

OROZCO-FELGUERES

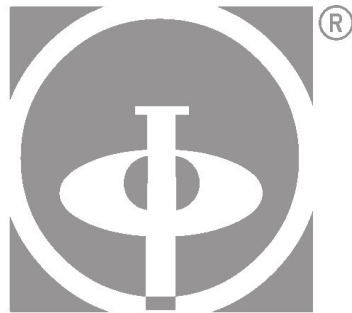
REFORMA FISCAL 2008

INTRODUCCIÓN	2
PRIMERA PARTE. NOVEDADES LEGISLATIVAS	3
A) LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	3
B) LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO	23
C) LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO	25
SEGUNDA PARTE. CAMBIOS LEGISLATIVOS	30
A) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.	30
B) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	38
C) LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.	42
D) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	47
E) LEY FEDERAL DE DERECHOS	48
TERCERA PARTE. CRÍTICA JURÍDICA A LA REFORMA	53
A) IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	53
B) IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO	58
C) IMPUESTO SOBRE LA RENTA	60
D) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	61

OROZCO-FELGUERES

COLABORARON EN LA ELABORACIÓN DE ESTE BOLETÍN:

**L.C. Andrea Hernández Vargas
C.P. Carlos Orozco-Felgueres Loya
C.P. Guillermo Camargo Carranza
L.C. Ivonne Ortega García
Lic. Jose Carlos Romo López-Cruz
C.P. Jose Pedro Nieto Roldán
C.P. Kevin Flores Neria
Lic. Miguel Angel de Anda Arriaga**



GRUPO OROZCO-FELGUERES

OROZCO-FELGUERES

INTRODUCCIÓN

Presentamos ahora algunos comentarios sobre el “*segundo paquete de reformas fiscales*” enviado por el presidente Felipe Calderón, el cual es reflejo de la intención recaudatoria y de la reducción de privilegios. De cualquier manera, no estamos en presencia de la tan anhelada reforma fiscal integral.

El paquete de reformas fiscales que se comenta tiene un objetivo específico: incrementar los ingresos públicos mediante una mayor recaudación y disminuir la informalidad.

La iniciativa del Ejecutivo Federal se presentó con la finalidad de reducir la dependencia de los ingresos petroleros, así como para tratar de cumplir con las recomendaciones hechas por los países miembros de la OCDE. Reflejo de esto es el establecimiento del IETU, impuesto que de ninguna manera constituye una innovación tributaria mexicana, sino más bien la adecuación a nuestro contexto nacional de un impuesto aplicado en países europeos, con deducciones mínimas.

Por su parte, la informalidad se pretende disminuir con el establecimiento de medidas recaudatorio-informativas, a efecto de tener mayor control sobre las operaciones de los contribuyentes. Ejemplo de esto es la obligación de informar sobre los préstamos y aportaciones para aumentos de capital superiores a \$600,000.00, ya que en caso de no hacerlo se considerarán ingresos acumulables. Mismo fin, pero a escala muy inferior, tiene la creación del IDE, a efecto de motivar a todos los contribuyentes a formar parte del sistema financiero, y de pasada poder ser más fácilmente localizables y fiscalizables.

El problema es que los perjudicados son los contribuyentes ya conocidos por la autoridad fiscal, es decir, no se puede lograr ampliar la base de contribuyentes.

Las reformas que consideramos destacan por su mayor impacto, son:

- Establecimiento del IETU a tasa del 17.5%;
- Pago del 2% (IDE) sobre el excedente de depósitos en efectivo superiores a 25 mil pesos, por cuenta, por banco;
- Obligación de informar sobre préstamos, aumentos de capital superiores a 600 mil pesos;

OROZCO-FELGUERES

OROZCO-FELGUERES

PRIMERA PARTE.

NOVEDADES LEGISLATIVAS

A) LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

El IETU es un vehículo de recaudación que tendrá un impacto en la retribución a los factores de la producción (tales como sueldos y salarios, utilidades no distribuidas, pagos netos de dividendos, intereses y regalías), ya que se calculará sobre los ingresos provenientes de la enajenación de bienes, de la prestación de servicios independientes y del otorgamiento del uso o goce de bienes, disminuidos con los insumos utilizados y otros materiales consumidos en el proceso productivo, así como con las adquisiciones de bienes duraderos de producción o bienes de capital físico (activos fijos e inventarios).

Con este nuevo impuesto se abroga el Impuesto al Activo, con lo cual a partir de la entrada en vigor de la Ley de IETU, quedan sin efecto el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia del impuesto establecido en la Ley que se abroga. Sin embargo, las obligaciones derivadas de la Ley que se abroga, que hubieran nacido por la realización durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos respectivos.

Con lo anterior podemos inferir que el IETU es un impuesto similar en espíritu al ISR, pero que para su cálculo utiliza reglas y definiciones más bien parecidas a las del IVA, pues se basa en un sistema de flujo de efectivo. De hecho, mediante disposición transitoria se prevé que la Secretaría de Hacienda realizará durante 2011 un estudio sobre la conveniencia de eliminar el ISR a las personas morales del Régimen General, así como a las personas físicas con ingresos por Actividades Empresariales, Servicios Profesionales y Arrendamiento, a efecto de que sólo queden sujetas al pago del IETU.

1.- Sujetos y objeto (Art. 1)

Los sujetos de este impuesto son las personas físicas y las morales residentes en México, así como los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan independientemente del lugar en donde se generen, cuando:

OROZCO-FELGUERES

- Enajenen bienes.
- Presten servicios independientes.
- Otorguen uso o goce temporal de bienes.

Los residentes en el extranjero también serán sujetos del impuesto por los ingresos que obtengan de establecimientos permanentes que tengan en el país, y que deriven de la realización de las actividades mencionadas.

2.- Base y tasa (Arts. 1 y 2)

El Impuesto Empresarial a Tasa Única se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere el numeral anterior, las deducciones autorizadas en la Ley de IETU. Sin embargo, mediante disposición transitoria se establece que durante el ejercicio fiscal de 2008 se aplicará la tasa del 16.5% y durante el ejercicio fiscal de 2009 se aplicará la tasa del 17%.

	Ingresos percibidos (efectivamente cobrados) por las actividades mencionadas
Menos:	<u>Deducciones autorizadas para efectos de IETU</u>
Igual:	Base
Por:	Tasa: 16.5% para 2008
	17.0% para 2009
	<u>17.5% a partir de 2010</u>
Igual:	IETU

3.- Ingresos gravados (Art. 2)

Se entenderá por ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien se enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, incluyendo las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos (con excepción de los impuestos que se trasladen, como el IVA y el IEPS), intereses, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos.

Igualmente se consideran ingresos gravados los anticipos o depósitos que se restituyan al contribuyente, así como las bonificaciones o descuentos que reciba, siempre que por las operaciones que les dieron origen se haya efectuado la deducción correspondiente.

OROZCO-FELGUERES

Otro concepto de ingresos gravados por enajenación de bienes son las cantidades que perciban de las instituciones de seguros, las personas que realicen actividades gravadas por la Ley (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes), cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas contratadas de seguros o reaseguros relacionados con bienes que hubieran sido deducidos para efectos de ISR.

Cuando el precio o la contraprestación no sean en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considera ingreso su valor de mercado o en su defecto el de avalúo. Cuando no exista contraprestación, para el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única se utilizarán los valores mencionados que correspondan a los bienes o servicios enajenados o proporcionados, respectivamente.

En el caso de las permutas y los pagos en especie, se deberá determinar el ingreso conforme al valor que tenga cada bien.

4.- Conceptos y disposiciones generales (Art. 3)

4.1.- Conceptos de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes

Para los efectos de la Ley del IETU se entiende por enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, las actividades consideradas como tales en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se excluye a las regalías de las actividades objeto del gravamen cuando provengan de transacciones efectuadas entre partes relacionadas, toda vez que el pago de las mismas, se ha utilizado como medio para erosionar la base del Impuesto sobre la Renta, cuando provienen de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas, lo que ocurriría también con el Impuesto Empresarial a Tasa Única. Para mantener el equilibrio fiscal, al no ser las regalías entre partes relacionadas objeto del gravamen, tampoco serán deducibles para quien las paga.

Tampoco se consideran dentro de las mencionadas actividades las operaciones de financiamiento o de mutuo que den lugar al pago de intereses que no se consideren parte del precio ni las operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación, cuando la enajenación del subyacente al que se

OROZCO-FELGUERES

encuentren referidas no esté afecta al pago del IETU.

En el caso de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades financieras de objeto múltiple (integrantes del sistema financiero de acuerdo a LISR), así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera como prestación de servicio independiente el margen de intermediación financiera correspondiente a dichas operaciones.

4.2.- Disposiciones generales

a) Margen de intermediación financiera

Es la cantidad que se obtenga de disminuir a los intereses devengados a favor del contribuyente, los intereses devengados a su cargo. Para estos efectos, se consideran intereses los que la Ley del ISR establece como tales.

El margen de intermediación financiera también se integrará con la suma o resta, según se trate, del resultado por posición monetaria neto que corresponda a créditos o deudas cuyos intereses conformen el citado margen, para lo cual se aplicarán, en todos los casos, las normas de información financiera que deben observar los integrantes del sistema financiero.

El margen de intermediación financiera se considerará ingreso afecto al pago del IETU. En el caso de que dicho margen sea negativo, éste se podrá deducir de los demás ingresos afectos al pago del IETU que obtengan las personas del sistema financiero citadas en el numeral 4.1 anterior.

b) Establecimiento permanente e ingresos del mismo

Se considera el mismo concepto que el establecido para la Ley del ISR o en los tratados internacionales para evitar la doble tributación que México tenga en vigor.

OROZCO-FELGUERES

c) Momento de obtención de los ingresos

Para los efectos de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones correspondientes a las actividades previstas como gravadas, de conformidad con las reglas que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado; esto quiere decir que el IETU se causa conforme los ingresos se cobran.

Tratándose de exportación de bienes o de servicios independientes, en caso de que no se perciba el ingreso durante los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se entenderá efectivamente percibido el ingreso en la fecha en la que se cumpla dicho plazo.

d) Factor de actualización

El factor de actualización se determina dividiendo el INPC del mes más reciente del periodo, entre el INPC del mes más antiguo de dicho periodo.

e) Partes relacionadas

Son partes relacionadas las que se consideren como tales de acuerdo a la Ley del ISR.

5.- Ingresos exentos (Art. 4)

No se pagará IETU por los siguientes ingresos:

- Los que obtengan la Federación, Entidades Federativas, Municipios, órganos constitucionales autónomos y entidades de la administración pública paraestatal que sean no contribuyentes del ISR.
- Los que no estén gravados por ISR, que reciban:
 - Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos, sindicatos obreros y organismos que los agrupen
 - Asociaciones ó sociedades científicas, políticas, religiosas y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas que representen más del 25% del total de sus instalaciones (como la mayoría de los clubes deportivos). Sobre este punto invitamos a nuestros lectores a tomar en consideración los comentarios expuestos en la

OROZCO-FELGUERES

- Tercera Parte de este Boletín.
- Cámaras de comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, colegios de profesionales, así como los organismos que los agrupen, asociaciones patronales, Asociaciones Civiles que tengan el mismo objeto social que las cámaras y confederaciones empresariales
 - Asociaciones y Sociedades de Responsabilidad Limitada, de interés público, que administren en forma descentralizada los distritos o unidades de riego
 - Instituciones o Sociedades Civiles que únicamente tengan como objeto administrar fondos o cajas de ahorro
 - Organismos que agrupen a las Sociedades Cooperativas, Sociedades Cooperativas de Consumo y Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, autorizadas para operar como entidades de ahorro y crédito popular
 - Sociedades mutualistas que no operen con terceros, siempre que no realicen gastos para la adquisición de negocios
 - Asociaciones de padres de familia
 - Sociedades de gestión colectiva
- Los obtenidos por personas morales con fines no lucrativos o fideicomisos, autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la ley del ISR, siempre que dichos ingresos se destinen a los fines propios de su objeto social o fines del fideicomiso, y no se otorgue a persona alguna beneficios sobre el remanente distribuible, salvo cuando se trate de donatarias o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles
- Los que perciban las personas físicas y morales, provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, que se encuentren exentos del pago del ISR en los mismos términos y límites establecidos en la propia ley de ISR
- Los que se encuentren exentos del pago del Impuesto sobre la Renta, tratándose de fondos de pensiones y jubilaciones que participen como accionistas
- Los derivados de la enajenación de partes sociales, documentos pendientes de cobro y algunos títulos de crédito, así como de ciertos certificados de participación no amortizables

OROZCO-FELGUERES

- Los que resulten de la venta de moneda nacional y moneda extranjera, excepto cuando la enajenación la realicen personas que exclusivamente se dediquen a la compraventa de divisas
- Los percibidos por personas físicas cuando en forma accidental realicen alguna de las actividades gravadas esta Ley. Se considera que las actividades se realizan en forma accidental cuando la persona física no perciba ingresos gravados por Actividades Empresariales y Profesionales, o por Arrendamiento de Inmuebles. Tratándose de la enajenación de bienes que realicen los contribuyentes que perciban ingresos gravados en los términos de los citados capítulos, se considera que la actividad se realiza en forma accidental cuando se trate de bienes que no hubieran sido deducidos para los efectos del IETU.

6.- Deducciones

6.1.- Deducciones autorizadas (Art. 5)

Sólo podrán efectuarse las siguientes deducciones:

a) Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que sean utilizados para realizar las actividades que dan origen a este impuesto, o bien, que se utilicen para su administración o producción, comercialización y distribución, que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el IETU.

