prestación de servicios profesionales o la realización de actividades empresariales, consistente en informar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el SAT mediante reglas de carácter general, el monto de las contraprestaciones superiores a 100 mil pesos recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, o en piezas de oro o plata. Las autoridades fiscales podrán establecer, mediante reglas de carácter general, los supuestos en los que las personas físicas estarán exentas de la obligación antes descrita.

Como se comentó, consideramos acertada la inclusión de esta nueva disposición a la ley, ya que la misma persigue combatir el crimen organizado y el lavado de dinero.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Retención por Intereses Pagados a Bancos Registrados

Como en años anteriores, se establece que para el caso de ingresos por intereses obtenidos por bancos extranjeros, incluyendo los de inversión, provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, la tasa de retención aplicable durante el ejercicio de 2006 podrá ser del 4.9%, siempre que el beneficiario efectivo de dichos intereses sea residente de un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación y se cumpla con los requisitos previstos en dicho tratado para aplicar las tasas que en el mismo se prevean para este tipo de intereses.

Para poder acceder a la tasa de retención señalada en el párrafo anterior, los bancos extranjeros además deberán estar inscritos en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero y proporcionar al SAT la información que solicite mediante reglas de carácter general sobre financiamientos otorgados a residentes en el país.

Es criticable que la posibilidad de aplicar esta tasa reducida se establezca nuevamente mediante una disposición transitoria de vigencia anual pues genera incertidumbre jurídica.

Intereses Exentos

Tal como se señaló en nuestros Tópicos Fiscales 2002-1, de conformidad con la Exposición de Motivos de la reforma para dicho ejercicio, con el supuesto

propósito de evitar actos de elusión por parte de los inversionistas nacionales que podían adquirir títulos del Gobierno Federal y del Banco de México fuera del país, se estimó conveniente eliminar la exención para los residentes en el extranjero.

Sin embargo, a través de una regla contenida en la Resolución Miscelánea se mantuvo dicha exención para los residentes en el extranjero.

A partir del ejercicio de 2006, de manera acertada, se consideran intereses exentos los que deriven de créditos concedidos al Gobierno Federal o al Banco de México y los provenientes de títulos de crédito emitidos por ambos y colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

Consideramos acertada esta reforma, ya que con ella se fomentará la inversión extranjera en nuestro país, además de que generará una mayor competitividad de dichos valores en los mercados financieros.

Se establece que en caso de que no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero de los intereses provenientes de los créditos o títulos mencionados, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente, y de manera congruente, tampoco tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el Código Fiscal.

Resulta adecuada esta medida, ya que los intermediarios financieros están prácticamente imposibilitados para identificar a los beneficiarios efectivos de intereses derivados de títulos de crédito propiedad de residentes en el extranjero, en virtud de que su tenencia normalmente se controla a través de diversos niveles de instituciones financieras que actúan como custodios de dichos papeles.

Operaciones Financieras Derivadas Exentas

De manera acertada, se reincorpora la exención para operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio, o a los títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México y cualquier otro que determine el SAT, colocados en México entre el gran público inversionista, siempre que se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

Se establece que los socios liquidadores no estarán obligados a efectuar la retención respectiva ni tendrán la responsabilidad solidaria a que se refiere el Código Fiscal, cuando no sea posible identificar al beneficiario efectivo residente en el extranjero.

En la Exposición de Motivos se señala que esta reforma tiene como finalidad impulsar al mercado mexicano de derivados y lograr que el mismo se desarrolle paralelamente a los mercados internacionales de este tipo. Asimismo, se señala que esta modificación pretende homologar el tratamiento fiscal de estas operaciones con el que actualmente se da a nivel internacional.

REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Ingresos no Afectos

Se modifica la condición necesaria para considerar que los ingresos distintos de los pasivos no son sujetos a un régimen fiscal preferente cuando no se cuente con un acuerdo amplio de intercambio de información, siempre que el contribuyente y las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales se generen dichos ingresos dictaminen sus estados financieros por el ejercicio de que se trate, por un contador público independiente que pertenezca a una firma de contadores con presencia en México, y el contribuyente lo presente en términos de lo previsto por el Código Fiscal, en materia de dictámenes y declaratorias de operaciones de sociedades mexicanas.

Esta condición anteriormente consistía en que se tuviera la aceptación por escrito de las autoridades fiscales extranjeras que permitiera el intercambio de información en caso de que así se requiriera por las autoridades mexicanas, lo que en la práctica resultaba inoperante en la mayoría de los casos, e incluso prohibido por algunas legislaciones extranjeras. Buscando solucionar este problema se modifica la condición, pero desafortunadamente ésta carece de la claridad suficiente para permitir su correcta aplicación, pues se presta a diversas interpretaciones, algunas incluso absurdas, por lo que sería recomendable que se aclare su redacción.

No obstante que consideramos acertado el cambio comentado, una vez efectuadas las aclaraciones pertinentes, éste no es suficiente, sobre todo para los grupos de empresas multinacionales de origen mexicano que operan en el exterior, donde el régimen fiscal preferente previsto en ley le resta competitividad de manera significativa.

El beneficio anterior no resultará aplicable a los contribuyentes que realicen compra y venta de bienes en el comercio internacional a través de entidades o figuras jurídicas del extranjero, cuando la procedencia o destino de los bienes sea México.

MULTINACIONALES

Métodos de Precios de Transferencia

Se establece que los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán aplicar los métodos contenidos en ley, en el orden establecido.

Para ello, los contribuyentes primero deberán aplicar el método de Precio Comparable No Controlado. Sólo podrán utilizar los otros métodos establecidos en ley, cuando el método de Precio Comparable No Controlado no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado.

De aplicarse los métodos de Precio de Reventa, Costo Adicionado y Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, se deberá demostrar que tanto los costos como el precio de venta están a precios de mercado; es decir, que las operaciones estén pactadas como lo hubieran hecho partes independientes en operaciones comparables; o bien, cuando al contribuyente se le haya otorgado una resolución

favorable (APA por sus siglas en inglés) en los términos del Código Fiscal. El contribuyente deberá demostrar que el método empleado es el más apropiado o el más confiable de acuerdo con la información disponible, dando preferencia a los métodos de Precio de Reventa y de Costo Adicionado.

