

REFORMA

FISCAL 2006

ASPECTOS RELEVANTES

• Año 3 • Número 2 • Diciembre 2005

OSY

Ortiz, Sosa, Ysusi y Cía., S.C.®
asesores fiscales

Durante el proceso de elaboración de la Reforma Fiscal para 2006, se realizaron intensas discusiones entre los diversos actores políticos y económicos del país, lo que originó que la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal se haya visto modificada por diversas propuestas realizadas tanto por la Cámara de Diputados como por la de Senadores.

Por parte del Poder Legislativo se estima que los ingresos federales tengan un incremento del 8.53% en términos nominales para 2006, en comparación a lo presupuestado para 2005.

Destaca por su importancia la eliminación de aquellas disposiciones que regulaban la nueva mecánica para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas que entraría en vigor a partir del 1° de enero de 2006, reincorporándose el mismo procedimiento de cálculo de impuesto que estuvo vigente hasta 2004, el cual se mantuvo en el ejercicio de 2005 por disposición transitoria.

Es de resaltarse la incorporación de un nuevo estímulo fiscal encaminado a fomentar la inversión y crecimiento de las pequeñas y medianas empresas, mediante el cual las personas residentes en México o en el extranjero podrán invertir capital u otorgar financiamiento a estas sociedades a través de un fideicomiso transparente fiscalmente.

Asimismo, se realizan modificaciones al régimen fiscal de los fideicomisos inmobiliarios, pero sin lograr el objetivo deseado, ya que los requisitos previstos resultan complicados en su aplicación y los beneficios limitados hasta cierto punto.

Por otra parte, se efectúan precisiones en relación con la deducción de los intereses por el esquema de capitalización insuficiente, pero sin modificar su estructura.

Se incluye un capítulo en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual contiene un nuevo mecanismo fiscal que pretende contribuir al desarrollo de las sociedades cooperativas de producción, cuyos socios sean personas físicas.

Es importante recordar que a partir del ejercicio fiscal de 2006 la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU) pagada en el ejercicio, podrá ser disminuida en su totalidad de la utilidad fiscal de dicho ejercicio.

En materia de impuesto especial sobre producción y servicios se establece una nueva mecánica para determinar el impuesto que causen los fabricantes, productores o envasadores que enajenen o importen cerveza, la cual prevé la posibilidad, en ciertos casos, de obtener una reducción de dicho impuesto cuando se utilicen envases reutilizados.

En relación con la Ley de Ingresos de la Federación para el año de 2006, en términos generales se mantienen los mismos esquemas de subsidios y estímulos fiscales, destacando la incorporación de las personas morales a la exención del pago del impuesto al activo previsto para las personas físicas, siempre que sus ingresos totales del ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$4 millones.

En virtud de las controversias que se han suscitado por las modificaciones propuestas al Código Fiscal de la Federación, las cuales pretenden, entre otros, limitar la independencia del contador público, así como evitar que los contribuyentes utilicen figuras jurídicas cuya única finalidad sea el ahorro fiscal, aún no se ha aprobado la reforma al citado código.

Cabe mencionar que en diversas disposiciones fiscales que entrarán en vigor a partir del ejercicio de 2006, se hace referencia a ciertas modificaciones propuestas al Código Fiscal de la Federación, las cuales pudieran tener un tratamiento fiscal distinto hasta en tanto no se aprueben dichas modificaciones.

Una vez que sean aprobadas las reformas al Código Fiscal de la Federación, emitiremos nuestro comunicado con los aspectos más relevantes.

En la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, se aprobó la creación de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la cual en términos generales, regula el procedimiento que rige al juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que con la entrada en vigor de esta nueva ley, a partir del 1° de enero de 2006, se derogan las disposiciones que regulan el juicio de nulidad en el Código Fiscal de la Federación.

En este análisis de los aspectos relevantes de la Reforma Fiscal, comentamos los cambios más importantes y de aplicación general, evitando utilizar conceptos técnicos, con el objeto de lograr un mejor entendimiento de los cambios fiscales para el ejecutivo no especializado en materia tributaria.

ÍNDICE

	Página
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	1
Fideicomisos Inmobiliarios.....	1
Pagos provisionales e impuesto al activo.....	1
Certificados de participación inmobiliaria	2
Requisitos adicionales	2
Resultado fiscal fiduciario y retención del impuesto	3
Ingreso por el resultado fiduciario	4
Ganancia para tenedores de certificados	5
Exenciones.....	5
Código Fiscal de la Federación	6
Impuesto al valor agregado	7
Impuestos cedulares	7
Sociedades mercantiles	8
Fomento al Capital de Riesgo.....	8
Características del vehículo de inversión	9
Distribución de ingresos a los inversionistas	10
Retención de impuesto.....	10
Reembolso de aportaciones a los inversionistas	11
Cesión de derechos fideicomisarios.....	11
Capitalización Insuficiente	12
Personas Morales	12
Deducción de sueldos y salarios	12
Informativa sobre Contraprestaciones en Efectivo.....	13
Sociedades Cooperativas de Producción	13
Distribución de anticipos y rendimientos	15
Cuenta de utilidad gravable.....	15
Pagos provisionales de ISR e IMPAC	15
Personas Físicas.....	16

	Página
Deducción del impuesto local sobre salarios.....	17
Actividades empresariales y servicios profesionales.....	17
Residentes en el Extranjero	17
Intereses exentos	17
Operaciones financieras derivadas de deuda	18
Tasa del 4.9%	18
Regímenes Fiscales Preferentes	18
Empresas Multinacionales	19
Métodos para determinar precios	19
Proyectos de Producción Cinematográfica	19
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	20
Impuesto especial sobre venta de cerveza	20
Marbetes a cigarrillos.....	21
IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS.....	21
Importación	21
Exención	21
Fondo de compensación	22
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	22
Tasa de recargos	22
Tasa de retención sobre intereses	22
Censo fiscal	23
Pequeños contribuyentes.....	23
Plazo para dictamen fiscal sobre estados financieros.....	23
Condonación de recargos y multas IMSS	23
Condonación de créditos fiscales	24
Estímulos Fiscales	24
Impuesto al activo	24
Transporte aéreo o marítimo	24
Almacenes generales de depósito	24
Investigación y tecnología	25

	Página
Adquisición de diesel para transporte	25
LEY FEDERAL DE DERECHOS	25
Servicios de la CNBV	26
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	27

* * * * *

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Fideicomisos Inmobiliarios

Se pretende fortalecer el esquema del estímulo fiscal a los fideicomisos inmobiliarios, mismo que fue incluido en la Ley del Impuesto sobre la Renta a partir del ejercicio de 2004. Sin embargo, para el ejercicio fiscal de 2006, tanto la mecánica como los requisitos para aplicar este estímulo son radicalmente reformados, pero sin lograr totalmente el objetivo deseado, toda vez que los requisitos establecidos para dichos efectos son complejos en su aplicación y de beneficios hasta cierto punto limitados.

Dicho estímulo se aplicará a aquellos fideicomisos cuyo objeto sea la adquisición o la construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento y a la enajenación posterior de ellos, después de haber sido otorgados en arrendamiento por un periodo de al menos un año antes de su enajenación, así como la adquisición de derechos de percibir ingresos provenientes del arrendamiento de inmuebles.

A partir del ejercicio de 2006, se elimina la posibilidad de llevar a cabo las operaciones comúnmente conocidas como “sale and lease back”, mismas que hasta el ejercicio de 2005 se tenían contempladas para este tipo de fideicomisos y representaban un mercado potencial para quienes participan en los mismos.

Continúa sin precisarse si este tipo de fideicomisos debe ser considerado como de actividad empresarial, o bien, simplemente transparente para efectos fiscales, ya que dichos fideicomisos están obligados a determinar un “resultado fiduciario” en cada ejercicio, por las actividades que lleven a cabo, asemejándolos a una persona moral contribuyente del impuesto sobre la renta y, por consiguiente, pagar el impuesto que les corresponda.

