

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION

DECRETOS QUE REFORMAN DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES

El 27 de diciembre de 2006 se publicaron en el Diario Oficial, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2007; el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación; de las leyes de los Impuestos sobre la Renta, al Activo y Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos y de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Derechos, y el Decreto por el que se reforma la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Las nuevas disposiciones, cuya vigencia es a partir del 1° de enero de 2007, son el resultado de un proceso legislativo iniciado con la propuesta presentada por el Ejecutivo en los primeros días de diciembre y que, después de un período de ágiles negociaciones, concluyó el día 21 del mismo mes.

De dicho paquete legislativo podemos destacar, por su importancia para el sector empresarial, las reformas que consideramos más relevantes como las que se refieren a la eliminación de la deducción de deudas en el impuesto al activo, cuya reducción de tasa al 1.25% no compensa adecuadamente el impacto de tal cambio; las nuevas reglas relativas a la capitalización insuficiente y a los fideicomisos de inversión en bienes raíces, o FIBRAS; la eliminación del impuesto especial sobre producción y servicios a refrescos; y el esquema de condonación de créditos fiscales correspondientes a periodos anteriores a 2006.

Se puede apreciar que las reformas recién aprobadas, nuevamente presentan un marcado ánimo recaudatorio, así como de concesión de mayores facultades a las autoridades.

Como mencionamos a lo largo de estos Tópicos Fiscales, aún hay múltiples disposiciones que requieren de aclaraciones para su adecuada aplicación, lo cual esperamos sea subsanado por las autoridades fiscales a través de reglas misceláneas.

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.

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

ÍNDICE

	Página
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	4
Recargos	4
Estímulos Fiscales	4
Contribuyentes dictaminados	4
Impuesto al activo	5
Personas físicas y morales	5
Almacenes generales de depósito	6
Actividades agropecuarias y forestales	6
Investigación y desarrollo de tecnología	6
Diesel para consumo final	6
Condonación de Créditos Fiscales	7
Intereses Bursátiles y Bancarios	8
Cancelación de Créditos Fiscales	8
Facultades del Ejecutivo Federal	9
Cumplimiento de resoluciones en controversias internacionales	9
Fijación de precios del gas licuado de petróleo	9
Derecho de Trámite Aduanero	9
Modificaciones al Régimen Fiscal de PEMEX	9
Productos y Aprovechamientos	10
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	10
Registro Federal de Contribuyentes	10
Otorgamiento de Subsidios y Estímulos	11
Consultas Fiscales	11
Revocación de Resoluciones Favorables	12
Facultades de Comprobación	13
Visitas domiciliarias	13
Revisiones al dictamen	14
Multas	14
Notificaciones electrónicas	14
LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	14
Tasa	14
Base	15
Pagos provisionales	16
Base Opcional	16
Escisión de sociedades	16

Consolidación Fiscal	17
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	17
PERSONAS MORALES	17
Migración de Sociedades	17
Fideicomisos Empresariales	18
Determinación del resultado fiscal	18
CUCA	19
Deducciones	20
Residentes en el extranjero	20
Transición	20
Deducciones	21
Capitalización insuficiente	21
Consumos en restaurantes	24
Inversión en automóviles	24
Limitación para Amortizar Pérdidas Fiscales	25
Créditos Respaldados	26
Reducción al Sector Primario	27
PERSONAS FÍSICAS	27
Pagos de Instituciones de Seguros	27
Exención en Casa Habitación	28
Obligados a Presentar Declaración Anual	29
RESIDENTES EN EL EXTRANJERO	29
Ingresos Gravados	29
A través de fideicomisos	29
Intereses	29
Tasa del 4.9%	30
SOFOMES	30
ESTIMULOS FISCALES	30
Deducción Inmediata	30
Fideicomisos Inmobiliarios - FIBRAS	31
Requisitos para ejercer el régimen	31
Régimen general	32
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	37
Refrescos, Bebidas Hidratantes o Rehidratantes y Productos Similares	37
Cigarros, Puros y Otros Tabacos Labrados	37
LEY FEDERAL DE DERECHOS	37
Generalidades	37
Por Constitución y Operación de Diversas Entidades	38
Por Inspección y Vigilancia	38
Por Permisos de Energía Eléctrica, Gas Natural y Gas Licuado	39
Por el Uso o Goce de Inmuebles en Materia de Telecomunicaciones	40
LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	40
Recurso de Revisión	40

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Recargos

Se mantiene la tasa de recargos del 0.75% sobre saldos insolutos, para los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, lo que implicará que la tasa máxima de recargos mensual para el caso de mora será del 1.125%.

Igualmente, se mantiene el esquema de recargos para los pagos a plazos con las siguientes reglas: i) para pagos a plazos en parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será del 1% mensual; ii) para pagos a plazos en parcialidades de más de 12 y hasta 24 meses, la tasa será del 1.25% mensual; iii) para pagos a plazos en parcialidades de más de 24 meses, así como en el caso de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos aplicable será del 1.5% mensual. En estos casos se aclara que estas tasas incluyen actualización.

Estímulos Fiscales

En términos generales, se mantienen los estímulos fiscales que se han venido aplicando en 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, se establece que para la Iniciativa de la Ley de Ingresos para el ejercicio de 2008, los estímulos fiscales y las facilidades se otorgarán con base en criterios de eficiencia económica, no discriminación, temporalidad definida y progresividad. Este criterio no se contenía en la Ley de Ingresos para 2006.

Contribuyentes dictaminados

Se incorpora un estímulo en materia de impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que dictaminen sus estados financieros en los términos del Código Fiscal que será equivalente a cierto porcentaje del resultado fiscal del ejercicio de 2007 para el caso de personas morales y de la utilidad gravable del mismo ejercicio para el caso de personas físicas con actividades empresariales. Dicho estímulo se determinará de la siguiente manera:

- a) 0.5% del resultado fiscal o de la utilidad gravable, según sea el caso, si en el dictamen de sus estados financieros correspondiente al ejercicio de 2007 se determina que el contribuyente cumplió en tiempo y forma con la obligación de presentar la totalidad de las declaraciones de pagos provisionales de impuesto sobre la renta a que estuvo obligado y efectuó la totalidad de los pagos provisionales en el monto calculado conforme a las disposiciones aplicables.
- b) 0.25% del resultado fiscal o de la utilidad gravable, respectivamente, cuando en el dictamen de sus estados financieros del ejercicio de 2007 se determine que el contribuyente cumplió en tiempo y forma con la obligación de presentar

la totalidad de las declaraciones de pagos provisionales a que estuvo obligado en materia de impuesto sobre la renta y la diferencia entre el monto pagado en las declaraciones y el que debió haber pagado conforme a las disposiciones aplicables no exceda del 5% en cada uno de los pagos.

Es importante mencionar que los contribuyentes que apliquen el estímulo mencionado en el inciso a), no podrán aplicar el estímulo previsto en el inciso b).

Este estímulo se aplicará exclusivamente contra el impuesto sobre la renta del ejercicio de 2007 mediante declaración complementaria que se presentará con posterioridad al dictamen y para determinar si un contribuyente puede aplicar el mismo no se tomarán en consideración las declaraciones complementarias presentadas durante el ejercicio. En caso de resultar un saldo a favor de la aplicación del estímulo, solamente podrá aplicarse contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, o bien compensarse, pero en ningún momento dará lugar a la devolución.

Se prevé que el impuesto sobre la renta del ejercicio de 2007 disminuido con el monto del estímulo aplicado, será el que se acreditará contra el impuesto al activo del mismo ejercicio y será el efectivamente pagado para determinar la diferencia que dará lugar a la recuperación del impuesto al activo pagado en ejercicios anteriores.

Esta mecánica en algunos casos eliminará el beneficio del estímulo, ya que su aplicación, al disminuirse del impuesto sobre la renta, limitará la recuperación del impuesto al activo.

En caso de que con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales se determine que el contribuyente aplicó el estímulo sin ubicarse en los supuestos mencionados en los incisos a) o b) anteriores, se deberá pagar el impuesto disminuido indebidamente con actualización y recargos, sin perjuicio de las sanciones o demás consecuencias que resulten aplicables.

Impuesto al activo

Personas físicas y morales

Resalta la eliminación del estímulo fiscal relativo a la exención del impuesto al activo aplicable a las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieren excedido de \$4,000,000, el cual había sido incorporado a la ley en el ejercicio de 2006 y que en ejercicios previos se otorgaba con otras características mediante Decretos emitidos por el Ejecutivo Federal.

En su lugar, se adiciona un estímulo aplicable a las personas físicas y morales, consistente en el impuesto al activo que se cause durante el ejercicio. Para tales efectos, se establece que el Ejecutivo Federal, a más tardar el 31 de enero de 2007, atendiendo a la disponibilidad presupuestal, determinará las características de los beneficiarios de dicho estímulo.

Almacenes generales de depósito

El estímulo aplicable a los almacenes generales de depósito fue eliminado de la ley, mismo que consistía en permitir que el valor de los inmuebles de su propiedad que utilizaran para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, se multiplicara por el factor de 0.1 para determinar el valor del activo correspondiente a dichos bienes.

Actividades agropecuarias y forestales

Se aclara que el estímulo fiscal para los contribuyentes dedicados exclusivamente a las actividades agropecuarias y forestales, será aplicable a las inversiones en bienes de activo fijo, siendo que hasta el ejercicio de 2006, el referido estímulo solamente hacía referencia a las inversiones en general.

En el caso de los contribuyentes del sector forestal, se elimina el estímulo en esta materia por las inversiones que efectúen para la protección, conservación y restauración de torres contra incendios, caminos forestales, viveros de alta productividad, brechas cortafuego, equipo inmobiliario contra incendios, laboratorios de sanidad, habilitación y pagos de jornales a brigadas contra incendios forestales.

Investigación y desarrollo de tecnología

Se mantiene el estímulo fiscal en materia de impuesto sobre la renta por los gastos e inversiones que efectúen los contribuyentes en proyectos de investigación y desarrollo de tecnología, estableciendo nuevamente que el monto máximo del estímulo a repartir será de cuatro mil millones de pesos.

No obstante, resulta criticable la eliminación de la posibilidad que tenían los contribuyentes de actualizar por inflación el excedente no aplicado del estímulo fiscal, que conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta puede efectuarse en un periodo de diez ejercicios.

Diesel para consumo final

Respecto del estímulo que permite el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios por la adquisición de diesel para su consumo final, se amplía la aplicación del mismo para los contribuyentes que lleven a cabo actividades empresariales, siendo que hasta el ejercicio de 2006 se encontraba limitada la aplicación de dicho estímulo a los contribuyentes del sector primario.

Asimismo, se amplía la aplicación del referido estímulo cuando el diesel se utilice como combustible en maquinaria en general. Hasta el 2006, el estímulo mencionado con anterioridad únicamente aplicaba cuando el diesel se utilizaba como combustible en cierto tipo de maquinaria y vehículos específicamente listados en la disposición relativa.

Resulta criticable que a partir del ejercicio de 2007 se limite el acreditamiento del impuesto especial sobre producción y servicios pagado en la adquisición del diesel para consumo final, sólo contra el impuesto sobre la renta e impuesto al activo a cargo del contribuyente, siendo que en ejercicios previos también se permitía su acreditamiento contra el impuesto al valor agregado.