En términos generales, consideramos adecuado el establecer lineamientos en cuanto a la preferencia para el uso de los métodos. En este sentido, respecto de la aplicación del método de Precio Comparable No Controlado, es importante tener presente que aun cuando este método es más confiable también requiere un mayor grado de comparabilidad en la información utilizada, por lo que en la práctica no siempre será factible su utilización.

Por lo que se refiere a la aplicación de los métodos de Precio de Reventa, Costo Adicionado y Márgenes Transaccionales de Utilidad de Operación, en donde se deberá demostrar que tanto los costos como el precio de venta estén a precios de mercado, esta medida va a requerir que los contribuyentes realicen análisis más detallados para tener el soporte necesario para estos efectos.

Maquiladoras

Se amplía hasta el ejercicio de 2011 la vigencia de la opción prevista en disposiciones transitorias para aquellas empresas maquiladoras bajo el programa de albergue, en el sentido de considerar que no tienen establecimiento permanente en el país por las actividades de maquila que realicen al amparo del programa autorizado por la Secretaría de Economía, cuando para tales actividades utilicen activos de un residente en el extranjero. Para acceder a dicho beneficio, se precisa en las nuevas disposiciones transitorias que las referidas empresas maquiladoras deberán informar a más tardar en el mes de febrero de cada año, el monto de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Es éste un cambio favorable, ya que viene a otorgar certidumbre, por lo menos hasta el año 2011, para residentes en el extranjero que operen con maquiladoras bajo el programa de albergue. Sin embargo, llama la atención que se establezca la obligación a dichas maquiladoras de informar el importe de los ingresos acumulables y del impuesto pagado por su parte relacionada, correspondientes al ejercicio anterior, ya que generalmente las maquiladoras bajo el programa de albergue celebran operaciones con partes independientes residentes en el extranjero.

ESTÍMULOS FISCALES

Deducción Inmediata

Con el propósito de incentivar la realización de inversiones, en el ejercicio de 2002 se reincorporó como un estímulo fiscal en materia de impuesto sobre la renta, la figura de la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo, en el ejercicio siguiente al que se iniciara su utilización, sujeto al cumplimiento de diversos requisitos y limitantes establecidas en la ley.

Posteriormente, el 20 de junio de 2003 se publicó el Decreto por el que se otorga un estímulo fiscal en materia de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo. En términos generales, el estímulo incrementó los por cientos aplicables para efectos de determinar la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo y estableció la opción de efectuar la deducción inmediata desde el ejercicio en que se efectuara la inversión o en el que se iniciara su utilización.

Con objeto de homologar el tratamiento previsto en la ley con el previsto en el Decreto, a partir del ejercicio fiscal de 2006 se establecen en la ley los mismos supuestos previstos en el Decreto por lo que respecta a los ejercicios en los cuales los contribuyentes podrán efectuar la deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo. Específicamente, la ley ahora establece que la deducción se podrá efectuar en el ejercicio en el que se efectúe la inversión de los bienes nuevos de activo fijo, en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente.

En disposición de vigencia anual se establece que para el ejercicio fiscal de 2006, en lugar de aplicar los por cientos de deducción y la tabla contenidos en la ley, los contribuyentes aplicarán los por cientos y la tabla contenidos en el Decreto publicado el 20 de junio de 2003. Es criticable el hecho de que los por cientos establecidos en el Decreto resulten aplicables únicamente en el ejercicio fiscal de 2006.

Inversiones Cinematográficas

Como mencionamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, a partir del 1° de enero de 2005 se incluyó un estímulo fiscal previsto para las personas físicas o morales, cualquiera que sea su actividad, por los proyectos de inversión productiva que realizaran en materia de cinematografía nacional, cuyo monto total a distribuir entre todos los aspirantes no podría exceder de 500 millones de pesos anuales, consistente en aplicar una deducción del 100% en relación con los gastos e inversiones correspondientes, condicionado a que tal cantidad no excediera del 3% del impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente en la declaración del ejercicio.

Se reforma la determinación del estímulo, para establecer que los beneficiarios podrán acreditar el 10% del impuesto sobre la renta que se cause en el ejercicio por las inversiones en la producción cinematográfica nacional.

La deficiente redacción de la reforma no deja claro el beneficio que se otorga a los contribuyentes. Consideramos que lo que se quiso decir, es que se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, el 10% del monto de las inversiones en la producción cinematográfica.

Fideicomisos de Inversión en Capital de Riesgo

Generalidades

Con el propósito de fomentar las denominadas inversiones en capital de riesgo en el país, se incorpora un estímulo que pretende otorgar un nuevo esquema fiscal para las personas mexicanas y extranjeras que inviertan en acciones emitidas por

sociedades mexicanas residentes en México, no listadas en bolsa al momento de la inversión, así como en préstamos otorgados para financiar a estas sociedades, a través de fideicomisos que cumplan ciertos requisitos.

De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos, se trata de un estímulo enfocado a promover este tipo de inversiones, para que a través de la figura del fideicomiso se faciliten las llamadas de capital y se otorgue la transparencia fiscal a los inversionistas que participen en el mismo, con objeto de que mantengan el régimen fiscal que les correspondería de haber efectuado directamente dichas inversiones.

De esta forma, las personas que inviertan en capital de riesgo a través de estos fideicomisos, causarán el impuesto sobre la renta en los términos del Título II, IV o V de la ley de la materia, según les corresponda en cada caso, de acuerdo con los ingresos que les entregue la institución fiduciaria, provenientes de las inversiones que integran el patrimonio del fideicomiso o que deriven de su enajenación.