Es importante destacar que la reforma no incluye alguna disposición que contemple un régimen transitorio para aquellos fideicomisos inmobiliarios constituidos durante los ejercicios de 2004 y 2005, en virtud de lo cual existirá incertidumbre respecto del tratamiento fiscal que deberán aplicar a partir del 1° de enero de 2006, toda vez que como se mencionó anteriormente, tanto la mecánica como los requisitos relacionados con el citado estímulo fueron radicalmente reformados. Derivado de lo anterior, consideramos que las autoridades fiscales debieran aclarar tal situación, a efectos de evitar confusiones y riesgos innecesarios para los contribuyentes.

Pagos provisionales e impuesto al activo

Continúa el estímulo de no presentar pagos provisionales de impuesto sobre la renta, y acertadamente se incluye la exención de presentar pagos provisionales de impuesto al activo, misma que hasta el ejercicio de 2005 únicamente se encontraba incluida en las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

De igual forma, se incorpora la posibilidad de que dichos fideicomisos estén exentos del pago del impuesto al activo del ejercicio, siempre que al menos un monto equivalente al 20% del total de las aportaciones efectuadas a los mismos, se encuentre colocado entre el gran público inversionista.

Certificados de participación inmobiliaria

Como resultado de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, consideramos que, por su nueva regulación fiscal, existe la obligación de emitir certificados de participación inmobiliaria por parte de este tipo de fideicomisos, por lo que los fideicomitentes que les aporten bienes inmuebles, estarán obligados a determinar la ganancia por la enajenación de estos bienes, determinándola en función del régimen fiscal aplicable al tipo de fideicomitente de que se trate, ya sea persona moral, persona física o residente en el extranjero.

Acertadamente se define lo que debe entenderse como certificados de participación inmobiliaria, misma definición que atiende a lo dispuesto por la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. No obstante, una de estas definiciones implica la propiedad del bien afectado en fideicomiso, por lo que consideramos que podrían generarse algunos impuestos al momento de la enajenación de los certificados.

Esto es, al asumir que un certificado de participación inmobiliaria implica la propiedad de un bien, que por la naturaleza de estos fideicomisos debe entenderse como un bien inmueble, al enajenar dichos certificados se entendería enajenado el referido bien y por lo tanto, se podrían estar generando impuestos adicionales como pudiera ser el caso de impuestos locales (impuesto sobre adquisición de inmuebles), entre otros, situación que haría poco atractiva la enajenación de dichos certificados en el mercado secundario.

Requisitos adicionales

Tratándose de fideicomisos en los que los certificados de participación no se encuentren colocados entre el gran público inversionista, se deberá demostrar al menos la participación de diez inversionistas, sin que la participación de cada uno exceda del 20% del monto total de las aportaciones efectuadas al fideicomiso.

Se establece que la ganancia que derive de la enajenación de los bienes que los fideicomitentes aporten al fideicomiso, se acumulará (en forma actualizada) en el momento en que: i) el fideicomitente enajene los certificados de participación inmobiliaria, o ii) cuando la institución fiduciaria enajene los bienes aportados.

A partir del ejercicio de 2006, el fideicomiso estará obligado a acumular la ganancia que derive de las actividades llevadas a cabo a través del mismo durante el ejercicio, la cual deberá formar parte del cálculo del resultado fiscal fiduciario que determine cada año, tal como se analiza posteriormente.

Destaca el hecho de que en la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, no se incluye un régimen transitorio para aquellos fideicomisos constituidos durante los años de 2004 y 2005, que le otorgue continuidad a las disposiciones fiscales vigentes en dichos ejercicios, relativo a la determinación de la ganancia generada por la enajenación de los bienes inmuebles afectos al fideicomiso y su correspondiente gravamen.

Resultado fiscal fiduciario y retención del impuesto

A partir del ejercicio de 2006, la institución fiduciaria correspondiente estará obligada a determinar un resultado fiscal del ejercicio, de conformidad con lo establecido por las disposiciones fiscales aplicables a las personas morales residentes en el país, por las actividades que realiza el fideicomiso, así como a retener el impuesto del ejercicio a los tenedores de los certificados de participación por la distribución que de dicho resultado efectúe, aplicando la tasa del 28% (29% para el ejercicio de 2006).

La fiduciaria deberá repartir entre enero y febrero siguientes al ejercicio de que se trate, cuando menos y a cuenta del resultado fiscal del mismo ejercicio, la cantidad que resulte de aplicar a dicho resultado la tasa del 28%.

Es decir, se obliga a la fiduciaria a repartir a los tenedores de los certificados de participación, por lo menos un monto equivalente al impuesto sobre la renta correspondiente al resultado fiduciario del ejercicio inmediato anterior y que debe ser enterado al fisco. En otras palabras, dicho reparto no será entregado a los participantes del fideicomiso, sino que se enterará al fisco; claro está que lo anterior no aplicará en el caso de fondos de pensiones y jubilaciones, toda vez que éstos se encuentran exentos del pago del impuesto sobre la renta por los ingresos que perciban de este tipo de fideicomisos, tal y como se analiza más adelante.

Adicionalmente, se establece la obligación a los intermediarios financieros de efectuar las retenciones que en su caso correspondan, cuando los certificados de participación se encuentren colocados entre el gran público inversionista.

Respecto a lo anterior, consideramos poco afortunada la inclusión de dicha obligación para los intermediarios financieros, en virtud de que como en estos casos los certificados de participación se encontrarán colocados entre el gran público inversionista, será, en la práctica, muy complicado para dichos intermediarios el identificar a los tenedores cuyos ingresos se encuentren gravados, a fin de cumplir con las referidas obligaciones de retención.

Por otro lado y acertadamente, prevalece la exención para los fondos de pensiones y jubilaciones, nacionales y extranjeros, de la retención del impuesto por los resultados que distribuya el fideicomiso, siempre que los mismos sean los beneficiarios efectivos de dicho resultado.

Por su parte, en el caso de tenedores de certificados que sean residentes en el extranjero, específicamente tratándose de fondos de pensiones y jubilaciones, y a efectos de gozar de los beneficios establecidos en el estímulo bajo estudio, éstos deberán estar inscritos en el registro que para tal efecto llevan las autoridades fiscales.

Como otra obligación, se establece para la institución fiduciaria llevar una cuenta de resultado fiduciario, la cual se determinará con el resultado fiduciario neto de cada ejercicio. La mecánica para determinar dicho resultado es prácticamente la misma que la utilizada para la CUFIN.

Derivado de lo anterior, si el fideicomiso distribuye utilidades que no provengan de la cuenta de resultado fiduciario, el mismo deberá retener el impuesto sobre la renta correspondiente.

Para determinar la cuenta de resultado fiduciario, la disposición legal señala que se le dará el tratamiento de dividendos percibidos, a los ingresos que se perciban de otros fideicomisos inmobiliarios, lo cual pudiera ser contrario a lo establecido por las disposiciones fiscales relativas a las inversiones que podrán realizar este tipo de fideicomisos, ya que únicamente se les permite invertir en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios o en acciones de sociedades de inversión de instrumentos de deuda, y no en otros fideicomisos inmobiliarios, por lo que dicha situación deberá aclararse.

Se establece la posibilidad de que en caso de que la institución fiduciaria distribuya la totalidad del resultado fiscal de cada ejercicio durante el mismo o dentro de los dos meses siguientes, dicha institución podrá optar por no llevar la cuenta mencionada previamente. Lo anterior resulta lógico, toda vez que el impuesto sobre la renta correspondiente ya se habría pagado en su totalidad vía retención, al momento de efectuar las distribuciones respectivas.

Para el caso en que el fideicomiso reparta en el ejercicio (por ejemplo: en el primer año) y a cuenta del resultado fiscal, las utilidades generadas hasta dicho momento, sin haber terminado el ejercicio fiscal ni, por ende, haber determinado una cuenta de resultado fiscal, no se contempla una mecánica que evite la duplicidad en el pago del impuesto, lo que consideramos debe corregirse.

Ingreso por el resultado fiduciario

A partir del ejercicio de 2006, los tenedores de los certificados que sean personas físicas residentes en el país, deberán acumular a sus demás ingresos del año, el resultado fiscal del ejercicio que les corresponda, así como las utilidades que perciban y que no provengan de la cuenta de resultado fiduciario, pudiendo acreditar el impuesto que en su caso se les hubiera retenido.

En este sentido, pareciera que dicho ingreso debiera ser considerado como obtenido por el resultado de actividades empresariales, por lo que consideramos que las autoridades fiscales deberán aclarar dicha situación mediante reglas de carácter general, con el fin de no crear confusión a este tipo de contribuyentes.