Condonación de Créditos Fiscales

Se incorpora mediante disposiciones transitorias un nuevo y muy importante esquema de condonación de créditos fiscales, por medio del cual se da la facultad al SAT para celebrar convenios con los contribuyentes, para la condonación, total o parcial, de los créditos fiscales a su cargo en materia de contribuciones federales, cuotas compensatorias, actualizaciones, recargos y multas, de acuerdo con lo que a continuación se describe.

Tratándose de créditos fiscales derivados de contribuciones y cuotas compensatorias anteriores al 1° de enero de 2003, la condonación será del 80% de la contribución, cuota compensatoria y multa por incumplimiento de las obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago (multas formales), actualizadas y el 100% de los recargos, las demás multas y gastos de ejecución derivados de dichos créditos. La parte no condonada del crédito deberá pagarse en una sola exhibición para estar en posibilidad de aplicar la condonación.

En el caso de que los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, que hayan sido objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales durante los ejercicios de 2004, 2005 y 2006 y se hubiera determinado que cumplieron correctamente con sus obligaciones fiscales, o bien, hayan pagado las omisiones determinadas y se encuentren al corriente en el cumplimiento de tales obligaciones, la condonación será del 100% de los créditos a que se refiere este caso, en lugar del 80% antes señalado. Esta condonación resulta aplicable incluso a los créditos correspondientes a impuestos retenidos y trasladados.

Tratándose de recargos y multas derivados de créditos fiscales respecto de cuotas compensatorias y contribuciones federales distintas a las que se debieron retener, trasladar o recaudar, correspondientes al periodo del 1° de enero de 2003 y hasta el 31 de diciembre de 2005, se condonará hasta el 100% de dichos recargos y multas. La parte no condonada de los créditos deberá pagarse en una sola exhibición.

La diferencia en este caso, es que la condonación no resulta aplicable sobre el monto de la contribución, sino únicamente a los recargos y multas; ni tampoco aplica sobre contribuciones federales que se debieron retener, trasladar o recaudar.

Cabe destacar que la condonación mencionada procederá por los créditos fiscales determinados por la autoridad, así como por los autodeterminados de forma espontánea o por corrección, y resultará aplicable aun cuando los créditos hayan sido objeto de impugnación, en cuyo caso se deberá contar con resolución firme a la fecha de presentación de la solicitud.

Para gozar de este beneficio, será necesario presentar una solicitud ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, y éste deberá contar con Firma Electrónica Avanzada. En este último caso, la Firma Electrónica Avanzada deberá corresponder a la persona física interesada, y tratándose de personas morales, deberá ser del administrador único o, en su caso, de la totalidad de los miembros del consejo de administración, salvo que los estatutos de la persona moral de que se trate otorguen al presidente del consejo las mismas facultades que al propio consejo, caso en el que bastará con la Firma Electrónica Avanzada de aquél.

El esquema de condonación resultará también aplicable a los adeudos que se estén cubriendo mediante pago a plazos y sobre el saldo pendiente de liquidar.

Cabe destacar que la solicitud de condonación que se presente no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la autoridad al respecto no podrán ser impugnadas.

Adicionalmente, se establece que por lo que respecta a las multas impuestas en el ejercicio de 2007 por incumplimiento de obligaciones fiscales federales, éstas podrán reducirse hasta en un 50% siempre que se paguen dentro de los treinta días siguientes a su notificación.

Tratándose de créditos fiscales cuya administración corresponda a las Entidades Federativas en términos de los convenios de colaboración administrativa que éstas tengan celebrados con la Federación a través de la Secretaría de Hacienda, la condonación a que se refiere este artículo será solicitada directamente ante la autoridad fiscal de la Entidad Federativa que corresponda, quien emitirá la resolución procedente con sujeción a lo dispuesto por la ley y, en lo conducente, por las reglas de carácter general que expida el SAT.

Destaca que, a partir del 1º de enero de 2008, el SAT proporcionará a las sociedades de información crediticia autorizadas, la información de los contribuyentes que cuenten con créditos fiscales que a dicha fecha no hayan sido pagados o garantizados en los plazos y términos previstos en las disposiciones fiscales, así como respecto de los créditos que a partir de esa fecha no sean pagados o garantizados.

Intereses Bursátiles y Bancarios

Se mantiene para el ejercicio de 2007 la tasa del 0.5% de retención aplicable a los pagos que por concepto de intereses efectúen las instituciones del sistema financiero.

Cancelación de Créditos Fiscales

Se permite a las autoridades fiscales la cancelación de créditos fiscales cuyo cobro les corresponda efectuar, en los casos en que exista imposibilidad práctica de cobro, así como cuando exista incosteabilidad de los mismos.

Se establece en la propia ley que para que un crédito se considere incosteable, las autoridades fiscales deberán evaluar los siguientes conceptos: monto del crédito, costo de acciones de recuperación, antigüedad del crédito y probabilidad de cobro del mismo. De esta forma, para el ejercicio de 2007, se establece la obligación para la Junta de Gobierno del SAT de establecer el tipo de casos o supuestos en los que procederá la cancelación de un crédito fiscal por imposibilidad práctica de cobro o por incosteable, atendiendo a los conceptos antes señalados.

Facultades del Ejecutivo Federal

Cumplimiento de resoluciones en controversias internacionales

Durante el ejercicio de 2007 se faculta al Ejecutivo Federal a otorgar durante el mencionado ejercicio los beneficios fiscales que sean necesarios para dar cumplimiento a las resoluciones derivadas de la aplicación de mecanismos internacionales para la solución de controversias legales que determinen la violación a un tratado internacional.

Fijación de precios del gas licuado de petróleo

Mediante disposiciones transitorias de la ley y con objeto de evitar la insuficiencia en el abasto de gas licuado de petróleo y fomentar el uso racional de este combustible, se otorga al Ejecutivo Federal la facultad para fijar los precios máximos de venta de primera mano y al público en general, sin que se requiera trámite o requisito adicional alguno.

Derecho de Trámite Aduanero

Debido a la importancia que el sector de hidrocarburos representa para el país por tratarse de un área estratégica para el desarrollo nacional y considerando que la utilización del gas natural en el sector doméstico e industrial va en aumento a nivel mundial, se incorpora para el ejercicio de 2007 un estímulo que exime a los contribuyentes del pago del derecho de trámite aduanero que se cause en la importación de gas natural.

Modificaciones al Régimen Fiscal de PEMEX

Mediante disposición transitoria se establece que durante el ejercicio fiscal de 2007, cuando el precio promedio ponderado acumulado del barril de petróleo crudo mexicano no exceda de 50 dólares de los Estados Unidos de América, el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda, transferirá a las Entidades Federativas para gasto en programas y proyectos de inversión en infraestructura y equipamiento, la totalidad de los recursos que se deriven por concepto del derecho extraordinario sobre la exportación de petróleo crudo.

Se establece que si durante el citado ejercicio de 2007 el precio promedio ponderado acumulado del barril de petróleo crudo mexicano excede de 50 dólares de los Estados Unidos de América, la diferencia entre la recaudación observada por concepto

del derecho extraordinario sobre la exportación de petróleo crudo y la recaudación que corresponda por ese mismo derecho calculada con un precio promedio ponderado acumulado del barril de petróleo crudo mexicano de 50 dólares de los Estados Unidos de América, se destinará al Fondo de Estabilización de los Ingresos de las Entidades Federativas.

Cabe recordar que hasta el ejercicio de 2006 se preveía que cuando en un lugar del país o región se establecieran sobreprecios a los precios de la gasolina enajenada por PEMEX o sus organismos subsidiarios, no se estaría obligado al pago del impuesto especial sobre producción y servicios por dichos sobreprecios, en la enajenación de dicho combustible. A partir del ejercicio de 2007, la ley prevé que esta exención resultará aplicable a la enajenación de diesel, además de aplicar a la enajenación de gasolina.

Productos y Aprovechamientos

En la Exposición de Motivos de la ley, se establece que se estima conveniente que la Secretaría de Hacienda pueda señalar el destino específico de los ingresos que obtengan las dependencias de la Administración Pública Federal por concepto de productos y aprovechamientos, cuyo cobro haya sido autorizado por dicha secretaría.

Durante el ejercicio de 2007 se establece que los aprovechamientos por concepto de participaciones a cargo de los concesionarios de las vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía, de desincorporaciones y de otros aprovechamientos, podrán ser destinados a gastos para inversión en infraestructura.

Asimismo, se establece que para dar cumplimiento a lo señalado en el Código Federal de Procedimientos Penales, durante el ejercicio de 2007, los recursos derivados de la enajenación de bienes decomisados y sus frutos se destinarán, en partes iguales, al Poder Judicial de la Federación, a la Procuraduría General de la República y a la Secretaría de Salud.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Registro Federal de Contribuyentes

Se incorpora como requisito para aquellas personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales, así como para los socios y accionistas de dichas personas morales, tramitar conjuntamente con su inscripción al RFC, el certificado de firma electrónica avanzada.

Lo anterior no resulta aplicable para los miembros de las personas morales con fines no lucrativos ni para las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que en este último supuesto el socio o accionista no solicite su registro en el libro de socios o accionistas.

Si bien esta medida permitirá el cumplimiento de obligaciones fiscales a través de medios electrónicos, en vista de que el funcionamiento de la plataforma electrónica del SAT ha sufrido cierta problemática práctica y dados los múltiples requisitos para la obtención del referido certificado, posiblemente se retrase la entrega de dicho certificado y de la cédula de identificación fiscal respectiva.

Otorgamiento de Subsidios y Estímulos

En la Exposición de Motivos se establece que los estímulos fiscales o los subsidios sólo se otorgarán a los particulares que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Acorde con lo anterior, no podrán acceder a dichos estímulos o subsidios los contribuyentes que no estén inscritos en el RFC; que tengan créditos fiscales firmes o créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas que prevé el Código Fiscal, salvo que se hubiera celebrado convenio con las autoridades fiscales para pagarlo de forma diferida o en parcialidades y los que tengan declaraciones vencidas no presentadas, salvo que se trate de informativas.

Consideramos que algunos de los supuestos establecidos pueden resultar injustificados al desconocerse que hay casos en los que el contribuyente no está obligado a pagar o garantizar un crédito fiscal o, incluso, que desconozca su existencia.

Se establece que los contribuyentes que sean omisos en su inscripción en el RFC o en la presentación de sus declaraciones, podrán corregir dicha situación en un plazo de 15 días a partir de la notificación de la irregularidad; sin embargo, resulta criticable que dicho mecanismo no se haga extensivo a todos los supuestos señalados anteriormente, así como que no se le dé oportunidad a los contribuyentes para aclarar las supuestas irregularidades.

Consultas Fiscales

A partir de la entrada en vigor de la reforma que se comenta, el régimen jurídico relativo a las consultas sobre situaciones reales y concretas tiene cambios significativos.

Ahora se establece que las autoridades fiscales, al contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas que les formulen los contribuyentes, quedarán obligadas a aplicar los criterios contenidos en dichas resoluciones, siempre que las mismas comprendan los antecedentes y circunstancias necesarios para que la autoridad pueda pronunciarse; que dichos antecedentes y circunstancias no se hubieren modificado posteriormente a la presentación de las consultas; y que las consultas se formulen antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refieran las consultas.

Se señala que la autoridad no quedará vinculada por las respuestas que se den a las consultas planteadas, cuando los términos de éstas no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la ley aplicable.