A este respecto es importante señalar que no son deducibles los sueldos, las prestaciones a trabajadores, los conceptos asimilables a salarios y las aportaciones de seguridad social, sin embargo este impacto se disminuye en cierta medida al poder disminuir del IETU del ejercicio o del pago provisional, un crédito fiscal que se calcula aplicando a los conceptos mencionados *gravados* la tasa del IETU, tal como se puede ver a continuación:

OROZCO-FELGUERES

Concepto	2008	2009	2010
Sueldos y salarios gravados para ISR	100,000	100,000	100,000
Sueldos y salarios exentos para ISR	20,000	20,000	20,000
Aportaciones de seguridad social	16,000	16,000	16,000
Total	136,000	136,000	136,000
Importe sujeto a acreditamiento	116,000	116,000	116,000
Factor*	0.165	0.17	0.175
Importe que puede acreditarse Vs IETU	19,140	19,720	20,300

* Será variable: 2008 = 0.165 2009 = 0.17 A partir 2010 = 0.175

Ello equivale a decir, en términos prácticos, que los sueldos, asimilables y las aportaciones de seguridad social sí terminan "deduciéndose" del IETU, siempre y cuando los contribuyentes enteren correctamente las retenciones de ISR efectuadas a trabajadores y asimilados, y efectivamente entreguen el subsidio para el empleo que corresponda a sus empleados.

Es así que lo único que queda como "no deducible" es el pago de aquellas prestaciones que se encuentran exentas para efectos del ISR. Evidentemente esto puede tener efectos muy negativos en las empresas, particularmente en aquellas que tienen contratos ley o prestaciones muy amplias que los trabajadores han ido obteniendo al cabo de muchos años.

b) Las contribuciones a cargo del contribuyente pagadas en México, con excepción del IETU, el ISR, el Impuesto a los Depósitos en Efectivo, las aportaciones de seguridad social (como ya se explicó en el punto anterior) y de aquéllas que conforme a las disposiciones legales deban trasladarse, como el IVA y el IEPS. En conclusión, son deducibles las contribuciones como el Impuesto sobre Nóminas, la Tenencia, etcétera. En ningún caso serán deducibles las contribuciones causadas antes del 1 de enero de 2008, aunque se paguen con posterioridad a dicha fecha.

c) IVA o IEPS cuando no puedan acreditarse, y siempre que correspondan a erogaciones deducibles en los términos de esta Ley.

d) Erogaciones por aprovechamientos a cargo del contribuyente por concepto de la explotación de bienes de dominio público o por la prestación de un servicio público sujeto a una concesión o permiso, según corresponda, siempre que la erogación también sea deducible en los términos de la Ley del ISR.

OROZCO-FELGUERES

- e) Devoluciones que se reciban y los descuentos o bonificaciones que se hagan, así como los depósitos o anticipos que se devuelvan, siempre que los ingresos de las operaciones que les dieron origen hayan estado afectos al IETU.
- f) Las indemnizaciones por daños y perjuicios y las penas convencionales, siempre que la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.
- g) La creación o incremento de las reservas matemáticas realizada por las instituciones de seguros.
- h) Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios cuando ocurra el riesgo amparado por las pólizas que vendan, así como las cantidades que paguen las instituciones de fianzas para cubrir el pago de reclamaciones.
- i) Los premios que paguen en efectivo las personas que organicen loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados conforme a las leyes respectivas.
- j) Los donativos no onerosos ni remunerativos, hasta por un importe que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior al que se efectúe dicha deducción (el límite es el establecido en la ley del ISR).
- k) Las pérdidas por créditos incobrables que sufran las instituciones financieras, así como las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos que tengan, bajo ciertos requisitos.
- l) Las pérdidas por créditos incobrables y caso fortuito o fuerza mayor, deducible en los términos de la Ley del ISR, correspondientes a ingresos afectos al IETU. Cuando los contribuyentes recuperen cantidades que hayan sido deducidas en estos términos, la cantidad así recuperada será considerada como ingreso gravado para los efectos de esta Ley.

OROZCO-FELGUERES

m) Una deducción adicional que permiten las disposiciones transitorias, tanto para pagos provisionales como para el IETU del ejercicio, es la de las erogaciones que se efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de la Ley de IETU sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo. Con ello se pretende evitar que los contribuyentes pospongan para 2008 sus inversiones planeadas para este período por haberse dado a conocer desde ahora la Ley del IETU. Quienes tomen esta opción, por esos bienes ya no podrán tomar el beneficio que se comenta en el numeral 14.1 (crédito por inversiones adquiridas entre el 1 de enero de 1998 y el 31 de diciembre de 2007).

El monto de la erogación se deducirá en una tercera parte en cada ejercicio fiscal a partir del 2008, hasta agotarlo. Tratándose de los pagos provisionales, se deducirá la doceava parte de la cantidad, multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio y hasta el mes al que corresponda el pago.

La deducción que se determine en los términos de este precepto, se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal en el que se deduzca el monto que corresponda conforme al párrafo anterior. Tratándose de los pagos provisionales, dicha deducción se actualizará con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes al que corresponda el pago provisional de que se trate.

La parte de las erogaciones por las inversiones nuevas, efectivamente pagada con posterioridad al 31 de diciembre de 2007 será deducible en los términos de la presente Ley.

6.2.- Requisitos de las deducciones (Art. 6)

Las deducciones autorizadas deben reunir los siguientes requisitos:

a) Que las erogaciones correspondan a la adquisición de bienes, servicios independientes o a la obtención del uso o goce temporal de bienes por las que el enajenante, el prestador del servicio independiente o el otorgante del uso o goce temporal, según corresponda, deba pagar IETU.

OROZCO-FELGUERES

b) Ser estrictamente indispensables para la realización de las actividades por las que se deba pagar el IETU.

c) Que hayan sido efectivamente pagadas al momento de su deducción (inclusive para el caso de los pagos provisionales). Tratándose de pagos con cheque, se considera efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado. Igualmente, se consideran efectivamente pagadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende que es efectivamente pagado cuando la obligación se extinga mediante compensación o dación en pago.

Si el pago se realiza en parcialidades, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio que corresponda.

d) Que cumplan con los requisitos de deducibilidad establecidos en la Ley del ISR. No se considera que cumplen con dichos requisitos las erogaciones amparadas con comprobantes expedidos por quien efectuó la erogación, ni aquéllas cuya deducción proceda por un determinado por ciento del total de los ingresos o erogaciones del contribuyente que las efectúe o en cantidades fijas con base en unidades de medida, autorizadas mediante reglas o resoluciones administrativas.

e) Si una erogación es parcialmente deducible para el ISR, lo será en la misma proporción para el IETU.

f) Que tratándose de bienes de procedencia extranjera que se hayan introducido al territorio nacional, se compruebe que cumplieron con los requisitos de legal estancia en el país.

7.- Determinación del impuesto

7.1.- Anual (Arts. 7 y 8)

a) Periodo de cálculo y presentación

El IETU se calculará por ejercicios y se pagará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la declaración anual del ISR.

OROZCO-FELGUERES

Los contribuyentes del régimen simplificado de Ley del ISR, calcularán y, en su caso, pagarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, el IETU que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del ISR el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual.

b) Determinación

Como se ha mencionado, el impuesto se determina disminuyendo a los ingresos gravados percibidos, las deducciones autorizadas, a cuya diferencia deberá aplicarse la tasa correspondiente al ejercicio fiscal de que se trate. Adicionalmente podrán realizarse varios acreditamientos contra el IETU determinado conforme a lo anterior, tal como se muestra a continuación:

	Ingresos gravados percibidos (cobrados)
Menos:	<u>Deducciones autorizadas para efectos de IETU (pagadas)</u>
Igual:	Base
Por:	<u>Tasa (16.5% para 2008; 17% para 2009; 17.5% a partir de 2010)</u>
Igual:	IETU
Menos:	<u>Crédito fiscal de ejercicios anteriores (Deducciones>Ingresos)</u>
Igual:	Diferencia a cargo (no puede ser negativa)
Menos:	Crédito fiscal por pago de Sueldos, asimilados a salarios y aportaciones de seguridad social
	Crédito fiscal sobre inversiones (ver "Disposiciones transitorias")
	<u>ISR <i>pagado</i> propio del ejercicio (incluye ISR por dividendos)</u>
Igual:	IETU del ejercicio a cargo
Menos:	<u>Pagos provisionales IETU efectivamente pagados del ejercicio</u>
Igual:	<u>IETU a pagar del ejercicio</u>

c) Consideraciones particulares

Cuando no sea posible acreditar, en los términos de la fórmula anterior, total o parcialmente los pagos provisionales efectivamente pagados del IETU, los contribuyentes podrán compensar la cantidad no acreditada contra el ISR propio del mismo ejercicio. En caso de existir un remanente a favor del contribuyente después de efectuar la compensación mencionada, se podrá solicitar su devolución.

El ISR propio por acreditar a que se refiere esta fórmula (y de pagos provisionales que posteriormente se mencionará), será el efectivamente pagado en los términos de la Ley del ISR. No se considera efectivamente pagado el Impuesto sobre la Renta que se hubiera cubierto con acreditamientos (ejemplo, restando Crédito al Salario o Subsidio para el Empleo) o reducciones realizadas en los términos de las

OROZCO-FELGUERES

disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del Impuesto a los Depósitos en Efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación universal.

También se considera ISR propio por acreditar el efectivamente pagado por distribución de dividendos o utilidades, así como el ISR propio pagado en el extranjero respecto de ingresos provenientes del mismo, siempre que dichos pagos se hayan efectuado en el ejercicio por el que se calcula el IETU.

7.2.- Provisional o mensual (Arts. 9 y 10)

a) Periodo de cálculo y presentación

La ley establece la obligación a los contribuyentes de efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del IETU del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para los pagos provisionales de ISR.

Los contribuyentes del régimen simplificado de la Ley del ISR calcularán y, en su caso, enterarán por cuenta de cada uno de sus integrantes los pagos provisionales del IETU que les corresponda a cada uno de éstos, aplicando al efecto lo dispuesto en esta Ley, salvo en los casos que de conformidad con la Ley del ISR el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual.

Los fideicomisos inmobiliarios (FIBRAS) no tendrán la obligación de efectuar pagos provisionales de IETU.

b) Determinación

El monto de los pagos provisionales sigue la misma mecánica que la determinación del IETU anual, modificando las cifras de acuerdo al periodo por el que se determina el pago provisional como a continuación se esquematiza:

OROZCO-FELGUERES

	Ingresos gravados percibidos desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes al que corresponde el pago
Menos:	Deducciones autorizadas para efectos de IETU (por el mismo periodo que los ingresos)
Igual:	Base
Por:	Tasa (16.5% para 2008; 17% para 2009; 17.5% a partir de 2010)
Igual:	IETU
Menos:	Crédito fiscal de ejercicios anteriores (Deducciones>Ingresos)
Igual:	Diferencia a cargo (no puede ser negativa)
Menos:	Crédito fiscal por pago de Sueldos, salarios y asimilados del periodo Crédito fiscal sobre inversiones, del periodo (ver "Disposiciones transitorias") Pagos provisionales de ISR del ejercicio (incluye ISR que le hubieran retenido)
Igual:	Pago provisional de IETU a cargo
Menos:	Pagos provisionales IETU efectivamente pagados del ejercicio
Igual:	Pago provisional de IETU a pagar

c) Consideraciones particulares

A diferencia del cálculo anual, en los pagos provisionales no tomamos como ISR propio por acreditar el efectivamente pagado por distribución de dividendos o utilidades, ni el ISR propio pagado en el extranjero respecto de ingresos provenientes del mismo.

8.- Crédito Fiscal (Art. 11)

8.1.- Cálculo

El crédito fiscal, como se vio anteriormente, puede acreditarse contra el IETU determinado (tanto de manera anual como provisional); dicho importe resulta cuando las deducciones del ejercicio son mayores que los ingresos gravados percibidos en el ejercicio y se calcula como sigue:

	Ingresos gravados percibidos en el ejercicio	7'000,000
Menos:	Deducciones autorizadas	8'200,000
Igual:	Crédito Fiscal	1'200,000
Por:	Tasa (16.5% = 2008; 17% = 2009; 17.5% = 2010)	16.5%
Igual:	Crédito fiscal por acreditar Vs IETU en los sig. 10 ejercicios	198,000

Es así que observamos que el crédito fiscal mencionado sigue la mecánica de las pérdidas fiscales existentes en la LISR.

8.2.- Reglas particulares

Dicho crédito se podrá acreditar contra el IETU del ejercicio así como contra los pagos provisionales en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

OROZCO-FELGUERES

Tratándose de contribuyentes que cuenten con concesión para la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público, el plazo será igual al de la concesión otorgada.

Cabe mencionar que el crédito fiscal se podrá acreditar contra el ISR causado en el ejercicio en que se generó dicho crédito, y no podrá acreditarse contra el IETU y su aplicación no dará derecho a devolución alguna.

El crédito fiscal deberá actualizarse en forma muy similar a la que aplica para la actualización de pérdidas fiscales, según la Ley del ISR.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio este crédito fiscal, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a aplicarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo acreditado.

El derecho a su acreditamiento es personal del contribuyente y no podrá ser transmitido a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión de sociedades, el acreditamiento se podrá dividir entre las sociedades escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida la suma del valor total de los inventarios y de las cuentas por cobrar relacionadas con las actividades comerciales de la escidente cuando ésta realizaba preponderantemente dichas actividades o de los activos fijos cuando la sociedad escidente realizaba preponderantemente otras actividades empresariales. Para determinar la proporción a que se refiere este párrafo se deberán excluir las inversiones en bienes inmuebles no afectos a la actividad preponderante.

El crédito fiscal que se comenta en este numeral se aplicará sin perjuicio del saldo a favor que se genere por los pagos provisionales efectuados en el ejercicio fiscal de que se trate.

9.- Acreditamientos especiales

9.1.- Consolidación fiscal (Arts. 12, 13 y 14)

Las sociedades controladas y la controladora pagarán el IETU del ejercicio que les corresponda de manera individual mediante declaración que se presentará en el mismo plazo establecido para la declaración anual del ISR.

OROZCO-FELGUERES

Como hemos comentado en la determinación del IETU a pagar del ejercicio podemos acreditar el ISR propio del ejercicio. Para esos efectos, las sociedades controladas y la controladora considerarán como ISR propio del ejercicio el ISR que entregaron a la sociedad controladora.