Cabe señalar que en el caso de tenedores personas morales residentes en el país, los ingresos que obtengan provenientes de la cuenta de resultado fiduciario, deberán considerarlos como dividendos percibidos para la determinación de su propia CUFIN, en congruencia con el régimen general aplicable a las personas morales.

Ganancia para tenedores de certificados

Como resultado de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, se establece la mecánica para la determinación de la ganancia por la enajenación de los certificados de participación inmobiliaria, asimilándola a la mecánica establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la enajenación de acciones.

La ganancia será, en términos generales, la diferencia que resulte entre el precio de venta asignado a los certificados y el costo de los mismos. Para determinar el costo de los certificados de participación emitidos por el fideicomiso, se considerará el costo de adquisición de los títulos y la diferencia que se obtenga entre el saldo de la cuenta del resultado fiduciario a la fecha de adquisición y de enajenación, de conformidad con la mecánica establecida para dichos efectos.

Tal como mencionamos en apartados anteriores, la cuenta de resultado fiduciario se asemeja a la CUFIN que están obligadas a llevar las personas morales.

Es importante señalar que no se contempla el caso en que el tenedor de los certificados de participación genere una pérdida por la venta de dichos títulos, así como el tratamiento fiscal que deberá aplicarse al ingreso obtenido por la venta de los certificados, toda vez que, y dependiendo de las características tanto de los tenedores de los títulos como de los propios certificados, pudiera calificar como un interés o como enajenación de bienes proveniente de títulos valor (considerando incluso las limitantes de poder deducir la pérdida correspondiente), en virtud de lo cual consideramos necesario que tal situación sea aclarada por las autoridades fiscales.

Exenciones

Se establecen nuevos supuestos de exención del pago del impuesto sobre la renta por la enajenación de estos certificados vía bolsas de valores, en los casos en los que sus tenedores sean personas físicas residentes en México o personas residentes en el extranjero.

El primer supuesto de exención es para cuando los certificados se adquieran y enajenen dentro de bolsas de valores. Un segundo supuesto se refiere a la enajenación de estos certificados en bolsas de valores y que los mismos hayan sido adquiridos fuera de éstas, siempre que hayan transcurrido al menos cinco años ininterrumpidos desde su adquisición y hasta su enajenación.

Por último, se establece un tercer supuesto para el caso de los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles al fideicomiso, ya sean personas físicas o residentes en el extranjero, en donde la ganancia que derive de la enajenación de estos certificados estará exenta cuando los mismos sean enajenados en bolsas de valores, y hayan transcurrido cinco años desde que el fideicomitente sea propietario de dichos certificados y de que los mismos se encuentren colocados en dichas bolsas de valores.

En cualquiera de los tres casos, los certificados de participación que se pretendan enajenar deberán estar inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, y al menos el equivalente al 20% del total de las aportaciones realizadas al fideicomiso, deberá colocarse entre el gran público inversionista.

Si la ganancia obtenida no se encuentra exenta de conformidad con lo antes comentado, se presentarán diversos problemas de carácter práctico, toda vez que no existe disposición expresa de cómo proceder en tal situación, y en principio, pudiera concluirse que el adquirente de los certificados, o bien, el intermediario financiero, tendrían que llevar a cabo la retención del impuesto correspondiente, lo cual haría poco atractivo el mercado secundario de estos instrumentos.

Código Fiscal de la Federación

Derivado de la inclusión en la Ley del Impuesto sobre la Renta de lo que debe entenderse como certificados de participación inmobiliaria, en ciertos casos su venta genera una transmisión de propiedad del respectivo bien inmueble y, por consiguiente, se deben reconocer los efectos de la enajenación de dicho bien para fines fiscales.

Al respecto, existe la propuesta de modificar el Código Fiscal de la Federación, con el objetivo de incluir un supuesto para que no se considere que se lleva a cabo una enajenación de los bienes afectos a este tipo de fideicomisos, en el caso de que los tenedores de certificados de participación los enajenen, siempre que el fideicomiso emita y coloque dichos certificados entre el gran público inversionista.

Sin embargo, tal como lo mencionamos al inicio del presente documento, dicha propuesta no será analizada por el Congreso de la Unión en lo que resta del ejercicio de 2005, por lo que esperamos que la modificación antes mencionada sea aprobada en el siguiente periodo ordinario de sesiones que comenzará en febrero de 2006.

Una vez que sea aprobada y publicada dicha propuesta, deberá analizarse el texto correspondiente, a fin de que el supuesto de no enajenación fiscal esté incluido en el texto legal.

Impuesto al valor agregado

Acertadamente se incluye la exención de este impuesto en los casos de enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, siempre que los mismos se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se efectúe en bolsas de valores.

Asimismo, se establece que el monto de la enajenación de los citados certificados, no se incluirá en el cálculo para la determinación del factor de acreditamiento para efectos de este impuesto, cuando dicha enajenación esté exenta del pago del impuesto, conforme a lo antes mencionado.

Consideramos que los requisitos establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado para exentar la enajenación de los citados certificados resultan violatorios de la garantía de equidad tributaria, pues el régimen aplicable de impuesto sobre la renta a los fideicomisos que se comenta, no se encuentra restringido únicamente a certificados colocados entre el gran público inversionista, otorgando así un trato tributario diverso en materia de impuesto al valor agregado a contribuyentes que se encuentran en el mismo supuesto normativo para efectos de impuesto sobre la renta.

Impuestos cedulares

Como resultado de las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado que entrarán en vigor a partir del 1° de enero de 2006, existe la posibilidad para las Entidades Federativas de establecer un impuesto cedular a la ganancia que se genere por la aportación de los bienes inmuebles a los fideicomisos inmobiliarios, que lleven a cabo los contribuyentes.

Se señala que el impuesto cedular deberá considerar tanto la ganancia como el momento en que la Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a la acumulación de dicho ingreso.

Congruentemente, se prohíbe gravar a las Entidades Federativas la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se cumplan los requisitos de exención establecidos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ya comentados.

En nuestra opinión, no resulta clara la redacción ni el alcance de dicha disposición, ya que pudiera interpretarse que la misma no incluye otros impuestos locales (por ejemplo: impuesto sobre adquisición de inmuebles) distintos al cedular.

No obstante, las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y de Estudios Legislativos del Congreso de la Unión, señalan en la Exposición de Motivos del Dictamen de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, que la enajenación de dichos certificados en bolsa de valores, no podrá gravarse por las Entidades Federativas con impuestos locales o municipales.

Derivado de lo establecido en la Exposición de Motivos antes citada, la transmisión (enajenación) de certificados de participación no causaría algún impuesto local o municipal, como pudiera ser el impuesto sobre adquisición de inmuebles, siempre que se cumplan los requisitos de exención establecidos para dichos efectos.

Sociedades mercantiles

A partir del ejercicio de 2006, las sociedades mercantiles mexicanas que cumplan con los mismos fines y requisitos de los fideicomisos inmobiliarios, podrán también aplicar este estímulo.

Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad deberán acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, en el momento en que enajenen las acciones de dicha sociedad, o bien, cuando la sociedad enajene los bienes que le sean aportados, en ambos casos en la proporción que la parte que se enajene represente de las acciones o los bienes, y que no se hubiera acumulado la ganancia anteriormente.

Es importante mencionar que dichas sociedades continuarán tributando bajo el régimen general de las personas morales, debiendo determinar el impuesto sobre la renta e impuesto al activo del ejercicio que les corresponda.

Se mantiene la exención para el caso de accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones, a través de la entrega en efectivo de un crédito fiscal que deberá efectuar la sociedad a los mismos, que será acreditable para la propia sociedad contra el impuesto sobre la renta del ejercicio que determine a su cargo.

Fomento al Capital de Riesgo

Como una iniciativa realizada por la Cámara de Diputados, se aprobó la creación de un estímulo fiscal con el fin de fomentar la inversión y el crecimiento de las pequeñas y medianas empresas residentes en México, el cual será implementado mediante la creación de un vehículo de inversión transparente fiscalmente.