Estimamos que el nuevo régimen aplicable a las consultas fiscales generará una grave incertidumbre jurídica, pues permitirá que la autoridad no quede vinculada por su respuesta alegando cualquier falta de coincidencia u omisión con la realidad de los hechos o datos aportados o cualquier cambio a la legislación aplicable, sin que quede claro si la autoridad fiscal deberá iniciar un juicio de lesividad o simplemente desconocer el beneficio de una resolución favorable a un particular.

Si una vez emitida una respuesta favorable, la autoridad considera que no hay coincidencia con los hechos o datos aportados o existe una modificación a la ley aplicable aunque resulte intrascendente, en lugar de que la autoridad inicie un juicio de lesividad, por ministerio de ley no quedaría vinculada con la consulta.

Anteriormente, una resolución favorable otorgaba derechos al contribuyente, siempre y cuando se emitiera por una autoridad competente y la consulta se hubiera referido a situaciones reales y concretas.

Por otra parte, se establece que la respuesta a la consulta planteada no será obligatoria para los particulares; sin embargo, se señala que las resoluciones definitivas en las que se apliquen los criterios contenidos en dicha respuesta podrán ser impugnadas a través de los medios de defensa previstos en las disposiciones aplicables.

Desde nuestro punto de vista, la reforma pudiera generar algún cuestionamiento respecto de la procedencia de un medio de defensa con el que se pretendiera impugnar una resolución desfavorable a una consulta, caso que podría implicar una violación a las garantías de derecho de petición y seguridad jurídica.

Destaca el hecho de que no se prevé disposición transitoria alguna con respecto a si las modificaciones comentadas serán aplicables a las consultas presentadas con anterioridad a su entrada en vigor. Desde nuestro punto de vista, existen argumentos legales en materia de irretroactividad para sostener que la reforma en comento es aplicable únicamente a las consultas sobre situaciones reales y concretas que se presenten a partir del 1º de enero de 2007.

Por otra parte, se elimina la limitante que existía para que las autoridades respondieran las consultas que versaban sobre la interpretación o aplicación de la Constitución o fueran materia de medios de defensa administrativos o judiciales.

Revocación de Resoluciones Favorables

Mediante disposiciones transitorias se establece que el SAT estará facultado para revocar las respuestas favorables emitidas a consultas fiscales, notificadas antes de la entrada en vigor de las reformas al Código Fiscal, siempre que sean los particulares quienes lo soliciten y estén conforme con tal situación. Asimismo, se señala que la revocación realizada en estos términos no tendrá efectos retroactivos.

Facultades de Comprobación

Se establece que cuando en ejercicio de sus facultades de comprobación las autoridades fiscales practiquen una visita domiciliaria, revisen un dictamen o requieran contabilidad para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, podrán requerir los documentos que acrediten en forma fehaciente el origen y procedencia de las pérdidas fiscales disminuidas en el ejercicio revisado.

En concordancia con esta reforma, se adiciona la obligación para que el contribuyente conserve y proporcione la contabilidad relacionada con el origen y procedencia de la pérdida fiscal, independientemente del ejercicio en que se haya originado la misma, no estando obligado a proporcionarla si con anterioridad al ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal hubiera ejercido dichas facultades en el ejercicio en que se generaron las pérdidas fiscales de las que solicita su comprobación.

Se precisa que las autoridades fiscales sólo podrán utilizar la información del origen y procedencia de las pérdidas cuando la determinación de las mismas no coincida con los hechos manifestados en las declaraciones presentadas para tal efecto.

Con esta reforma, el particular deberá acreditar fehacientemente el origen y procedencia de las pérdidas fiscales que haya disminuido de la utilidad fiscal y no simplemente conservar y proporcionar la documentación a la autoridad para que sea ésta quien la revise.

Se señala que el requerimiento de documentación e información para determinar el origen y la procedencia de la pérdida, no se considerará como el inicio de una nueva facultad de comprobación, ya que sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión y no de aquéllos en los que se generaron las pérdidas.

En la Exposición de Motivos se establece que respetando la garantía de audiencia y debida defensa del contribuyente, el mismo, en su caso, sólo se verá afectado respecto del ejercicio o los ejercicios por los cuales la autoridad fiscal le notificó el inicio de sus facultades de comprobación.

Desde nuestro punto de vista, esta reforma permite a las autoridades fiscales revisar ejercicios respecto de los cuales sus facultades de liquidación y sanción ya habrían caducado, lo cual es violatorio de las garantías de irretroactividad y de seguridad jurídica.

Visitas domiciliarias

Se incorpora la posibilidad de que las autoridades fiscales puedan reponer el procedimiento en aquellos supuestos en los que se observe que la auditoría no se ajustó a las normas aplicables.

Cabe destacar que los plazos para concluir la visita domiciliaria quedarán suspendidos por un periodo máximo de dos meses, contados a partir de la notificación efectuada por la autoridad para reponer el procedimiento.

Estimamos que esta reforma desconoce los avances obtenidos en cuanto a la duración máxima de las visitas domiciliarias, al otorgar un plazo superior a un año para que concluyan las mismas.

Se incorpora en el Código Fiscal lo previsto en la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, que establece que cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes, para lo cual deben iniciar una nueva visita.

Al respecto, la comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.

Revisiones al dictamen

Se reincorpora como facultad para las autoridades fiscales que efectúen revisiones al dictamen fiscal, la posibilidad de revisar pagos provisionales o mensuales (en el caso del impuesto al valor agregado), especificándose que se solicitará primeramente información al contador público que haya formulado el dictamen, después, directamente al contribuyente y en cualquier tiempo a los terceros, respecto de aquellos pagos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen correspondiente.

Multas

Según la Exposición de Motivos, con el fin de fomentar el cumplimiento voluntario en el pago de las contribuciones omitidas determinadas por las autoridades fiscales, se disminuyen los porcentajes de las multas por contribuciones omitidas del 75% y 100% al 55% y 75%, respectivamente.

Notificaciones electrónicas

Se faculta a los organismos fiscales autónomos a efectuar sus notificaciones a través de medios electrónicos, conforme a las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el SAT.

LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

Tasa

Se disminuye la tasa del 1.8% para quedar en 1.25%, a partir del 1° de enero de 2007.

Base

Se elimina la posibilidad de disminuir las deudas para determinar la base del impuesto, por lo que ahora la misma quedará constituida únicamente por los activos del contribuyente, sin deducción alguna.

Consistente con esta modificación, se hacen diferentes adecuaciones en diversos artículos de la ley en los que se establecía que se podían disminuir las deudas para determinar la base imponible.

Resulta absurdo que mientras que para fines del régimen de capitalización delgada se reconoce que existen contribuyentes que por la naturaleza de sus actividades requieren de mayores niveles de apalancamiento, permitiéndoseles la posibilidad de obtener una autorización para ampliar la relación de deuda a capital de 3 a 1, se desconozca por completo esta situación para fines del impuesto al activo y se elimine la posibilidad de deducir todo tipo de deudas de la base del impuesto.

Además, esta reforma genera una duplicidad en el gravamen, ya que ambas contrapartes de una misma transacción estarán sujetas al pago del impuesto por el mismo activo. Como ejemplo, basta considerar el caso de una enajenación de inventarios a crédito, donde tanto el adquirente como su proveedor estarán sujetos a ese gravamen, por el inventario adquirido y por la cuenta por cobrar, respectivamente, considerando que el primero no podrá deducir la deuda incurrida para la adquisición del inventario.

No obstante la reducción de la tasa al 1.25%, con esta reforma se exige a las empresas un rendimiento adicional importante sobre el capital invertido, que permita igualar el impuesto sobre la renta de sus rendimientos con el impuesto sobre sus activos, con objeto de que el último gravamen continúe siendo un impuesto mínimo recuperable.

Consideramos que lo anterior generará un efecto negativo en las empresas, ya que de no obtener los rendimientos reales tan elevados que se requieren conforme a esta reforma, el impuesto al activo dejará de representar un anticipo del impuesto sobre la renta para convertirse en un impuesto definitivo e independiente, desvirtuándose la filosofía bajo la cual se incorporó en nuestro sistema tributario, como un impuesto mínimo a los activos de las empresas, complementario al impuesto sobre la renta.

Además, consideramos que esta reforma genera un entorno desfavorable para la inversión en nuestro país, particularmente para aquellos contribuyentes que invirtieron en proyectos de largo plazo atendiendo al marco tributario anterior, que permitía la deducción de las deudas para determinar el impuesto al activo, ya que provoca un cambio sustancial de las expectativas de retorno de los proyectos comprometidos que actualmente se encuentran en desarrollo.

En las sociedades del sector inmobiliario dedicadas al arrendamiento de inmuebles, se presenta una problemática adicional a los aspectos antes apuntados, ya que no gozan del periodo de exención con que cuentan otros contribuyentes que inician operaciones a través de sociedades de nueva creación.

En nuestra opinión, el hecho de que se impida a los contribuyentes disminuir las deudas en la determinación de la base del impuesto resulta inconstitucional por violar el principio de proporcionalidad, porque con ello se pasa por alto un indicador relevante de la capacidad contributiva del sujeto.

Pagos provisionales

Mediante disposición transitoria se establece que para efectos de calcular los pagos provisionales, individuales y consolidados del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes deberán considerar el impuesto actualizado que les hubiere correspondido en el ejercicio inmediato anterior sin deducir las deudas correspondientes.

Aun cuando debe entenderse que, para estos efectos, el impuesto actualizado que les hubiere correspondido en el ejercicio inmediato anterior debe determinarse considerando la nueva tasa del 1.25%, resulta criticable que esta situación tampoco sea señalada con claridad en este caso, por lo que esperamos que lo anterior se confirme a través de reglas de carácter general.

Asimismo, se señala que los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero y febrero del ejercicio fiscal de 2007 se deberán efectuar en la cantidad que hubiera correspondido a los pagos provisionales del ejercicio inmediato anterior, de no haberse deducido del valor del activo del ejercicio que sirvió de base para dichos pagos, las deudas correspondientes al mismo ejercicio.

Base Opcional

Mediante disposición transitoria se establece que a partir del ejercicio fiscal de 2007, los contribuyentes que apliquen la opción de pagar el impuesto del ejercicio considerando el impuesto que les hubiera correspondiendo conforme al cuarto ejercicio inmediato anterior no podrán deducir las deudas correspondientes.

Al respecto, es criticable que no se precise que el impuesto que le hubiere correspondido al contribuyente en el cuarto ejercicio inmediato anterior, será el que se determine aplicando la nueva tasa del 1.25%, por lo que esperamos que tal situación sea confirmada por las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general, con objeto de otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Escisión de sociedades

En el caso de escisión de sociedades, se establece que cuando la escidente hubiera optado por determinar el impuesto del ejercicio considerando el que resulte de actualizar el que le hubiere correspondido en el cuarto ejercicio inmediato anterior, las sociedades escidente y escindidas deberán continuar con la misma opción para el pago del impuesto.

En el ejercicio en el que se efectúe la escisión y en los tres siguientes, las sociedades escidente y escindidas considerarán el impuesto de la sociedad escidente, en la proporción en que cada una de ellas participe del valor del activo de esta última.

En el cuarto ejercicio inmediato posterior al de la escisión, las sociedades escidente y escindidas dejarán de aplicar la proporción antes citada, y en su lugar considerarán el impuesto que les hubiere correspondido a cada una de ellas en el cuarto ejercicio inmediato anterior, conforme al ejercicio de la opción antes citada.