Se considera que el ISR entregado por la sociedad controladora es el ISR que le hubiera correspondido enterar, tanto en pagos provisionales como en el ejercicio, de no haber determinado su resultado fiscal consolidado y que hubiera pagado efectivamente en los términos de la ley del ISR.

Por otro lado, el ISR entregado por las sociedades controladas es el que entregaron a la sociedad controladora así como el enterado efectivamente a la autoridad de manera individual.

La misma tesitura sigue la determinación de los pagos provisionales de IETU para controladoras y controladas. Es decir, que considerarán como pago provisional del ISR propio los pagos de ISR entregados a la sociedad controladora por las sociedades controladas y por la controladora en lo individual. Además, las sociedades controladas considerarán también como pago provisional de ISR propio el ISR enterado a las autoridades.

9.2.- Integrantes de personas morales con fines no lucrativos (Art. 15)

Los integrantes de las personas morales con fines no lucrativos que reciban y acumulen remanente distribuible, podrán acreditar contra el ISR anual el IETU efectivamente pagado por las personas morales que les entregaron dicho remanente, siempre que lo consideren como ingreso acumulable para efectos de ISR, además del remanente que les corresponda.

Cuando sus integrantes sean residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, dichas personas morales podrán acreditar contra el ISR que enteren por cuenta de ellos, el IETU efectivamente pagado, siempre que el mismo se sume al monto del remanente.

El IETU que se podrá acreditar por el integrante de la persona moral será en la misma proporción que le corresponda del remanente distribuible y hasta por el monto que resulta de aplicar al ISR del ejercicio la proporción que representen el total de los ingresos

OROZCO-FELGUERES

acumulables (para ISR) obtenidos por el integrante en el ejercicio de que se trate, sin considerar los que haya percibido por concepto de remanente distribuible, respecto del total de los ingresos acumulables obtenidos en el mismo ejercicio por dicho integrante.

En el caso de integrantes residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, el acreditamiento mencionado no podrá exceder del ISR que le corresponda.

Cabe aclarar que lo mencionado anteriormente no aplica al remanente distribuible que se determine de acuerdo al penúltimo párrafo del artículo 95 de la Ley del ISR (omisiones de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas, erogaciones no deducibles, préstamos a socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta).

10.- Fideicomisos (Art. 16)

Cuando las personas realicen actividades gravadas por el IETU a través de un fideicomiso, la institución fiduciaria determinará el resultado o el crédito fiscal, por dichas actividades en cada ejercicio y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta Ley, incluso la de efectuar pagos provisionales.

Posteriormente, cada fideicomisario asumirá en lo personal la parte de los resultados y créditos fiscales que determine la fiduciaria de acuerdo a la proporción que les corresponda.

En los casos en los que no se hayan designado fideicomisarios o éstos no puedan identificarse, se entenderá que las actividades por las que se deba pagar el IETU las realiza el fideicomitente.

Los fideicomisarios o, en su caso, los fideicomitentes, responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la institución fiduciaria.

11.- Pequeños contribuyentes (Art. 17)

Por lo que se refiere a los REPECOS, si optaron por pagar el ISR mediante estimativa de las autoridades fiscales, también deberán pagar el IETU mediante estimativa que practicarán dichas autoridades. Para ello, dicha estimativa se determinará como sigue:

OROZCO-FELGUERES

	Ingresos gravados estimados del ejercicio
Menos:	<u>Deducciones autorizadas estimadas</u>
Igual:	Base
Por:	<u>Tasa (16.5% = 2008; 17% = 2009; 17.5% = 2010)</u>
Igual:	Resultado
Entre:	<u>12</u>
Igual:	IETU Estimado mensual
Menos:	<u>ISR estimado y créditos aplicables de IETU, del mes</u>
Igual:	<u>IETU a cargo</u>

Para estimar los ingresos y las deducciones, las autoridades fiscales tomarán en consideración los elementos que permitan conocer su situación económica, como son, entre otros: el inventario de las mercancías, maquinaria y equipo; el monto de la renta del establecimiento; las cantidades cubiertas por concepto de energía eléctrica, teléfonos y demás servicios; el uso o goce temporal de bienes utilizados para la realización de actividades por las que se tenga que pagar IETU, así como la información que proporcionen terceros que tengan relación de negocios con el contribuyente.

Cuando un contribuyente inicie operaciones, se realizará el cálculo comentado previamente, pero estimando los ingresos y las deducciones mensuales.

El pago del IETU deberá realizarse por los mismos periodos y en las mismas fechas que el ISR.

Las Entidades Federativas que hayan celebrado el convenio de coordinación para la administración del ISR de REPECOS, deberán, en una sola cuota, recaudar el IVA, el ISR y el IETU a cargo de los contribuyentes que tributen conforme dicho régimen, así como las contribuciones y derechos locales que dichas Entidades determinen.

Cabe señalar que por disposición transitoria, hasta en tanto las autoridades estimen la cuota del IETU, considerarán que el mismo forma parte de la determinación estimativa para los efectos del ISR

12.- Obligaciones de los contribuyentes (Art. 18)

Los contribuyentes del IETU, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de la ley, tendrán las siguientes:

OROZCO-FELGUERES

- a) Llevar contabilidad y efectuar los registros en la misma.
- b) Expedir comprobantes por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales.
- c) Los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas deberán determinar sus ingresos y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- d) Los contribuyentes que con bienes en copropiedad o afectos a una sociedad conyugal realicen actividades gravadas por el IETU, podrán designar un representante común, quien a nombre de los copropietarios o de los cónyuges, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en la Ley.
- e) En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto que esta Ley establece presentando declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio que correspondan, por cuenta de los herederos o legatarios.

13.- Facultades de las autoridades fiscales (Art. 19)

Cuando se determinen en forma presuntiva los ingresos por los que se deba pagar el IETU, a los mismos se les disminuirán las deducciones que, en su caso, se comprueben y al resultado se le aplicará la tasa del impuesto.

Ahora bien, los contribuyentes podrán optar por que las autoridades fiscales en lugar de aplicar lo dispuesto en el párrafo anterior, apliquen el coeficiente de 54% a los ingresos determinados presuntivamente y al resultado se le aplique la tasa de impuesto.

14.- Disposiciones transitorias

Como era de esperarse, la incorporación al marco tributario mexicano de un nuevo impuesto con la trascendencia e implicaciones del IETU, necesariamente obliga a establecer disposiciones transitorias que permitan migrar de un esquema a otro sin causar demasiados estragos a los contribuyentes. Algunas de estas disposiciones transitorias ya se incluyeron en los numerales anteriores.

OROZCO-FELGUERES

14.1.- Inversiones Realizadas entre 1998 y 2007

En cuanto a los saldos pendientes de depreciar fiscalmente al 31 de diciembre de 2007, hay una doble situación. Por un lado, las inversiones adquiridas antes de 1 de enero de 1998, no serán deducibles en forma alguna en el IETU.

Por el contrario, por las inversiones que se hayan adquirido desde el 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007, que en los términos de esta Ley sean deducibles, los contribuyentes podrán aplicar un crédito fiscal contra el IETU, con el que deducirán el 50% del saldo pendiente de depreciar, conforme a lo siguiente:

I. Determinarán el saldo pendiente de deducir de cada una de las inversiones a que se refiere este precepto, que en los términos de la Ley del ISR tengan al 1 de enero de 2008. Dicho saldo se actualizará por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se adquirió el bien y hasta el mes de diciembre de 2007.

II. El monto que se obtenga conforme a la fracción anterior se multiplicará por el 17.5% y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante los diez ejercicios siguientes a partir del ejercicio fiscal de 2008, en contra del IETU del ejercicio de que se trate. Tratándose del ejercicio fiscal de 2008 el porcentaje aplicable será de 16.5% y para el ejercicio fiscal de 2009 el factor aplicable será de 17.0%.

Para los efectos de los pagos provisionales del ejercicio de que se trate, los contribuyentes podrán acreditar la doceava parte del monto que se obtenga conforme al párrafo anterior multiplicada por el número de meses comprendidos desde el inicio del ejercicio de que se trate y hasta el mes al que corresponda el pago.

El crédito fiscal que se determine en los términos de esta fracción se actualizará por el periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el sexto mes del ejercicio fiscal en el que se aplique la parte del crédito que corresponda conforme al primer párrafo de esta fracción. Tratándose de los pagos provisionales, dicho crédito fiscal se actualizará por el periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2007 y hasta el último mes del ejercicio fiscal inmediato anterior a aquél en el que se aplique.

OROZCO-FELGUERES

El acreditamiento a que se refiere esta fracción deberá efectuarse antes de aplicar el Impuesto sobre la Renta propio o el monto del pago provisional del Impuesto sobre la Renta propio, y hasta por el monto del Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio o del pago provisional respectivo, según se trate.

Cuando antes del ejercicio fiscal de 2018 el contribuyente enajene las inversiones a que se refiere este precepto o cuando éstas dejen de ser útiles para obtener los ingresos, a partir del ejercicio fiscal en que ello ocurra el contribuyente no podrá aplicar el crédito fiscal pendiente de acreditar correspondiente al bien de que se trate.

No serán deducibles en los términos de esta Ley las erogaciones por las inversiones a que se refiere este precepto, pagadas con posterioridad al 31 de diciembre de 2007.

Cuando el contribuyente no acredite el crédito fiscal en comento en el ejercicio que corresponda, no podrá hacerlo en ejercicios posteriores.

14.2.- Operaciones efectuadas antes del 1 de enero de 2008

Con el objeto de evitar duplicidades, no estarán afectos al pago del IETU los ingresos que obtengan los contribuyentes por las actividades efectuadas con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando las contraprestaciones relativas a las mismas se perciban con posterioridad a dicha fecha. Ello puesto que dichos ingresos ya se acumularon para efectos de ISR durante 2007.

De manera similar, no serán deducibles las erogaciones que se hayan devengado con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago se efectúe con posterioridad a dicha fecha.

Tratándose del crédito de 16.5% de los sueldos, asimilables y aportaciones de seguridad social deducibles para ISR que se puede restar en el cálculo de los pagos provisionales y del IETU del ejercicio, se aclara que por ningún motivo se podrán considerar los pagos hechos por estos conceptos devengados con anterioridad al 1 de enero de 2008, aun cuando el pago de las mismas se realice con posterioridad a dicha fecha.

OROZCO-FELGUERES

B) LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

1.- Abrogación del IMPAC (Art. 2º transitorio LIETU)

Derivado de la entrada en vigor del IETU, y de conformidad al artículo 2º transitorio de la Ley de dicho tributo, se abroga la Ley del Impuesto al Activo publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1988.

Asimismo quedan sin efecto el Reglamento de la Ley del Impuesto al Activo, las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular, en materia de IMPAC.

Cabe aclarar que las obligaciones derivadas de la Ley del IMPAC que hubieran nacido por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha Ley, durante su vigencia, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en dicho ordenamiento, y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos mencionados en el párrafo anterior.

2.- Recuperación de IMPAC pagado en ejercicios anteriores (Art. 3º transitorio LIETU)

2.1.- Devolución

Los contribuyentes que hubieran estado obligados al pago del IMPAC, que en el ejercicio fiscal de que se trate efectivamente paguen el ISR, podrán solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el Impuesto al Activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el Impuesto sobre la Renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución conforme a la Ley que se abroga.

Sin embargo, la devolución a que se refiere el párrafo anterior tiene límites en su cuantía, ya que en ningún caso la devolución:

a) Podrá ser mayor a la diferencia entre el ISR que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el IMPAC pagado que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007, en los términos de la Ley que se abroga.

OROZCO-FELGUERES

Cabe aclarar que el IMPAC pagado que se menciona debe ser sin considerar las reducciones derivadas de la deducción inmediata y del régimen simplificado, establecidas en el artículo 23 del Reglamento de la Ley del IMPAC.

b) Podrá exceder del 10% del IMPAC por el que se pueda solicitar devolución (es decir, el IMPAC pagado acumulado en los diez ejercicios anteriores).

El Impuesto al Activo que corresponda para determinar la diferencia mencionada (es decir, el importe menor de 2005, 2006 y 2007) será el mismo que se utilizará en los ejercicios subsecuentes.

2.2.- Compensación

Cuando el ISR que se pague en el ejercicio sea menor al IETU del mismo ejercicio, los contribuyentes podrán compensar contra la diferencia que resulte de las cantidades que en los términos del numeral anterior tengan derecho a solicitar su devolución.

2.3.- Otras consideraciones

Cuando el contribuyente no solicite la devolución ni efectúe la compensación en un ejercicio pudiéndolo haber hecho conforme a este capítulo, perderá el derecho a hacerlo en ejercicios posteriores.

Los derechos a la devolución o compensación mencionados son personales del contribuyente y no podrán ser transmitidos a otra persona ni como consecuencia de fusión. En el caso de escisión, estos derechos se podrán dividir entre la sociedad escidente y las escindidas en la proporción en la que se divida el valor del activo de la escidente en el ejercicio en que se efectúa la escisión.

Cabe señalar que para los efectos de lo comentado anteriormente, no se considera Impuesto al Activo efectivamente pagado el que se haya considerado pagado con el acreditamiento establecido en la fracción I del artículo 9 de la Ley que se abroga.

La disposición reitera que los contribuyentes sólo podrán solicitar la devolución a que se refiere este numeral, cuando el ISR efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate sea mayor al IMPAC que se haya tomado para determinar la diferencia comentada.

OROZCO-FELGUERES

C) LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

1.- Fines del impuesto

Este impuesto que entrará en vigor hasta el 1 de julio de 2008, tiene fines extrafiscales y de control, ya que por una parte su función principal es identificar a las personas que omitan total o parcialmente pagar contribuciones; y de control porque al ser acreditable contra el impuesto sobre la renta, retenciones y compensable contra otras contribuciones federales, obliga a los contribuyentes a declarar correctamente sus ingresos y sus deducciones.