En términos generales, el estímulo fiscal consiste en que las personas residentes en México o en el extranjero puedan invertir capital u otorgar financiamiento a sociedades mexicanas que no coticen en bolsas de valores, a través de un fideicomiso que será transparente fiscalmente, en el cual dichas personas tributarán como si hubieran realizado la inversión u otorgado el financiamiento directamente a la sociedad mexicana.

Resulta criticable el hecho de que el estímulo fiscal solamente contemple como vehículo de inversión a un fideicomiso y no así a una persona moral residente en México, lo cual consideramos proporcionaría una mayor seguridad a los inversionistas, toda vez que a diferencia de los fideicomisos, dichas personas cuentan con personalidad jurídica propia.

Características del vehículo de inversión

Este estímulo fiscal deberá ser instrumentado a través de un fideicomiso constituido con base en la legislación mexicana y cuya fiduciaria sea una institución de crédito residente en México.

El fin primordial del fideicomiso deberá ser la inversión en el capital de sociedades mexicanas no listadas en bolsas de valores al momento de la inversión, participando en su consejo de administración para promover su desarrollo, así como el otorgamiento de financiamiento a dichas sociedades.

Se establece que al menos el 80% del patrimonio del fideicomiso deberá invertirse en acciones emitidas por las empresas mencionadas, o bien, en financiamiento otorgado a las mismas. El remanente deberá ser invertido en valores a cargo del Gobierno Federal o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

Con el objeto de poder aplicar este estímulo fiscal, las acciones emitidas por las sociedades promovidas no podrán ser enajenadas antes de haber transcurrido al menos un periodo de dos años contados a partir de su adquisición. Asimismo, se establece que la duración máxima del fideicomiso deberá ser de diez años.

Además, el fideicomiso deberá distribuir al menos el 80% de los ingresos que reciba en el año, a más tardar dos meses después de terminado el mismo, por lo que los inversionistas únicamente podrán diferir el pago del impuesto sobre la renta correspondiente al 20% restante que no sea distribuido por el fideicomiso.

Se contempla que el SAT emitirá requisitos adicionales para el cumplimiento del citado estímulo fiscal.

En caso de que se incumplan los requisitos antes señalados en materia de tenencia de las acciones de las sociedades promovidas, de la distribución de los ingresos o de la duración del fideicomiso, se considerará que el citado fideicomiso realiza actividades empresariales para fines fiscales, a partir del año siguiente al que suceda el incumplimiento.

Con esto, los inversionistas perderían el derecho a gozar del estímulo fiscal, debiendo causar el impuesto sobre la renta a la tasa del 28% (29% para el ejercicio de 2006), sobre la utilidad fiscal que año con año determine el fideicomiso.

Distribución de ingresos a los inversionistas

Los inversionistas estarán obligados al pago del impuesto sobre la renta en el momento en que les sean entregados los ingresos generados por el fideicomiso, a los cuales les será aplicable el régimen previsto en las disposiciones fiscales vigentes, dependiendo del tipo de inversionista que los perciba (persona moral, persona física o residente en el extranjero), así como del tipo de ingreso de que se trate.

La institución fiduciaria estará obligada a llevar registros específicos por cada tipo de ingreso que reciba, es decir, deberá llevar cuentas independientes por los ingresos que perciba por concepto de dividendos; de los intereses generados por los valores y las ganancias obtenidas de su enajenación; de los intereses que reciba por los financiamientos otorgados a las sociedades promovidas; y, por las ganancias que obtenga en la enajenación de las acciones emitidas por dichas sociedades.

Con lo anterior, los inversionistas al momento de percibir los ingresos provenientes del fideicomiso, podrán aplicar el régimen fiscal que corresponda a cada tipo de ingreso.

Cada una de las cuentas mencionadas se incrementará con los ingresos percibidos por la institución fiduciaria y se disminuirá con los que les entregue a los inversionistas, sin que se prevea la posibilidad de actualizar por inflación el saldo de estas cuentas.

Retención de impuesto

Cuando los inversionistas sean personas físicas residentes en el país o personas residentes en el extranjero, la institución fiduciaria deberá retenerles el impuesto sobre la renta que proceda por el tipo de ingreso que les entregue, aplicando, en su caso, los Tratados para Evitar la Doble Tributación celebrados por México.

Para tales efectos, la institución fiduciaria deberá proporcionar a los inversionistas constancia de los ingresos entregados y, en su caso, del impuesto retenido, con lo cual los inversionistas podrán acreditar contra su impuesto anual, el impuesto sobre la renta que se les haya retenido.

En el caso de las personas morales, las instituciones fiduciarias están relevadas de efectuarles retención por los ingresos que les entregue.

Se establece que las personas que paguen intereses a las instituciones fiduciarias por los financiamientos otorgados y por los valores que tenga el fideicomiso, o que adquieran de ella acciones emitidas por las sociedades promovidas, no le retendrán impuesto sobre la renta por esos ingresos o adquisiciones.

Reembolso de aportaciones a los inversionistas

Se establece la obligación para la institución fiduciaria de llevar una cuenta en la que registre de manera individual, las aportaciones realizadas por cada uno de los inversionistas, la cual se incrementará con las aportaciones realizadas y se disminuirá con los reembolsos de dichas aportaciones. La mecánica para la determinación del saldo de esta cuenta es similar a la contemplada para la Cuenta de Capital de Aportación, en el caso de personas morales, la cual puede actualizarse por inflación.

Asimismo, la institución fiduciaria deberá proporcionar a los inversionistas, constancia de los reembolsos de sus aportaciones.

Cesión de derechos fideicomisarios

En caso de que los inversionistas cedan los derechos que tengan en el fideicomiso, deberán determinar la ganancia en la enajenación de los bienes integrantes del mismo, para lo cual considerarán como costo comprobado de adquisición la cantidad que resulte de sumar al saldo de la cuenta individual de aportación a la fecha de enajenación, el saldo que en lo individual les corresponda del saldo de las cuentas de ingresos antes señaladas y de la cuenta de utilidades fiscales netas que lleve la institución fiduciaria.

La cuenta de utilidades fiscales netas antes señalada, estará compuesta de las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas de cada ejercicio a partir del cual el fideicomiso participe en cada una de ellas. En este caso tampoco se prevé la posibilidad de actualizar por inflación el saldo de esta cuenta.

Resulta criticable que dentro de esta cuenta únicamente se consideren las utilidades fiscales netas de las sociedades promovidas y no el saldo que tenga la CUFIN de estas últimas, toda vez que este concepto representa, de manera más exacta, la participación del fideicomiso en las utilidades de las sociedades, ya que incorpora elementos tales como los dividendos percibidos.

Es de resaltar que las disposiciones fiscales no son del todo claras respecto al tratamiento fiscal aplicable a la ganancia que se determine por la cesión de los derechos; sin embargo, pareciera ser que la misma deberá ser acumulada a los demás ingresos de los inversionistas sin importar su origen, es decir, si proviene de dividendos, enajenación de acciones o intereses, lo cual contraviene a la idea de este estímulo, de identificar cada tipo de ingreso para aplicarle el régimen que le corresponda.

Vale la pena resaltar que al momento en que la institución fiduciaria reparta los ingresos generados en el fideicomiso a los inversionistas que hubieran adquirido los derechos sobre los bienes integrantes del mismo vía una cesión, éstos se encontrarán sujetos, en su caso, al pago del impuesto por los ingresos percibidos, según el régimen fiscal aplicable a cada caso.

Capitalización Insuficiente

En cuanto a este régimen, el cual fue incorporado a la ley a partir del ejercicio de 2005, no se prevé cambio alguno en su estructura, excepto por la posibilidad de no considerar para el cálculo del saldo promedio anual de las deudas, los créditos que se sujeten a condiciones o términos que limiten al deudor, para distribuir utilidades o dividendos, reducir su capital o enajenar sus activos fijos, entre otros.

Asimismo, se señala que el excedente de las deudas respecto del triple del capital del contribuyente a que se refieren las disposiciones legales, podrá no considerarse como deuda para el cálculo del ajuste anual por inflación correspondiente al ejercicio. Mediante disposición transitoria se permite aplicar ambas normas para el ejercicio de 2005.

Estas reformas legales pueden provocar un impacto en el proceso contencioso de aquellos contribuyentes que hayan interpuesto algún medio de defensa contra este régimen. Incluso, para los demás contribuyentes, se abre la posibilidad de combatir la norma legal en comento.