Con lo anterior se corrige la distorsión que se generó por un claro error legislativo al reformarse esta opción, pues sólo se modificó la regla general para referirla al cuarto ejercicio inmediato anterior, en sustitución del segundo ejercicio inmediato anterior establecido originalmente, sin modificarse la regla específica prevista para el caso de escisión de sociedades que venían aplicando dicha opción.

Consolidación Fiscal

Para efectos de la determinación del impuesto consolidado también se elimina la posibilidad de deducir, para la determinación de la base, el valor de las deudas que correspondan a la sociedad controladora y a las sociedades controladas.

El hecho de que dentro de esta limitación se incluyan también las deudas entre compañías del mismo grupo de consolidación generará distorsiones importantes en la determinación del impuesto al activo consolidado, pues en estos casos el efecto del gravamen se multiplica al recaer sobre los mismos activos.

Además, resulta criticable que al reformarse estas disposiciones, se haya mantenido la regla que establece que no se incluirán en el valor de los activos de la sociedad controladora, las acciones de sus sociedades controladas residentes en el extranjero, ya que conforme a las disposiciones vigentes, las sociedades extranjeras no califican como controladas bajo ningún supuesto.

Por otra parte, se establece como obligación para las sociedades controladoras, tener a disposición de las autoridades fiscales la información y documentación con que se comprueben los valores de los activos y pasivos que se hubieran tomado como base para calcular el impuesto consolidado en los ejercicios anteriores al 1° de enero de 2007.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PERSONAS MORALES

Migración de Sociedades

A partir del ejercicio de 2007 se establece un nuevo supuesto a efecto de considerar que una persona moral residente en México se liquida, al precisar que esto sucede además de cuando deje de serlo en los términos del Código Fiscal, cuando ocurra de conformidad con lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación en vigor celebrado por México.

Con lo anterior, si en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México se prevé algún supuesto adicional a los previstos en las leyes fiscales mexicanas por el cual una persona moral cambia su residencia para efectos fiscales, también se considerará que se liquida.

Asimismo, se precisa que para los efectos antes mencionados se considerarán enajenados todos los activos que la persona moral tenga en México y en el extranjero y como valor de los mismos el de mercado a la fecha del cambio de residencia; cuando no se conozca dicho valor se estará al avalúo que se lleve a cabo para tales efectos.

Hasta el ejercicio de 2006 se podía interpretar que en estos casos el único impuesto que se debía determinar era el que resultaba de aplicar las reglas correspondientes a la liquidación de sociedades, que son a su vez las relativas a las de reducción de capital. Según la Exposición de Motivos, la reforma implica solamente una precisión; es decir, de dicha Exposición de Motivos se desprende que la autoridad interpreta que los efectos de enajenación debían calcularse incluso desde antes de esta reforma.

De la redacción de esta disposición pudieran desprenderse diversas interpretaciones; por una parte, que las personas morales que dejen de ser consideradas como residentes en México deberán determinar tanto el impuesto correspondiente a la enajenación de sus activos como el correspondiente a la liquidación de la sociedad, o bien, que únicamente se generará el impuesto que corresponda a la enajenación de sus activos que tengan en México y en el extranjero. Consideramos que las autoridades fiscales deberán aclarar esta situación a fin de evitar la inseguridad jurídica que esto representa para los contribuyentes.

Fideicomisos Empresariales

A partir del ejercicio de 2007 se realiza una serie de modificaciones al régimen aplicable a los fideicomisos empresariales; no obstante, seguirán considerándose como figuras en las que serán sus beneficiarios los obligados a reconocer los efectos derivados de las operaciones que se llevan a cabo a través de los mismos y, en consecuencia, el contrato de fideicomiso seguirá considerándose como no contribuyente del impuesto sobre la renta.

De igual forma, las fiduciarias continúan estando obligadas a presentar por cuenta del conjunto de los fideicomisarios los pagos provisionales del ejercicio en los mismos términos que hasta el año pasado.

Determinación del resultado fiscal

Anteriormente, la fiduciaria determinaba en cada ejercicio la utilidad o pérdida fiscal que les correspondía a los fideicomisarios por las actividades que se realizaban a través del fideicomiso, quienes las incluían a sus demás ingresos o deducciones del ejercicio, respectivamente.

Ahora, la fiduciaria determinará el resultado (en lugar de la utilidad) o la pérdida fiscal de las actividades que se realicen en cada ejercicio a través del fideicomiso.

Con esta reforma se limita el uso de las pérdidas fiscales incurridas por las actividades realizadas a través del fideicomiso, pudiéndolas amortizar exclusivamente contra utilidades que se generen en ejercicios posteriores a través del propio fideicomiso o, en su caso, para que los fideicomisarios las deduzcan en el ejercicio en que ocurra la extinción del fideicomiso y hasta por el monto de las aportaciones que no pueda recuperar cada uno en lo individual. Esto significa que a partir del ejercicio de 2007, los fideicomisos con actividades empresariales estarán sujetos a un régimen cedular para el uso de las pérdidas fiscales que se generen por las actividades que se realicen a través de los mismos, lo cual es criticable.

CUCA

Dentro de los cambios al régimen que se comenta y que tienen el mismo propósito de limitar el uso de las pérdidas en los fideicomisos, se incorpora una nueva obligación para la fiduciaria consistente en llevar una cuenta de capital de aportación (CUCA) por cada uno de los fideicomisarios, calculada conforme al procedimiento general previsto en la ley para la determinación de este tipo de cuentas; para tal efecto, se registrarán en la cuenta las aportaciones en efectivo y en bienes que haga cada fideicomisario al fideicomiso; en el caso de bienes, se sumará a la CUCA de quien los aporte el valor pendiente de deducir que para fines fiscales tengan a esa fecha.

Las aportaciones que efectúen los fideicomisarios al fideicomiso que realice actividades empresariales no deberán considerarse como una enajenación fiscal; sin embargo, los fideicomisarios dejarán de deducir para efectos fiscales dichos bienes durante el periodo en que éstos continúen formando parte del fideicomiso.

Para tales efectos, se establece que cuando haya pérdidas fiscales pendientes de amortizar al extinguirse el fideicomiso, el saldo actualizado de las mismas se distribuirá entre los fideicomisarios en la proporción que les corresponda conforme a lo pactado en el contrato de fideicomiso y podrán deducirlas en el ejercicio en que se extinga el fideicomiso, hasta por el monto actualizado del saldo de la CUCA mencionada que no recupere cada uno de los fideicomisarios en lo individual.

Con el mismo propósito de limitar el uso de las pérdidas, este nuevo régimen también considera que las entregas de efectivo o bienes provenientes del fideicomiso que la fiduciaria haga a los fideicomisarios, se considerarán reembolsos de capital hasta que se recupere dicho capital, debiendo disminuir el saldo individual de la CUCA que lleve la fiduciaria por cada fideicomisario, hasta que se agote dicho saldo.

En caso de que los bienes aportados al fideicomiso se regresen a los fideicomitentes que los aportaron, se considerarán reintegrados al valor fiscal que tengan en la contabilidad del fideicomiso al momento en que sean regresados y en ese mismo valor se considerarán readquiridos por las personas que los aportaron.

En resumen, tanto la aportación de los bienes al fideicomiso por parte de los fideicomitentes, como el retorno de los mismos a quienes los aportaron, se reconoce al valor fiscal de dichos bienes en cada una de las fechas mencionadas, lo cual no generará utilidad o pérdida fiscal en el impuesto sobre la renta para quien los transmitió y recuperó. Las aportaciones de bienes a un fideicomiso no se considerarán como una enajenación fiscal, en la medida en que se cumplan los supuestos previstos para estos efectos en el Código Fiscal, mismos que no han sido modificados.

Es criticable que no se incorporen reglas claras para determinar el valor de la CUCA correspondiente a los fideicomisarios que no hayan realizado aportaciones a los fideicomisos sino que hubieran adquirido los derechos de fideicomisario.

Deducciones

Se señala que la fiduciaria considerará como deducciones para efectos de determinar el resultado fiscal, las relativas a los bienes aportados al fideicomiso por el fideicomitente, cuando sea a su vez fideicomisario y no reciba contraprestación alguna. El fideicomitente-fideicomisario dejará de deducir los bienes aportados.

Se deberá considerar como costo de adquisición de los bienes aportados, el monto original de la inversión actualizado aún no deducido o el costo promedio por acción, según corresponda, que tenga el fideicomitente al momento de la aportación.

Residentes en el extranjero

Se reitera que los fideicomisarios residentes en el extranjero tienen establecimiento permanente en México por las actividades empresariales que por su conducto se realicen a través de estos fideicomisos.

Se precisa que será el fideicomisario residente en el extranjero quien deba presentar declaración anual del impuesto sobre la renta por la parte que le corresponda del resultado o utilidad fiscal del ejercicio de las actividades que constituyen el establecimiento permanente. Hasta 2006, era el fiduciario quien tenía la responsabilidad de cumplir con las obligaciones fiscales derivadas de las actividades del fideicomiso, lo que podía dar lugar a diversas interpretaciones respecto de quién era el responsable de la presentación de dicha declaración anual. Para 2007, el fiduciario continúa con la responsabilidad de cumplir con dichas obligaciones, excepto la de presentar la declaración anual de los establecimientos permanentes constituidos en estos términos.

Transición

Desde nuestro punto de vista, resulta criticable que no exista un régimen de transición para aquellos fideicomisos que se hubiesen constituido con anterioridad a la entrada en vigor de este nuevo régimen, en virtud de que no se precisa la mecánica que les resultará aplicable para determinar el valor de la CUCA, así como para determinar el valor de los bienes que aportaron los fideicomitentes al fideicomiso de que se trate.

Deducciones

Capitalización insuficiente

Tal como se señaló en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, a partir del ejercicio fiscal de 2005 se incluyó en la ley un procedimiento para que los contribuyentes consideren como no deducibles los intereses derivados de ciertas deudas en exceso de su capital.

Con objeto de realizar ajustes y mejoras al régimen de capitalización delgada previsto en la ley, para el ejercicio de 2007 se modifica dicho procedimiento.

Según se desprende de la Exposición de Motivos, esta modificación busca otorgar mayor equidad, pues la misma no se limita al mercado interno y permite que determinadas inversiones a largo plazo puedan llevarse a cabo sin que se vean afectadas por la no deducibilidad de intereses.

Específicamente se señala que a partir del ejercicio de 2007 se considerarán como no deducibles únicamente los intereses que deriven de las deudas que tenga el contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero y que excedan del triple de su capital contable, con lo que ya no se limitan las deudas contraídas por los contribuyentes con partes relacionadas residentes en México o partes independientes en el extranjero.

En relación con el límite previsto para considerar que existe un exceso de deudas respecto del monto del capital, se precisa que el capital que deberán considerar los contribuyentes para determinar el límite de referencia será el capital contable, el cual incluye la utilidad o pérdida neta del ejercicio de que se trate.

Se establece que para determinar el monto de las deudas que exceden el límite en cuestión, se considerarán todas las deudas que generen intereses. Hasta el ejercicio de 2006 se consideraban solamente los capitales tomados en préstamo, devengaran o no intereses a cargo de los contribuyentes.