2.- Sujetos

2.1.- Gravados (Art.1)

Las personas físicas y morales que reciban depósitos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$ 25,000.00 en el mes, ya sea en una o varias operaciones, en cualquier tipo de cuenta que tengan a su nombre en las instituciones del sistema financiero.

2.2.- Exentos (Art.2)

Se exceptúa del pago a las siguientes personas:

- a) La federación, las entidades federativas, los municipios y las entidades de la administración pública paraestatal que estén considerados como no contribuyentes del impuesto sobre la renta.
- b) Las personas morales con fines no lucrativos.
- c) Las personas físicas y morales por los depósitos en efectivo que reciban mensualmente hasta por un monto máximo acumulado, por institución de crédito, de \$25,000.00
- d) Las instituciones del sistema financiero por depósitos en efectivo que reciban en cuentas propias derivadas de su intermediación financiera o compraventa de moneda extranjera.
- e) Los residentes en el extranjero que obtengan ingresos por salarios en los casos señalados en el artículo 109 fracción XII de la LISR.

OROZCO-FELGUERES

f) Las personas físicas y morales por las cuentas abiertas con motivo de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero.

3.- Objeto y base (Art.3)

El objeto gravado lo constituyen los depósitos en efectivo; en tanto que la base del impuesto será el excedente de la cantidad de \$25,000.00 pesos que sea depositado en efectivo;

Para estos efectos no se considerarán depósitos en efectivo, las transferencias electrónicas de fondos, traspasos entre cuentas, depósitos con títulos de crédito o cualquier otro documento o medio pactado con instituciones del sistema financiero en los términos de las leyes aplicables. Sin embargo, se pagará el impuesto por la adquisición de cheques de caja.

4.- Tasa (Art.3)

El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% sobre el excedente de \$25,000.00

Ejemplo:

	CASO 1	CASO 2	CASO 3
Monto de los depósitos en efectivo mensuales	275,000.00	40,000.00	24,000.00
Menos: Monto exento	25,000.00	25,000.00	25,000.00
Igual: Monto gravado	250,000.00	15,000.00	0
Por : Tasa del impuesto	2%	2%	2%
Igual: Impuesto a recaudar	5,000.00	300.00	0

5.- Intervención del sistema financiero

5.1.- Obligaciones formales (Art. 4)

Como el IDE entrará en vigor el 1 de julio de 2008, las instituciones bancarias cuentan con tiempo suficiente para crear algún sistema o adecuar los existentes, a fin de llevar el control de los depósitos que se efectúen en efectivo y cumplir con las obligaciones siguientes:

OROZCO-FELGUERES

- a) Llevar un registro de los depósitos en efectivo de las cuentas bancarias de cada persona física o moral.
- b) Recaudar el impuesto, el último día del mes de que se trate, de cualquiera de las cuentas que se tengan abiertas en la institución, sobre los depósitos en efectivo que excedan de 25,000 pesos mensuales.
- c) Enterar el impuesto a más tardar el tercer día siguiente a su recaudación.
- d) Entregar al contribuyente y a las autoridades fiscales, de forma mensual y anual la constancia que acredite el impuesto recaudado y el pendiente de recaudar.
- e) Informar a los titulares de las cuentas concentradoras sobre los depósitos en efectivo realizados en ellas.

5.2.- Responsabilidad solidaria

Las instituciones del Sistema Financiero serán responsables solidarias con el contribuyente, cuando omitan informar a las autoridades fiscales que al momento de la recaudación del impuesto, es decir, al final del mes de que se trate, la cuenta del contribuyente no contaba con fondos o estos no fueron suficientes para cubrir el impuesto causado o bien, cuando no recauden dicho impuesto en el momento que se realice algún depósito en el ejercicio.

Si de la Información Anual que se entregue al SAT, se desprendiese que un contribuyente se encuentra en los casos del párrafo anterior, es decir, ante un saldo a pagar, la autoridad determinará el crédito fiscal correspondiente y lo notificará al contribuyente, otorgándole un plazo de 10 días hábiles para hacer la aclaración que corresponda. Al término de dicho plazo, procederá a requerir el pago actualizado más recargos, desde la fecha en que debió hacerse el pago hasta la fecha en que se haga.

Si no se recaudó dicho impuesto por falta de fondos en la cuenta del contribuyente, la actualización y recargos, corresponderán al periodo comprendido desde el último día del ejercicio fiscal de que se trate y hasta que dicho impuesto sea pagado.

OROZCO-FELGUERES

6.- Disminución del impuesto (Art. 7 y 8)

6.1.- Acreditamiento

El impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio de que se trate, será acreditable contra el impuesto sobre la renta a cargo en dicho ejercicio y en los pagos provisionales, salvo que previamente hubiese sido acreditado contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros o compensado contra otras contribuciones federales a su cargo o hubiese sido solicitado en devolución.

Cuando el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio sea mayor que el impuesto sobre la renta del mismo ejercicio, el contribuyente podrá acreditar la diferencia contra el impuesto sobre la renta retenido a terceros.

Los contribuyentes podrán acreditar contra el monto del pago provisional del impuesto sobre la renta del mes de que se trate, una cantidad equivalente al monto del impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el mismo mes, si derivado de este procedimiento resultara una diferencia, el contribuyente podrá compensar contra las contribuciones federales a su cargo.

6.2.- Compensación

Cuando después de efectuar el procedimiento señalado en el párrafo anterior resultara mayor el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado en el ejercicio y en los pagos provisionales, el contribuyente podrá compensar la diferencia contra las contribuciones federales a su cargo en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

6.3.- Devolución

Si después de aplicar los procedimientos de acreditamiento y compensación a que se refieren los párrafos anteriores, subsistiere alguna diferencia, la misma podrá ser solicitada en devolución.

Cuando el contribuyente no acredite en un ejercicio el impuesto establecido en esta Ley efectivamente pagado, pudiendo haberlo hecho conforme a este artículo, perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad por la que pudo haberlo efectuado.

OROZCO-FELGUERES

De igual manera en pagos provisionales.

Si después del acreditamiento y compensación existiera un remanente, este podrá ser solicitado en devolución, siempre y cuando esta última este dictaminada por contador público.

7.- Régimen Simplificado (Art.10)

Los contribuyentes del Régimen Simplificado acreditarán o compensarán por cuenta de cada uno de sus integrantes, salvo contra retenciones de IVA, el IDE que corresponda a cada uno de éstos, salvo en los casos que de conformidad con la LISR el integrante hubiera optado por cumplir con sus obligaciones fiscales en forma individual, en cuyo caso, dicho integrante cumplirá individualmente con las obligaciones establecidas en la LIDE.

8.- Cuentas Concentradoras (Art.11)

Tratándose de los depósitos que se realicen en las cuentas concentradoras, se considerarán efectuados a favor del beneficiario del depósito.

SEGUNDA PARTE. CAMBIOS LEGISLATIVOS

A) LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Las reformas a la LISR, están encaminadas a evitar simulaciones y a precisar los alcances del financiamiento de las empresas, por otra parte se simplifica el cálculo del impuesto de los ingresos obtenidos por las personas físicas.

1.- Disposiciones generales

1.1. Depositario de Valores (Art. 8º)

La adición del art. 8º. Viene a dar seguridad jurídica a los contribuyentes con un sexto párrafo para precisar que se consideran depositarios de valores a las instituciones de crédito, a las sociedades operadoras de sociedades de inversión, a las sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión, a las casas de bolsa y a las instituciones para el depósito de valores del país concesionadas por el gobierno federal.

OROZCO-FELGUERES

1.2. Valor del activo (Art. 9-A)

Debido a la derogación de la Ley de Impuesto al activo, el artículo 9-A de la LISR establece una mecánica para determinar el valor del activo, el que se determina como sigue:

	Se sumarán los promedios mensuales de los activos financieros, correspondientes a los meses del ejercicio y el resultado se dividirá entre el mismo número de meses.
Mas:	El saldo pendiente de deducir o el monto original de la inversión de los activos fijos, cargos y gastos diferidos, actualizado (desde el mes en que se adquirió cada uno de los bienes y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo). El saldo actualizado se disminuirá con la mitad de la deducción anual de las inversiones en el ejercicio, determinada conforme a los artículos 37 y 43 de esta Ley. No se llevará a cabo la actualización por los bienes que se adquieran con posterioridad al último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo.
Mas	El monto original de la inversión de cada terreno, actualizado (desde el mes en que se adquirió o se valuó catastralmente en el caso de fincas rústicas, hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio por el que se calcula el valor del activo), se dividirá entre doce y el cociente se multiplicará por el número de meses en que el terreno haya sido propiedad del contribuyente en el ejercicio por el cual se calcula el valor del activo.
Mas:	Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados y mercancías que el contribuyente utilice en la actividad empresarial y tenga al inicio y al cierre del ejercicio, valuados conforme al método que tenga implantado, se sumarán y el resultado se dividirá entre dos.
Igual:	Valor del activo.

2.- De los Ingresos

Préstamos, aportaciones futuras y aumentos de capital (Art.20).

En concordancia con la adición del artículo 86-A, se considerarán ingresos acumulables las cantidades recibidas en efectivo, en moneda

OROZCO-FELGUERES

nacional o extranjera, por concepto de a) préstamos, b) aumentos de capital y c) aportaciones para futuros aumentos de capital, mayores a \$600,000.00, cuando no informen a la autoridad fiscal de su recepción dentro de los 15 días siguientes (art. 86-A LISR).

3.- De las deducciones en general.

3.1.- Deducción de donativos (Art. 31)

Se reforman los artículos 31 fracción I y 176 fracción III de la LISR, para establecer el monto deducible de los donativos:

- a) Personas morales, hasta el 7% de la utilidad fiscal obtenida en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.
- b) Personas físicas, hasta el 7% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el ISR a su cargo en ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción, antes de aplicar las deducciones personales.

3.2.- Créditos incobrables (Art.31 fracción XVI)

Se incrementa el límite para deducir la pérdida por esos créditos de \$20,000.00 a 30,000.00 unidades de inversión.

3.3.- No deducibilidad del IDE, IETU y Subsidio para el empleo (Art.32).

Se adicionan dos párrafos para especificar que no serán deducibles los pagos del impuesto empresarial a tasa única ni del impuesto a los depósitos en efectivo, a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados, ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

3.4.- Perdidas por enajenación de acciones (Art. 32, fr. XVII).

No serán deducibles las pérdidas que:

- a) Provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos calor cuyo rendimiento no sea interés (art. 9LISR)

OROZCO-FELGUERES

b) Perdidas financieras que provengan operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

c) Únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas perdidas no deberán exceder el monto de dichas perdidas. No obstante, las generadas antes del 1º de enero de 2008 se deducirán en el plazo anterior de cinco años (art. Tercero transitorio, fracción I)

Para poder deducir las perdidas se deberá cumplir con lo siguiente:

a) Acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, se aplicaran los ajustes previstos en el art. 24 de la LISR, es decir la diferencia de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta, y de las perdidas aplicadas o pendientes, todo ello de las deducciones emisoras, y se considerará como valor de adquisición y de enajenación:

b) Cuando las operaciones se realicen en la bolsa de valores, el de operación de cada uno, respectivamente para operaciones fuera de ella, para adquisición el menor entre el valor de operación y el de cotización a la fecha en que se adquirieron, y como el ingreso mayor entre el valor de operación y el de cotización a la fecha en que se enajenaron.

c) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el párrafo anterior, también se aplicarán los ajustes citados en el art. 24 LISR, y se considerara como ingreso el mayor entre el precio pactado y el de venta de acciones determinado con base en los procedimientos establecidos en los artículos 215 y 216 de la LISR.

d) Cuando estas operaciones se realicen entre partes relacionadas se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta ley.

4.- De las Instituciones de Crédito

Enajenación de acciones de sociedades de inversión de capitales
(art.50).

OROZCO-FELGUERES

La ganancia o pérdida que derive de estas operaciones, así como los intereses obtenidos no distribuidos a sus integrantes, se podrá actualizar, para el caso de ganancia, desde el mes en que se obtengan esos ingresos y hasta que se distribuyan los mismos, y las pérdidas, desde que se devengaron los intereses o se generó esta por la enajenación de acciones y hasta el último mes del ejercicio en el que se deducirá la misma. Art. 50 LISR.

5.- Del Régimen de Consolidación fiscal

5.1.- Consolidación fiscal

Se le permite a la controladora restar el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas en los términos del artículo 66 de LISR, que no hayan sido consideradas como colocadas entre el gran público inversionista para efectos fiscales.

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la sociedad controladora emitidas por sociedades que no sean sociedades controladas, únicamente se disminuirá de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la sociedad controladora provenientes de acciones emitidas por sociedades no controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del art. 32 de LISR. En ningún caso la sociedad controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

6.- De las facultades de las autoridades

Créditos respaldados entre partes relacionadas (Art. 92).

No tendrá esa naturaleza las operaciones en las que se otorgue financiamiento a una persona y el crédito esté garantizado por acciones o instrumentos de deuda de cualquier clase, propiedad del acreditado o de partes relacionadas de este que sean residentes en México, cuando el acreditante no pueda disponer legalmente de aquellos, salvo en el caso si el acreditado incumple con sus obligaciones (art. 92, fracción V).

OROZCO-FELGUERES

7.- Del régimen de las personas Morales con fines no Lucrativos

7.1.- Requisitos de las donatarias autorizadas (Art.97).

a) Se incorpora una nueva obligación para las donatarias, consiste en informar a la autoridad sobre las operaciones que celebren con partes relacionadas y de los servicios que reciban o de los bienes que adquieran, de personas que les hubiesen otorgado donativos deducibles.

b) El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar o no revocar las autorizaciones para recibir donativos deducibles en los términos de esta ley, a las entidades que incumplan los requisitos u obligaciones que en su carácter de donataria autorizada deben cumplir conforme a disposiciones fiscales, mediante resolución notificada personalmente.