Cabe recordar que las autoridades fiscales venían otorgando un tratamiento de transparencia fiscal similar, mediante resoluciones particulares, a ciertos vehículos constituidos en el extranjero, cuyo objeto es captar recursos de inversionistas mexicanos y extranjeros para invertirlos en sociedades mexicanas, por lo que resulta acertado el otorgamiento de este estímulo, que pretende desarrollar estas inversiones en capital de riesgo en nuestro país a través de este tipo de fideicomisos.

No obstante, el estímulo presenta algunas deficiencias técnicas, ya que, por ejemplo, no se establece un procedimiento para reconocer los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas, en el cálculo del ajuste anual por inflación, ni para fines de incluir esos créditos en la base del impuesto al activo, según corresponda a cada tipo de inversionista. Asimismo, el estímulo es omiso por lo que se refiere a reglas en materia de impuesto al valor agregado. Esperamos que dichas deficiencias sean corregidas, a fin de evitar que en la práctica este estímulo se vuelva inoperante.

Requisitos de los fideicomisos

Los requisitos que deberán cumplir los fideicomisos en cuestión son:

- a) Que estén constituidos de conformidad con las leyes mexicanas, y que la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México.
- b) Que su fin primordial sea invertir en el capital de sociedades mexicanas residentes en México, no listadas en bolsa al momento de la inversión y participar en su consejo de administración para promover su desarrollo, así como otorgarles financiamiento.
- c) Que al menos el 80% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en acciones que integren la inversión en el capital de las sociedades promovidas, o en financiamientos otorgados a dichas sociedades, y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

- d) Que las acciones que se adquieran de las sociedades promovidas, no sean enajenadas antes de haber transcurrido un periodo de al menos dos años contados a partir de la fecha de su adquisición.
- e) Que tengan una duración máxima de 10 años.
- f) Que se distribuya al menos el 80% de los ingresos que el fideicomiso reciba en el año, a más tardar dos meses después de haber terminado dicho año.
- g) Que se cumplan los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos referidos en los incisos d), e) y f) anteriores, los fideicomisarios causarán el impuesto sobre la renta a la tasa corporativa que corresponda prevista para las personas morales residentes en México, sobre la utilidad fiscal que derive por los ingresos que reciba la institución fiduciaria, en los términos del régimen previsto para los fideicomisos que realicen actividades empresariales, a partir del año siguiente al del incumplimiento.

Cuentas de control

Se establece una serie de reglas para que la institución fiduciaria lleve un control por cada tipo de ingreso que reciba proveniente de las acciones y los valores que integran el patrimonio del fideicomiso, o que deriven de la enajenación de ellos, así como los provenientes de los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas.

Para tales efectos, la institución fiduciaria deberá llevar las siguientes cuentas de ingresos:

- a) De dividendos que se reciban por las acciones.
- b) De intereses que se reciban por los valores y las ganancias obtenidas en su enajenación.
- c) De intereses que se reciban por los financiamientos otorgados.
- d) De ganancias que se obtengan por la enajenación de las acciones.

El saldo de cada una de estas cuentas se incrementará con los ingresos correspondientes a ella que reciba la institución fiduciaria, y se disminuirá con los ingresos entregados a los fideicomisarios provenientes de las mismas. Consideramos criticable el hecho de que no se establezca la posibilidad de que los saldos de dichas cuentas sean ajustados por inflación.

En adición, la institución fiduciaria deberá llevar una cuenta por cada una de las personas que participen como fideicomitentes y fideicomisarios, en las que se registren las aportaciones efectuadas por cada una de ellas en lo individual, y que se disminuirá con los reembolsos de las aportaciones que les sean entregados. El saldo de

esta cuenta se actualizará por inflación al 31 de diciembre de cada año, o bien, a la fecha de cada aportación o reembolso de capital.

Al respecto, se establece la obligación para la institución fiduciaria de proporcionar constancia de dichos reembolsos de aportaciones, a las personas que los reciban en calidad de fideicomisarios del fideicomiso de que se trate.

La institución fiduciaria deberá llevar una cuenta en la que se registre la participación correspondiente al fideicomiso en las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas por la inversión realizada en ellas, que se generen a partir de la fecha en que se adquieran sus acciones por el fideicomiso y que formen parte del saldo de la CUFIN de dichas sociedades. Esta cuenta será uno de los elementos necesarios para determinar los efectos por la cesión de derechos fideicomisarios, conforme al procedimiento que se comenta con posterioridad.

Retención de impuestos

Para otorgar total transparencia a los fideicomisos, se libera a quienes paguen intereses a la institución fiduciaria por los financiamientos otorgados y los valores que tenga el fideicomiso, o adquieran acciones de las sociedades promovidas, de la obligación de retener impuesto sobre la renta sobre dichos ingresos o adquisiciones.

La obligación de retención queda a cargo de la institución fiduciaria, quien deberá retener el impuesto que proceda sobre el tipo de ingreso que entregue a los fideicomisarios, personas físicas residentes en el país o personas residentes en el extranjero, en términos de los Títulos IV o V de la ley de la materia, según corresponda en cada caso, o bien, conforme a los convenios fiscales celebrados por México.

En congruencia con lo anterior, se establece la obligación para la institución fiduciaria de proporcionar constancia de los ingresos entregados y, en su caso, del impuesto retenido por dichos ingresos, a las personas que los reciban como fideicomisarios del fideicomiso de que se trate.

Cesión de derechos fideicomisarios

En caso de que un fideicomisario ceda sus derechos en el fideicomiso, se deberá determinar la ganancia en la enajenación de los bienes integrantes del fideicomiso que implica dicha cesión.

Para dichos efectos, se considerará como costo comprobado de adquisición de esos bienes, la cantidad que resulte de sumar al saldo de la cuenta individual de aportación, la parte que le corresponda por esos derechos en lo individual de los saldos de las cuentas de ingresos y del saldo de la cuenta de participación en las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas, referidas anteriormente, considerando tales saldos a la fecha de enajenación.