A efecto de determinar el monto de los intereses no deducibles que deriven de deudas contratadas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses, los contribuyentes deberán comparar el saldo promedio de todas las deudas contra el triple de su capital contable conforme a la siguiente fórmula:

- a) Cuando el saldo promedio de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses sea menor que el exceso que resulte de dicha comparación, los intereses que deriven de este promedio de deudas serán considerados como no deducibles en su totalidad.
- b) Cuando el monto del saldo promedio de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses sea mayor que el monto en exceso antes señalado, se considerarán como no deducibles los intereses devengados por dichas deudas que resulten de multiplicar los

mismos por el factor que se obtenga de dividir el exceso de deuda respecto del capital contable entre el saldo promedio de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero.

La fórmula antes descrita implica que el exceso que se determine de deudas sobre el triple del capital deberá identificarse primero y hasta donde alcance, con las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses; esto es, para determinar los intereses no deducibles, la ley obliga a que primero se identifique el exceso con el promedio de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses y, después, contra las demás deudas que generen intereses a cargo del contribuyente.

A continuación se muestra un ejemplo de dicho procedimiento, para facilitar su comprensión:

Datos	Deudas Extranjero < Exceso	Deudas Extranjero > Exceso
Capital Contable	100	100
Total de deudas que devengan intereses	1,000	1,000
Deudas no limitadas	400	200
Deudas Partes Relacionadas extranjeras	600	800
Intereses devengados con Partes Relacionadas del extranjero (10%)	60	80
<i>Relación 3:1</i>		
Triple promedio Capital Contable	300	300
Promedio total de deudas que devengan intereses	<u>1,000</u>	<u>1,000</u>
Exceso	700	700
<i>Determinación de Factor</i>		
Exceso	700	700
Saldo de deudas con Partes / Relacionadas del extranjero	<u>600</u>	<u>800</u>
= Factor	N/A	0.875
<i>Intereses no deducibles</i>		
Intereses devengados con Partes Relacionadas del extranjero (10%)	60	80
* Factor	N/A	<u>0.875</u>
= Intereses no deducibles	-	70
Intereses deducibles	-	10
Intereses no deducibles	60	70

Con base en este procedimiento, la porción no deducible de los intereses que deriven de deudas contraídas por contribuyentes con sus partes relacionadas residentes en el extranjero se deberá calcular de manera proporcional respecto de la totalidad de dichos intereses a cargo de los contribuyentes.

Continúa sin cambios el procedimiento para determinar el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero que generen intereses, así como el monto del triple del capital contable.

Se prevé que los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio para efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio correspondiente de su CUCA, CUFIN y CUFINRE y dividir este resultado entre dos. Los contribuyentes que elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un periodo de al menos cinco ejercicios.

Asimismo, se señala que los contribuyentes que no apliquen los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la determinación de su capital contable, deberán considerar como capital contable para efectos del procedimiento en cuestión, el capital integrado conforme al párrafo anterior.

Se exceptúan de la aplicación del límite de deudas respecto del capital contable, las deudas contraídas por aquellos contribuyentes integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto, así como las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

Dado que no existe disposición alguna contenida en la legislación fiscal mexicana que defina lo que debe entenderse por áreas estratégicas para el país, suponemos que las autoridades fiscales emitirán reglas de carácter general que definan lo que debe entenderse por dicho concepto.

Adicionalmente, se prevé que aquellos contribuyentes que obtengan una resolución favorable en materia de precios de transferencia con partes relacionadas en la que comprueben que la actividad que realizan requiere de mayor apalancamiento estarán en posibilidad de ampliar el límite de comparación del capital contable respecto del total de las deudas.

Se precisa que los contribuyentes también deberán atender a las demás disposiciones previstas en la propia ley en materia de intereses que se recharacterizan como dividendos, así como en operaciones efectuadas entre partes relacionadas (precios de transferencia).

Si bien las modificaciones antes señaladas corrigen varias deficiencias que tenía el régimen aplicable a la deducción de intereses de deudas que excedan al capital contable hasta el ejercicio de 2006, resulta criticable que no se hayan modificado otros componentes que tienen un alcance indebido, así como que no se hayan incluido reglas de transición para aquellos contribuyentes que contrataron deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero antes de la entrada en vigor de las disposiciones analizadas y que atendiendo a la reglas que estuvieron en vigor hasta dicho ejercicio se encontraban en posibilidad de deducir los intereses correspondientes.

En efecto, resulta criticable que la ley establezca que en los casos en que los contribuyentes determinen un exceso de deudas que genere intereses no deducibles, además deban considerar que dichos intereses pudieran ser recaracterizados como dividendos, dado que esta situación incide dos veces de manera negativa en la CUFIN de dichos contribuyentes. A efecto de corregir esta situación, consideramos que dicho exceso de deudas debería formar parte de la CUCA.

Se elimina la posibilidad de excluir del cálculo de referencia a aquellas deudas que estén sujetas a ciertos términos y condiciones (limiten al deudor para distribuir dividendos o utilidades, reducir su capital, enajenar sus activos fijos, contratar nuevos créditos, transmitir la titularidad de su capital social y que permitan que el acreedor pueda intervenir en el destino del crédito), sin que se prevea ningún régimen de transición para las deudas contratadas con partes relacionadas residentes en el extranjero que se encontraban sujetas a dichos términos y condiciones y que hasta el ejercicio anterior se excluían de la limitante referida.

Lo anterior significa que las personas morales que hubiesen contratado deudas con partes relacionadas residentes en el extranjero y que hasta el ejercicio de 2006 consideraron como deducibles los intereses que derivaron de dichas deudas, dado que se encontraban sujetas a los términos y condiciones de referencia, a partir del 1° de enero de 2007 deberán atender al nuevo procedimiento, lo cual pudiera tener como consecuencia que los intereses que deriven de dichas deudas sean considerados no deducibles.

Resulta criticable que se elimine esta posibilidad sin incluir un régimen de transición, puesto que muchos contribuyentes renegociaron sus adeudos durante 2006 con el fin de incluir las restricciones mencionadas.

Tampoco se prevé procedimiento para quienes a partir del ejercicio fiscal de 2005 determinaron un monto de sus deudas mayor a su capital (tres a uno) y que al amparo de la disposición transitoria prevista para el ejercicio 2005, tenían un plazo de cinco años para disminuirlo hasta llegar al límite establecido.

Por lo anterior, las autoridades fiscales debieran emitir reglas de carácter general que aclaren las situaciones antes descritas, a efecto de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes que se ubiquen en dichos supuestos.

Consumos en restaurantes

A partir del ejercicio de 2007 el porcentaje no deducible por consumo en restaurantes se incrementa al 87.5%, por lo que sólo el 12.5% de dichos consumos será deducible, en lugar del 25% que se preveía para el ejercicio fiscal de 2006; la anterior limitación seguirá sin ser aplicable a los viáticos.

Inversión en automóviles

A partir del presente ejercicio, se disminuye el límite para la deducción de inversiones en automóviles hasta un máximo de \$175,000.

Mediante disposición transitoria se prevé que por las inversiones en automóviles que los contribuyentes hubieran efectuado con anterioridad al 1° de enero de 2007 resultará aplicable el monto máximo de \$300,000, que fue el permitido hasta el 2006.

Limitación para Amortizar Pérdidas Fiscales

Se establece una nueva limitante para la amortización de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, cuando cambien los socios o accionistas que detenten el control mayoritario de las acciones de una sociedad. La sociedad que presente un cambio de socios o accionistas únicamente podrá amortizar la pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de disminuir, contra la utilidad fiscal correspondiente a la explotación de los mismos giros en los que se produjeron las pérdidas.

En la Exposición de Motivos se advierte que la intención de establecer tal limitante es evitar que se transfiera, mediante la enajenación de sus acciones, el control de sociedades que cuenten con pérdidas fiscales, pues señala que se trata de un derecho personal del contribuyente que las sufre.

Consideramos que tal motivación desconoce el principio de separación de la personalidad entre los socios o accionistas y la persona moral en la que participan, pues el hecho de que se transfieran las acciones de una sociedad con pérdidas no implica que dicha sociedad pierda su derecho personal a amortizarlas.

Se entenderá que existe cambio de socios o accionistas que posean el control de una sociedad cuando cambien los tenedores de las acciones con derecho a voto, en más de un 50%, ya sea de forma directa o indirecta, en uno o más actos realizados dentro de un periodo de tres años. Lo anterior no será aplicable en los casos en los que el cambio se presente como consecuencia de herencia, donación o con motivo de una reestructura corporativa, fusión o escisión de sociedades que no se consideren enajenación en los términos del Código Fiscal; en los tres últimos casos se establece que la excepción será aplicable cuando los socios o accionistas que mantenían el control directo o indirecto, lo sigan manteniendo. Para estos efectos, se deberán excluir del cálculo las acciones colocadas entre el gran público inversionista, lo que implica que el cambio de control en una empresa bursátil no limitará el uso de las pérdidas de esa empresa.

Para determinar si existe un cambio de socios o accionistas en términos de la disposición en comento, se tomarán en cuenta tanto a los tenedores de las acciones de forma directa como de forma indirecta, por lo que deberá analizarse con detalle cualquier movimiento corporativo.

La limitante contenida en el precepto que se comenta no será aplicable si la suma de los ingresos reflejados en los estados financieros aprobados por la asamblea de accionistas de los tres últimos ejercicios es mayor al monto actualizado de las pérdidas fiscales pendientes de amortizar al último ejercicio anterior al que ocurra el cambio de socios o accionistas.

Resulta criticable que en la disposición que nos ocupa no exista una regla para aquellas sociedades que no cuenten con al menos tres ejercicios de existencia; ni que tampoco se precise qué estados financieros deberán tomarse en consideración en el caso de que no se hayan aprobado por la asamblea de accionistas.

Para empresas que consolidan fiscalmente y tuvieran pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en el ejercicio en que se incorporen al régimen de consolidación, se establece que podrán disminuir dichas pérdidas a efecto de determinar el resultado fiscal consolidado, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda la utilidad fiscal que se obtenga en el mismo por la empresa de que se trate y hasta por el monto que corresponda en los términos de la disposición en análisis.

Cabe destacar que no existe en ningún ordenamiento legal de nuestro país, definición alguna en torno al concepto “giro”, lo que pudiera generar diversas interpretaciones y, en consecuencia, inseguridad jurídica.

Debe recordarse que hace unos años se modificó la determinación del costo fiscal de las acciones, a efecto de incluir en el procedimiento correspondiente las pérdidas fiscales pendientes de disminuir que tuviera el contribuyente al momento de la enajenación de las acciones. Con esta medida se pretendía evitar la enajenación de empresas con pérdidas fiscales pendientes de amortizar.

No obstante, con esta reforma, se generará un doble efecto adverso, pues, por una parte las pérdidas fiscales pendientes de disminuir se consideran como un concepto que se disminuye en la determinación del costo promedio por acción correspondiente y, por otra, las sociedades que se ubiquen en este supuesto, no podrán aplicar la totalidad de las pérdidas generadas con anterioridad al cambio de socios o accionistas conforme a lo antes apuntado. Consideramos que lo anterior debiera corregirse mediante reglas de carácter general.

Créditos Respaldados

La ley prevé que en los casos en los que se actualice el supuesto de un crédito respaldado, los intereses que deriven del mismo se recharacterizan como dividendos, lo que conlleva a que dichos intereses se consideren no deducibles.

