

LEGISLACIÓN FISCAL

Manuel E. TRON

SUMARIO: *Introducción. I. Ley del Impuesto sobre la Renta. II. Ley del Impuesto al Activo. III. Ley del Impuesto al Valor Agregado. IV. Código Fiscal de la Federación. V. Tratados internacionales.*

INTRODUCCIÓN

Como es de público conocimiento, este año no hemos tenido la acostumbrada reforma fiscal, que año tras año se nos daba a conocer a través de la comúnmente llamada "Ley Miscelánea Fiscal". Sin embargo, no debemos olvidar que el año pasado, a falta de una, tuvimos dos reformas fiscales; una que entró en vigor el 1o. de enero, y la otra el 21 de julio, ambas de 1992.

En esta ocasión y en el marco del análisis que en este seminario se practica en torno a nuestra legislación, sería interesante hacer una revisión retrospectiva en torno a nuestra legislación fiscal, en función de sus reformas por los últimos años.

Para estos efectos, hemos querido iniciar a partir de 1987, año en que se implanta una nueva base, un nuevo sistema para calcular las ganancias de los particulares, en el principal impuesto federal, es decir, en el impuesto sobre la renta.

Hemos decidido tomar este año como punto de partida, por significar un auténtico parteaguas en nuestra legislación fiscal que ha obligado tanto a particulares como al propio Poder Judicial a replantearse al verdadero significado de nuestros principios constitucionales en materia tributaria.

De la mano con estos cambios en la forma de calcular los impuestos, se ha presentado un verdadero alud de reformas en torno tanto a la materia procedimental como en lo relativo a los derechos esenciales de

los particulares, reformas estas que, a nuestro entender, constituyen la verdadera esencia de lo que podemos denominar, genéricamente, la reforma fiscal.

Tomando ventaja de contar con un año sin reformas en materia fiscal después de 21 años ininterrumpidos de reformas, haremos ahora una reflexión dividida por leyes, iniciando con la Ley del Impuesto sobre la Renta, para continuar con la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado y, en último lugar, mas no por ello lo menos importante, nos ocuparemos del Código Fiscal de la Federación.

I. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La actual ley, misma que entró en vigor el 1o. de enero de 1981, ha sufrido, como lo mencionábamos, múltiples reformas; de hecho, desde dicho año a la fecha han entrado en vigor doce iniciativas presidenciales de reforma a esta ley, algunas de las cuales han reformado, adicionado y/o derogado títulos completos de la misma.

Esta ley grava, como su nombre lo indica, la renta que perciben los contribuyentes, siendo el objeto del gravamen los ingresos en efectivo, especie, crédito, servicios y "de cualquier otra clase", calculándose a través de la aplicación de una tarifa sobre una base (resultado o utilidad fiscal), que no es sino el producto de restar a los ingresos que se perciben, las erogaciones (gastos e inversiones) necesarios para poder generar tales ingresos.

En esta materia las reformas se han enfocado fundamentalmente a incrementar los conceptos que se consideran ingresos acumulables, así como a anticipar el momento de su acumulación o reconocimiento fiscal, por un lado; y, por el otro, a disminuir los conceptos deducibles, bien prohibiendo deducciones específicas, o estableciendo tales requisitos de deducibilidad que, de hecho, hacen imposible la deducción.

No debemos, sin embargo, dejar de reconocer que esta ampliación de la base gravable ha llevado como contrapartida una reducción en las tasas máximas de impuesto, del 42% al 35% para las personas morales y del 55% (más sobretasas ocasionales) al 35% para las personas físicas.

1. Reconocimiento de los efectos de la inflación

Uno de los fenómenos económicos que sin duda ha repercutido con mayor importancia en la vida económica de nuestro país en los últimos años es, sin duda, el de la inflación.

El cálculo de las ganancias gravables de los contribuyentes no podía ser ajeno a este problema.

Así, la ley incluía, desde 1981, el reconocimiento de los efectos, aun cuando con limitaciones, de la inflación, este reconocimiento se hacía básicamente, en los siguientes aspectos:

a) Se permitía el ajuste del monto de las inversiones hechas en acciones e inmuebles, en función directa de la inflación sufrida, a través de la aplicación de una tabla que, año con año, aprobaba el Congreso de la Unión al momento de determinar la ganancia en su venta;

b) Por otro lado, y a pesar de la prohibición que existía de dar efecto a la revaluación de las inversiones, se concedía a las empresas una deducción adicional que se calculaba sobre el monto de sus inversiones, principalmente en activos fijos, también en función de la inflación, limitada entre otros conceptos, por los pasivos de las propias empresas, donde a mayores pasivos, la deducción se reducía, e incluso podía no tenerse derecho a ella, y

c) En la reforma de cada año se ajustaban los tramos o renglones de las tarifas aplicables a personas físicas para reconocer, en teoría, la inflación y no gravar con tasas superiores los ajustes al ingreso de las personas físicas que no buscaban sino compensar la pérdida de poder adquisitivo.

A partir del 1o. de enero de 1987 se introduce en la ley un nuevo sistema denominado de "base ampliada o base nueva", cambio de suma complejidad técnica.

Esta nueva forma de calcular la base se introdujo en la ley, al modificar casi en su totalidad los artículos que componían el título II y el capítulo VI del título IV de la misma, y creando los nuevos títulos VII y VIII de la ley.