Cuando se efectúe una cesión parcial de los derechos fideicomisarios, el costo comprobado de adquisición de los bienes enajenados será el monto que resulte de

multiplicar la cantidad determinada conforme al procedimiento referido en el párrafo anterior, por la proporción que corresponda a la participación que representen los derechos enajenados en el fideicomiso, respecto de la participación que representen en el mismo la totalidad de los derechos que se tenga a la fecha de enajenación, considerando dichas participaciones en términos porcentuales.

Tratándose de derechos fideicomisarios adquiridos de terceros, se establece que su costo comprobado de adquisición sólo se incrementará o disminuirá, por la diferencia que resulte entre los saldos de las cuentas de ingresos y de la cuenta de participación en las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas que se tenga a la fecha de enajenación y el saldo de estas cuentas que se tenga a la fecha de adquisición, actualizados en ambos casos a la fecha de enajenación. La redacción de esta disposición es confusa, por lo que pudiera prestarse a diversas interpretaciones.

Asimismo, aun cuando no se señalan en forma clara los casos en que tal diferencia se incrementará o disminuirá del costo comprobado de adquisición de los derechos fideicomisarios, consideramos que se deberá incrementar cuando el saldo de las referidas cuentas a la fecha de enajenación sea mayor que el saldo de las mismas a la fecha de adquisición, y que deberá disminuirse en el caso contrario. Esperamos que dicha situación sea aclarada mediante reglas de carácter general.

RECORDATORIOS

Costo de lo Vendido

Como comentamos en los Tópicos Fiscales 2004-5, dentro del paquete de reformas fiscales aprobadas para el ejercicio de 2005, destaca el cambio de la deducción de adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, por la deducción del costo de dichos bienes en el momento de su venta.

En virtud de la entrada en vigor del citado régimen de costo de lo vendido, en la declaración anual de 2005 los contribuyentes deberán realizar ciertas elecciones y cumplir con algunas obligaciones, mismas que se mencionan a continuación.

Costeo absorbente o directo

En la ley se establece que el costo de lo vendido podrá determinarse utilizando el sistema de costeo absorbente sobre bases históricas o predeterminadas, o bien, el sistema de costeo directo sobre bases históricas.

Para determinar el costo de lo vendido de la mercancía se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y éste solo podrá cambiarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento de la ley, los cuales a la fecha no han sido publicados.

Recomendamos analizar cuidadosamente el sistema y la base a elegir para la determinación del costo de lo vendido que se reporten en la declaración anual.

Métodos de valuación

Para la valuación de inventarios se prevé que los contribuyentes podrán optar por cualquiera de los métodos que a continuación se señalan:

- a) PEPS
- b) UEPS
- c) Costo identificado
- d) Costo promedio
- e) Detallista

Elegido el método de valuación de inventarios, el mismo deberá utilizarse durante un periodo mínimo de cinco ejercicios, por lo que al igual que lo mencionado en el apartado anterior, es importante que los contribuyentes decidan cuál es el método más conveniente, ya que una vez elegido no podrán variarlo en el citado plazo.

Es importante mencionar que aquellos contribuyentes que ejercieron la opción de acumular sus inventarios al 31 de diciembre de 2004 conforme a las disposiciones transitorias para el ejercicio de 2005 previstas en la ley, y que valoraron su inventario base utilizando el método de inventarios que hayan aplicado para fines contables considerando lo dispuesto mediante reglas de carácter general, no podrán variar dicho método en un periodo de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que determinaron su inventario base.

Lo mencionado en el párrafo anterior no será aplicable para aquellos contribuyentes que valoraron su inventario base conforme al método PEPS a que obligaban las disposiciones transitorias de la ley, ya que éstos podrán valorar sus inventarios en 2005 utilizando cualquiera de los métodos previstos en la ley, mismo que deberán conservar por un periodo de cinco ejercicios.

Coefficiente de utilidad 2006

Como comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, para determinar el costo de lo vendido, como regla general, no se podrá deducir el valor de las existencias en inventarios que se tenían al 31 de diciembre de 2004, salvo que se opte por acumular dichos inventarios conforme al procedimiento que señalamos en dichos Tópicos Fiscales.

En materia de pagos provisionales, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal la doceava parte del inventario acumulable que hubieran determinado por virtud de aplicar la opción antes mencionada, multiplicada por el número de meses comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes a que se refiere el pago.

No obstante lo anterior, en la disposición transitoria que regula la opción de acumular los citados inventarios, no se precisa si para efectos de determinar el resultado fiscal del ejercicio de que se trate, el inventario acumulable deberá serlo a nivel de ingresos, de utilidad fiscal, o después de ésta, aunque de ser parte de la utilidad fiscal se generarían distorsiones en la determinación de los pagos provisionales de 2006.

Reducción del inventario base

Mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que hubieran ejercido la opción de acumular los inventarios que tenían al 31 de diciembre de 2004 y que al 31 de diciembre del ejercicio de que se trate disminuyan el valor de éstos respecto del inventario base, deberán realizar un ajuste a la cantidad que deberán acumular tanto en el ejercicio en el que se tenga un inventario reducido respecto del inventario base, como en los ejercicios posteriores, con base en el procedimiento que para tales efectos describimos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5.

Recomendamos a nuestros lectores confirmar si el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2005 se reduce respecto del inventario base, a fin de realizar el ajuste correspondiente en la declaración anual del ejercicio de 2005.

Obligación de controlar los inventarios

Se prevé como una nueva obligación de las personas morales, llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, conforme al sistema de inventarios perpetuos.

Asimismo, se establece la obligación para los contribuyentes de levantar un inventario de existencias de acuerdo con las disposiciones reglamentarias respectivas, por lo que recomendamos tomar las medidas pertinentes para cumplirla.

Consolidación

Pagos provisionales

A partir del presente ejercicio, las sociedades controladas deberán entregar a la sociedad controladora el pago provisional que corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate.

Ahora las sociedades controladoras dejarán de estar obligadas a efectuar pagos provisionales individuales, debiendo presentar pagos provisionales consolidados.

