

Contaduría Pública

www.imcp.org.mx

Reforma Fiscal 2010

RESUMEN EJECUTIVO

REFORMAS RELEVANTES
DEL CÓDIGO FISCAL DE
LA FEDERACIÓN PARA EL
EJERCICIO FISCAL 2010

RÉGIMEN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL

EFFECTOS DE LA
REFORMA FISCAL
EN LOS SALARIOS Y
PRESTACIONES

INDUSTRIA DE LA
CONSTRUCCIÓN EN
LA LEY DEL SEGURO
SOCIAL



\$45.00

FISCALIA

www.fiscalia.com

Líder en información fiscal



- **DOF**
Consulta diariamente el Diario Oficial de la Federación y sus ejemplares anteriores.

- **Legislación**
La más amplia biblioteca digital de leyes fiscales correlacionadas e hiperrelacionadas.
- **Calculadoras**
Avanzadas calculadoras en línea que facilitan el trabajo diario.
- **Publicaciones**
Actualidades, artículos, tesis y jurisprudencia, casos prácticos.
- **Tablas e indicadores**
Tablas e indicadores económicos, calendarios y demás datos, que abarcan un período de más de 10 años.

Todo esto y mucho más... en línea

¡Suscríbete!

www.fiscalia.com

clientes@fiscalia.com

FISCALIA
CENTRO DE INFORMACIÓN FISCAL

El coordinador de este número de
Contaduría Pública es:



C.P.C. Arturo Luna López
Arturo Luna, Fuentes y Asoc. S.C.



IMCP

COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL
2009 - 2010

- Presidente
C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez
- Vicepresidente General
C.P.C. Francisco Macías Valadez Teviño
- Secretario
C.P.C. José Hallal Cruz
- Tesorero
C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
- Protesorero
C.P.C. José Salazar Tapia
- Auditor de Gestión
C.P.C. Juan Alfredo Álvarez Cederborg
- Auditor Financiero
C.P.C. Luis Javier Fernández Barragán
- Director Ejecutivo
Lic. Willebaldo Roura Pech
- VICEPRESIDENTES DE OPERACIÓN
- Legislación
C.P.C. Fernando Morales Gutiérrez
- Docencia
C.P.C. Jaime Espinosa de los Monteros Cadena
- Sector Gubernamental
C.P.C. Marco Antonio Esquivel Martínez
- Sector Empresas
C.P.C. Luis Pablo Cortés Vázquez
- Práctica Externa
C.P.C. Héctor Arturo Ramírez Calleja
- Relaciones y Difusión
C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero
- Fiscal
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
- Asuntos Internacionales
C.P.C. Agustín Aguilar Laurens
- Apoyo a Federadas
C.P.C. Luis Roberto Montes García
- Calidad de la Práctica Profesional
C.P.C. Benjamín Gallegos Pérez
- REGIONALES
- Zona Noreste
C.P.C. Víctor Hugo Bretado Fernández
- Zona Noroeste
C.P.C. Fernando Calles Montijo
- Zona Centro-Occidente
C.P.C. Miguel Ángel Martínez Berumen
- Zona Centro
C.P.C. Víctor Keller Kaplanska
- Zona Centro-Istmo-Peninsular
C.P.C. Raúl Antonio Román Fuentes

CONTENIDO

CARTA EDITORIAL	4
REFORMA FISCAL 2010 RESUMEN EJECUTIVO C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán	6
RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL REFORMAS PARA 2010 C.P.C. Manuel Rico Loyola	12
SUSPENSIÓN DEL ACREDITAMIENTO CONTRA EL ISR DEL CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES MAYORES A LOS INGRESOS EN EL IETU C.P.C. Fernando Arregui Ibarra	18
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN REFORMAS MÁS RELEVANTES PARA 2010 Lic. Juan de la Cruz Higuera	22
REFORMA FISCAL 2010 C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño	30
SALARIOS Y PRESTACIONES EFECTOS DE LA REFORMA FISCAL C.P.C. y M.I. Virginia Ríos Hernández	34
OUTSOURCING PASADO, PRESENTE Y FUTURO C.P.C. y M.I. Jorge M. García Landa	38
LEY DEL SEGURO SOCIAL NUEVAS DISPOSICIONES Y SU IMPACTO EN MATERIA LABORAL L.C.C. Héctor Manuel Castro Álvarez	43
INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL C.P.C. Crispín García Viveros	46
REFORMAS A LA LEY DE AMPARO EFECTOS EN MATERIA FISCAL Lic. Guillermo E. Monroy Hernández Lic. Hugo Romero Cervantes	50

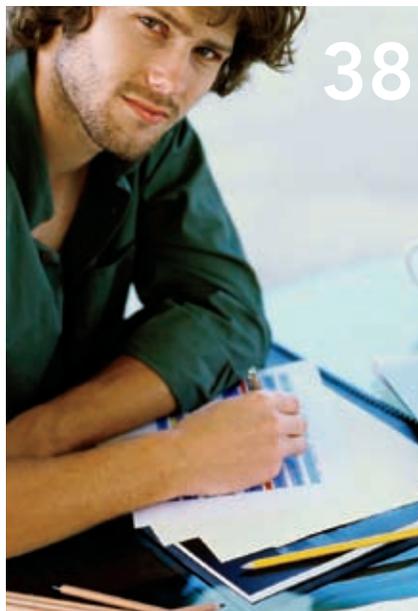
Contaduría Pública está pensada para ti:

¿Qué temas te gustaría que se trataran?