En el título VII se reprodujeron los artículos que fueron modificados manteniendo su texto anterior y en el VIII se estableció un "mecanismo de transición" que establecía una efectividad gradual creciente de la nueva base (título II) y la desaparición gradual de la base o sistema tradicional (título VII). La transición originalmente concebida para llevarse a cabo en cinco años, de hecho fue anticipada y duró tan sólo dos años, en los cuales coexistieron en su aplicación ambas bases o sistemas.

Las principales características de este nuevo sistema, así como algunos de los aspectos que mayores controversias suscitaron por su aplicación, son las siguientes:

a) Se prevé la actualización de valores en función de la inflación sufrida, utilizando para ello el Índice Nacional de Precios al Consumidor (INPC) que publica el Banco de México; así, se establece, por ejemplo, la actualización del monto de la deducción por depreciación de inversiones o la de las pérdidas fiscales para ser amortizadas en ejercicios posteriores;

b) En materia de intereses, la acumulación de los intereses a favor y la deducción de los intereses a cargo se hace previa la eliminación del "componente inflacionario", que es el resultado de medir el efecto de la inflación en los créditos o deudas generadores de tales intereses.

A través de este sistema se pretende evitar la acumulación para el acreedor y la deducción para el deudor de la porción de intereses que no representa una ganancia sino únicamente la compensación del efecto negativo de la inflación en la relación crediticia;

c) En el mismo orden de ideas se crean los conceptos de "ganancia y pérdida inflacionaria" que serán acumulables y deducibles respectivamente, que representan la consecuencia de que el efecto de la inflación en una deuda o crédito sea superior al interés pactado (incluso cuando no se pacte interés);

d) Se sustituye la deducción del costo de lo vendido y la correspondiente obligación de valuación de inventarios por la deducción de las compras del ejercicio;

e) Uno de los problemas que mayores controversias suscitó, llegando incluso a la definición del punto en una jurisprudencia por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, fue el relativo a las pérdidas fiscales pendientes de amortizar generadas con anticipación al 1o. de enero de 1987.

Sobre este particular, el artículo 809 de la ley establecía que tales pérdidas no eran ya amortizables a menos que se "reexpresaran", lo cual no era sino recalcular las pérdidas, las cuales se veían modificadas o incluso desaparecían. Esto, a los ojos de los abogados de los contribuyentes resultaba inconstitucional por retroactivo, planteando en consecuencia las correspondientes demandas de amparo.

Al pronunciarse y llegar a la creación de una jurisprudencia, dicho sea de paso estupenda, el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación definió lo siguiente:

RENDA, IMPUESTO SOBRE LA. EL ARTÍCULO 809 DE LA LEY DE LA MATERIA (ADICIONADO POR DECRETO DE 27 DE DICIEMBRE DE 1986), VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL. EL

artículo 809 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, adicionado por el artículo tercero del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, de fecha 27 de diciembre de 1986, publicado en el *Diario Oficial* de la Federación del 31 del mismo mes y año, establece la forma en que se deben disminuir las pérdidas fiscales ocurridas antes del 1o. de enero de 1987 de manera distinta a lo establecido por el artículo 55 de la ley de referencia, anteriormente en vigor. El mismo establecía la facultad de disminuir las pérdidas fiscales ajustadas del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior y de la utilidad fiscal ajustada de los cuatro siguientes, mientras que el invocado artículo 809 establece esa facultad con dos modalidades que son: 1. Disminución de dichas pérdidas fiscales conforme con el título II o con el capítulo VI del título de la ley mencionada, con la condición de que se reexpresen; 2. Disminución de esas pérdidas fiscales, sin reexpresar, en el título VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Al aplicarse dichas modalidades para la disminución de las pérdidas fiscales indicadas, se viola la garantía de irretroactividad, en virtud de que el derecho a disminuirlas en su totalidad se adquirió por los contribuyentes con anterioridad a que entraran en vigor las reformas reclamadas, esto es, conforme con lo dispuesto en el artículo 55 antes mencionado, motivo por el que no podrán aplicarse las nuevas disposiciones fiscales a esos casos, pues ello traería como consecuencia que esas pérdidas no se pudieran disminuir en los términos anteriormente indicados, toda vez que existe la obligación de que se reexpresen, es decir, que se tomen en cuenta los efectos inflacionarios, ya sea respecto de la totalidad de las pérdidas fiscales, o bien tomando en cuenta lo dispuesto por el artículo 801 de la ley reformada. Lo anterior trae como resultado que el contribuyente no podrá disminuir sus pérdidas del total de las utilidades, como lo podía hacer con anterioridad a la entrada en vigor del precepto impugnado, sino que únicamente podrá disminuir los porcentajes que señala el artículo 801 citado, lo cual dejaría sin efecto el derecho de los causantes a disminuir las pérdidas fiscales multicitadas de conformidad con lo dispuesto por el artículo 55 antes indicado, derecho que ingresó a su esfera jurídica antes de que entrará en vigor la reforma impugnada.

Amparo en revisión 1275/88.-Posadas de México, S. A. de C. V.- 6 de abril de 1989.- Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 701/89.- Compañía Hulera Euzkadi, S. A.- 10 de agosto de 1989.- Mayoría de veinte votos.