Si bien estas disposiciones se incorporaron en la ley desde el ejercicio fiscal de 2005, mediante disposición transitoria se establecía que por el ejercicio de 2005 las sociedades controladas calcularían sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación, enterando el impuesto que resultara en cada uno de sus pagos provisionales ante las oficinas autorizadas.

Asimismo, se señalaba que por el ejercicio fiscal de 2005 las sociedades controladoras además de efectuar pagos provisionales consolidados, efectuarían pagos provisionales individuales como si no hubiera consolidación, debiendo enterar el impuesto sobre la renta resultante ante las oficinas autorizadas.

En materia de impuesto al activo, ahora las sociedades controladas que ejercieron la opción de calcular su impuesto al activo en participación consolidable, no

tendrán que enterar pagos provisionales directamente ante las oficinas autorizadas, sino que deberán entregarlos a la sociedad controladora.

Además, las sociedades controladoras que ejercieron la opción de calcular el valor del activo en participación consolidable ya no tendrán la obligación de enterar ante las oficinas autorizadas el impuesto que resulte a su cargo en lo individual, sino que deberán efectuar sólo los pagos provisionales en forma consolidada.

Dado que las sociedades controladas entregarán los pagos provisionales a la sociedad controladora, se pudieran generar ciertas distorsiones en la aplicación de saldos a favor o acreditamiento de impuestos individuales, como es el caso del saldo a favor de impuesto al valor agregado que las sociedades controladas podían compensar y que conforme a este procedimiento no podrían llevar a cabo. Algunas distorsiones se corregirían, si se permitiera aplicar dichos saldos o créditos a nivel consolidado.

Declaración informativa de impuestos diferidos

Como se recordará, mediante disposiciones transitorias se estableció que en el dictamen de estados financieros para efectos fiscales correspondiente al ejercicio de 2004 de las sociedades controladoras, debe presentarse como anexo la información del monto del impuesto sobre la renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación, desde la fecha en la que ejercieron la opción de consolidación y hasta el 31 de diciembre de 2004.

Además, se estableció que a partir del dictamen de estados financieros para efectos fiscales del ejercicio de 2005 y posteriores, las sociedades controladoras deberán informar el monto del impuesto sobre la renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación en el ejercicio al que corresponda el dictamen.

Es importante destacar que en caso de que la sociedad controladora no presente esta información se considera que existe desconsolidación, debiendo enterarse el impuesto correspondiente.

Mediante reglas de carácter general, se estableció la posibilidad para las sociedades controladoras de optar por presentar en anexo por separado esta información y se prorrogó su cumplimiento hasta el 28 de febrero de 2006, por lo que quien haya ejercido dicha opción deberá cumplir dentro del nuevo plazo con la presentación de la información correspondiente.

Editoras

Mediante una disposición transitoria en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2002, los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros podían reducir en los por cientos previstos en la propia disposición, el impuesto sobre la renta que hubieran determinado. Esta reducción está prevista hasta el ejercicio fiscal de 2005, por lo que los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros deberán pagar su impuesto del ejercicio sin tal reducción a partir del ejercicio de 2006.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Régimen de Pequeños Contribuyentes

Las personas físicas que tributen bajo el régimen de pequeños contribuyentes determinarán a partir del ejercicio de 2006, el impuesto al valor agregado a su cargo aplicando el régimen general previsto en la ley, pudiendo optar por determinar el impuesto a su cargo mediante estimativa que efectúen las autoridades fiscales del valor de las actividades realizadas y del impuesto acreditable. De no ejercerse esta opción, estos contribuyentes deberán determinar al menos durante 60 meses el impuesto a su cargo conforme al régimen general de ley.

Mediante disposición transitoria se establece que se considera que los contribuyentes ejercen la opción cuando continúen pagando el impuesto mediante estimativa que practiquen las autoridades fiscales, conforme a las reglas aplicables, mismas que son equivalentes a las vigentes hasta el año pasado.

Devolución del Impuesto a Turistas Extranjeros

A partir del 1º de julio de 2006, los turistas extranjeros que viajen por vía aérea o marítima, pueden obtener la devolución del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, cuando el monto de la operación por establecimiento sea de cuando menos 1,200 pesos, que las mercancías salgan efectivamente del país y siempre que en los comprobantes fiscales que se expidan se cumpla con los requisitos que se señalen mediante reglas de carácter general.

Para tales efectos, el SAT podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para este organismo. El monto de la devolución deberá disminuirse con el costo de administración que le corresponda.

IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS

Se incluye en el texto de ley la exención en el pago del impuesto otorgada mediante el Decreto del Ejecutivo Federal publicado en el Diario Oficial el 22 de agosto de 2005. La citada exención será del 100% para vehículos cuyo monto, sin considerar el impuesto al valor agregado, no exceda de 150,000 pesos y del 50% para aquéllos, cuyo monto sea mayor a 150,000 pesos y hasta 190,000 pesos, sin considerar el impuesto al valor agregado.

Se incluye como contribuyente del impuesto a cualquier comerciante en el ramo de vehículos. En consecuencia, los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos están obligados al pago del impuesto al momento de realizar la primera enajenación de los vehículos nuevos al consumidor, sin importar el origen de su producción.

Las personas distintas de fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, estarán obligados al pago del impuesto en el momento de la importación definitiva de automóviles.

Con esta reforma se resuelve la problemática que desde hace varios años se presentaba en este impuesto, dada la falta de claridad en la determinación de la base y en el momento del pago del impuesto.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Cerveza

Los productores, fabricantes y envasadores de cerveza, cuando la enajenen o de quienes la importen, para la determinación del impuesto especial sobre producción y servicios a su cargo, deberán considerar el monto que resulte mayor de comparar el que se determine utilizando la tasa aplicable al valor de la enajenación o importación, con el que resulte de aplicar una cuota de 3.00 pesos por litro enajenado o importado y efectivamente pagado, disminuida con la cantidad de 1.26 pesos por litro enajenado o importado, siempre que la cerveza se enajene o importe en envases reutilizados.