Se establece que se considerarán créditos respaldados aquellas operaciones por las que se proporcione efectivo, bienes o servicios a otra persona, quien a su vez proporcione efectivo, bienes o servicios a aquélla o a una parte relacionada de ésta, inclusive de forma indirecta. Hasta 2006, estas operaciones se tipificaban como créditos respaldados, solamente cuando ocurrían en forma directa. La redacción de la disposición es poco clara en cuanto a su alcance, por lo que genera inseguridad jurídica.

A partir de 2007, como se advierte de la Exposición de Motivos, con el fin de evitar que los contribuyentes paguen intereses por financiamientos que se deben considerar como créditos respaldados, se adicionan supuestos por los cuales un crédito garantizado calificará como crédito respaldado.

En efecto, se establece como supuesto para que se considere la existencia de un crédito respaldado, la circunstancia de que las operaciones de financiamiento estén garantizadas a través de acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, del contribuyente o de alguna de sus partes relacionadas.

En adición a lo anterior, se establece que se estará en presencia de un crédito respaldado cuando el otorgamiento del mismo se condicione a la celebración de uno o varios contratos que otorguen un derecho de opción a favor del acreditante o de una parte relacionada de éste, cuyo ejercicio dependa del incumplimiento parcial o total del pago del crédito o de sus accesorios a cargo del acreditado.

Resulta criticable que, si bien la intención del legislador era evitar que un dividendo fuera pagado como interés, en la reforma se incluyan supuestos con los que se va más allá del fin perseguido, al grado de que garantías ordinarias utilizadas por los contribuyentes en operaciones regulares sin ánimo de omitir el pago del impuesto puedan dar lugar a la existencia de créditos respaldados, situación que de igual forma se presenta en operaciones que no actualicen una actividad de financiamiento.

Reducción al Sector Primario

La ley prevé una reducción de la tasa del impuesto sobre la renta para aquellos contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas. Mediante disposiciones de vigencia anual dicha reducción se venía disminuyendo para quedar en el ejercicio de 2006, en una reducción de la tasa de impuesto del 44.83%, siendo la tasa efectiva del 16%.

Con objeto de gravar a los contribuyentes del sector primario considerando su verdadera capacidad contributiva, según se desprende de la Exposición de Motivos, se modifica la reducción de la tasa de impuesto sobre la renta aplicable a dichos contribuyentes para quedar en 32.14%. Con esto la tasa efectiva del impuesto a la que se sujetan estos contribuyentes es del 19%.

PERSONAS FÍSICAS

Pagos de Instituciones de Seguros

Hasta el ejercicio de 2006, las personas físicas que hubiesen contratado pólizas con instituciones de seguros y que al ocurrir el riesgo amparado percibían ingresos, éstos estaban exentos del impuesto sobre la renta del ejercicio en que fueran percibidos, siempre que se cumplieran ciertos requisitos.

A partir del ejercicio de 2007, esta exención únicamente resultará aplicable tratándose de pólizas contratadas con instituciones de seguros constituidas conforme a las leyes mexicanas, que sean autorizadas para organizarse y funcionar como tales por las autoridades competentes.

Según la Exposición de Motivos, este cambio tiene el único objeto de aclarar los supuestos en los cuales aplica dicha exención, sin que la misma constituya una reforma de ley, criterio que no compartimos, ya que se trata de un nuevo supuesto de gravamen.

Exención en Casa Habitación

A partir del ejercicio de 2007, se limita la exención a la enajenación de casas habitación que realicen las personas físicas. Ahora estarán exentas del pago del impuesto sobre la renta, siempre que los ingresos que perciban de dicha venta no excedan de un millón quinientas mil UDIS y la transmisión se formalice ante fedatario público.

Por el excedente se determinará, en su caso, la ganancia respecto de la cual se calculará el impuesto tanto a nivel de pago provisional como anual, en los términos previstos en ley, aplicando las deducciones que correspondan en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida. El cálculo y entero del impuesto correspondiente al pago provisional deberá realizarlo el fedatario público.

El límite de un millón quinientas mil UDIS no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en la casa que enajene durante los últimos cinco años inmediatos anteriores, en los términos del reglamento de la ley. Aunque en el reglamento en vigor se prevén los documentos que deberán reunirse para probar esta situación, consideramos conveniente que las autoridades aclaren que esas reglas siguen siendo aplicables a este caso, pues las reglas fueron publicadas bajo el amparo de otra disposición legal.

El monto exento en la enajenación de casa habitación no resultará aplicable a la segunda o posteriores enajenaciones efectuadas en el mismo año de calendario.

Según la Exposición de Motivos, el propósito de esta reforma es evitar un perjuicio al fisco federal, ya que ciertos contribuyentes resultaban favorecidos por la exención en la enajenación de casa habitación vigente hasta el ejercicio de 2006, ya que se realizaban enajenaciones con fines de especulación comercial y no con el ánimo de utilizarlos como vivienda.

Resulta criticable que se establezca un plazo de cinco años de residencia para gozar de la exención de casa habitación, pues en la Ley del Impuesto al Valor Agregado el plazo de residencia es de dos años para que la enajenación de casa habitación se considere exenta del gravamen.

Asimismo, se incorpora una nueva obligación para los fedatarios públicos que intervengan en estas operaciones, consistente en que consulten a las autoridades fiscales si previamente los contribuyentes han enajenado una casa habitación y, si no es el caso, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales señalando que les resulta aplicable la exención correspondiente.

Consideramos que se deberán emitir las reglas correspondientes, a fin de que los fedatarios puedan cumplir con esta nueva obligación.

Obligados a Presentar Declaración Anual

Para las personas físicas que perciben ingresos por sueldos y salarios se incrementa de \$300,000 a \$400,000 el límite de los ingresos anuales que deberán obtener para estar obligados a presentar declaración anual.

No obstante esta modificación, continúa la obligación de presentar declaración anual en caso de recibir ingresos por concepto de intereses reales mayores a \$100,000 en el ejercicio.

Mediante disposición transitoria se establece que el incremento en el límite de ingresos anuales que deberán obtener las personas físicas para estar obligadas a presentar declaración anual también será aplicable para la presentación de las declaraciones anuales correspondientes al ejercicio de 2006.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Ingresos Gravados

A través de fideicomisos

Se establece que la institución fiduciaria será la obligada a retener el impuesto correspondiente a los ingresos de fuente de riqueza mexicana que obtengan los residentes en el extranjero a través de fideicomisos. La tasa de retención que se aplicará será la prevista en la ley según corresponda al tipo de ingresos que se generen a través del fideicomiso.

Consideramos que este cambio es adecuado, en virtud de que se libera a la persona que realice pagos a un fideicomiso de la responsabilidad de retener el impuesto a los beneficiarios efectivos del mismo y será la fiduciaria quien tenga esta responsabilidad, ya que es quien puede identificar plenamente a los fideicomisarios, aunque esta medida implicará mayor carga administrativa para la fiduciaria.

Intereses

Anteriormente, para poder aplicar la tasa de retención del 4.9% o del 10%, según corresponda a ingresos por intereses percibidos por residentes en el extranjero de fuente de riqueza en México era necesario que los documentos donde constara la operación de financiamiento estuvieran inscritos en la sección especial del Registro Nacional de Valores e Intermediarios. En congruencia con las recientes reformas a la Ley del Mercado de Valores, a partir del 1° de enero de 2007 dichas tasas resultarán aplicables siempre que por los documentos en los que conste la operación de financiamiento, se haya presentado, ante la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la notificación que se señala en dicha Ley del Mercado de Valores.

Mediante disposición transitoria se establece que resultará aplicable la tasa de retención del 4.9% a los ingresos por intereses que perciban residentes en el extranjero de fuente de riqueza en México por títulos, valores o documentos que hubieran sido inscritos a más tardar el 24 de diciembre de 2006 en la sección especial del Registro Nacional de Valores e Intermediarios a que se refería la Ley del Mercado de Valores vigente hasta el 28 de junio de 2006.

Tasa del 4.9%

Mediante disposición de vigencia anual, se establece que durante el ejercicio de 2007 los intereses pagados a bancos extranjeros registrados ante el SAT, incluyendo los de inversión, estarán sujetos a una tasa de retención del 4.9%, siempre que sean los beneficiarios efectivos de los mismos y sean residentes de un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.

El hecho de que esta tasa de retención se establezca nuevamente en una disposición de vigencia anual resulta criticable, ya que la misma debería haberse incorporado al texto regular de la ley, para dar una mayor certeza a los bancos que cumplan con los requisitos antes señalados y a sus deudores, respecto de la tasa de retención que les resultará aplicable por los intereses que cobren a residentes en el país.

SOFOMES

Acertadamente se incorporan las sociedades financieras de objeto múltiple a la redacción del texto de la ley, que dispone que los intereses que perciban los residentes en el extranjero provenientes de títulos de crédito colocados entre el gran público inversionista, así como la ganancia proveniente de su enajenación, los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de dichas sociedades, se encuentren sujetos a la tasa de retención del 4.9% ó 10%, según corresponda. Por un aparente error no se habían incluido dentro de esta disposición desde el pasado 18 de julio, fecha a partir de al cual se incorporó a la ley de la materia toda la reforma relativa a estas sociedades.

ESTIMULOS FISCALES

Deducción Inmediata

Para el ejercicio de 2006 se incluyó en la ley una disposición de vigencia anual, a través de la cual se establecía que en lugar de aplicar los por cientos de deducción inmediata y la tabla contenidos en la propia ley, los contribuyentes podían aplicar los por cientos y la tabla contenidos en el Decreto publicado el 20 de junio de 2003.

En la publicación que se comenta no se incluye una disposición en la que se establezca la aplicación de dicha opción, por lo que se deberá analizar cada caso en particular para determinar si se puede atender a lo dispuesto en el citado Decreto.

Fideicomisos Inmobiliarios - FIBRAS

Con el propósito de fomentar el mercado inmobiliario, a partir del ejercicio fiscal de 2004 se incorporó como estímulo un régimen opcional para ciertos contribuyentes, por las inversiones llevadas a cabo a través de fideicomisos que tuvieran como única actividad la construcción o adquisición de bienes inmuebles que fueran destinados a su enajenación, a su arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes (esquema conocido como FIBRAS), el cual está sujeto a una serie de requisitos previstos en el propio régimen.

Este estímulo ha venido sufriendo modificaciones importantes en los pocos años que lleva incluido en la legislación fiscal, situación que se presenta nuevamente para el ejercicio fiscal de 2007, no existiendo un régimen de transición que regule a los contribuyentes y fideicomisos constituidos con anterioridad a las referidas modificaciones, lo que puede producir incertidumbre jurídica para aquellos contribuyentes que hubieran elegido previamente la aplicación de este régimen opcional.

Requisitos para ejercer el régimen

A partir del 1° de enero de 2007, se prevén diversas modificaciones en los requisitos que deberán cumplirse, a fin de estar en posibilidad de aplicar este régimen.

Se amplía este estímulo a los fideicomisos que se dediquen a otorgar financiamiento para la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición de derechos a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes.

En congruencia con esta modificación, a partir del presente ejercicio fiscal, el requisito relativo a destinar al menos 70% del patrimonio del fideicomiso para los fines propios podrá ser determinado considerando los créditos otorgados por estos fideicomisos para la adquisición o construcción de bienes inmuebles cuyo destino sea el arrendamiento o la adquisición de derechos a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, estableciéndose así, como parte de los requisitos que deberán cumplirse en esta clase de fideicomisos, un supuesto adicional relativo al destino mínimo del patrimonio del fideicomiso.