Amparo en revisión 217/89.- Promotora Mexicana de Hoteles, S. A. de C. V.- 14 de febrero de 1990.- Mayoría de dieciocho votos.

Amparo de revisión 2802/88.- Hoteles Fiesta Americana, S. A. de C. V.- 15 de febrero de 1990.- Mayoría de diecisiete votos.

Amparo en revisión 1496/89.- Promotora Dinatur de Sonora, S. A. de C. V.- 15 de febrero de 1990.- Mayoría de dieciséis votos.

Tesis de Jurisprudencia número 6/1990, aprobada por el Tribunal en Pleno en Sesión Privada celebrada el martes veintidós de mayo de 1990.- Unanimidad de veinte votos.

Una vez zanjado el asunto, la reacción de las autoridades participantes en el proceso legislativo fue sin duda digna de asombro, ya que, a través de la modificación al artículo 57-B, fracción VI, se impuso a las sociedades controladoras la obligación de pagar cualquier diferencia de impuesto por los cinco años anteriores que derivara de la propia consolidación comparando su pago de impuesto con el que hubieran hecho si no estuvieran en consolidación, lo cual era, en pocas palabras, tanto como desaparecer este sistema; esto, si lo analizamos conjuntamente con la disposición administrativa que exentaba de esta obligación a quienes aplicaran el artículo 809 y con la práctica que, de hecho, obligó a las empresas a renunciar a los derechos que le conferían las sentencias de amparo, nos da una idea aproximada de la actitud de las citadas autoridades.

f) Otro aspecto sumamente debatido fue el relativo a la utilización del INPC para la determinación de la base del impuesto, lo que en opinión de muchos violaba el principio de legalidad tributaria, al quedar al arbitrio de un organismo gubernamental.

Esta postura tenía sustento en la siguiente jurisprudencia del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS, DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como el Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras,

ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.

Séptima Época, Primera Parte:

Vols. 91-96, p. 90, A. R. 5332/75. Blanca Meyerberg de González. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A. R. 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A. R. 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A. R. 5888/75. Inmobiliaria Havre, S. A. Unanimidad de 15 votos.

Vols. 91-96, p. 90 A. R. 1008/76. Antonio Hernández Abarca. Unanimidad de 15 votos.

Sin embargo y, a pesar de lo claro que pudiese parecer el asunto, la resolución del asunto se hizo en contra de la jurisprudencia, pero sin modificarla, entre otras, en la siguiente forma:

ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR, EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1989), NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA AL DISPONER QUE DEBERÁN COTIZARSE PRECIOS DE PRODUCTOS CONFORME AL CATÁLOGO DE ACTIVIDADES ECONÓMICAS ELABORADO POR EL INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA, GEOGRAFÍA E INFORMÁTICA. El índice nacional de precios al consumidor que se refiere al artículo 20 bis del Código Fiscal de la Federación y que calcula el Banco de México, deberá sujetarse a las reglas que el propio concepto establece entre las que, en su fracción II, dispone que deberán cotizarse los precios correspondientes a cuando menos dos mil productos y servicios específicos agrupados en doscientos cincuenta conceptos de consumo, los cuales abarcarán, al menos, treinta y cinco ramas de los sectores agrícola, ganadero, industrial y de servicios, conforme al catálogo de actividades económicas elaborado por el Instituto Nacional de Estadística, Geografía

e Informática. Esta disposición sólo prevé que los precios de los productos que deberán cotizarse, de las diversas ramas que señala, se tomarán del catálogo que emite el citado instituto, pero jamás que tales precios, productos y servicios los elabore el instituto supracitado.

Amparo en revisión 779/90.- Representación y Venta de Equipos Industriales, S. A. de C. V.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 1190/90.- Levi Strauss de México, S. A. de C. V.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 2779/90.- Conductores Latincasa, S. A. de C. V. y coagraviada.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 2847/90.- Max Factor Mexicana, S. A. de C. V. y coagraviada.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 5333/90.- Tuberías Aspe, S. A. de C. V.- 20 de agosto de 1991.

ACTIVO DE LAS EMPRESAS, IMPUESTO A LOS ARTÍCULOS 2o. Y 3o. DE LA LEY NO INFRINGEN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR). De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 2o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, para determinar éste debe aplicarse al valor del activo en el ejercicio la tasa del dos por ciento y en él se fijan además, las reglas para determinar la base gravable. La circunstancia de que, en los términos del artículo 3o. de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, para determinar el valor de algunos bienes que conforman el activo y, por ende, la base del impuesto, debe tomarse en cuenta el factor de actualización a que se refiere la fracción II del artículo 7o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y que éste se determine con base en el índice nacional de precios al consumidor, no da lugar a considerar que existe incertidumbre respecto de la base del impuesto.