8.- De las personas físicas

8.1.- Préstamos, donativos y premios de personas físicas (Art.106, párrafos segundo y tercero).

El límite para informar estos conceptos se reduce de \$1'000,000.00 a \$600,000.00, debiendo hacerlo al momento de presentar la declaración anual del ejercicio fiscal en el que se obtengan, ya sea en lo individual o en su conjunto.

8.2.- Limitación a la exención por venta de acciones (Art.106)

No será aplicable para personas o grupo de personas que directa o indirectamente ostenten el 10% o mas de las acciones representativas de capital social de la sociedad emisora y en un periodo de 24 meses, enajenen el 10% o mas de las acciones pagadas de la sociedad de la sociedad de que se trate; es decir cuando menos el 1% ($10\% * 10\% = 1\%$). Esta restricción se aplicara para quienes teniendo el control de la emisora, lo enajenen mediante una o varias operaciones simultaneas o sucesivas en un periodo de veinticuatro meses, incluyendo aquellas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza.

En forma contraria, si la tenencia accionaría es menor o las enajenaciones se realizan en periodos superiores a los citados se tendrá el derecho a la exención, con ello, se restringe el flujo de recursos por estas operaciones sin el pago de ISR.

OROZCO-FELGUERES

9.- De los residentes en el Extranjero

Intereses obtenidos por residentes extranjeros

Es derogado el contenido del párrafo segundo a séptimo e inciso a), fracción II del artículo 195 de la LISR, se corrige una inadecuada ubicación de esas disposiciones, toda vez que hacia referencia a otra fracción distinta de donde se encontraban.

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

Nuevo calculo de ISR de personas físicas

- a) Se integra en una sola tarifa el impuesto y el subsidio fiscal y se sustituye el crédito al salario por el subsidio para el empleo.
- b) Se derogan los artículos 114, 115, 119 y 178, se reforman los artículos, 113 y 117.
- c) Se reestructura la tarifa para incluir el efecto del subsidio fiscal con una proporción de 86% de ingresos gravados
- d) Aumenta de cinco a ocho el número de tramos de la tarifa del impuesto.
- f) Mantiene la tasa marginal máxima en 28%
- g) No modifica las exenciones previstas en el artículo 109 de LISR.
- h) Se sustituye el crédito al salario por el subsidio para el empleo.

11.- Disposiciones transitorias.

11.1.- Mediante el artículo tercero transitorio, fracciones V, VI, VII y VIII, se establece que:

- a) La declaración informativa del crédito al salario pagado en 2007, deberá presentarse a más tardar el 15 de febrero 2008.
- b) Quienes al 1º de enero de 2008 tengan crédito al salario pendiente de acreditar, podrán acreditarlo hasta agotarlo.

OROZCO-FELGUERES

c) La declaración informativa de subsidio para el empleo pagado en 2008, deberá presentarse a más tardar el 15 de febrero de 2009.

d) Las tarifas previstas en los artículos 113 y 117 se encuentran actualizadas a diciembre 2007.

11.2.- Subsidio para el empleo

Es similar en su aplicación al crédito al salario:

Los contribuyentes que perciban ingresos en los términos del primer párrafo o la fracción I del artículo 110 de la LISR, excepto los percibidos por concepto de primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, gozaran de el subsidio para el empleo que se aplicara contra el impuesto que resulte a su cargo en los términos del artículo 113 LISR.

a) se calculará aplicando a los ingresos que sirvan de base para calcular el ISR que correspondan al mes de calendario de que se trate, la siguiente tabla:

TABLA

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto		
Para ingresos de \$	Hasta ingresos de \$	Cantidad de subsidio para el empleo mensual \$
0.01	1,768.96	407.02
1,768.97	2,653.38	406.83
2,653.39	3,472.84	406.62
3,472.85	3,537.87	392.77
3,537.88	4,446.15	382.46
4,446.16	4,717.18	354.23
4,717.19	5,335.42	324.87
5,335.43	6,224.67	294.63
6,224.68	7,113.90	253.54
7,113.91	7,382.33	217.61
7,382.34	En adelante	0.00

OROZCO-FELGUERES

- 1.- Si el impuesto a cargo del trabajador es menor que el subsidio para el empleo mensual, el patrón entregará en efectivo al trabajador la diferencia que se obtenga.
- 2.- El patrón podrá acreditar las cantidades pagadas contra el ISR a su cargo o del retenido a terceros.
- 3.- Las cantidades entregadas no serán acumulables ni formaran parte del cálculo de la base gravable de cualquier otra contribución por no tratarse de una remuneración al trabajo personal subordinado.
- 4.- Cuando se tenga dos empleos, los trabajadores deberán elegir el empleador que aplicará el subsidio, y comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores a fin de que ellos ya no les apliquen el subsidio para el empleo correspondiente.

12.- De la declaración Anual

11.1.- Calculo del Impuesto (Art. 177)

Para determinar el ISR anual de los trabajadores, el patrón disminuirá de la totalidad de los ingresos por salarios (fracción I art.110 LISR), obtenidos en un año de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de servicio personal subordinado, al resultado obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 177 de la misma ley.

a) El impuesto a cargo del contribuyente se disminuirá con la suma de las cantidades que por concepto de subsidio para el empleo mensual le correspondió al contribuyente:

- 1.- Si el impuesto determinado conforme al artículo 177 de LISR excede de las sumas de las cantidades que correspondieron al trabajador por concepto de subsidio para el empleo mensual, se considerara como impuesto a cargo del trabajador el excedente que resulte. Contra el impuesto que resulte a cargo será acreditable el importe de los pagos provisionales efectuados.
- 2.- Si el impuesto determinado, es menor a la suma de las cantidades que correspondieron al trabajador por concepto de subsidio para el empleo, no habrá impuesto a cargo del trabajador ni se le entregará cantidad alguna al trabajador por concepto de subsidio para el empleo.

OROZCO-FELGUERES

B) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1.- Derechos y obligaciones de los contribuyentes

1.1.- Promociones escritas

Se adiciona un párrafo al artículo 18 para facultar a las autoridades fiscales el requerir la ratificación de la firma de los particulares, cuando esta sea ilegible o bien se dude de su autenticidad.

En el mismo sentido, se reforma el primer párrafo del artículo 19 para establecer como nuevo requisito de las promociones, el deber de adjuntar a las mismas copia de identificación oficial del promovente y exhibir el original al momento de la presentación, a fin de llevar a cabo el cotejo respectivo.

1.2.- Devoluciones

a) Se reforma el artículo 22 para crear a favor de la autoridad fiscal un nuevo supuesto de ejercicio de facultades de comprobación, con el fin de verificar la procedencia de una solicitud de devolución presentada por los contribuyentes. Estas nuevas facultades suspenderán los plazos para efectuar la devolución solicitada y se llevarán a cabo en 90 o 180 días (el plazo indicado en segundo término aplica si se tiene que recurrir a información de terceros relacionados o se necesita información de autoridades aduaneras), y serán independientes de las otras facultades de comprobación (visitas, revisión de gabinete y revisión del dictamen) ejercidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

b) En el mismo tenor, se reduce de \$25 mil a \$10 mil el monto a partir del cual se deberá usar la FIEL (Firma Electrónica) antes FEA (Firma Electrónica Avanzada) con motivo de una solicitud de devolución.

1.3.- Responsabilidad solidaria

a) Se adiciona a la fracción III del artículo 26 un nuevo supuesto en la que incurrirán los directivos de las personas morales. Tal es el hecho de que la persona moral desocupe el lugar que se tenga dado de alta como domicilio fiscal, sin presentar previamente el aviso respectivo.

OROZCO-FELGUERES

b) Por su parte, se modifica la fracción XVII del artículo 26, para precisar, que tratándose de asociación en participación, son los socios (y no los asociados) los responsables solidarios del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.- Facultades de las autoridades fiscales

2.1.- Facultades de comprobación

a) Se reforma la fracción V del artículo 42 para ampliar los supuestos bajo los cuales la autoridad fiscal, tratándose de la verificación de comprobantes y avisos, podrá solicitar la exhibición de comprobantes vinculados con mercancías. Dichos supuestos son los que tengan que ver con la legal estancia, tenencia e importación de las mismas.

b) Por otra parte, se reforman los artículos 46 y 50 para aumentar los supuestos bajo los cuales se podrá llevar a cabo una nueva visita domiciliaria. Tal es el caso de que el particular exhiba, en un procedimiento de defensa, documentos que no fueron exhibidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Cabe resaltar que el ejercicio de esta acción de la autoridad no será automática, sino que está sujeta a que la autoridad objete (impugne en la vía incidental) el documento, argumentando que el mismo es falso y, además, que la autoridad administrativa o jurisdiccional que conozca del incidente declare fundada la objeción.

c) En materia de visitas para verificar la emisión de comprobantes fiscales, se adiciona un último párrafo al artículo 49 para precisar que la emisión y notificación de la resolución determinante de un crédito fiscal, también está sujeta al plazo de 6 meses posteriores a partir del vencimiento de los 3 días hábiles con que cuenta el contribuyente para desvirtuar los hechos determinados por la autoridad fiscal.

d) En cuanto a la revisión del dictamen, se reforma el artículo 52-A para adicionar supuestos en razón de los cuales la autoridad fiscal no estará obligada a respetar la revisión secuencial: 1. que el dictamen no surta efectos fiscales; 2. que el contador público no esté autorizado (es obvio); 3. que el contador público desocupe su domicilio fiscal sin presentar aviso; y 4. que el objeto de la revisión verse sobre casos relacionados con contribuciones y otros temas de comercio exterior.

OROZCO-FELGUERES

2.2.- Presunción de ingresos

Se reforma el artículo 59, para contemplar como supuesto de presunción de ingresos a los depósitos cuya suma sea superior a \$1 millón de pesos, en aquellos casos en que la persona beneficiaria de los mismos no esté inscrita en el RFC o estando inscrita no esté obligada a llevar contabilidad. Esta regla no se aplicará, a menos que el particular informe de los depósitos que se le efectuaron, pero siempre que el informe ocurra antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

2.3.- Motivación de resoluciones fiscales

Se reforma el artículo 63, para permitir que la autoridad fiscal se pueda allegar de información de cualquier otra autoridad, y no solo de las fiscales, a fin de motivar correctamente sus resoluciones.

2.4.- Caducidad

Se reforma el tercer párrafo del artículo 67, en dos sentidos: por un lado, para sujetar al plazo de caducidad de determinación de responsabilidad solidaria a los socios o accionistas y asociantes en participación y, por otro, para precisar que dicho plazo será de cinco años contados desde el momento en que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

2.5.- Reserva de información

Se reforma y adiciona el artículo 69, para precisar términos y formas en que las autoridades fiscales podrán hacerse llegar de información o proporcionarla a otras autoridades como laborales o sanitarias.

3.- Infracciones

Se reforma el artículo 89, para incorporar un nuevo supuesto de infracción a terceros. Ahora son sujetos de infracción no sólo los asesores externos de los contribuyentes, sino también los empleados o personal interno, que intervenga o colabore en la alteración de las cuentas o asientos contables, o bien con la inscripción de datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

OROZCO-FELGUERES

En este sentido, subsisten los supuestos de infracción para asesores o consejeros externos, pero se amplía o se incorpora el supuesto de prestación de servicios. Solo cambia de fracción, pero su contenido es el mismo, el hecho de que se sea cómplice en cualquier forma no prevista.

Se adiciona un párrafo para "salvar" a los asesores externos de la imposición de la multa, que ahora será de 35 mil a 55 mil pesos. La clave está en insertar en las opiniones escritas que se emitan alguna de las siguientes cláusulas: *"el criterio contenido en esta opinión es diverso de los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación"*, o bien *"la asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales"*.

En razón de estas modificaciones se derogan los artículos 91-C y 91-D.

4.- Delitos

Se reforma el primer párrafo del artículo 108 para incorporar nuevo supuesto de defraudación fiscal, consistente en la existencia de ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Pedimos a nuestros lectores tomar en cuenta los comentarios que hacernos al respecto en la tercera parte de este documento.

5.- Procedimientos Administrativos

5.1.- Del Recurso de Revocación

Se adiciona el artículo 121 para precisar que las oficinas de correos para presentar el recurso de revocación por la vía del correo certificado con acuse de recibido, serán aquellas del Servicio Postal Mexicano y las que determine el SAT mediante reglas de carácter general.

5.2.- De las notificaciones

Se reforma el artículo 139 para precisar reglas de notificación mediante estrados.

OROZCO-FELGUERES

5.3.- Suspensión de la ejecución

Se adiciona el artículo 144, para efectos de precisar que el cobro del IETU se suspenderá ante la existencia de la declaratoria de concurso mercantil decretada por tribunal competente, y hasta en tanto sea firmado el convenio respectivo o se decrete la quiebra del contribuyente.

Se señala que el IETU no cobrado podrá ser objeto de condonación.

5.4.- Del Procedimiento Administrativo de Ejecución

En materia de intervención de contribuyentes, se reforma el artículo 165 para precisar que el retiro del 10% de los ingresos para cubrir el crédito fiscal, se efectuará una vez que sean cubiertos los adeudos por concepto de salarios y demás créditos preferentes, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación, en términos de lo dispuesto por el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

C) LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

El IEPS es un medio de recaudación que tiene como objeto principal el gravar actividades específicas como la producción de; a) Bebidas con contenido alcohólico, b) Tabacos labrados, c) Gasolina y Diesel, así como la prestación de servicios de; d) Comisión, Mediación, Agencia, Representación, Correduría, Consignación y Distribución de los bienes que citados.

En las reformas publicadas el pasado lunes 01 de octubre, se adiciona como objeto de este impuesto la realización de juegos con apuestas y sorteos, considerando que este no ha sido gravado de acuerdo con la práctica internacional, y que los costos sociales vinculados no han sido compensados.

Por otra parte se establece que en la revisión de las solicitudes de expedición de marbetes y precintos, las autoridades puedan requerir información para comprobar el uso correcto de los marbetes, toda vez que se ha observado que éstos solicitan cantidades muy superiores a los que realmente pueden utilizar, lo que pone de manifiesto un uso indebido.