Además, para estar en posibilidad de optar por aplicar el mencionado régimen, se incorpora la obligación para que la fiduciaria que participa en la FIBRA sólo pueda ser una institución de crédito.

Se establece de forma precisa como requisito que deberán transcurrir por lo menos cuatro años contados a partir de la terminación de la construcción o adquisición de los bienes que hubieran sido construidos o adquiridos para destinarse al arrendamiento, antes de que los mismos sean enajenados, sin que se especifique que dichos inmuebles deben ser efectivamente arrendados durante un periodo determinado, a diferencia de lo establecido en las disposiciones fiscales vigentes en el ejercicio fiscal de 2006, las cuales preveían que la enajenación de los referidos bienes se podía realizar una vez transcurrido un año posterior a haber sido otorgados en arrendamiento.

Incluso, este nuevo régimen incorporó un tratamiento fiscal específico en el caso de inmuebles que hubieran sido enajenados por la FIBRA, antes de cumplirse el citado plazo de cuatro años, estableciéndose que dichos inmuebles no tendrán el tratamiento fiscal preferencial otorgado por el estímulo que se comenta.

La enajenación de algunos inmuebles fideicomitidos no necesariamente implica que la FIBRA deje de estar en posibilidad de aplicar este régimen preferencial en su totalidad, sino que por los inmuebles enajenados no será posible la aplicación del mismo, por lo que habrá que analizar cada caso particular para determinar el impacto fiscal que pudiera generarse como consecuencia de esta situación. En términos generales, se perderían los beneficios previstos respecto del inmueble enajenado, tal como es el caso de la exención prevista en materia de impuesto al activo.

Continúa vigente como requisito para la aplicación del régimen, que las FIBRAS sean incorporadas por un grupo de inversionistas de al menos diez personas, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% del total de los certificados, adicionándose la obligación de que estos inversionistas no sean partes relacionadas entre sí.

También permanece la obligación para la fiduciaria de efectuar distribuciones a los tenedores de los certificados cuando menos una vez por año; sin embargo, a diferencia del requisito de llevar a cabo la distribución del resultado fiscal del ejercicio anterior dentro de los dos meses posteriores al cierre, que estaba previsto en el ejercicio fiscal de 2006, a partir de 2007 se amplía dicho plazo hasta el 15 de marzo del ejercicio inmediato siguiente.

El importe que deberá ser distribuido por la FIBRA a los tenedores de los certificados será al menos el 95% del monto del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior, generado por los bienes integrantes de la FIBRA. Anteriormente, sólo se debía repartir al menos un monto equivalente al impuesto sobre la renta aplicable al resultado fiscal anual del fideicomiso.

Régimen general

Además de las modificaciones que se incorporan, relativas a los requisitos que se deberán cumplir para estar en posibilidad de atender a sus disposiciones, se incorpora un nuevo procedimiento para la determinación y entero del impuesto sobre la renta derivado de las operaciones realizadas por las FIBRAS, así como para efectos de la enajenación que, en su caso, efectúen los propietarios de sus certificados.

En términos generales, continúa el beneficio para esta clase de fideicomisos consistente en no realizar pagos provisionales de impuesto sobre la renta, exentándose del pago del impuesto al activo por los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados, siendo que dicha exención anteriormente sólo estaba prevista cuando al menos un monto equivalente al 20% del total de las aportaciones realizadas al fideicomiso se encontrara colocado entre el gran público inversionista.

También se mantiene la exención prevista para fondos de pensiones y jubilaciones registrados ante las autoridades fiscales que adquieran los certificados de participación emitidos por la FIBRA, respecto de los ingresos que perciban provenientes de los bienes, derechos, créditos y valores que integran el patrimonio de la FIBRA, así como por la ganancia que se obtenga por la enajenación de ellos.

Para estos efectos, el fideicomiso deberá identificar a los inversionistas que tengan esa calidad para aplicar la exención correspondiente, lo que pudiera ser complicado en FIBRAS cuyos certificados estén colocados entre el gran público inversionista.

Permanece la exención de pago del impuesto sobre la renta prevista para personas físicas y extranjeros por la ganancia en venta de certificados emitidos por una FIBRA, que se coloquen entre el gran público inversionista y se cumplan los requisitos correspondientes.

Asimismo, se eliminan los artículos que establecían el alcance de los certificados de participación, situación que implicará atender a las disposiciones previstas en el derecho común.

Las personas tenedoras de los certificados que no se encuentren exentas del pago de este impuesto, estarán obligadas a acumular el importe del resultado fiscal que les sea distribuido por el fiduciario o el intermediario financiero, estando en posibilidad de acreditar el impuesto sobre la renta que la FIBRA retenga por la distribución de dicho resultado, contra el impuesto que causen en el ejercicio en que se les distribuya. Lo anterior, siempre y cuando los tenedores de los certificados de participación sean residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

El referido resultado fiscal deberá ser determinado por el propio fiduciario en los términos de las disposiciones aplicables a las personas morales, considerando los ingresos generados por los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del mismo.

La retención deberá realizarse por la FIBRA sobre el resultado fiscal que se distribuya, aplicando la tasa del 28% sobre el monto distribuido, salvo por los tenedores que se encuentren exentos del impuesto sobre la renta. Además, se establece que cuando los certificados de participación estén colocados entre el gran público inversionista, será el intermediario financiero que tenga en depósito los citados certificados quien deberá hacer la retención, quedando el fiduciario relevado de la misma.

Consideramos que deberán establecerse reglas respecto de la información que la fiduciaria deberá proporcionar al intermediario financiero, para que este último se encuentre en posibilidad de dar cumplimiento a su obligación de retenedor.

En materia de distribución del resultado fiscal de la FIBRA, las disposiciones previstas para este régimen opcional establecen algunos casos en los cuales la fiduciaria no deberá efectuar retención como consecuencia de la distribución de ganancias o ingresos, tal como las ganancias distribuidas que deriven de ventas de inmuebles por los que no hubiera transcurrido el plazo mínimo de cuatro años anteriormente señalado y por cuyas ganancias ya se hubiera pagado el impuesto correspondiente, tal como se menciona más adelante.

Otro caso similar en el que la fiduciaria no efectuaría una retención adicional como consecuencia de efectuar distribuciones, ocurriría cuando la fiduciaria distribuyera ingresos derivados de la diferencia entre el resultado fiscal determinado y el resultado fiscal distribuido por la fiduciaria antes del 15 de marzo del ejercicio siguiente posterior, considerando que se puede no repartir hasta un 5% del resultado anual de la FIBRA, lo cual es lógico, considerando que el impuesto sobre la renta correspondiente a esta diferencia de resultado fiscal ya habría sido pagado por la referida fiduciaria, como se explica más adelante.

Así, cuando el resultado fiscal del ejercicio, derivado de los ingresos que generen los bienes fideicomitidos, sea mayor al monto distribuido a los tenedores de los certificados de participación hasta el 15 de marzo del año inmediato posterior, la fiduciaria deberá calcular el impuesto por la diferencia, aplicando la tasa del 28% a la misma y lo pagará por cuenta de los tenedores de los certificados, sin identificarlos, dentro de los quince días siguientes a esa fecha. El impuesto así pagado también será acreditable para los tenedores de dichos certificados, siempre que éstos se encuentren obligados a acumular dichos ingresos y sin que se les deba efectuar retención alguna por la distribución de esta diferencia.

El hecho de que para esta retención, que puede corresponder hasta por el 5% de la utilidad no distribuida, no se deba identificar a los tenedores de los certificados, produciría que se paguen impuestos incluso respecto de inversionistas exentos, como lo son los fondos de pensiones y jubilaciones.

En el caso de residentes en el extranjero, continúa considerándose dicha retención como un pago definitivo del impuesto y, en el caso de personas físicas, el resultado fiscal distribuido deberá considerarse como un ingreso proveniente del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Dado que la fiduciaria tiene la obligación de distribuir prácticamente la totalidad del resultado fiscal y por la diferencia no distribuida existe la obligación de pagar el impuesto sobre la renta correspondiente por cuenta de los tenedores de los certificados, se elimina la obligación que existía para estos fideicomisos de llevar una cuenta de resultado fiduciario (similar a la CUFIN), misma que anteriormente sólo podría no ser llevada en el caso de fideicomisos que distribuyeran la totalidad de su resultado fiscal dentro del ejercicio o en los dos meses siguientes al mismo.

Como se comentó, en el caso de enajenaciones de bienes inmuebles fideicomitidos, antes de haber transcurrido el periodo mínimo de cuatro años posteriores a su adquisición o construcción, se prevé un tratamiento fiscal específico consistente en

que la fiduciaria pague dentro de los quince días siguientes a dicha enajenación, el impuesto por la ganancia que se obtenga, a la tasa del 28%. Este impuesto será acreditable para los tenedores de los certificados a los que la fiduciaria les distribuya dicha ganancia, siempre que sea acumulable para ellos.

Como fue mencionado, en caso de que se enajene alguno de los bienes inmuebles objeto del fideicomiso antes de transcurrido el periodo mínimo de tenencia, se perderían, respecto del bien inmueble enajenado, los beneficios otorgados por este estímulo.

En el caso de fondos de pensiones y jubilaciones, existen reglas particulares de exención para el caso de enajenación de bienes inmuebles, las cuales establecen, en términos generales, que los mismos deberán haber sido otorgados en arrendamiento durante un periodo no menor de un año anterior a su enajenación, por lo que habría que analizar en cada caso particular la correcta aplicación del referido estímulo.

Reiteramos que no deberá efectuarse retención adicional por la distribución de esa ganancia, situación que resulta lógica, considerando que el impuesto sobre la renta derivado de la ganancia generada en la enajenación debió haber sido retenido y enterado de manera independiente al resultado anual de la propia fiduciaria.

Estos nuevos procedimientos de distribución y retención podrían generar problemas de flujo en el fideicomiso, ya que se obliga a la fiduciaria a determinar un resultado fiscal sujeto a distribución y por el cual se llevará a cabo una retención y entero del impuesto, sin considerar la posibilidad de que el propio fideicomiso no reciba el pago efectivo total de las contraprestaciones por el arrendamiento de sus bienes inmuebles.

Resulta criticable que tratándose de un régimen a través del cual se pretende fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se obligue a los fideicomisos a distribuir prácticamente la totalidad del resultado derivado de las operaciones del mismo, sin que se incluyan disposiciones que prevean beneficios derivados de la reinversión, por parte de la FIBRA, de los rendimientos que obtenga como consecuencia de sus actividades.

Por lo que respecta a la enajenación de los certificados de participación, se establece que los tenedores de los mismos que sean residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país deberán acumular la ganancia que obtengan en esta operación, pudiendo acreditar contra el impuesto que causen en el ejercicio, el que les hubiera sido retenido.

Al respecto, se establece la obligación para los adquirentes de los certificados de participación, de retener al enajenante el 10% del ingreso bruto que perciba por ellos, sin deducción alguna, por concepto de impuesto sobre la renta, salvo que el enajenante sea persona moral residente en México o esté exento del pago del impuesto por los ingresos que reciba provenientes de los bienes, derechos, créditos o valores que integren el patrimonio del fideicomiso emisor de los certificados. Aun cuando no se especifica, dicha retención de impuesto sólo podría ser efectuada si el adquirente es residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

No se establece para las personas físicas ni para los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, alguna opción para realizar un pago (provisional) menor de impuesto sobre la renta derivado de esta enajenación, determinado en función de la ganancia real obtenida en la operación, tal como sucede en otros casos en los cuales dichas personas enajenan por ejemplo acciones.