Lo anterior porque la obtención del índice nacional de precios al consumidor constituye un indicador que refleja las variaciones en el valor de la moneda y su determinación se encomienda a un órgano descentralizado que realiza una función técnica con el propósito de contar con un mecanismo que permita conocer la magnitud de los cambios económicos derivados del proceso inflacionario. Para determinar este índice se parte de la base de que el valor de los bienes y operaciones se mide por unidades monetarias y por esa razón, cuando la economía sufre un proceso inflacionario, la moneda tiene variaciones en su poder adquisitivo, lo que da lugar a que la contabilidad arroje información sobre la

situación financiera de una negociación, que es preciso actualizar o reexpresar para adecuar los valores contables y los estados financieros al que realmente les corresponden. Uno de los procedimientos para calcular la variación mencionada, es el consistente en elaborar una media estadística, que exprese el cambio porcentual de los precios de un conjunto preestablecido de bienes, en lugares y momentos determinados, que es lo que se conoce como índice nacional de precios al consumidor. Por tanto, puede señalarse que se trata de un elemento que se determina con base en normas técnicas y no con el fin de fijar el monto de uno o varios impuestos. Por otra parte, la remisión que se hace en la ley al índice nacional de precios al consumidor, no significa que el Banco de México realice una función legislativa, ni que con ello quede en sus manos el establecimiento de uno de los elementos esenciales del tributo, ya que este órgano se limita a calcular un elemento que el legislador estimó necesario utilizar para determinar el monto del impuesto, con base en una apreciación real del valor de los bienes y operaciones que se toman como referencia, para conocer la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, además de que se evita la posibilidad de hacer constantes reformas a la ley, para el sólo efecto de hacer los ajustes que imponen las variaciones del poder adquisitivo de la moneda. Por ende, al remitir la ley al índice citado para determinar el factor de actualización, no se da lugar a la incertidumbre respecto del monto de la base del impuesto al activo de las empresas, puesto que no se deja en manos de la autoridad exactora su cálculo, ni su establecimiento tiene como única finalidad la de fijar el monto de los impuestos. Además, la exigencia de que se consignen en la ley los elementos necesarios para conocer la medida en que debe contribuirse para los gastos públicos, no se incumple por el hecho de que alguno de ellos sea variable y que, para su determinación, el propio legislador ordene que se atienda a un dato que debe calcularse en forma periódica por un organismo descentralizado especializado.

Amparo en revisión 3239/89.- Grupo Wachenhut, S. A. de C. V.- 18 de octubre de 1990.

Amparo en revisión 779/90.- Representación y Venta de Equipos Industriales, S. A. de C. V.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 1199/90.- Levi Strauss de México, S. A. de C. V.- 20 de agosto de 1991.

Amparo en revisión 2779/90.- Conductores Latincasa, S. A. de C. V. y coagraviada.- 20 de agosto de 1990.

Amparo en revisión 2847/90.- Max Factor Mexicana, S. A. de C. V. y coagraviada.- 20 de agosto de 1991.

g) Para concluir con este aspecto, sólo deseamos apuntar que, así como los que han quedado indicados, se suscitaron un número importante de problemas de interpretación, los cuales no siempre tuvieron buena acogida en nuestros tribunales.

2. Ingresos acumulables

En esta materia, los principales cambios experimentados por la ley en los años recientes son los siguientes:

a) Se introduce, desde 1987, a los ingresos "de cualquier otro tipo" en adición a los ingresos en efectivo, en especie y en crédito, con la finalidad de dar un mayor sustento a la ganancia inflacionaria como ingreso gravable;

b) También a partir de 1987 se obliga a los contribuyentes a que celebren contratos de obra mueble a acumular todo el ingreso desde el inicio del contrato;

c) A partir de 1988 se adicionan reglas en el artículo 16 definiendo cuándo se deben considerar percibidos los ingresos, sin atender a los principios de derecho que rigen las relaciones contractuales y los incrementos patrimoniales de la siguiente forma:

Para los efectos del artículo 15 de esta Ley se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente:

I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, desde la fecha en que se celebró el contrato y, si no puede determinarse, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada;

b) se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio;

c) se cobre parcial o totalmente el precio, o cuando quien adquiera el bien o contrate la prestación del servicio se obligue en cualquier forma a pagarlo.

II. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

III. Tratándose de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, o de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devengue periódicamente, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien solamente la parte del precio exigible durante el mismo. La opción se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos.

La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez: tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio: cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurran se deberá cumplir con los requisitos que establezca el reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible en el mismo y enajena los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de cobrar como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o dación en pago.

En el caso de incumplimiento de contratos de arrendamiento financiero o contratos de enajenación de bienes a plazo respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible durante el mismo el arrendador o el enajenante según sea el caso considerará ingreso obtenido en el ejercicio las cantidades exigibles en el mismo del arrendario o comprador, disminuidas por las que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

e) desde 1989 se modifica la regla del artículo 16, quedando de la siguiente forma:

Para los efectos del artículo 15 de esta Ley se considera que los ingresos se obtienen en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma Ley, en las fechas que señalen conforme a lo siguiente:

I. Tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada;

b) se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio;

c) se cobre o sea exigible parcial o totalmente el precio o la contraprestación pactada;

d) se reciban títulos de crédito en pago o garantía, del precio de la contraprestación pactada.

II. Tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien efectúe dicho otorgamiento.

III. Tratándose de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, o de la obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, así como de la prestación de servicios en la que se pacte que la contraprestación se devengue periódicamente, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien solamente la parte del precio exigible durante el mismo. La opción se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos.

La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurran, se deberá cumplir con los requisitos que establezca el Reglamento de esta Ley.

Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible en el mismo, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de cobrar como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o dación en pago.

En el caso de incumplimiento de contratos de arrendamiento financiero o contratos de enajenación de bienes a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará ingreso obtenido

en el ejercicio las cantidades exigibles en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las que hubiere devuelto conforme al contrato respectivo.