Con lo comentado en los párrafos precedentes detallamos las reformas a la ley del impuesto especial sobre producción y servicios.

OROZCO-FELGUERES

1.- Objeto y Tasa (Art. 2)

Se adiciona como objeto base del impuesto, la realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos y su Reglamento, los que realicen los organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares, que se efectúen en el territorio nacional. Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquéllos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar, aplicándoles la tasa del 20%

2. Disminución de la base de juegos con apuestas y sorteos (Art. 5-B)

Las personas que realicen juegos con apuestas y sorteos, podrán disminuir del impuesto correspondiente a dichas actividades en el mes de que se trate, el monto de la participación que corresponda al Gobierno Federal de los productos obtenidos por los permisionarios, prevista en la Ley Federal de Juegos y Sorteos, que hayan pagado en el mismo mes.

Cuando dicha disminución exceda del impuesto que deba enterar el contribuyente, la diferencia podrá disminuirla en los meses siguientes hasta agotarla, sin que en ningún caso dé lugar a acreditamiento, compensación o devolución alguna.

Los contribuyentes también podrán disminuir del impuesto correspondiente, en el mes de que se trate, el monto del pago efectivamente realizado por concepto de los impuestos que las entidades federativas tengan establecidos sobre los juegos con apuestas y sorteos, sin que en ningún caso esta disminución exceda de la quinta parte del impuesto que establece esta Ley a dichas actividades.

La disminución prevista en este párrafo se podrá realizar en la declaración de pago siguiente al mes en que se haya efectuado el entero de los impuestos establecidos por las entidades federativas.

OROZCO-FELGUERES

3. Exención en la realización de juegos con apuestas y sorteos (Art. 8)

No se pagará el impuesto establecido en la Ley del IEPS, por la realización de juegos con apuestas y sorteos, en los siguientes supuestos:

a) Cuando se lleven a cabo por personas morales sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a que se refiere el artículo 95, fracciones VI, X y XVII de dicha Ley, siempre que destinen la totalidad de sus ingresos, una vez descontados los premios efectivamente pagados, a los fines para los cuales fueron constituidas.

b) Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad sin sujetarse a pago, a la adquisición de un bien o a la contratación de un servicio.

c) Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad a título gratuito por el solo hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, siempre que el realizador cumpla los requisitos siguientes:

1.- No obtenga más de diez permisos para celebrar sorteos en un año de calendario.

2.- El monto total de los premios ofrecidos en un año de calendario no exceda el 3% de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior.

Quienes realicen sorteos en el ejercicio de inicio de actividades, podrán estimar sus ingresos en dicho ejercicio para los efectos de lo dispuesto en este inciso. En el supuesto de que el monto de los premios ofrecidos exceda el por ciento a que se refiere el párrafo anterior, se pagará el impuesto que corresponda de conformidad con lo dispuesto en esta Ley con la actualización y los recargos respectivos.

4.- Determinación de la base del impuesto sobre la realización de juegos con apuestas y sorteos (Art. 18)

Para calcular el impuesto por la realización de juegos con apuestas y sorteos, se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades.

OROZCO-FELGUERES

En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas.

Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate, se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios.

Cuando en algún sorteo el premio ofrecido se encuentre contenido de manera referenciada y oculta en bienes cuya adquisición otorgue el derecho a participar en dicho sorteo, se considerará como valor el precio en el que la persona que lo realice haya enajenado todos los bienes que participen en ese sorteo.

Tratándose de sorteos en los que los participantes obtengan dicha calidad, incluso a título gratuito, por el hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, recibiendo para ello un comprobante, se considerará como valor el monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho a participar, conforme a las condiciones del sorteo establecidas en el permiso otorgado por la autoridad competente. Cuando además de adquirir un bien o contratar un servicio, se pague una cantidad adicional para participar en el sorteo de que se trate, el impuesto además de calcularse en los términos ya señalados también se calculará sobre dicha cantidad.

4.1.- Disminuciones a la base

Los valores base del impuesto sobre juegos con apuestas y sorteos se podrán disminuir con el monto de los siguientes conceptos:

a) Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor de mercado.

b) Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes, siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y éstas se encuentren debidamente registradas en contabilidad

OROZCO-FELGUERES

y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registren en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio.

Cuando el monto de los conceptos mencionados en los párrafos precedentes sea superior a los valores de los juegos con apuestas y sorteos, correspondientes al mes de que se trate, la diferencia se podrá disminuir en los meses siguientes hasta agotarse.

5.- Obligación adicional con el uso de Marbetes o Precintos (Art. 19)

Se adiciona la fracción XV del artículo 19 de la Ley del IEPS, donde los productores, envasadores e importadores de bebidas alcohólicas estarán obligados a presentar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero, del año que corresponda, un informe de los números de folio de marbetes y precintos, según corresponda, obtenidos, utilizados, destruidos, e inutilizados durante el trimestre inmediato anterior.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior o terceros con ellos relacionados, deberán proporcionar a las autoridades fiscales, con motivo de la solicitud de marbetes o precintos que realicen, la información o documentación que sea necesaria para constatar el uso adecuado de los marbetes o precintos que les hayan sido entregados.

6.- Facultad adicional de la autoridad respecto del uso de marbetes o precintos (Art. 26-A)

Las autoridades fiscales podrán requerir a los contribuyentes la información o documentación que sea necesaria para constatar el uso adecuado de los marbetes o precintos que les hayan sido entregados, para lo cual se les otorgará un plazo de 10 días, apercibiéndoles que, de no hacerlo en ese plazo, se les tendrá por desistidos de la solicitud de marbetes o precintos que, en su caso, hubieren formulado.

7.- Participación de las Entidades Federativas respecto de la recaudación sobre la realización de juegos con apuestas y sorteos (Art. 27 y 29)

OROZCO-FELGUERES

7.1.- Limitación a Entidades Federativas Coordinadas

Los Estados adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no mantendrán impuestos locales o municipales sobre los actos o actividades por los que deba pagarse el IEPS o sobre las prestaciones o contraprestaciones que deriven de los mismos, ni sobre la producción, introducción, distribución o almacenamiento de bienes cuando por su enajenación deba pagarse dicho impuesto.

La prohibición a que se refiere el presente artículo no será aplicable respecto de los impuestos locales o municipales que establezcan las entidades federativas a las actividades de juegos con apuestas y sorteos de esta Ley.

7.2.- Incentivo a Entidades Federativas (Art.29)

Las entidades federativas que tengan celebrado con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público convenio de coordinación para la administración del impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes de acuerdo con lo previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, administrarán el impuesto especial sobre producción y servicios de las actividades sobre juegos con apuestas y sorteos, correspondiente a los contribuyentes que hayan optado por pagar el impuesto sobre la renta mediante estimativa practicada por las autoridades fiscales. Las entidades federativas recibirán como incentivo el 100% de la recaudación que obtengan por el citado concepto.

D) LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Se reforma el artículo 2-A fracción I último párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para precisar que, según se trate de territorio nacional o zona fronteriza, se aplicará la tasa del 15% o del 10%, a la enajenación de los alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos, cuando sean para llevar o para entrega a domicilio.

OROZCO-FELGUERES

E) LEY FEDERAL DE DERECHOS

1. Derecho ordinario sobre hidrocarburos

1.1.- Obligaciones a cargo de PEMEX (art. 254, párrafo primero)

Se establece la obligación de efectuar el pago anual del derecho ordinario sobre hidrocarburos, aplicando la tasa de 71.5% a la diferencia que resulte entre el valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año y las deducciones permitidas en este artículo.

La obligación respectiva habrá de cumplirse mediante declaración anual que se presentará a más tardar el último día hábil del mes de marzo del siguiente año correspondiente al ejercicio de que se trate.

Por disposición transitoria se contempla que en el año 2008 el derecho ordinario sobre hidrocarburos se calculará aplicando la tasa de 74%; en el año 2009 se aplicará una tasa de 73.5%; en el año 2010 una tasa de 73%, y en el año de 2011 se aplicará una tasa de 72.5%.

1.2.- Deducciones para la determinación del costo (art. 254, fracciones IV y VI)

Se precisa que son deducibles los costos, considerándose para tales efectos las erogaciones necesarias para la explotación de los yacimientos de petróleo crudo o gas natural determinados de conformidad con las Normas de Información Financiera mexicanas, excepto las inversiones en exploración secundaria, desarrollo y oleoductos. Los únicos gastos que se podrán deducir serán los de exploración, transportación o entrega de los hidrocarburos. Los costos y gastos se deducirán cuando hayan sido efectivamente pagados en el periodo al que corresponda el pago.

También será deducible el derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía a los que se refiere el artículo 254 Bis de esta Ley.

Se adiciona un párrafo sexto, para precisar que el monto de la deducción por concepto de los costos, gastos e inversiones deducibles, relacionados con el petróleo crudo y gas asociado extraídos, sin considerar los señalados en las fracciones V, VI y VII del presente artículo, no excederá el valor de 6.50 dólares de los Estados Unidos de América por barril de petróleo crudo equivalente del volumen total del mismo en el año de que se trate.

OROZCO-FELGUERES

Asimismo, mediante la adición de un séptimo párrafo, se aclara que el monto de la deducción por concepto de los costos, gastos e inversiones deducibles, relacionados con el gas natural no asociado extraído, sin considerar los señalados en las fracciones V, VI, VII y VIII de este artículo, no excederá el valor de 2.70 dólares de los Estados Unidos de América por cada mil pies cúbicos de gas natural no asociado del volumen total del mismo en el año de que se trate.

2. Derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía

2.1.- Obligaciones a cargo de PEMEX (art. 254 Bis, párrafo primero)

PEMEX Exploración y Producción estará obligado al pago anual del derecho para la investigación científica y tecnológica en materia de energía, aplicando la tasa del 0.65% al valor anual del petróleo crudo y gas natural extraídos en el año. El valor de estos productos se calculará de acuerdo con lo establecido en el artículo 258 de esta Ley.

Por disposición transitoria se aclara que a partir del 1 de enero de 2008 y hasta el año 2011 el derecho en comento se determinará conforme a las siguientes disposiciones:

a) En el año 2008 se aplicará una tasa anual de 0.15%, cuya recaudación se distribuirá de la siguiente forma:

i. El 53% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos.

ii. El 2% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos para la formación de recursos humanos.

iii. El 35% al Fondo de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico del Instituto Mexicano del Petróleo.

iv. El 10% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Sustentabilidad Energética.

b) En el año 2009 se aplicará una tasa anual de 0.30%, cuya recaudación se distribuirá de la siguiente forma:

i. El 63% al Fondo Sectorial CONACYT- Secretaría de Energía-Hidrocarburos.

OROZCO-FELGUERES

ii. El 2% al Fondo CONACYT- Secretaría de Energía-Hidrocarburos para la formación de recursos humanos.

iii. El 20% al Fondo de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico del Instituto Mexicano del Petróleo.

iv. El 15% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Sustentabilidad Energética.

c) En el año 2010 se aplicará una tasa de 0.40%, cuya recaudación se distribuirá de la siguiente forma:

i. El 63% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos.

ii. El 2% al Fondo CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos para la formación de recursos humanos.

iii. El 15% para el Fondo de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico del Instituto Mexicano del Petróleo.

iv. El 20% al Fondo CONACYT-Secretaría de Energía-Sustentabilidad Energética.

d) En el año 2011 se aplicará una tasa de 0.50%, cuya recaudación se distribuirá de la siguiente forma:

i. El 63% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos.

ii. El 2% al Fondo CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos para la formación de recursos humanos.

iii. El 15% para el Fondo de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico del Instituto Mexicano del Petróleo.

iv. El 20% al Fondo CONACYT-Secretaría de Energía-Sustentabilidad Energética.

2.2.- Cálculo de pagos provisionales (art. 254 Bis, párrafo tercero)

OROZCO-FELGUERES

El pago provisional se calculará aplicando al valor del petróleo crudo y gas natural extraídos desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del trimestre al que corresponda el pago, la tasa de 0.65%. Al pago provisional así determinado, se le restarán los pagos provisionales efectivamente pagados de este derecho, realizados en los trimestres anteriores correspondientes a dicho ejercicio, siendo la diferencia el pago provisional a enterar.

2.3.- Recaudación anual del derecho (art. 254 Bis, párrafo quinto)

La recaudación anual que genere la aplicación del derecho a que se refiere este artículo se distribuirá de la siguiente forma:

a) El 63% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos, que se creará de conformidad con las disposiciones de la Ley de Ciencia y Tecnología, cuyo objeto será la investigación científica y tecnológica aplicada, tanto a la exploración, explotación y refinación de hidrocarburos, como a la producción de petroquímicos básicos; así como la adopción, innovación, asimilación y desarrollo tecnológico en las materias señaladas en el inciso anterior.

b) El 2% al mismo Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos, con el objeto de formar recursos humanos especializados en la industria petrolera, a fin de complementar la adopción, innovación, asimilación y desarrollo tecnológico que impulsará dicho Fondo.

c) El 15% al Fondo de investigación científica y desarrollo tecnológico del Instituto Mexicano del Petróleo, conforme a lo establecido en la Ley de Ciencia y Tecnología, que se utilizará en las mismas actividades de los incisos anteriores. De estos recursos, el Instituto Mexicano del Petróleo destinará un máximo de 5% a la formación de recursos humanos especializados.

d) El 20% al Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Sustentabilidad Energética, que se creará de conformidad con las disposiciones de la Ley de Ciencia y Tecnología. Estos recursos se destinarán al financiamiento de proyectos, cuyo objeto será la investigación científica y tecnológica aplicada, tanto a fuentes renovables de energía, eficiencia energética, uso de tecnologías limpias y diversificación de fuentes primarias de energía.

OROZCO-FELGUERES

2.4.- Investigación (art. 254 Bis, párrafos sexto a noveno)

Las materias de investigación serán definidas por la Secretaría de Energía y los proyectos serán realizados exclusivamente por los institutos de investigación y de educación superior del país.