Se modifica el procedimiento previsto anteriormente para la determinación del costo fiscal de los certificados de participación que emita el fideicomiso y que fueran enajenados por alguno de sus propietarios, señalándose que dicho costo será el que resulte de dividir el costo comprobado de adquisición de la totalidad de los certificados del mismo fideicomiso propiedad del enajenante, actualizado por inflación por el periodo comprendido desde el mes de adquisición y hasta la fecha de enajenación, entre el número total de certificados que posea el enajenante, existiendo la posibilidad de que el mismo se disminuya con ciertos reembolsos, en aquellos casos en que éstos sean mayores al resultado fiscal del fideicomiso.

Se prevé que la cantidad que tendría que disminuirse del costo fiscal de los certificados de participación por concepto de reembolsos, es la diferencia entre el resultado fiscal y el monto del reembolso cuando este último sea mayor, debiendo actualizarse el monto de dicha diferencia desde la entrega del reembolso y hasta el mes de la enajenación total o parcial.

Si bien se simplifica la determinación del costo fiscal de los certificados que se enajenen emitidos por la FIBRA, no se incorpora como un elemento para la determinación del mismo, las utilidades generadas por la FIBRA pendientes de ser distribuidas y que forzosamente pagarán el impuesto sobre la renta, siendo que dichas utilidades sí afectarían el precio de venta de los referidos certificados.

Se precisa que los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles al fideicomiso y reciban certificados de participación por el valor de dichos inmuebles, podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta por la ganancia de la enajenación de esos bienes hasta el momento en que se enajenen los certificados o los bienes fideicomitados, para lo cual deberá calcularse el impuesto aplicando la tasa del 28% al monto de la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes inmuebles al fideicomiso.

En términos generales, se prevé el diferimiento del impuesto sobre la renta calculado a la tasa del 28% en lugar de un diferimiento de la ganancia generada en la operación, tal como se tenía previsto anteriormente; sin embargo, en el caso de personas morales sí se especifica que dicho diferimiento corresponde a la ganancia generada en la operación, misma que deberá ser acumulada posteriormente.

Se establece como requisito para los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a estos fideicomisos, para su arrendamiento inmediato a tales fideicomitentes diferir el pago del impuesto sobre la renta causado por la ganancia obtenida en la enajenación, hasta el momento en que termine el contrato de arrendamiento respectivo, siempre y cuando no tenga un plazo mayor de diez años, o al momento en que el fiduciario enajene los bienes inmuebles aportados, lo que suceda primero.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Refrescos, Bebidas Hidratantes o Rehidratantes y Productos Similares

Se elimina el gravamen para la enajenación o importación de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, así como de jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos.

Mediante esta reforma se elimina el trato diferenciado que se daba a las enajenaciones e importaciones de estos productos dependiendo del edulcorante utilizado en su elaboración, en cumplimiento de la resolución adoptada el 24 de marzo de 2006 por el Órgano de Solución de Diferencias de la Organización Mundial de Comercio.

Cigarros, Puros y Otros Tabacos Labrados

En el caso de la enajenación e importación de cigarros, se establece un incremento en la tasa del impuesto de 110% para quedar en 160%. Mediante disposición transitoria se indica que el incremento será gradual, pues durante los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 la tasa aplicable será de 140% y 150%, respectivamente.

En el caso de la enajenación e importación de puros y otros tabacos labrados también se establece un incremento en la tasa aplicable de 20.9% para quedar en 160%. Mediante disposición transitoria se señala que durante los ejercicios fiscales de 2007 y 2008 la tasa será de 140% y 150%, respectivamente.

No obstante lo anterior, la enajenación e importación de puros y otros tabacos labrados que sean hechos enteramente a mano, el incremento de la tasa aplicable de 20.9% quedará en 30.4%. Mediante disposición transitoria se prevé que en este caso, durante los ejercicios de 2007 y 2008 la tasa será de 26.6% y 28.5%, respectivamente.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Generalidades

Derivado de lo dispuesto por la ley, que señala que sólo se actualizarán los derechos cuando el incremento porcentual acumulado del INPC exceda del 10% desde el mes en que se actualizaron por última vez, para el presente año se mantienen sin actualización las cuotas que prevalecían en 2006, pues dicho índice no excedió el porcentaje mencionado.

No obstante, de acuerdo con lo que se señala en la Exposición de Motivos de las reformas que nos ocupan, con la finalidad de implementar medidas que induzcan al mejoramiento de la prestación de servicios públicos, para 2007 se ajustan las cuotas de algunos derechos, siendo los de mayor relevancia los que se comentan más adelante.

Igualmente se crean algunos derechos con el objeto de cubrir gastos no contemplados, o bien, a raíz de las adecuaciones a leyes secundarias, de los cuales comentaremos los más relevantes.

Por Constitución y Operación de Diversas Entidades

Por la entrada en vigor de la Ley del Mercado de Valores, publicada en el Diario Oficial el 30 de diciembre de 2005, ahora es competencia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (ya no de la Secretaría de Hacienda) la autorización para la constitución y funcionamiento de diversas entidades, tales como las casas de bolsa, sociedades que administran sistemas para facilitar operaciones con valores, proveedores de precios, organismos autorregulatorios y oficinas de representación de casas de bolsa del exterior, se crean nuevos derechos por el estudio y trámite de las solicitudes correspondientes, los cuales son independientes de los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la misma comisión.

A diferencia de como sucedía anteriormente, a partir de 2007, el hecho de que se paguen derechos por la autorización para la constitución y funcionamiento de las citadas entidades, así como de las demás contempladas al respecto por la ley, no dejará a salvo la obligación de pagar las cuotas adicionales por inspección y vigilancia en el ejercicio fiscal correspondiente.

Al respecto, es importante recordar que en materia de derechos, para cumplir con los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, las cuotas correspondientes deben atender al costo que representa al Estado la prestación del servicio de que se trate, además de que, en tanto se reciba el mismo tipo de servicio, se deben cobrar derechos similares, cuestiones que pudieran adquirir relevancia en cuanto a los derechos que nos ocupan, ya que se establecen montos fijos que no reflejan en sí el costo del servicio y en el caso de la autorización para la constitución y operación de casas de bolsa, los derechos son más altos (\$250,000) que los que comúnmente se generan en los demás casos (\$177,303), cuando al parecer se trata del mismo tipo de servicios.

Por otra parte, es criticable que se suprima el beneficio de no pagar los derechos de inspección y vigilancia cuando en el mismo ejercicio fiscal se paguen derechos por la constitución y funcionamiento de las entidades de referencia, ya que independientemente de que en cualquier caso es cuestionable que realmente se lleve a cabo tal inspección y vigilancia, en el caso de entidades recién constituidas y operadas, los derechos por tales servicios difícilmente se justifican, precisamente por la reciente supervisión de que han sido objeto al momento de su autorización.

Por Inspección y Vigilancia

Se incorpora el pago de derechos por inspección y vigilancia para el caso de sociedades financieras de objeto múltiple reguladas (con una cuota no menor a \$300,000) y de sociedades controladoras de grupos financieros (con una cuota no menor a \$700,000).

Conforme a la Exposición de Motivos, derivado de la implementación de un sistema basado en principios de equidad y proporcionalidad de asignación de costos, así como en congruencia con las mejores prácticas observadas en el ámbito internacional, para 2007 se disminuyen los factores (al millar) utilizados para la determinación de los derechos.

Sin embargo, existe un incremento significativo de los montos mínimos fijos a pagar por dicho concepto, destacando los establecidos a cargo de las entidades que pertenezcan al sector de banca de desarrollo (de \$1'500,000 a \$4'000,000), de las que pertenezcan al sector de banca múltiple (de \$1'500,000 a \$2'000,000), así como de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, casas de cambio y empresas de factoraje financiero (de \$53,870 a \$250,000).

En tales casos pudiera existir también una violación a las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria aplicables a los derechos, ya que igualmente se trata de contribuciones establecidas en montos fijos que no necesariamente reflejan el costo de los servicios prestados.

Por Permisos de Energía Eléctrica, Gas Natural y Gas Licuado

Se crean nuevos derechos por la supervisión que se supone lleva a cabo la Comisión Reguladora de Energía respecto de diversos permisos que expide dentro de la esfera de su competencia (energía eléctrica, gas natural, gas licuado) y que según se indica en la Exposición de Motivos, incrementan significativamente sus gastos operativos, ya que no se encuentran considerados dentro de los costos por la expedición de los permisos.

Asimismo, se crean nuevos derechos por la aprobación, modificación y publicación del catálogo de precios en materia de aportaciones aplicables a los organismos que están a cargo de la prestación del servicio público de energía eléctrica (de \$500,122 anuales), así como los correspondientes a la aprobación o modificación de los modelos de convenios y contratos para la realización de actividades reguladas (\$10,002).

Se aprecian incrementos considerables en distintos derechos por servicios prestados por la Comisión Reguladora de Energía. Sin embargo, destaca el aumento que tuvo el derecho por el otorgamiento de permisos de almacenamiento de gas natural, cuya cuota pasó de \$207,995 a \$3'000,665, el cual sólo implica “el análisis, evaluación de la solicitud y, en su caso, la expedición del título de permiso”.

Al igual que en otros casos, estos derechos pudieran resultar desproporcionales e inequitativos, debido a que están establecidos en montos fijos que no reflejan el costo del servicio que se supone es prestado por las autoridades respectivas, además de establecer cuotas distintas por servicios que, pareciera, son muy similares.

Por el Uso o Goce de Inmuebles en Materia de Telecomunicaciones

A partir de 2007 y en adición a los derechos existentes por instalaciones de telecomunicación, se cobrarán en forma anual derechos por el uso o goce de postes, torres, ductos, registros y bienes similares propiedad de organismos públicos descentralizados, para la instalación de cableado de redes de telecomunicaciones, con la particularidad de que ello será por cada cable instalado.

Al efecto, se precisa que por cable instalado debe entenderse la unidad compuesta por cable de suspensión de acero, cable coaxial y/o fibra óptica y sus accesorios.

Igualmente, se establece en disposición transitoria que los referidos derechos se pagarán en lugar de las contraprestaciones que se hubieren venido cubriendo.

Consideramos que estos derechos también pudieran resultar desproporcionales e inequitativos, por apartarse del costo real del servicio prestado, vinculado con el uso que se tiene del bien de dominio público.

LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Recurso de Revisión

Se incorporan nuevos supuestos a efecto de que la autoridad se encuentre facultada para interponer recurso de revisión en contra de resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

A partir de la reforma que se comenta, el recurso de revisión procederá cuando la cuantía del asunto exceda de 3,500 veces el salario mínimo general del área geográfica del Distrito Federal vigente al momento de la emisión de la sentencia; cuando se promueva en contra de las resoluciones que declaren el derecho a la indemnización por daños y perjuicios causados por servidores públicos que laboren en el SAT; en contra de resoluciones que resuelvan condenar al pago de costas cuando la autoridad hubiera controvertido resoluciones con propósitos notoriamente dilatorios, o indemnizaciones por daños y perjuicios derivados de alguna falta grave por parte de las autoridades; y en contra de resoluciones dictadas por reclamaciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.

* * * * *