En el caso de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15, fracción I del Código Fiscal de la Federación.

e) En 1990 se introduce como concepto de ingreso acumulable, a las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, con ciertas salvedades;

f) A partir de 1991 se modifica nuevamente el artículo 16, debiendo reconocerse el ingreso cuando se reciba efectivo o bienes en pago o garantía del precio o contraprestación, tratándose de enajenación de bienes o prestación de servicios, y

g) Desde enero de 1992 se considera que el ingreso se percibe y deberá acumularse desde el momento en que se perciban incluso anticipos.

3. *Deducciones autorizadas*

En este renglón se han presentado también, como ya lo mencionamos, diversas reformas, dentro de las cuales destacan las siguientes:

a) Se sustituye desde 1987 la deducción del costo de lo vendido por la de las compras del ejercicio;

b) A partir de 1988 se limita la deducción de pérdidas sufridas en venta de acciones, para establecer que las mismas sólo serán deducibles en contra de utilidades obtenidas por el mismo concepto en el mismo ejercicio o en los tres siguientes;

c) Desde ese mismo año se establece que se actualizará el monto de la deducción por depreciación de inversiones;

d) Se limita a partir de 1989 la deducción de renta de automóviles y motocicletas y se prohíbe la deducción de intereses con motivo de la adquisición de CETES, PAGAFES y BONDES, cuando se generen con motivo de un préstamo o la adquisición haya sido de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos;

e) Con efectos desde el 1.º de enero de 1990 se prohíbe la deducción de consumos en restaurantes o bares, así como los gastos de comedores que por su naturaleza no estén a la disposición de todos los trabajadores de la empresa;

f) Desde 1991 se restringen los donativos deducibles en ciertos casos, en función del destinatario;

g) En el caso de pagos con cheques, éstos además, de nominativos, deberán expedirse para abono en cuenta del beneficiario;

h) Desde enero de 1992 se permite la deducción de los recargos y de la PTU;

i) Desde ese mismo año se establecen nuevos requisitos para la deducción de gastos de viaje y viáticos en general, establecido incluso límites en cuanto al monto deducible;

j) En materia de deducción de inversiones en automóviles, la situación ha sido la siguiente:

—Hasta el 31 de diciembre de 1986 la deducción de inversiones en automóviles solamente se limitaba en los casos en que el automóvil en cuestión excediera un factor determinado conforme a la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Automóviles;

—A partir de enero de 1987, se limitó la deducción estableciendo un tope de deducción equivalente a diez veces el salario mínimo general para el Distrito Federal;

—Desde enero de 1989 el límite se redujo para quedar en el equivalente a 5.5. veces el salario mínimo general para el Distrito Federal;

—El 1o. de enero de 1990 desaparece el límite, siendo por tanto completamente deducible la inversión en automóviles;

—A partir de 1991 se limita nuevamente esta deducción, estableciendo como valor sujeto a deducción el 80% del monto de la inversión y prohibiendo la deducción de aquellos que excedieran de cien millones de pesos;

—Finalmente, a partir de 1992 se establece un límite de sesenta millones y el requisito de que sea automóvil utilitario para que sea deducible.

II. LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO

En enero de 1989 se establece un nuevo impuesto que grava los activos de las empresas a la tasa del 2%.

El impuesto nace como complementario del impuesto sobre la renta con la finalidad de gravar a las empresas perdedoras para efectos del impuesto sobre la renta.

En contra de la entrada en vigor de esta ley se interpusieron numerosos amparos por considerarlo inconstitucional; en este caso, muchos

de los amparos no han sido resueltos, y los casos que han llegado al pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación no han merecido la concesión del amparo.

1. *Características generales*

Las principales características de este impuesto complementario son las siguientes:

a) La base se determina disminuyendo del valor pendiente de depreciar de los activos, actualizando por inflación, el monto de aquellos pasivos que sean, a su vez, activos para otros contribuyentes del impuesto;

b) La tasa es del 2%;

c) Contra este impuesto es acreditable el impuesto sobre la renta efectivamente pagado por el contribuyente, y

d) Existe obligación de hacer pagos provisionales y de calcular el impuesto anual, por el ejercicio fiscal.

2. *Principales reformas*

A partir de su creación, esta ley ha sufrido diversas reformas, de entre las cuales destacan las siguientes:

a) A partir de 1990 se amplía el universo de contribuyentes de este impuesto originalmente a cargo de las sociedades mercantiles para abarcar a todas las personas morales;

b) En ese mismo año se efectúan diversas modificaciones (12 de 12 artículos) en lo relativo a los procedimientos de cálculo del impuesto, incorporando los aspectos de consolidación fiscal e incluyendo en este año el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en contra del impuesto al activo, lo que en su origen era a la inversa;

c) En 1991 se incorpora como sujetos obligados al pago del impuesto a los residentes en el extranjero que tengan inventarios en territorio nacional para ser transformados por otra persona que sea contribuyente del impuesto;

d) Nuevamente se modifican los procedimientos y se limitan las exenciones;

e) En ese mismo año, se otorga una condonación para un grupo de contribuyentes morosos e incumplidos (contra menores, no inscritos en el RFC etcétera); y

f) En 1992 se hacen más modificaciones de procedimiento y se adicionan las reglas relativas a escisión de sociedades.

III. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En materia de este impuesto también hubo modificaciones, de entre las cuales destacan, desde 1987, las siguientes:

1. A partir de enero de 1987 se permite la devolución de los saldos a favor mensuales a ciertos contribuyentes (agricultura, ganadería, avicultura, pesca y en ciertos casos de inversiones).

En ese mismo año se establece que sólo podrá diferirse el pago del impuesto en las ventas a plazo, cuando sean con el público en general.

2. En 1988 se hacen diversas modificaciones de carácter procedimental en la ley en materia de importaciones, causantes menores y presentación de declaraciones, principalmente.

3. A partir de 1989, la prestación de servicios en zonas fronterizas queda gravada al 15% en lugar de al 6%.

Por otro lado, se permite la devolución de saldos a favor mensuales en beneficio de cualquier contribuyente.

Se restringe la exención del impuesto en relación con intereses provenientes de CETES, PAGAFES y BONDES, en ciertos casos.

Por último, se dispone la aplicación de la tasa del 0% a la enajenación e importación de alimentos y medicinas de patente con ciertas excepciones.

4. En 1990, además de modificaciones a los procedimientos de cálculo, se establece el pago del impuesto a tasa reducida en las importaciones temporales; y se mantiene la disposición de vigencia anual que establece la tasa del 0% a la importación y enajenación de alimentos y medicinas de patente.

5. En 1991 se introduce una exención genérica para contribuyentes que presten servicios o enajenen bienes al público en general, que no excedan de cierto monto de ingresos o activos.

Se precisa que no se causará el impuesto en los casos de escisión de sociedades; se exenta del pago del impuesto al transporte que requiera de concesión o permiso federal para operar, y finalmente se mantiene la disposición que hace aplicable la tasa del 0% a los alimentos y medicinas de patente.

6. En 1992 se modifica la tasa general del impuesto para volver a ser del 10%.

De la mano se suprimen exenciones y tasas preferenciales en la mayoría de los casos.

La regulación de los casos de fusión y escisión de sociedades desaparece en virtud de las reformas al Código Fiscal de la Federación, y se mantuvo el tratamiento del 0% para alimentos y medicinas de patente.

7. Para 1993 se mantiene el tratamiento del 0% para alimentos y medicinas de patente.

IV CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

En este tema se han presentado, a nuestro entender, las reformas más trascendentes en la materia fiscal al estar relacionadas directamente con los derechos y obligaciones de los contribuyentes frente al fisco federal.

De entre las numerosísimas reformas consideramos oportuno destacar las siguientes, por considerarlas relevantes:

1. En 1987 se establece que sólo se considerarán enajenaciones a plazo a las que se realicen con el público en general (sin desglosar el IVA).

Se introduce la posibilidad de que para calcular las contribuciones se utilice el INPC.

Por otro lado, se establece el plazo de cinco años como tope para la causación de recargos, el cual sería de una año si el pago en cuestión era espontáneo.

Se elimina la obligación que había para la autoridad en las revisiones de escritorio de dar a conocer al contribuyente las omisiones encontradas, dándole la oportunidad de hacer valer sus derechos antes de liquidar diferencia alguna de impuestos, obligándolo entonces a incurrir en costos de garantía y defensa legal.

Se establecen puntos de referencia en salarios mínimos en vez de cantidades fijas para la determinación de las penas aplicables a los delitos fiscales.

Por último, se establece que la omisión de requisitos formales o la existencia de vicios de procedimiento serán causa de declaración de ilegalidad sólo en los casos en que tales defectos afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

2. A partir de 1988 se llevan a cabo diversas reformas en materia de procedimiento contencioso ante el Tribunal Fiscal de la Federación, estableciendo la facultad de atracción para la Sala Superior de dicho órgano jurisdiccional.

Por otro lado, se suprime el recurso de revisión fiscal que se desahogaba ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, subsistiendo únicamente el recurso de revisión ante los tribunales colegiados.

3. A partir de 1989 se modificó el concepto de derechos para excluir a las contraprestaciones que se cubran por recibir servicios públicos, cuando dichos servicios sean proporcionados por organismos descentralizados; incluyendo a cambio a las contribuciones que pagan dichos organismos al Estado por prestar los servicios mencionados.

Adicionalmente y con motivo de las impugnaciones sobre la inconstitucionalidad del INPC, se introduce un nuevo artículo que contiene los lineamientos generales para calcular dicho índice.

Por último, se adiciona otro artículo que establece que las resoluciones administrativas que sean favorables a los particulares surtirán efectos únicamente para el ejercicio fiscal para el cual se otorgaron, si conceden una autorización, determinan un régimen fiscal o se refieren a deducciones.