Adicionalmente se establecen diversas precisiones en materia de acreditamiento, del momento de causación, de la base y de la determinación del pago mensual del impuesto. Adicionalmente se incluyen diversas obligaciones para los productores, fabricantes, envasadores e importadores de cerveza que apliquen la disminución señalada.

Cigarros

Se elimina la obligación de adherir marbetes a las cajetillas de cigarros antes de ser empaquetadas o previo a su internación en territorio nacional, de tal forma que, una vez abierta, se rompiera o inutilizara el marbete, y que el consumidor pudiera observar que el producto fuera de legal procedencia.

No obstante que ya no existe la obligación de adherir marbetes a las cajetillas de cigarros, dada la desafortunada referencia que se contiene en una disposición transitoria, a partir del 1° de enero de 2006 se tendrán que adherir marbetes a las cajetillas de cigarros.

Sin embargo, como lo comentamos en nuestro Flash Informativo 2005-51, el SAT emitió mediante reglas de carácter general una prórroga hasta el 1° de julio de 2006 para el cumplimiento de la obligación mencionada en el párrafo anterior.

Bebidas alcohólicas

Al igual que para el caso de las cajetillas de cigarros, mediante la redacción de la disposición transitoria que se comentó en el apartado anterior, los envases que contenga bebidas alcohólicas que se produzcan o importen a partir del 1° de enero de 2006, deberían contener los marbetes y precintos a que se refiere dicha disposición.

No obstante, mediante las reglas de carácter general que emitió el SAT y que fueron comentadas en nuestro Flash Informativo 2005-51, se otorgó una prórroga hasta el 1° de julio de 2006 para el cumplimiento de dicha obligación.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Actualización

Derivado de la reforma a la ley para el 2005, conforme a la cual sólo se actualizarían los derechos cuando el incremento porcentual acumulado del INPC exceda del 10% desde el mes en que se actualizaron por última vez, para 2006 no se actualizaron las cuotas previstas, pues dicho índice no excedió el porcentaje mencionado.

No obstante, como consecuencia de los ajustes realizados en el procedimiento para el cálculo de ciertos derechos, existe un incremento importante respecto de las cuotas aplicables durante el ejercicio de 2005.

Nuevos Derechos

Con la finalidad de incluir algunos servicios prestados por el Estado que no daban lugar al pago de derechos, se incorporan nuevos supuestos, tales como el correspondiente al estudio y trámite de la solicitud de autorización para la constitución y operación de uniones de crédito; por la transmisión de títulos de concesión para explotar, usar o aprovechar aguas nacionales y permisos de descarga de aguas residuales, cuando se modifiquen las características del título; así como por la recepción, análisis y autorización de la solicitud para exportar materiales peligrosos, entre otros.

Ajustes a Derechos Existentes

Se eliminan algunos derechos, tal como sucede con el relativo a los servicios que presta la Secretaría de Economía en materia de permisos de importación; por ciertos trámites en materia de concesiones, permisos y contenido de las transmisiones en radio y televisión, así como por baja de vehículos.

De igual forma, se señala que las personas morales que pertenezcan al sector de sociedades de inversión, que en su carácter de emisoras tengan inscritos valores en el Registro Nacional de Valores, no estarán obligadas al pago anual de derechos por concepto de inspección y vigilancia que prevé la ley, cuando mantengan inscritas sus acciones en el citado registro, sin que al efecto haya mediado oferta pública, así como a diversas entidades financieras cuando por cualquier acto de la autoridad competente para ello o por cualquier otra causa prevista en las leyes, pierdan el carácter de entidad supervisada de conformidad con la propia ley.

Se ajustan algunos mecanismos previstos por la ley para el pago de derechos, como sucede con la creación de un nuevo capítulo que regula el pago de derechos por la explotación de sales o subproductos que se obtengan de salinas formadas de aguas provenientes de mares actuales, en forma natural o artificial, a fin de que dicho producto tenga un régimen independiente al del resto de los minerales.

De igual forma, se modifican los derechos por el trámite, estudio, clasificación y autorización de películas, series filmadas, telenovelas y teleteatros grabados, sujetando el cobro de dicho derecho a la grabación de la obra y no a su tiempo de duración, así como los derechos en materia de concesiones, permisos y autorizaciones para la construcción o el uso o aprovechamiento de obras marítimo portuarias, y para la prestación de servicios portuarios en las vías generales de comunicación por agua, respecto de los cuales se incorporan cuotas específicas para cada actividad, lo que implica un incremento importante en el monto de estos derechos.

Derechos de Inspección y Vigilancia

Se incrementan de manera substancial las cuotas de los derechos que se encuentran obligados a cubrir las entidades y sujetos del sistema financiero por inspección y vigilancia por parte de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, al modificarse los factores que se utilizan para su determinación.

Consideramos incorrecto dicho incremento, pues el mismo no atiende a ningún parámetro que lo justifique.

Permisos de Importación

Conforme a la Exposición de Motivos, con la finalidad de ser coincidente con las políticas de simplificación y armonización de procedimientos que permitan reducir los costos de transacción en las operaciones comerciales de carácter internacional, y de mejorar el posicionamiento de nuestro país frente a las políticas de comercio internacional, se derogan los derechos por los servicios que presta la Secretaría de Economía en materia de permisos de importación.

Estimamos atinada esta modificación, pues con ello se busca fomentar las transacciones comerciales internacionales en las que interviene nuestro país.

Petróleos Mexicanos

Se incorpora a la ley un capítulo que establece el régimen fiscal en materia de derechos que resulta aplicable a PEMEX, por la actividad relacionada con la extracción, explotación y exportación de hidrocarburos.

Hasta 2005, los derechos a cargo de PEMEX se preveían en la Ley de Ingresos y se agrupaban en derecho sobre extracción de petróleo, derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo, derecho adicional sobre la extracción de petróleo y, derecho sobre hidrocarburos.