En la aplicación de los recursos asignados se dará prioridad a las finalidades siguientes:

- a) Aumentar el aprovechamiento de los yacimientos de hidrocarburos.
- b) La exploración, especialmente en aguas profundas, para incrementar la tasa de restitución de reservas.
- c) La refinación de petróleo crudo pesado.
- d) La prevención de la contaminación y la remediación ambiental relacionadas con las actividades de la industria petrolera.

PEMEX y sus organismos subsidiarios participarán en el Comité Técnico y de Administración del Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos. Un representante de la Secretaría de Energía presidirá este Comité y un representante de Petróleos Mexicanos será el secretario administrativo del mismo.

Los recursos del Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos se canalizarán de conformidad con el objeto y las prioridades que el mismo establece, para atender el Programa de Investigación, Desarrollo de Tecnología y Formación de Recursos Humanos Especializados que apruebe el Comité Técnico y de Administración del Fondo.

Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios presentarán anualmente, para aprobación del Comité Técnico y de Administración del Fondo Sectorial CONACYT-Secretaría de Energía-Hidrocarburos, el Programa de Investigación, Desarrollo de Tecnología y Formación de Recursos Humanos Especializados.

OROZCO-FELGUERES

3. Determinación del derecho ordinario sobre hidrocarburos

3.1.- Pagos provisionales (art. 255)

Se reforma el artículo para precisar que se harán pagos provisionales mensuales, aplicando la tasa del 71.5% al valor del petróleo crudo y gas natural extraídos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponda el pago.

3.2. Recaudación federal participable (art. 261)

Se modifica el artículo para precisar el monto que se considerará como federal participable, mismo que derivará de aplicar a la recaudación obtenida por el derecho ordinario sobre hidrocarburos, la tasa de 85.31%.

Asimismo, se destaca que el 3.17% de la recaudación obtenida por el derecho ordinario sobre hidrocarburos se multiplicará por el factor de 0.0148, y el monto que resulte se destinará a los municipios colindantes con la frontera o litorales por los que se realice materialmente la salida del país de los hidrocarburos.

Mediante disposición transitoria se aclara que el monto de la recaudación federal participable en el año 2008 se calculará aplicando la tasa de 81.72%. En el año 2009 se calculará con base en una tasa de 82.52%; durante 2010 se calculará aplicando una tasa de 83.28%; y en 2011 se calculará aplicando una tasa de 83.96%.

En relación con los recursos para los municipios, éstos se calcularán con base en los factores siguientes: 0.0142 para el año 2008; 0.0143 para el año 2009; 0.0145 para el año 2010; y 0.0146 para el 2011.

4. Disposiciones transitorias

4.1.- Derecho único sobre hidrocarburos en campos abandonados

Se establece la obligación a cargo de PEMEX de efectuar el pago anual del derecho único sobre hidrocarburos, por el valor de la extracción de petróleo y gas natural de los campos abandonados y en proceso de abandono según la tabla y los criterios que la norma indica.

OROZCO-FELGUERES

4.2.- Eficiencia operativa de PEMEX

Durante el 1 de enero de 2008 al 31 de diciembre del 2012, Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios, previa aprobación de la Secretaría de Energía, llevarán a cabo un programa para incrementar su eficiencia operativa. La Secretaría de Energía diseñará indicadores cuantificables, objetivos y verificables y establecerá, con base en estándares internacionales, las metas asociadas a éstos para la evaluación del programa.

TERCERA PARTE.

CRÍTICA JURÍDICA A LA REFORMA

A) IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

1. Es de destacarse la denominación otorgada al nuevo impuesto al configurarlo como de tipo "empresarial", cuando también grava otras manifestaciones económicas que no son empresariales. Para estos efectos habría sido mejor que quedara una de las denominaciones propuestas inicialmente: IMPUESTO A TASA ÚNICA.

Pues bien, la definición de empresa la encontramos en el último párrafo del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica que por aquélla debe entenderse a la persona física o moral que realiza actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y/o silvícolas.

En razón de que el arrendamiento de casa habitación queda contemplado como hecho sujeto a imposición, consideramos que estamos en presencia de una grave irregularidad legislativa. Lo anterior, en virtud de que el arrendamiento de casa habitación de ninguna manera constituye actividad empresarial. Es cierto que refleja contenido económico, pero no empresarial o de lucro.

Lo anterior cobra mayor énfasis si tomamos en consideración que la enajenación de casa habitación, por regla general, está exenta del pago del IETU. Tan es así que las personas físicas que realicen actividades empresariales y/o otorguen el uso o goce temporal de bienes, no pagarán el IETU siempre que su casa habitación no la hayan deducido para efectos de dicho impuesto (situación que, consideramos, ocurrirá normalmente).

OROZCO-FELGUERES

De esta manera, las personas físicas arrendadoras cuentan con argumentos suficientes para solicitar la protección constitucional, a fin de que el juzgador de amparo excluya de su esfera jurídica la obligación de pago de una contribución que no es acorde con su capacidad contributiva, así como por estar desvinculada del esquema de igualdad que rige nuestra Constitución.

2. Ahora bien, en relación con las actividades gravadas o hechos imponibles es importante destacar que el IETU es un gravamen difícil de catalogar. La Exposición de Motivos lo presenta como un impuesto personal, de control. Pero es también el contenido de la ley, especialmente la existencia de deducciones, lo que confirma que se trata de un impuesto personal.

Sin embargo, consideramos que igualmente nos encontramos en presencia de un impuesto real (como el IVA), en virtud de que grava operaciones de consumo, como lo son precisamente la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

3. En lo tocante al ingreso gravado, debemos destacar que este se conformará con el precio o la contraprestación que sea pagada, y desde luego con *"cualquier otro concepto"* que incremente positivamente el patrimonio del contribuyente. Sobre este punto es importante comentar que la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ya ha estudiado y declarado válida dicha circunstancia, bajo el argumento de que la legislación no es diccionario y que, por lo mismo, el legislador no puede contemplar todos y cada uno de los supuestos que incrementan el patrimonio:

"RENDA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO... no implica que... el legislador haya creado un tributo sin objeto,... como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial... el ingreso puede recibirse de muchas formas,... la legislación aplicable... entiende al ingreso en un sentido amplio,... salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario."

"RENDA. EL ARTÍCULO 17 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL INCLUIR LA EXPRESIÓN "O DE CUALQUIER OTRO TIPO" NO VIOLA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA."

OROZCO-FELGUERES

Por tanto, basta que un concepto modifique positivamente el referido patrimonio, para que se considere ingreso gravado.

4. Por lo que se refiere a los sujetos exentos, debe destacarse la violación a la garantía de equidad tributaria que se presenta en perjuicio de las asociaciones o sociedades civiles, que contando con instalaciones deportivas que excedan del 25% del valor total de sus instalaciones, proporcionen servicios a sus socios. En este caso quedan incluidos los Clubes de Golf y otros Clubes Deportivos, que sin justificación legal alguna reciben un tratamiento fiscal diferenciado.

Asimismo, es importante destacar que sólo las personas morales con fines no lucrativos, que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, gozarán de la exención de pago respectiva. Esto quiere decir que las instituciones educativas aunque cuenten con su REVOE no gozan, per se, de la exención de pago del IETU, sino que es necesario que cuenten con autorización para recibir donativos y que, además, no distribuyan remanente distribuible a persona alguna, incluso a sus propios asociados, a menos que estos sean otras donatarias autorizadas.

Respecto de los contribuyentes del sector primario, es destacable que se les exentará del pago del IETU en los mismos términos que la LISR, pero siempre y cuando estén inscritos en el RFC. Consideramos que la inclusión de este requisito era irrelevante, ya que si un contribuyente del sector primario desea ajustarse a los lineamientos de la LISR, necesariamente debe contar con RFC.

5. En cuanto a las deducciones es de resaltarse la posibilidad con que cuentan los contribuyentes de efectuar erogaciones relacionadas con la administración de las actividades gravadas, o con la producción, comercialización y distribución de bienes y/o servicios.

Esto se destaca porque la iniciativa de creación del IETU se presentó contemplando deducciones muy limitadas, y ahora la ley respectiva prevé conceptos muy generales, pudiendo tener cabida infinidad de erogaciones deducibles.

Ahora bien, estos conceptos podrían quedar restringidos en razón del concepto "estrictamente indispensables" que contiene el artículo 6 de la LIETU, al regular los requisitos de las deducciones que pueden realizarse.

OROZCO-FELGUERES

Sin embargo, consideramos que la restricción en comento sería mínima, ya que siguiendo la interpretación de nuestros Tribunales de Amparo, gran cantidad de deducciones pueden realizarse en razón del concepto "estrictamente indispensables".

"RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002)... atendiendo a los fines de cada empresa y al gasto específico de que se trate. En tales condiciones, el carácter de indispensable se encuentra vinculado con la consecución del objeto social de la empresa"

En el mismo sentido, cabría tomar en cuenta las siguientes tesis:

"DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. ...a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente"

"DEDUCCIONES. CRITERIO PARA SU INTERPRETACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ...existen ciertas erogaciones cuya deducción debe reconocerse, ya no por un principio de política fiscal, sino en atención a la garantía constitucional de proporcionalidad tributaria"

6. Por otra parte, llaman la atención los créditos fiscales con que contarán los contribuyentes.

En primer lugar, el que resulte con motivo de comparar los ingresos y las deducciones, siempre que las segundas sean mayores a los primeros. No se trata de una "pérdida" como la que puede determinarse para efectos del impuesto sobre la renta, sino de un monto acreditable contra el IETU, que se obtendrá de multiplicar la diferencia que resulte, por la tasa de impuesto vigente en el ejercicio que corresponda.

En segundo lugar, el que resulte de multiplicar la suma de los ingresos gravados y de las aportaciones de seguridad social, por la tasa de IETU vigente en el ejercicio que corresponda.

OROZCO-FELGUERES

Sobre este crédito fiscal, debe destacarse que no todos los contribuyentes gozarán del mismo, ya que no todos efectúan, por concepto de salarios, erogaciones gravadas para efectos de la LISR.

Ante esta circunstancia, nos encontramos frente a una violación a la garantía de equidad tributaria, porque por cuestiones ajenas a los contribuyentes (tipo de erogaciones que efectúan) se limita el derecho a contar con un crédito fiscal.

7. También es de destacarse lo relativo a la determinación presuntiva del IETU, que en lugar de atacar su establecimiento, consideramos que su aplicación puede resultar provechosa para los contribuyentes arrendadores de casa habitación. En efecto, si tomamos en cuenta que el arrendamiento de casa habitación no estará exento de pago del IETU y que tampoco existirá la denominada "deducción ciega" que sí aplica en ISR, la determinación presuntiva constituye una gran opción de pago del IETU para estos contribuyentes.

Señala la LIETU que en los casos de determinación presuntiva de los ingresos, la autoridad disminuirá las deducciones que se comprueben para luego aplicar a la diferencia la tasa respectiva. Sin embargo, la propia norma señala que los contribuyentes podrán optar que a los ingresos determinados se les aplique un coeficiente de 54% y al resultado multiplicarlo por la tasa del impuesto.

En este sentido, se está concediendo a los contribuyentes una "deducción ciega" de 46%, y pagar el IETU sobre el 54% de los ingresos, lo cual representa un gran beneficio.

8. No se prevé mecanismo transitorio alguno que permita disminuir, para el cálculo del IETU, las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de amortizar que hayan resultado en los diez ejercicios anteriores conforme a la Ley del ISR.

Tampoco se establece ningún tipo de esquema transitorio que reconozca el costo de los inventarios de mercancías al 31 de diciembre de 2007, y que se vendan a partir de 2008. Ello nos parece especialmente delicado en el caso de empresas que entren en liquidación, pues tendrán que reconocer como ingreso para efectos del IETU el cobro de las ventas de esas mercancías, pero al ya no seguir comprando nuevos inventarios, carecerán de deducciones sustanciales.

OROZCO-FELGUERES

B) IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

1. Este nuevo gravamen constituye un verdadero mecanismo de control de los particulares, toda vez que los está forzando a contar con los servicios de las instituciones de crédito, a efecto de que se reduzca la circulación del efectivo, pero sobre todo con el fin de que las autoridades fiscales tengan fácilmente localizados a los contribuyentes y ejerciten con mayor eficacia sus facultades de comprobación.

Este impuesto busca primordialmente ampliar la base de contribuyentes, reduciendo la informalidad. Sin embargo, este nuevo impuesto no resuelve el problema de la informalidad. Ya que existe un gran número de particulares que al día de hoy no necesitan de los servicios financieros para administrar sus ingresos. Pero también sabemos que esta situación no es la idónea, ya que constituye una "bomba de tiempo", porque en definitiva no estar inscrito en el RFC y, desde luego, no contribuir al gasto público se equipara al delito de defraudación fiscal.

Ahora bien, con este nuevo impuesto resultan afectados contribuyentes que ya son 100% formales y que por cuestiones diversas se ven obligados a recibir pagos en efectivo. Estos contribuyentes irremediablemente deberán pagar el IDE, pero contarán con la oportunidad de acreditarlo contra ISR.

2. Cabe resaltar que la LIDE grava a los depósitos de numerario o circulante, inclusive los cheques de caja. Por tanto, no quedan comprendidos como depósitos en efectivo los pagos con cheque, transferencia electrónica de fondos, así como cualquier otra operación efectuada vía institución de crédito.

Aunque tampoco quedan comprendidos los pagos que se hagan en efectivo a tarjetas de crédito, así como a créditos (como hipotecarios) otorgados por las instituciones financieras, consideramos que esto constituye un error. Sobre todo si partimos del supuesto de que las tarjetas de crédito son un medio idóneo para localizar a particulares informales.

3. En relación con la titularidad de cuentas bancarias, consideramos pertinente puntualizar la deficiente técnica legislativa en que se incurrió al redactar el artículo 3 de la LIDE. Señala la norma que los depósitos se entenderán efectuados a favor del titular de la cuenta.