4. Con efectos a partir de 1990 se presentaron en esta materia numerosas reformas, siendo de relevancia las siguientes:

a) Se obliga a todos los contribuyentes que deben calcular contribuciones por ejercicios fiscales, a que éste coincida con el año de calendario;

b) Se establece la aplicación del INPC para actualizar el monto de las contribuciones a cargo o a favor de los contribuyentes, estableciendo un procedimiento sumamente complejo para el cálculo de los recargos;

c) En el caso de pagos espontáneos para que proceda el beneficio de causación máxima de un año de recargo, era necesario que el pago del adeudo fuera hecho en una sola exhibición;

d) Se establece que los socios o accionistas de personas morales serán responsables solidarios de las contribuciones causadas por la sociedad, bajo ciertos supuestos y condiciones, y se establece la obligación de cerciorarse del nombre, domicilio y registro federal de contribuyentes de las personas que emiten comprobantes fiscales o de quienes los soliciten;

e) Se limita el derecho de los contribuyentes a la presentación de declaraciones complementarias, pudiendo únicamente presentar dos de ellas, a menos que la modificación en cuestión sea en beneficio del fisco;

f) Se prevé la posibilidad de que los contadores de la SHCP determinen en el acta final de visita las consecuencias fiscales derivadas de los hechos y omisiones consignados en la misma;

g) En el caso de compulsas practicadas a terceros, el resultado de las mismas se dará a conocer al contribuyente mediante la notificación de la resolución correspondiente sin dar oportunidad de una argumentación previa;

h) Se crea una nueva figura delictiva, sancionada con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal (artículo 109, fracción IV), cuyo tipo es la realización de dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fiscal federal;

i) Se crea también en el artículo 115 bis el delito de "lavado de dinero", y

j) Por último, en materia de recursos de revocación y de juicio de nulidad, la falta de requisitos que anteriormente provocaba un requerimiento para su regularización, será en lo sucesivo causal de tener por no interpuesta la demanda.

5. De la reforma para el año 1991 destacan las siguientes modificaciones:

a) Se precisa que los recargos se calcularán sobre el monto de las contribuciones actualizadas por inflación desde la fecha en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe;

b) Se establece como causa de responsabilidad solidaria para las sociedades el inscribir en el registro de accionistas o libro de acciones o partes sociales a personas físicas que no comprueben haber retenido y enterado el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de las acciones;

c) Se adiciona un artículo en el que se obliga a las personas físicas o morales que transporten mercancías, a acompañar las mismas con documentación para efectos fiscales de conformidad con reglas que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

d) Se establece la obligación para ciertos contribuyentes de presentar un dictamen fiscal, ahora obligatorio por un contador público independiente ante las autoridades fiscales;

e) Se crean nuevas infracciones y las correspondientes sanciones, relacionadas con obligaciones de verificación de información fiscal de otros contribuyentes;

f) Se establece la desaparición progresiva del artículo 64 que concedía a los contribuyentes el derecho a no ser revisados más que por el último

ejercicio, salvo que incurrieran en ciertas irregularidades; de esta suerte cada año que transcurre se pierde el beneficio por un año y este artículo quedará derogado a partir del 1o. de enero de 1995.

g) Se incrementaron las multas contenidas en este ordenamiento, en algunos casos hasta un 5000%;

h) Se crea como sanción por expedir comprobantes sin requisitos fiscales desde una multa de cinco veces el importe total del comprobante, hasta la clausura del establecimiento por un plazo de tres a quince días, e

i) Nuevamente se modifican las normas de procedimiento.

6. En las reformas para el año de 1992 también existieron cambios que ameritan comentario como sigue:

a) Se precisa en qué casos existe enajenación en operaciones de factoraje financiero;

b) Se crea el concepto de enajenación y escisión para efectos fiscales;

c) Se crean nuevos supuestos de responsabilidad solidaria en caso de escisión y en ciertos casos de relación de negocios con residentes en el extranjero;

d) Se incrementan los requisitos que deben contener los comprobantes fiscales estableciendo la obligación de que los mismos sean impresos únicamente en establecimientos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;

e) En materia de transporte de mercancías se incrementan los requisitos de la documentación que debe acompañar a la mercancía;

f) Se amplía de cinco a diez años el plazo obligatorio para conservar la contabilidad en forma gradual, de 1992 a 1996;

g) El plazo de caducidad de las facultades de las autoridades fiscales se amplía a diez años si no se conserva la contabilidad por ese mismo plazo, estableciendo la posibilidad de suspender el plazo de dicha caducidad cuando se realicen auditorías a los contribuyentes;

h) Se crean nuevas infracciones, con las correspondientes sanciones;

i) Se establece que las bases para determinar la pena en el caso de delitos fiscales incluirán la actualización y los recargos, aun cuando esta modificación fue dejada sin efectos a partir de julio del mismo año;

j) Por último, se concede la posibilidad de obtener libertad bajo caución en los casos en que el término medio de la pena exceda de cinco años.

7. Para concluir, a partir de 1993 se suprime la regla que limitaba un año la causación de recargos cuando las contribuciones omitidas se cubrieran en forma espontánea.

V. TRATADOS INTERNACIONALES

Por primera vez, México se ha involucrado en la negociación de convenios internacionales sobre doble imposición, mismos que tienen el rango de ley federal conforme a nuestro artículo 133 constitucional. A continuación nos referimos a los dos tratados cuyo texto fue publicado en el *Diario Oficial* de la Federación los días 15 y 17 de julio de 1992.

1. *Convenio con Canadá para el intercambio de información tributaria*

Este convenio, publicado en el *Diario Oficial* el 15 de julio de 1992, es similar al que México tiene celebrado con los Estados Unidos de América.