A partir del 1º de enero de 2006, se incluye un nuevo sistema de derechos a cargo de PEMEX (exploración y producción), por medio del cual se modifica de manera substancial el régimen aplicable a dicha paraestatal y que, según la Exposición de Motivos, busca cobrar derechos por la explotación de recursos no renovables propiedad de la Nación y con el que se pretende que dicha entidad sea sana financieramente y pueda efectuar las inversiones que requiere.

Dentro de los derechos que se contemplan a cargo de PEMEX, se incluyen:

- a) El derecho ordinario sobre hidrocarburos.- El pago anual de este derecho se efectuará aplicando la tasa del 79% sobre la diferencia que resulte entre el valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año y las deducciones permitidas (diversas inversiones en determinados porcentajes, costos, etc.) excluyendo de dichas deducciones, entre otros, los intereses de cualquier tipo a cargo de PEMEX, la reserva de exploración, gastos de venta, y pagos por pensiones que se hagan con cargo a la reserva laboral.
- b) El derecho para el fondo de investigación científica y tecnológica en materia de energía.- El pago anual que debe efectuarse por este derecho se obtiene aplicando la tasa del 0.05% al valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año. Dichos valores se obtendrán de conformidad con las definiciones que para tales efectos establece la ley.
- c) El derecho para la fiscalización petrolera.- Se efectuará el pago anual de este derecho aplicando la tasa del 0.003% al valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año (de conformidad con las definiciones que el propio ordenamiento establece). La recaudación anual de este derecho se destinará a la Auditoría Superior de la Federación.
- d) El derecho sobre hidrocarburos para el fondo de estabilización.- En caso que en el año el precio promedio ponderado del barril de petróleo crudo exportado exceda de 22.00 dólares americanos, se efectuará el pago anual de este derecho conforme a una tabla que para tales efectos sea publicada.
- e) El derecho extraordinario sobre la exportación de petróleo crudo.- En caso que en el mercado internacional el precio promedio ponderado anual del barril de petróleo crudo mexicano exceda del precio considerado en la estimación de los ingresos previstos por la Ley Federal de Ingresos del ejercicio, se aplicará una tasa del 13.1%. Dicha tasa se aplicará al valor que resulte de multiplicar la diferencia entre el precio promedio ponderado acumulado del barril de petróleo crudo mexicano del periodo correspondiente y el precio estimado en la Ley Federal de Ingresos, por el volumen total de exportación acumulado de petróleo crudo mexicano en el mismo ejercicio.

Cabe señalar que se deberán efectuar pagos provisionales trimestrales a más tardar el último día hábil de los meses de abril, julio y octubre del ejercicio de que se trate y enero del siguiente año, con excepción del derecho ordinario sobre hidrocarburos por el que se harán pagos diarios y semanales a cuenta de los mensuales.

Asimismo, se deberá presentar una declaración anual respecto a estos derechos a más tardar el último día hábil del mes de marzo del siguiente año del ejercicio que se trate, en los que se acreditarán los pagos provisionales trimestrales.

Si bien la reforma tiene por objeto mejorar la competitividad de PEMEX, consideramos que la carga fiscal para dicha entidad continúa siendo excesiva, e incluso resultan cuestionables algunos de estos derechos respecto a su constitucionalidad.

Espacio Aéreo Mexicano

Durante el ejercicio de 2005, las distancias ortodrómicas base para la determinación de los derechos por el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo mexicano en la realización de actividades aeronáuticas, se fijaban por la Secretaría de Comunicaciones y Transportes.

Derivado de diversos juicios de amparo promovidos por el sector aeronáutico, a partir del 1° de enero de 2006 se elimina de la ley tal facultad para dicha Secretaría, lo que deja en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes.

LEY DE INGRESOS

Modificaciones al Régimen Fiscal de PEMEX

Mediante modificación a la Ley de Ingresos para 2006, se disminuye la tasa para determinar los aprovechamientos que PEMEX debe pagar sobre los rendimientos excedentes a que se refiere la ley (precio promedio ponderado acumulado mensual del barril de petróleo crudo mexicano que exceda de 36.50 dólares de los Estados Unidos de América). Dicha tasa se redujo del 39.2% al 6.5%, situación que forma parte de las modificaciones al régimen fiscal de PEMEX previsto en las modificaciones a la Ley Federal de Derechos que se comentan en estos Tópicos Fiscales.

Estímulos Fiscales

En términos generales, se mantienen los estímulos fiscales que se han venido aplicando conforme a la Ley de Ingresos para ejercicios anteriores, en materia de impuesto sobre la renta, impuesto al activo e impuesto especial sobre producción y servicios, con ciertas modificaciones que se comentan más adelante.

En materia de generalidades relativas a estímulos fiscales no se incluye la disposición que establecía que las facilidades y los estímulos fiscales contenidos en la iniciativa de la Ley de Ingresos se debían otorgar con base en ciertos criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad, así como que en dicha iniciativa debía fundarse y motivarse el otorgamiento de los mismos.

Transporte aéreo y marítimo

Resalta la eliminación de los estímulos que se otorgaron hasta 2005 en materia de impuesto al activo a los contribuyentes residentes en México que se dediquen al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes, siempre que tuvieran concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

El primero de ellos, permitía acreditar contra el impuesto al activo a su cargo, el impuesto sobre la renta que se hubiera retenido de aplicarse la tasa del 21% en lugar de la tasa del 5%, tratándose de aviones o embarcaciones arrendados y, el segundo permitía reducir la base del impuesto al activo respecto de aviones o embarcaciones propios, pues según la Exposición de Motivos, estos contribuyentes ya pueden deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o con residentes en el extranjero.

Dicha eliminación resulta criticable respecto de aviones y embarcaciones rentados, en virtud de que únicamente los propietarios de aviones y embarcaciones son quienes se vieron impactados por la imposibilidad de deducir las deudas contratadas con el sistema financiero o con residentes en el extranjero, pues eran esos contribuyentes quienes se habrían financiado para adquirir dichos activos, y no quienes obtienen sólo el uso de ese tipo de bienes a través de contratos de arrendamiento, no existiendo una razón que, desde nuestro punto de vista, justifique la eliminación del estímulo citado.