Debemos señalar que continúa vigente el Decreto Presidencial de fecha 21 de octubre de 2005, a través del cual se establece que para efectos de determinar el monto de los intereses deducibles de capitales tomados en préstamo, los contribuyentes podrán excluir del cálculo del monto de sus deudas en exceso al triple de su capital contable y del cálculo de los intereses derivados de ellas, las deudas que provengan de financiamientos contratados con instituciones del sistema financiero que sean destinados a inversiones productivas, siempre que se cumplan con los requisitos establecidos en el propio decreto.

Resulta criticable que no fuera modificada la disposición transitoria incluida para el ejercicio de 2005, la cual señala que si se determina un excedente del monto de los préstamos respecto del triple del capital del contribuyente, se tiene un plazo de cinco años para disminuirlo en partes iguales en cada ejercicio, toda vez que la deducibilidad de los intereses estará condicionada a que los acreedores acepten una negociación en esos términos, limitando incluso la posibilidad para que los contribuyentes anticipen la corrección de esta situación.

Personas Morales

Deducción de sueldos y salarios

Se elimina el requisito que entraría en vigor a partir de 2006, el cual establecía que para poder deducir los pagos por concepto de sueldos y salarios, los contribuyentes debían cumplir con las disposiciones que regulaban los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, así como con la entrega efectiva de ambos subsidios en caso de estar obligados a realizarla.

Lo anterior, en virtud de que tal como se comenta en el apartado correspondiente a personas físicas, a partir de 2006 se derogan ambos subsidios.

Con motivo de la reincorporación de las disposiciones relativas al crédito al salario, nuevamente se establecen como requisitos para poder deducir los pagos por concepto de sueldos y salarios, el que los contribuyentes entreguen efectivamente dicho crédito a los trabajadores que les corresponda, y cumplan con las obligaciones aplicables para poder acreditar contra el impuesto propio o el retenido a terceros el crédito al salario entregado.

Congruentemente, se eliminan como conceptos no deducibles a los subsidios para el empleo y para la nivelación del ingreso, y se reincorpora como concepto no deducible a las cantidades que los contribuyentes entreguen a sus trabajadores por concepto de crédito al salario, dado que el patrón los puede acreditar contra el impuesto sobre la renta a su cargo o el retenido a terceros.

Lo comentado en párrafos precedentes también resulta aplicable a los pagos que efectúen las personas físicas que obtengan ingresos por la realización de actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales, así como a los pagos que efectúen las personas físicas que obtengan ingresos por el arrendamiento de inmuebles.

Informativa sobre Contraprestaciones en Efectivo

A partir del ejercicio de 2006, se incorpora como una obligación adicional para las personas morales, donatarias autorizadas y personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o profesionales, así como por arrendamiento y por enajenación de bienes, consistente en la presentación de una declaración informativa mensual, respecto de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro y plata, cuyo monto sea superior a \$100,000.

Asimismo, mediante reglas de carácter general que señale el SAT, se podrán establecer supuestos en los que únicamente las personas morales y las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o profesionales, así como por enajenación de bienes, no deban presentar la información señalada en el párrafo anterior; no obstante, estaríamos en espera de la publicación de dichas reglas, a efectos de identificar los supuestos y requisitos que deberán cumplir estas personas, con objeto de no presentar dicha información.

Sociedades Cooperativas de Producción

Se establece un mecanismo fiscal que pretende contribuir a desarrollar a las sociedades cooperativas de producción que estén constituidas únicamente por socios personas físicas.

Dicho mecanismo consiste en que este tipo de sociedades podrán calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, aplicando lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta para el caso de ingresos por actividades empresariales y profesionales, en lugar de aplicar el régimen general de las personas morales.

Para tales efectos se incorpora a la Ley del Impuesto sobre la Renta un nuevo capítulo al apartado de personas morales, en el cual se establece que el impuesto sobre la renta del ejercicio deberá calcularse por cada uno de los socios, debiendo determinar la utilidad gravable del mismo ejercicio en la parte que le corresponda a cada socio, considerando las disposiciones aplicables a personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Cabe destacar que el ingreso que perciban los socios cooperativistas por la distribución que realicen las cooperativas de la utilidad gravable del ejercicio, deberán reconocerlo como un ingreso por actividad empresarial, pudiendo acreditar en la declaración del ejercicio correspondiente, el impuesto que hubieran pagado como resultado de dicha distribución.

Se establece que se considerará como una utilidad distribuida a los socios, además de las propias utilidades mencionadas con anterioridad, cuando la utilidad gravable se invierta en activos financieros distintos a las cuentas por cobrar a clientes o a los recursos necesarios para la operación normal de la sociedad de que se trate. Es decir, si la inversión se realiza en recursos para la operación normal de la sociedad, no se considerará distribución de utilidades a los socios.

De igual forma se señala que en caso de que las citadas sociedades cooperativas de producción no distribuyan rendimientos a sus socios, únicamente podrán invertir dichos recursos en bienes que a su vez generen más empleos o socios cooperativistas.

Se establece la posibilidad para este tipo de sociedades, de diferir el entero de la totalidad del impuesto hasta el ejercicio fiscal en el que distribuyan a sus socios la utilidad gravable que les corresponda, considerando para el efecto que las primeras utilidades que se distribuyan son las que primero se generaron.

Mediante disposición transitoria, se establece que las sociedades cooperativas de producción deberán pagar el impuesto sobre la renta correspondiente conforme a la tarifa anual aplicable a personas físicas, de la ley vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

Las sociedades cooperativas de producción que decidan aplicar esta opción, no podrán variarla en ejercicios posteriores, salvo en el caso de que se cumplan los requisitos que para dichos efectos establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Actualmente, el citado reglamento no establece requisito alguno para efectos de poder aplicar la opción anterior, por lo que resulta necesario que las autoridades fiscales emitan dichos requisitos a la brevedad.

Consideramos que este nuevo régimen resulta violatorio de la garantía de equidad tributaria, al otorgar un trato impositivo diverso a contribuyentes que se encuentran en igualdad de circunstancias frente a la ley.

En efecto, no obstante que las cooperativas de producción son sociedades mercantiles, el régimen tributario que otorga el legislador no le resulta aplicable a otro tipo de sociedades que también realizan actividades empresariales o industriales, o incluso, a las sociedades cooperativas de consumo.

Distribución de anticipos y rendimientos

Se prevé que en el caso de los rendimientos y de los anticipos de utilidades que sean otorgados a los socios de este tipo de sociedades, los socios personas físicas considerarán este ingreso como asimilable a sueldos y salarios, debiendo la sociedad cooperativa de producción efectuar la retención del impuesto sobre la renta correspondiente.

Cuenta de utilidad gravable

Las sociedades cooperativas de producción de referencia deberán llevar una cuenta de utilidad gravable, la cual se adicionará con la utilidad gravable de cada ejercicio y se disminuirá con el importe de la utilidad gravable que sea pagada a los socios. Se establece un procedimiento para la actualización del saldo de esta cuenta, similar al de la CUFIN.

En caso de fusión o escisión de la sociedad, esta cuenta se transmitirá a la sociedad fusionante o a las escindidas, señalándose que para el caso de escisión dicha cuenta se dividirá en la proporción en la que se dividió el capital contable.

Pagos provisionales de ISR e IMPAC

Se libera a este tipo de sociedades de la obligación de presentar pagos provisionales de impuesto sobre la renta.

Mediante disposición transitoria se establece que para efectos del cálculo del acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo del ejercicio, estas sociedades podrán considerar el impuesto sobre la renta que hubieran retenido por concepto de distribución de utilidades o rendimientos a sus socios (considerados como ingresos asimilables a sueldos y salarios), como impuesto sobre la renta correspondiente a la sociedad de que se trate.

Además, para determinar el acreditamiento del impuesto sobre la renta contra el impuesto al activo, se deberá considerar el impuesto sobre la renta que se hubiera determinado aplicando a la utilidad gravable del ejercicio, las disposiciones relativas a la obtención de ingresos por actividades empresariales y profesionales.

Personas Físicas

Tal como lo comentamos en nuestro documento denominado Aspectos Relevantes, correspondiente a la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2005, como parte de dicha reforma se incorporó una nueva mecánica para la determinación del impuesto a cargo de personas físicas, la cual por disposición transitoria entraría en vigor a partir del 1° de enero de 2006.