Las principales características de este convenio son las siguientes:

a) Fue firmado el 16 de marzo de 1990, aprobado por la Cámara de Senadores el 8 de julio de 1991 y el canje de notas diplomáticas requerido para su entrada en vigor fue efectuado los días 29 de agosto de 1991 y 27 de abril de 1992.

En virtud de lo anterior y conforme al artículo 7 del propio convenio, el mismo ha entrado ya en vigor.

El convenio se aplicará a impuestos exigibles a partir del 1o. de enero de 1993, o bien, adeudados a esa fecha aun cuando su exigibilidad haya sido anterior;

b) El convenio aplica en relación con los impuestos federales sobre la renta, sobre productos del trabajo y al activo, respecto de México y los impuestos canadienses comprendidos en su Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se prevé su aplicación a impuestos idénticos o sustancialmente similares que se establezcan con posterioridad.

Se excluye expresamente su aplicación respecto de impuestos locales de ambos países;

c) Con motivo del convenio, las autoridades de ambos países intercambiarán información destinada a la determinación, liquidación y recaudación de impuestos o el cobro y ejecución de créditos fiscales, de cualquiera de las siguientes formas:

1. Automática, que procederá cuando así lo acuerden las autoridades de ambos países.
2. Espontánea, cuando así lo considere oportuno alguna de las autoridades.
3. A requerimiento del otro Estado contratante;

d) Los Estados contratantes no estarán obligados a suministrar información cuando ello resulte contrario a su seguridad nacional u orden público, cuando provoque que se divulguen secretos protegidos por la ley, o bien, cuando el hacerlo sea contrario a las prácticas administrativas de ese Estado. Sin embargo, quedan en libertad de hacerlo si así lo desean;

e) Por último, cualquier información que reciba un Estado se tratará como secreta en los términos de la ley del Estado que suministró dicha información y sólo se proporcionará a las personas involucradas en la consecución de los fines del convenio.

2. *Convenio con Canadá para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta*

Este convenio, publicado el 17 de julio de 1992 en el *Diario Oficial*, es el primero que México celebra formalmente para evitar la doble imposición internacional, lo cual es afortunado, ya que la gran mayoría de los países tienen en vigor este tipo de convenios, por lo que México al haberse excluido de esta tendencia internacional se encontraba en situación desfavorable en materia de competitividad fiscal como receptor de inversión extranjera.

Los puntos más relevantes de este convenio son los siguientes:

a) Se firmó el 8 de abril de 1991 y fue aprobado por la Cámara de Senadores el 8 de julio de ese mismo año. •

El canje de notas diplomáticas previsto para la entrada en vigor fue efectuado los días 29 de agosto de 1991 y 11 de mayo de 1992.

De esta suerte, el convenio está ya en vigor y resulta aplicable, conforme a su artículo 28, a impuestos retenidos en la fuente a partir del 1o. de enero de 1992 y, respecto de otros impuestos, por los ejercicios fiscales iniciados a partir del 1o. de enero de ese mismo año;

b) El convenio es aplicable a personas que residan en México o Canadá y respecto de los impuestos sobre la renta y al activo mexicano y los impuestos "sobre la renta" de Canadá.

También se aplicará a los impuestos de naturaleza idéntica o análoga que se establezcan con posterioridad (artículo 2);

c) Se establece que el concepto de residencia se definirá de acuerdo con la legislación del país que corresponda, disponiendo reglas de conflicto para los casos en que una persona se considere residente en ambos o en ninguno de los países en los términos de las respectivas leyes (artículo 4);

d) Se define el concepto de establecimiento permanente y las excepciones al mismo, con lo cual ya no se aplicarán las disposiciones de los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de personas comprendidas en el ámbito de aplicación del convenio (artículo 5);

e) Se establecen las reglas conforme a las cuales serán gravados los siguientes conceptos:

1. Rentas inmobiliarias (artículo 6)
2. Beneficios de empresas (artículo 7)
3. Transportación marítima y aérea (artículo 8)
4. Personas asociadas (artículo 9)
5. Dividendos (artículo 10)
6. Intereses (artículo 11)
7. Regalías (artículo 12)
8. Ganancias de capital (artículo 13)
9. Trabajos independientes (artículo 14)
10. Trabajos dependientes (artículo 15)
11. Participaciones de consejeros (artículo 16)
12. Artistas y deportistas (artículo 17)
13. Pensiones y anualidades (artículo 18)
14. Funciones públicas (artículo 19)
15. Estudiantes (artículo 20)
16. Otras rentas (artículo 21)

f) En ciertos casos, el propio convenio establece la tasa o tasas de impuesto aplicables y los supuestos de procedencia cuando existan dos o más tasas, de la siguiente manera:

1. Dividendos. Tasa máxima de retención de 10% o 15%, en función de la participación en el capital de la sociedad pagadora.

2. Intereses. Tasa máxima de 15% si se cumplen determinados requisitos.

3. Regalías. Tasa máxima de 15% si se cumplen determinados requisitos.

4. Pensiones y anualidades. Tasa máxima de 15% cumpliendo determinados requisitos.

5. Otras rentas. Tasa máxima de 15% sólo en ciertos casos;

g) El convenio también se refiere a los métodos para eliminar los efectos de la doble imposición en cada país (artículo 22) y establece reglas relativas a no discriminación (artículo 23), intercambio de información (artículo 25) y sobre agentes diplomáticos y funcionarios consulares (artículo 26), entre otros.