Esperamos que esta situación sea corregida en el futuro, a través del reestablecimiento del estímulo para las empresas de aerotransporte y navieras que adquieran el uso o goce de aviones y embarcaciones.

Impuesto al activo

Se incorpora un estímulo fiscal consistente en el monto total del impuesto al activo, y que podrá ser aplicado por las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de 4 millones de pesos, lo que asumimos vendrá a sustituir para el ejercicio de 2006, el beneficio que en años anteriores se había otorgado mediante Decretos emitidos por el Ejecutivo Federal.

En consecuencia, se elimina el estímulo específico en materia de impuesto al activo que se incluía en la Ley de Ingresos para 2005, para las personas físicas que tributaran conforme al régimen de pequeños contribuyentes en el impuesto sobre la renta, dado que estas personas quedan incluidas en el estímulo antes mencionado.

Investigación y desarrollo

Por lo que hace al estímulo fiscal por gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología, se incrementa su monto para el ejercicio de 2006 de 3,000 a 4,000 millones de pesos y se establece la forma de su distribución atendiendo a las distintas clases de proyectos que sean realizados por los aspirantes.

A partir del año de 2006 el voto de calidad en la autorización de los proyectos de ciencia y tecnología para la distribución de este estímulo lo tendrá el representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que forma parte del comité interinstitucional que se forma para tal fin y no el representante del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, como sucedía hasta el año de 2005. Esta modificación resulta criticable, pues desde nuestro punto de vista, hace más sentido que el voto de calidad lo tenga quien evalúa los proyectos desde el punto de vista técnico, y no quien tiene un interés económico directo en el otorgamiento de dicho estímulo.

DIESEL para consumo final

En relación con el estímulo que permite la devolución del impuesto especial sobre producción y servicios por la adquisición de diesel para consumo final, por actividades agropecuarias o silvícolas, se elimina la posibilidad de efectuar la actualización correspondiente a los importes establecidos como límite para tal fin, aunque tales límites se incrementan aproximadamente en un 9% respecto de los importes que existían para el ejercicio de 2005.

En el estímulo para los contribuyentes que adquieran diesel para su consumo final para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga, se elimina la mecánica que detallaba como determinar dicho estímulo, estableciéndose ahora que a partir del ejercicio de 2006 el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios que les sea trasladado en forma expresa se efectuara en su totalidad.

Condonación de Recargos y Multas

Siguen vigentes las disposiciones que facultan al SAT para celebrar convenios con los contribuyentes, mediante los cuales se condonen total o parcialmente los recargos y multas de créditos fiscales por contribuciones federales causados antes del 1° de enero de 2003, incluyendo aquellos amparados por un convenio de pago en parcialidades.

Programa de Regularización de Cuotas del IMSS

Mediante disposición transitoria que establece que los patrones y demás sujetos obligados que espontáneamente regularicen sus adeudos fiscales con el IMSS, generados antes del 1° de octubre de 2005, así como de infracciones a la ley y sus reglamentos, gozarán de la condonación de los recargos y multas, siempre que tales adeudos sean pagados en una sola exhibición, y en los términos ahí señalados.

Para tales efectos, los patrones y demás sujetos obligados deberán presentar un escrito ante el IMSS a más tardar el 28 de febrero de 2006 manifestando su intención de acogerse al beneficio de la condonación de recargos y multas, señalando la fecha en que efectuarán los pagos y garantizando el interés fiscal correspondiente.

El porcentaje de condonación de recargos y multas estará sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos establecidos en la ley y a los lineamientos que expida el Consejo Técnico del IMSS. En el caso de condonación de recargos, los porcentajes de condonación oscilan entre un 100% y un 50%, en tanto que para las multas van de un 100% a un 80%, dependiendo de la fecha en que se efectúe el pago correspondiente.

Se establece que por lo que hace a los créditos fiscales derivados de cuotas de los seguros de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, no procederá la condonación de recargos y sólo se condonarán las multas que se hayan causado por créditos generados antes del 1° de septiembre de 2005, de conformidad con los porcentajes antes indicados.

Asimismo, se señala que no procederá condonación alguna respecto de cuotas obrero patronales por las que se causaron recargos y multas por actos u omisiones que impliquen la existencia de agravantes en la comisión de infracciones, o cuando exista sentencia firme que implique la comisión de delitos fiscales.

Consideramos acertada la incorporación de la disposición que se comenta, pues incentivará a los particulares que tengan adeudos con el IMSS a regularizar su situación, con el consecuente incremento en la recaudación para ese instituto.

Recargos por Prórroga

Se elimina la tasa del 1.5% que se preveía para los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, así como la mecánica para que dicha tasa fuera reducida al 0.75% o el resultado de aplicar el procedimiento de incorporar la inflación a dicha tasa. Dicho procedimiento se sustituye por una tasa del 0.75% sobre saldos insolutos, lo que implica que la tasa máxima de recargos mensual para el caso de mora será del 1.125%.

Adicionalmente, se establecen diferentes tasas mensuales que resultarán aplicables para los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales cuando el Código Fiscal permita que la tasa de recargos por prórroga incluya actualización, casos en los que se aplicarán tasas que van desde el 1% hasta el 1.5% dependiendo del plazo que se haya pedido para el pago en parcialidades. En este sentido, se establece que para pagos a plazos en parcialidades de hasta 12 meses, la tasa será del 1% mensual; en el caso de plazos de más de 12 meses y hasta de 24 meses, la tasa será del 1.25% mensual; y para plazos superiores a 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos será del 1.50% mensual.

Es importante mencionar que el Código Fiscal vigente no prevé el supuesto en el que la tasa de recargos por prórroga incluya actualización, por lo que la reforma comentada en el párrafo anterior no tendrá aplicación en tanto dicho Código no sea reformado para incluir tal supuesto.

* * * * *