Por el ejercicio de 2005, también por disposición transitoria, se mantuvo el mismo procedimiento de cálculo vigente hasta 2004, destacando la reducción de la tasa máxima de la tarifa al 30%.

En términos generales, la mecánica que entraría en vigor a partir del 1° de enero de 2006, incluía la eliminación de la tarifa actual de cinco rangos para incorporar una nueva tarifa de únicamente dos rangos.

Además, se derogaban las disposiciones que regulan el subsidio que los contribuyentes pueden disminuir del impuesto determinado, estableciéndose en sustitución una deducción denominada “exclusión general”.

Por lo que se refiere a los ingresos por sueldos y salarios, se derogaban las disposiciones que regulaban el crédito al salario que puede acreditarse contra el impuesto a cargo, sustituyéndose dicho crédito por dos nuevos subsidios: “subsidio para el empleo” y “subsidio para la nivelación del ingreso”.

La mecánica que entraría en vigor en 2006 pretendía simplificar el cálculo del impuesto; sin embargo, este objetivo no se alcanzaba ya que se complicaba de forma excesiva el cálculo del gravamen, principalmente para el caso de asalariados. Además, la aplicación de la nueva mecánica generaba un mayor impuesto a ingresos medios, mientras que para ingresos elevados producía la determinación de un impuesto menor.

A partir del 1° de enero de 2006, se derogan aquellas disposiciones que regulaban la nueva mecánica (tarifa de dos rangos, deducción de la exclusión general y los dos nuevos subsidios), para reincorporar el mismo procedimiento de cálculo de impuesto que estuvo vigente hasta 2004, y que por disposición transitoria aplicó también por el ejercicio de 2005.

Cabe destacar que la tasa máxima de la tarifa se reduce al 29% para 2006, y a partir de 2007 al 28%; esto, acorde con la disminución paulatina de la tasa aplicable a personas morales, aprobada como parte de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2005.

Del análisis de la nueva tarifa del subsidio, se observa una disminución en el importe de la cuota fija de los últimos tres rangos. Esta disminución se presenta tanto en la tabla aplicable para el ejercicio de 2006 como en la que aplicará a partir del ejercicio de 2007.

En consecuencia, para ingresos medios y altos se tendrá un menor subsidio por lo que el beneficio en la reducción de la tasa máxima de la tarifa se verá disminuido.

Deducción del impuesto local sobre salarios

Para la determinación de la retención mensual sobre ingresos por sueldos y salarios, se incorpora para los retenedores la obligación de deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a tales ingresos que, en su caso, se retengan en el mes de calendario de que se trate, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Por lo que se refiere a la determinación del impuesto anual que deben efectuar los retenedores, se establece también la obligación de determinar la base correspondiente disminuyendo de la totalidad de los ingresos por sueldos y salarios obtenidos en el ejercicio, el impuesto local retenido a tales ingresos en el año de calendario.

También se mantiene para las personas físicas obligadas a presentar declaración anual, la posibilidad de considerar como una deducción personal, los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por sueldos y salarios, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda del 5%.

Respecto de los ingresos derivados de actividades empresariales y servicios profesionales, arrendamiento de inmuebles y enajenación de bienes inmuebles, también se conserva la posibilidad de considerar como deducible el impuesto local pagado sobre tales ingresos.

Actividades empresariales y servicios profesionales

Se elimina la disposición incorporada a partir del ejercicio de 2005, que permitía a los contribuyentes optar por deducir una cantidad equivalente al 8% de la utilidad resultante de restar a la totalidad de los ingresos las deducciones autorizadas, sin exceder de \$25,000, en sustitución de la deducción de los gastos menores que se señalan en el reglamento de la ley.

Residentes en el Extranjero

Intereses exentos

Se otorga la exención en el pago del impuesto sobre la renta a los intereses que obtengan los residentes en el extranjero derivados de títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal y el Banco de México, que sean colocados en México entre el gran público inversionista y el beneficiario efectivo sea residente en el extranjero, misma que se encuentra prevista en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

En caso de que no sea posible identificar a dicho beneficiario, los intermediarios financieros no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente ni serán responsables solidarios.

Operaciones financieras derivadas de deuda

Se otorga la exención prevista en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, para los ingresos que perciban los residentes en el extranjero provenientes de operaciones financieras derivadas de deuda referidas a la Tasa de Interés Interbancario de Equilibrio (TIIE) o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México, colocados en nuestro país entre el gran público inversionista, siempre y cuando que se realicen en bolsas de valores.

La exención antes citada se amplía para todos los residentes en el extranjero que perciban ingresos provenientes de este tipo de instrumentos financieros, a diferencia de la Resolución Miscelánea Fiscal que limita este beneficio sólo a los residentes de un país con el que México tenga en vigor un Tratado para Evitar la Doble Tributación.

Adicionalmente, se elimina la obligación de proporcionar información para acreditar la residencia fiscal del beneficiario efectivo, estableciéndose que en caso de que no sea posible identificar a dicho beneficiario, los socios liquidadores no estarán obligados a efectuar la retención correspondiente, ni serán responsables solidarios.

Tasa del 4.9%

Mediante disposición de vigencia anual, continúa para el ejercicio fiscal de 2006, la tasa de impuesto del 4.9% sobre los intereses que se paguen a bancos extranjeros registrados ante las autoridades fiscales, únicamente para el caso que residan en un país con el que México tenga en vigor un Tratado para Evitar la Doble Tributación y se cumplan los requisitos previstos en dicho tratado.

Regímenes Fiscales Preferentes

La Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, establece que cuando el país en el que se generen ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente, tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con México, los contribuyentes que generen ingresos distintos de los pasivos (intereses, dividendos, regalías, enajenación de acciones), no los considerarán como ingresos sujetos a este régimen.

En caso de que el país de residencia del contribuyente, no tenga celebrado con México un acuerdo amplio de intercambio de información, se prevé la posibilidad de solicitar autorización ante el SAT, para que los ingresos distintos de los pasivos que se generen en dicho país, no se consideren como sujetos a un régimen fiscal preferente.

Como parte de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2006, se elimina la obligación de solicitar dicha autorización, sustituyéndola por la obligación de dictaminar los estados financieros por contador público independiente que pertenezca a una firma de contadores con presencia en México, tanto de los contribuyentes como de las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales se generen los ingresos.

Los contribuyentes que realicen operaciones de compra y venta de bienes en el comercio internacional, a través de entidades o figuras jurídicas del extranjero en las que participen directa o indirectamente, no podrán aplicar dicha facilidad, respecto a los ingresos que generen por la comercialización de bienes cuya procedencia o destino sea México.

Empresas Multinacionales

Métodos para determinar precios

Conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en 2005, los métodos para determinar los precios y contraprestaciones en operaciones entre partes relacionadas, pueden ser aplicados de manera indistinta, dependiendo del tipo de operación de que se trate.

A partir del ejercicio de 2006, se establece que en primer lugar se deberá utilizar el método de precio comparable no controlado, el cual consiste en considerar el precio o la contraprestación que se hubiera pactado entre partes independientes en operaciones comparables.

En caso de que este método no sea el apropiado para determinar el precio o la contraprestación de conformidad con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, los contribuyentes deberán aplicar los demás métodos previstos por las disposiciones fiscales aplicables, estableciéndose una prelación específica que dependerá de la operación que se esté analizando.

Proyectos de Producción Cinematográfica

Se modifica el estímulo fiscal otorgado a las personas físicas o morales que, con independencia a la actividad que desempeñen, lleven a cabo proyectos de inversión para la producción cinematográfica nacional en el ejercicio fiscal, consistente en acreditar el 10% del impuesto que se cause en el ejercicio por dichas inversiones, en lugar de aplicar la deducción al 100% respecto de los gastos e inversiones en este tipo de producciones.