OROZCO-FELGUERES

4. Esto nos hace suponer que ante la existencia de cotitulares, el monto del depósito deberá dividirse entre ellos, para luego conocer si el depósito en efectivo excede el límite legal y determinar si ha lugar o no al pago del impuesto.

Sin embargo, de la lectura del citado artículo, se desprende que lo que será objeto de división no será el depósito, sino el impuesto.

Es decir, al ser los depósitos el objeto gravado conforme a esta ley, la ratio legis es que no podrá dividirse el monto del depósito, pues este será siempre uno e indivisible. Pero lo que sí admitirá división, será el monto del impuesto.

5. Ahora bien, otro punto interesante es el relativo a la sustracción o retiro de fondos antes de que venza el plazo para recaudar el impuesto.

Al final del mes la institución bancaria hará la retención del impuesto respectivo. Pero si la institución advierte que la cuenta carece de fondos, deberá informar de tal situación al SAT, a efecto de que este tome las providencias respectivas para el cobro coactivo del impuesto causado y no pagado. Es decir, la sustracción de fondos no hace desaparecer la obligación de pago. Solamente en el caso de que la institución bancaria no informe al SAT de la falta de fondos, dicha institución será responsable solidaria del pago del impuesto. Lo cual tampoco libra al contribuyente de la carga económica, ya que seguramente y en un momento posterior el banco cobrará al contribuyente el impuesto que fue pagado por su cuenta.

6. En cuanto a la impugnación del impuesto, consideramos que será difícil obtener una resolución que lo declare inconstitucional. Esto debido a sus fines extrafiscales y porque, en definitiva, es un impuesto acreditable. Sin embargo, por tratarse de un impuesto real, que persigue a los depósitos y no tanto al contribuyente, podría plantearse la violación a la garantía de equidad tributaria, en función de que todos los contribuyentes deberían de pagar el señalado impuesto.

C) IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Es notorio el esfuerzo del legislador de dotar de mayores y más eficaces medios de control a la autoridad fiscal, sobre todo en el manejo del efectivo, vinculado con operaciones corporativas de los contribuyentes. Ejemplo de ello es la reforma al artículo 20 y la adición del 86-A, a través de los cuales se obliga a las personas morales a

OROZCO-FELGUERES

informar, dentro de los 15 días hábiles siguientes, de las cantidades que reciban, en efectivo y por un monto superior a \$600 mil pesos, por concepto de préstamos, aumentos de capital y aportaciones para futuros aumentos de capital, so pena que de no informarlo, se considerarán como ingresos acumulables.

Semejante situación ocurre con la reforma al artículo 106, obligando a las personas físicas a informar, en la declaración, del ejercicio de los préstamos, donativos y/o premios, que en lo individual o en su conjunto excedan de \$600 mil pesos.

Decimos semejante porque si bien se trata de la misma obligación de informar y el efecto de no hacerlo es considerar como ingresos acumulables a los conceptos señalados, también es cierto que la situación de las personas morales es mucho más benéfica que la de las personas físicas. En efecto, nótese que para las personas físicas aplica un verbo o un adjetivo calificativo de gran importancia "excedan", y no así para las personas morales. Con esto queremos resaltar que las personas morales pueden recibir, en efectivo, tantos préstamos, aumentos de capital y aportaciones para futuros aumentos de capital como consideren necesario, con la única condición de que los mismos no rebasen los \$600 mil pesos, a fin de no estar obligadas a informar de la recepción respectiva.

En cambio, las personas físicas deben informar de la recepción en el preciso momento en que el tope de los \$600 mil pesos sea vea rebasado.

De esta manera, una persona moral puede recibir un préstamo de \$100 mil pesos al mes, y por lo mismo no queda obligada a informar en cuanto se rebase el monto acumulado de \$600 mil pesos; como sí la persona física.

2. Ahora bien, lo relativo a la limitación del monto deducible de los donativos que se efectúen es reflejo de que la autoridad fiscal estableció un medio de control para reducir el abuso de una figura legal.

La reducción del monto deducible de los donativos, desde nuestro punto de vista, de ninguna manera es inconstitucional, por una simple razón de que los donativos son deducciones otorgadas por el legislador (a diferencia de las reconocidas o necesarias). Por tanto, dejar de hacer donativos en nada perjudica al donante.

OROZCO-FELGUERES

Es cierto que resultan afectadas las donatarias autorizadas, pero no por ello resultan violadas sus garantías individuales.

D) CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Las reformas a este ordenamiento se pueden resumir en cinco puntos de mucho interés: devoluciones, dictamen, facultades de comprobación, infracciones y defraudación fiscal.

1.- Es criticable el hecho de que ahora se considera como dudosa una firma ilegible contenida en una promoción o solicitud de devolución. Recordemos que firma ilegible es aquella que no se puede leer, lo cual se debe a que la persona firma con alguna cosa distinta a su nombre. De ahí que en la práctica, y ahora elevado a rango de ley, se exija la exhibición de identificación oficial del promovente, a fin de verificar la autenticidad de la firma. No obstante lo anterior, consideramos acertada la medida incluida en la norma, ya que con frecuencia se presentan promociones con firma falsificada o, incluso, inexistente oficialmente.

Ahora bien, se reforma el artículo 22 para crear a favor de la autoridad fiscal un nuevo supuesto de ejercicio de facultades de comprobación, con el fin de verificar la procedencia de una solicitud de devolución presentada por los contribuyentes. Estas nuevas facultades suspenderán los plazos para efectuar la devolución solicitada y se llevarán a cabo en 90 o 180 días, si se tiene que recurrir a información de terceros, y serán independientes de las otras facultades de comprobación (visitas, revisión de gabinete y revisión del dictamen) ejercidas para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En el mismo tenor, se reduce de \$25 mil a \$10 mil el monto a partir del cual se deberá usar la FIEL (antes FEA) con motivo de una solicitud de devolución.

2.- En materia de responsabilidad solidaria, se adiciona como nuevo supuesto en el que incurrirán los directivos de las personas morales. Tal es el hecho de que la persona moral desocupe el lugar que se tenga dado de alta como domicilio fiscal, sin presentar previamente el aviso respectivo.

Por su parte, se modifica la fracción XVII del artículo 26, para precisar que tratándose de asociación en participación, son los socios (y no los asociados) los responsables solidarios del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

OROZCO-FELGUERES

3.- En materia de facultades de comprobación, se amplían los supuestos bajo los cuales la autoridad fiscal podrá solicitar la exhibición de comprobantes vinculados con mercancías. Dichos supuestos son los que tengan que ver con la legal estancia, tenencia e importación de las mercancías.

Consideramos innecesaria la reforma sobre este punto, ya que al contemplarse que la autoridad fiscal puede ejercer sus facultades de comprobación para verificar la legal propiedad y/o posesión de mercancías, por lógica jurídica quedan incluidas las facultades para verificar la legal estancia, tenencia e importación de las mismas.

Por otra parte, se reforma el artículo 46 para aumentar los supuestos bajo los cuales se podrá llevar a cabo un nuevo ejercicio de facultades de comprobación. Tal es el caso de que el particular exhiba, en un procedimiento de defensa, documentos que fueron exhibidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Cabe resaltar que esta acción no es automática, sino que está sujeta a que la autoridad objete (impugne en la vía incidental) el documento, argumentando que el mismo es falso y, además, que la autoridad que conozca del incidente declare fundada la objeción.

No obstante la salvedad indicada en el párrafo que antecede, consideramos un exceso la reforma efectuada, ya que la exhibición de cualquier documento dará lugar al procedimiento incidental y, posiblemente, al ejercicio de facultades de comprobación.

Consideramos que la reforma debe entenderse en el sentido de que sólo podrá ejercerse de nueva cuenta la facultad de comprobación, cuando se trate de documentos que fueron requeridos y que no fueron exhibidos durante el ejercicio de las facultades de comprobación.

Finalmente, en materia de visitas para verificar la emisión de comprobantes fiscales, se adiciona un último párrafo al artículo 49 para precisar que la emisión y notificación de la resolución determinante de un crédito fiscal también está sujeta al plazo de 6 meses posteriores a partir del vencimiento de los 10 días con que cuenta el contribuyente para desvirtuar los hechos determinados por la autoridad fiscal.

OROZCO-FELGUERES

4.- En materia de revisión del dictamen, se reforma el artículo 52-A para adicionar supuestos en razón de los cuales la autoridad fiscal no estará obligada a respetar la revisión secuencial. Al respecto consideramos hacer énfasis en el primero de los nuevos supuestos, consistente en el hecho de que el dictamen no surta efectos fiscales. Creemos que esto dará lugar a que la autoridad fiscal aplique de manera reiterada, en perjuicio de los contribuyentes, el último párrafo del artículo 49 del Reglamento del CFF, el cual señala que el dictamen presentado fuera de los plazos indicados por el propio reglamento no surtirá efectos fiscales. Si esto llega a suceder la salida legal será la promoción de los medios de defensa respectivos, haciendo valer la jurisprudencia mediante la cual se declaró inconstitucional el referido artículo 49, último párrafo del Reglamento del CFF.

Por otra parte, es importante resaltar por su importancia el supuesto de que tampoco se respetará la revisión secuencial tratándose de casos vinculados con la materia de comercio exterior. Al respecto, consideramos que esto es injusto, pues si bien es cierto que la referida materia es amplísima, tanto que es regulada a nivel administrativo por su propia Resolución Miscelánea (Reglas de Carácter General en materia de Comercio Exterior), también es cierto que al interior del SAT existen departamentos y/o oficinas especializadas en comercio exterior, que deben por tanto respetar el orden marcado originalmente por el Código Fiscal de la Federación para el ejercicio de las facultades de comprobación.

5.- Muy importante es la reforma al artículo 59, al contemplar como supuesto de presunción de ingresos a los depósitos cuya suma sea superior a 1 millón de pesos, en aquellos casos en que la persona beneficiaria de los mismos no esté inscrita en el RFC o estando inscrita no esté obligada a llevar contabilidad. Esta regla no se aplicará, a menos que el particular informe de los depósitos que se le efectuaron, pero siempre que el informe ocurra antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.

Consideramos que el fondo de esta reforma va más allá de la presunción de ingresos. En efecto, consideramos que esta reforma tiene por objeto permitir que la autoridad ejerza facultades de comprobación a personas que no están inscritas en el RFC, bastando simplemente que las instituciones bancarias le proporcionen los datos suficientes para localizar al contribuyente y llevarlas a cabo.

OROZCO-FELGUERES

6.- Especial atención nos debe tomar la reforma al artículo 63, que si bien se trata de un simple ajuste, su contenido puede motivar enorme inseguridad jurídica a los contribuyentes. Lo anterior, porque según el artículo las autoridades podrán motivar sus resoluciones con la información que tengan en su poder, al constar en los expedientes abiertos por parte de las referidas autoridades.

Consideramos que tal cláusula está muy abierta, ya que puede permitir que cualquier información, sin importar la legalidad con la que haya sido obtenida, pueda servir de sustento para motivar una resolución administrativa. Piénsese, por ejemplo, en la información que le fue entregada a la autoridad con motivo de una visita domiciliaria, de la cual derivó una resolución que posteriormente fue declarada ilegal por violaciones propias por parte de los órganos jurisdiccionales, con motivo de la promoción de los medios de defensa respectivos.

En casos como éste, no puede considerarse válida la información allegada, ya que el motivo de su obtención fue declarado ilegal.

Por tanto, consideramos que el contribuyente deberá impugnar, en el caso que se le presente, la aplicación de este artículo.

7.- Peculiar atención merece la reforma al artículo 89, al incorporar un nuevo supuesto de infracción a terceros. Ahora son sujetos de infracción no sólo los asesores externos de los contribuyentes, sino también los empleados o personal interno, que intervenga o colabore en la alteración de las cuentas o asientos contables, o bien con la inscripción de datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.

En este sentido, subsisten los supuestos de infracción para asesores o consejeros externos, pero se amplía o se incorpora el supuesto de prestación de servicios. Solo cambia de fracción, pero su contenido es el mismo, el hecho de que se sea cómplice en cualquier forma no prevista.

Con independencia de que los supuestos de infracción son, a nuestro juicio, inconstitucionales, se adiciona un párrafo para salvar a los asesores externos de la imposición de la multa, que ahora será de 35 mil a 55 mil pesos. La clave está en insertar en las opiniones escritas que se emitan alguna de las siguientes cláusulas: *"el criterio contenido en esta opinión es diverso de los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales en los términos del inciso h) de la fracción I del artículo 33 del Código Fiscal de la Federación"*, o bien *"la asesoría puede ser contraria a la interpretación de las autoridades fiscales"*.

OROZCO-FELGUERES

8.- Pero mayor interés y atención debe darse al nuevo supuesto de defraudación fiscal, consistente en la existencia de ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Consideramos que esta reforma es un exceso a los supuestos que pueden ser regulados por una norma tributaria, la cual solo debiera regular los efectos fiscales de los hechos, actos o negocios jurídicos.

Recordemos que para las autoridades fiscales los recursos de procedencia ilícita no provienen exclusivamente de operaciones ilegales, como la venta de drogas y estupefacientes, o la venta de armas, sino también cuando el particular no demuestra el origen legal de los ingresos obtenidos. Especialmente se trata de otra forma de atacar el manejo del efectivo, porque se trata de un recurso casi imposible de rastrear.

Por tanto, todo ingreso obtenido en efectivo por los particulares, puede llegar a considerarse como supuesto de existencia de defraudación fiscal, a menos que se demuestre fehacientemente su origen.

CONCLUSIÓN

Cada caso es digno de analizarse de manera individual y específica a efecto de encontrar la mejor solución al problema que se presente. Por tanto, invitamos a nuestros clientes y amigos a que nos permitan presentarles los impactos que las novedades y modificaciones legislativas representarán, con el objeto de diseñar los mecanismos preventivos que mejor se ajusten a sus intereses.

Atentamente,

Orozco Felgueres y Asociados, S.C.