Con objeto de poder aplicar el estímulo fiscal, las personas antes citadas deberán obtener la autorización de los Comités Técnicos del Fondo de Inversión y Estímulos al Cine, y del Fondo para la Producción Cinematográfica de Calidad, para la realización de películas cinematográficas nacionales. Asimismo, se deberá cumplir con los demás requisitos establecidos en dicho estímulo.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Impuesto especial sobre venta de cerveza

Con el fin extrafiscal de apoyar a la ecología y medio ambiente, así como reducir los costos de recolección de basura de los Municipios y Entidades Federativas, se incorpora una nueva mecánica para determinar el impuesto especial sobre producción y servicios que causarán los fabricantes, productores o envasadores que enajenen o importen cerveza.

El impuesto a pagar será el que resulte mayor entre el determinado conforme a la tasa que corresponda, de acuerdo con la graduación del alcohol que contenga la cerveza y el que resulte de aplicar una cuota de \$3 por litro de cerveza enajenada o importada.

En caso de que dichos contribuyentes utilicen envases reutilizados, podrán tener una reducción de \$1.26 por litro vendido, sólo sobre la cuota de \$3.

Se condiciona la aplicación de la citada reducción de \$1.26 por litro vendido, al cumplimiento de diversas obligaciones formales, como el contar con ciertos registros específicos y efectuar la presentación de una declaración informativa acerca del total de litros de cerveza enajenados o importados, y la capacidad en litros del total de los envases reutilizados de cerveza enajenados o exportados.

Se incluye una definición de lo que deberá considerarse como envases reutilizados, señalando aquéllos que ya fueron utilizados para envasar o comercializar cerveza, y que después de ser recolectados y sometidos a un proceso sanitario, son utilizados nuevamente para envasar y comercializar el mismo producto, sin que esto implique procesos industriales de transformación.

En el caso de importadores, se considerarán como envases reutilizados aquéllos que hayan recolectado y exporten al extranjero, siempre que sean envases que cumplan con las características señaladas.

Debe distinguirse al proceso de reutilizado del proceso de reciclaje, ya que en este último sí se llevan a cabo procesos industriales de transformación que requieren el consumo de recursos energéticos, generando emisiones contaminantes o residuos que generalmente constituyen desperdicios, por lo que los envases reciclables no cumplen con los requisitos anteriormente especificados.

Consideramos que la reforma que se comenta resulta violatoria de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, razón por la cual podría obtenerse la protección constitucional que incluso, podría generar la eliminación de la obligación de pago del impuesto.

Sin embargo, para que prospere la devolución de cantidades pagadas indebidamente, al tratarse de un impuesto indirecto, es necesario que el contribuyente haya cubierto con su patrimonio el gravamen, sin haberlo trasladado.

Marbetes a cigarros

La Reforma Fiscal para el ejercicio de 2005 incorporó la obligación para los contribuyentes de este impuesto, de incorporar marbetes a las cajetillas de cigarros de producción nacional y de importación, la cual por disposición transitoria entraría en vigor a partir del 1° de enero de 2006; sin embargo, mediante la presente reforma tal obligación fue eliminada.

IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Importación

Una de las principales controversias que se han suscitado en la industria automotriz mexicana, corresponde al pago de este impuesto en la importación de automóviles al país, derivado de que el impuesto debe pagarse al momento de la importación, pero con base en el precio de enajenación del automóvil al consumidor final, por lo que se ha considerado que existe una imposibilidad para conocer la base de pago del tributo y por lo tanto, para realizar el pago del mismo.

Con objeto de eliminar la citada controversia, a través de una modificación legal, en vigor a partir del 27 de diciembre de 2005, se establece que el impuesto se causará y pagará cuando se importen definitivamente automóviles, únicamente si quien realiza la importación es el consumidor final, mientras que los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, causarán y pagarán el impuesto hasta el momento en que lleven a cabo la enajenación de los automóviles al consumidor final, inclusive cuando tales automóviles sean de importación.

Resulta criticable que en los casos en los que los automóviles sean importados directamente por el consumidor final, en lugar de establecerse como base del impuesto el valor de adquisición o valor de aduana, continúe señalándose como base el precio de enajenación al consumidor final por parte de los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, ya que tales automóviles nunca serán enajenados por estos últimos.

Exención

Se incorpora la exención otorgada mediante el Decreto Presidencial del pasado 22 de octubre, consistente en exentar del pago del impuesto a los automóviles nuevos enajenados al consumidor final o importados por este último, cuyo precio de enajenación no exceda de \$150,000, y en un 50% en el caso de que el precio de enajenación se encuentre comprendido entre \$150,000.01 y \$190,000, en ambos casos sin considerar el impuesto al valor agregado.

Al establecerse que la citada exención resultará aplicable sobre el precio de enajenación, surge la controversia del valor que deberá considerarse para aplicar la exención de referencia, en el caso de automóviles importados por el consumidor final, ya que tal como lo señala el Decreto, debería manifestarse que en dichos casos debe considerarse el valor de aduana.

A pesar de que la exención señalada en el Decreto haya sido incluida a la ley de la materia, consideramos que la exención prevista por el mismo resultará igualmente aplicable en tanto éste no sea derogado, por lo que en el caso de la controversia señalada en el párrafo anterior, la misma podrá ser resuelta aplicando la exención con base en el Decreto y no así en la ley.

Fondo de compensación

A fin de resarcir a las Entidades Federativas de la disminución de ingresos derivada de las exenciones antes señaladas, se establece la creación de un fondo de compensación, para ser repartido mensualmente entre las Entidades Federativas participantes.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Tasa de recargos

Se fija una tasa mensual de recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales del 0.75%, eliminándose la mecánica anteriormente establecida para el cálculo mensual de dicha tasa.

Acorde con la inclusión que se pretende realizar en el Código Fiscal de la Federación respecto de una nueva mecánica para determinar los pagos a plazos en forma diferida o en parcialidades, se adicionaron las tasas de recargos por prórroga que incluyen actualización, estableciendo que se aplicará la tasa del 1% mensual tratándose de pagos de hasta 12 meses, del 1.25% mensual para más de 12 meses y hasta 24 meses, y del 1.50% mensual para más de 24 meses.

No obstante, derivado de que en el Código Fiscal de la Federación vigente, no se contempla una tasa de recargos por prórroga que incluya actualización, así como que la reforma al citado código no ha sido aprobada ni publicada, consideramos que las tasas señaladas en el párrafo anterior resultarán inoperantes en tanto no estén vigentes las reformas correspondientes al Código Fiscal de la Federación.

Tasa de retención sobre intereses

Se mantiene para el ejercicio fiscal de 2006, la tasa anual del 0.5% sobre el capital que dé lugar al pago de intereses, que por concepto de impuesto sobre la renta deberán retener y enterar las instituciones que componen el sistema financiero que efectúen pagos por intereses.

Censo fiscal

Para el ejercicio fiscal de 2006, se contempla que el SAT continúe implementando el Programa de Ampliación y Actualización del Registro Federal de Contribuyentes, con objeto de mantenerlo actualizado y tener un adecuado control de las obligaciones fiscales mantenidas en el citado registro, para lo cual se llevarán a cabo recorridos, invitaciones, solicitudes de información, censos o cualquier medida prevista por el Código Fiscal de la Federación.

Pequeños contribuyentes

Al igual que en 2005, las personas físicas que tributen en el régimen de los pequeños contribuyentes, quedarán liberadas de las infracciones o sanciones que les correspondan por el incumplimiento de obligaciones formales, salvo que se trate de conductas reincidentes; de igual forma, se prevé que el SAT podrá otorgar facilidades administrativas a tales personas para que puedan corregir su situación fiscal.

Plazo para dictamen fiscal sobre estados financieros

A diferencia de la Ley de Ingresos de la Federación para 2005, no se incluye una disposición que establezca una prórroga respecto del plazo que tendrán los contribuyentes para presentar su dictamen fiscal de estados financieros correspondiente al ejercicio de 2005.

Condonación de recargos y multas IMSS

Se establece la posibilidad de que los contribuyentes que espontáneamente regularicen sus adeudos fiscales con el IMSS, generados antes del 1° de octubre de 2005 y derivados de cuotas obrero patronales o infracciones, gozarán del beneficio de una condonación que oscila entre el 50% y el 100% de recargos y entre el 80% y el 100% de las multas en función a las fechas de pago de tales adeudos.

Lo anterior, siempre que se cumplan ciertos requisitos al respecto y el pago se efectúe en una sola exhibición durante los meses de enero a julio de 2006.

En el caso de créditos fiscales derivados de cuotas del seguro de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, no se otorgará condonación alguna de recargos, y la condonación de multas resultará aplicable únicamente respecto de créditos generados antes del 1° de septiembre de 2005.

La condonación en cuestión resultará igualmente aplicable tratándose de recargos y multas que deriven de créditos fiscales que estén siendo pagados a plazo, en proporción al saldo insoluto del adeudo.

Condonación de créditos fiscales

Se mantiene la facultad de las autoridades fiscales para cancelar créditos cuando exista imposibilidad práctica de cobro. Igualmente, se mantiene la facultad del SAT de celebrar convenios para condonar total o parcialmente multas y recargos, respecto de créditos fiscales derivados de contribuciones federales.

Estímulos Fiscales

Impuesto al activo

Para el ejercicio de 2006, las personas físicas y morales cuyos ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$4 millones, no pagarán el impuesto al activo; destaca la incorporación de las personas morales a este beneficio, el cual no se contempló en el Decreto Presidencial del pasado 11 de octubre, que resulta aplicable para el ejercicio de 2005.

A diferencia de años anteriores, este beneficio no se encuentra limitado para las sociedades controladoras y controladas que tributen conforme al régimen de consolidación fiscal.

Es de destacarse que para la aplicación de este beneficio no se debe considerar el valor de los activos del contribuyente, como se establecía en años anteriores.

Transporte aéreo o marítimo

Sin establecer una justificación al respecto en la Exposición de Motivos, se elimina el estímulo fiscal que en materia del impuesto al activo se otorgaba a los contribuyentes dedicados al transporte aéreo o marítimo de personas o bienes, por los aviones o embarcaciones que tuvieran concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, mediante el cual podían aplicar un crédito contra el impuesto al activo a su cargo, o reducir el valor de los citados activos para el cálculo de la base de dicho impuesto.

Probablemente el argumento que consideró el Ejecutivo Federal para no incluir este estímulo en su propuesta, es que a partir del 2005 se permite la deducción de las deudas contratadas con extranjeros y con el sistema financiero o su intermediación, los cuales son medios de financiamiento a los que regularmente se recurre para este tipo de adquisiciones.

Almacenes generales de depósito

Se incrementa el estímulo fiscal que en materia de impuesto al activo se otorgaba a los almacenes generales de depósito, de tal manera que podrán considerar para determinar la base de dicho impuesto, como valor de los inmuebles de su propiedad utilizados para el almacenamiento, guarda o conservación de bienes o mercancías, únicamente el 10% de los mismos, en comparación del 20% que debían considerar hasta 2005.

Investigación y tecnología

Se incrementa de \$3,000 a \$4,000 millones, el monto total destinado al estímulo fiscal contenido en la Ley del Impuesto sobre la Renta por los gastos e inversiones que sean destinados a proyectos de investigación y desarrollo tecnológico.

Para estos efectos, el destino que deberá tener el monto del citado estímulo será: i) \$750 millones se destinarán a proyectos de investigación y desarrollo de tecnología en fuentes alternativas de energía, así como en proyectos de tecnología de la micro y pequeña empresa; ii) \$750 millones en proyectos de infraestructura especializada para centros de desarrollo de productos, materiales o procesos de producción que representen un avance científico o tecnológico; y iii) \$2,500 millones entre el resto de los solicitantes.

Asimismo, si las solicitudes para asignar los montos del estímulo señalado en los puntos i) y ii) no fueran suficientes, los remanentes podrán ser utilizados para financiar el resto de las solicitudes.

Adquisición de diesel para transporte

Por lo que se refiere a los contribuyentes que adquieran diesel para consumo final en uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga, ahora se permite llevar a cabo el acreditamiento de la totalidad del impuesto especial sobre producción y servicios que PEMEX y sus organismos subsidiarios les trasladen por su adquisición.

El impuesto por la adquisición de diesel que le hayan trasladado al contribuyente, se podrá acreditar contra el impuesto sobre la renta que tenga a su cargo o en su carácter de retenedor, así como contra el impuesto al activo a su cargo.

Dicho acreditamiento, únicamente se podrá realizar en los pagos provisionales del mes en que se adquiera el diesel o en los 12 meses siguientes o, en su caso, contra el impuesto del ejercicio al que corresponda su adquisición.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Se actualizan por inflación los montos de ciertos derechos que cobra el Gobierno Federal por la prestación de servicios públicos individualizados, o bien, por la explotación de bienes del dominio público de la Nación.

De las reformas efectuadas al citado ordenamiento, consideramos que las más relevantes para nuestros lectores son las que se comentan a continuación.

Servicios de la CNBV

A partir del ejercicio de 2006, los derechos que se causen por la inscripción de valores ante el Registro Nacional de Valores, tratándose de la inscripción inicial o ampliación de la misma, se determinarán con base en montos emitidos, y no como era hasta el 2005, sobre el monto autorizado de la colocación, a excepción de valores emitidos por entidades paraestatales con plazo mayor a un año.

Por otra parte, se establece que las sociedades de inversión no pagarán la cuota anual por inscripción de valores inscritos en la Sección Especial del Registro Nacional de Valores, cuando éstas mantengan inscritas sus acciones en dicho registro sin que haya mediado oferta pública.

A partir del 1° de enero de 2006, los derechos por la inscripción de valores en el registro antes citado, que no sean títulos emitidos por instituciones de crédito representativos de un pasivo a su cargo, con vigencia igual o menor a un año, se causarán por años de calendario contados a partir de que se obtenga la autorización de inscripción correspondiente, mientras que durante 2005, la causación era por ejercicios.

En el caso de entidades financieras de nueva creación por fusión, se establece que los derechos por inspección y vigilancia que presta la CNBV durante el ejercicio en el que se realizó la fusión, también se causarán a partir de que surta efectos la fusión correspondiente, cuando no se requiera autorización expresa por parte de la autoridad competente.

Es de hacerse notar que se adicionó una disposición mediante la cual se establece que los contribuyentes que causan derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la CNBV, al momento de determinar el importe de los derechos a pagar por el ejercicio de que se trate, en primer término, deberán comparar los derechos causados en el ejercicio de que se trate, contra los del ejercicio inmediato anterior.

Se pagará el monto que resulte de sumar al importe determinado en el ejercicio inmediato anterior, el 20% de la diferencia que resulte de la comparación de los derechos causados en ambos ejercicios.

La redacción de esta nueva disposición provoca que el incremento de estos derechos se genere incluso cuando la diferencia de comparar ambos ejercicios, sea negativa.

Por lo tanto, no obstante que la disposición que se comenta otorga aparentemente un beneficio, tratándose de contribuyentes que en el ejercicio de que se trate causen una menor cantidad de derechos a los pagados en el ejercicio inmediato anterior, deberán enterar un monto mayor de derechos generados, pues se les obliga a incrementar los derechos correspondientes del ejercicio inmediato anterior.

Se excluye de esta mecánica de cálculo a las fusiones de las entidades financieras del exterior o de sus filiales, y a los importes mínimos y cuotas fijas que se pagan por ciertas entidades financieras.

En nuestra opinión, esta nueva mecánica de cálculo también resulta violatoria de las garantías de proporcionalidad y equidad tributaria, pues las cantidades que se pagarían al fisco no corresponderían al servicio que efectivamente presta la CNBV a los causantes, además de que en ciertos casos, substraer de dicho tratamiento tributario, a contribuyentes que se encuentran en la misma situación jurídica.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Dadas las reformas a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de 1995 y de 2000, en donde se ha dotado al referido tribunal de una competencia prácticamente absoluta para conocer de asuntos de carácter administrativo y no meramente fiscales, la Cámara de Senadores presentó una iniciativa de ley donde, partiendo de esta premisa, señala necesaria la expedición de una nueva ley que regule el procedimiento que rige al juicio de nulidad ante el citado tribunal.

En este nuevo ordenamiento, aplicable a partir del 1° de enero de 2006, destaca la regulación específica en materia de medidas cautelares y de suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, así como la facultad de impugnar a través del juicio de nulidad las resoluciones administrativas de carácter general, tales como la Resolución Miscelánea Fiscal, a partir de su entrada en vigor.

Con esta reforma legal, se derogan las disposiciones que regulaban el juicio de nulidad en el Código Fiscal de la Federación.

* * * * *