Envía tu opinión o tus sugerencias al correo: comision.revista@imcp.org.mx



22



38



50

SECCIONES

56

CONTADOR Y CONTADORA...
PRESIDENTE Y PRESIDENTA... (PRIMERA DE DOS PARTES)
Lic. Willebaldo Roura Pech

PALABRAS EN ACTIVO

57

URGENTE REFORMA A LA
LEY DE COMERCIO EXTERIOR
C.P.C. Adrián Vázquez Benítez

FISCAL

58

CRISIS FINANCIERA
C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera

NOTICIAS IFAC

60

QUÉ DEBEMOS APRENDER DE LA CRISIS
Lic. Manuel Guzmán Moreno

PANORAMA FINANCIERO

62

REGLAS DE VALUACIÓN PARA LAS PROVISIONES
UN NUEVO ENFOQUE BAJO IFRS
Dr. Miguel Calzada Mezura

ACTUALIZACIÓN CONTABLE

64

REVISIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO,
TAREA PENDIENTE
C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García

HORIZONTES

CARTA EDITORIAL

El 8 de septiembre de 2009, el titular del Ejecutivo Federal, presentó ante la Cámara de Diputados la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, como parte del paquete económico para el ejercicio fiscal de 2010.

El Ejecutivo Federal señala en la exposición de motivos que propuso al Congreso de la Unión una reforma integral de la hacienda pública como un instrumento para garantizar al Estado, entre otros objetivos, la captación de mayores recursos para atender las necesidades de financiamiento y, en consecuencia, alcanzar el desarrollo humano sustentable, que constituye un aspecto prioritario contenido en el Plan Nacional de Desarrollo 2007-2012.

Al igual que en años pasados, la reforma fiscal sólo quedó en buenos deseos, ya que los cambios fiscales realizados tienen por objeto obtener mayores recursos, por medio de imponer mayores cargas tributarias a los contribuyentes cautivos, quedando en el olvido la imperiosa necesidad de ampliar la base, eliminar regímenes especiales y la simplificación administrativa; por lo tanto, la reforma fiscal integral no llega y así iniciaremos un nuevo año, sin alcanzar la tan deseada reforma fiscal, entre otras reformas.

Las disposiciones que integran el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF); el Impuestos Sobre la Renta (ISR), Impuesto al Valor Agregado (IVA), Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), Impuesto Especial Sobre Producción (IESP), etc., son, sustancialmente, recaudatorias.

En materia del CFF, las disposiciones que aprobó el Congreso, fueron de las más amplias, en relación con otras; de las demás leyes se destacan, entre otras, la forma de efectuar la comprobación de operaciones, con comprobantes fiscales digitales, comprobantes fiscales impresos y estados de cuenta bancarias, un nuevo mecanismo para la actualización de cantidades y el otorgamiento de más facultades para las autoridades en materia de fiscalización.

En materia del ISR, nos encontramos con el incremento de la tasa de 28 a 30%, tanto para personas morales como físicas, un esquema nuevo de determinación de los intereses reales, la reforma a la consolidación fiscal, nuevas obligaciones para donatarias, etcétera.

Asimismo, en este número de diciembre, ofrecemos varios artículos con los temas más importantes de este Decreto: El cambio del régimen de consolidación fiscal, el *outsourcing*, los efectos de la reforma del ISR en salarios y prestaciones, el análisis legal y constitucional de las reformas al CFF, la reforma a la Ley del Seguro Social, etcétera.

Como cada año, cuando se presentan las reformas a las leyes fiscales, *Contaduría Pública* pone a disposición de sus lectores los comentarios de distinguidos especialistas en la materia. De igual manera, recomendamos consultar los artículos que aparecen en la página Web correspondientes a este mes.

Muy atentamente,
Comisión de Revista
Diciembre de 2009



COMISIÓN DE REVISTA

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García • **Presidenta**

C.P. Eduardo Ávalos Lira

L.C.C. Georgina Ávila Figueroa

Dr. Miguel Calzada Mezura

L.A.E. Yolanda Libertad Chávez Torres

Dr. Luis Eugenio de Gárate Pérez

C.P.C. Ricardo Delfín Quinzaños

M. en C. Silvia Galicia Villanueva

C.P.C. Rafael García Gómez

C.P.C. Irving A. González Esqueda

C.P. Ma. Elena Gutiérrez Rivera

Lic. Manuel Guzmán Moreno

C.P.C. Ignacio Genaro Jaimés Pérez

C.P.C. Ricardo Lara Uribe

C.P.C. Arturo Luna López

C.P.C. Arturo Martínez Mojica

C.P.C. Silvia R. Matus de la Cruz

C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem E. de R.

Ing. Edmundo Rodríguez Valenzuela

Mtra. Ma. de Lourdes Rojas Cataño

M.D.I. Andrea Ruiz Rivas

C.P.C. Javier Vázquez Jurado

Asesores

C.P.C. Gabriel Bustos Porcayo

C.P.C. Carlos Carpy Morales

C.P.C. Jorge L. Hernández Baptista

Bosque de Tabachines 44 Bosques de las Lomas
Miguel Hidalgo 11700 Ciudad de México, D.F.
+52(55) 5267-6400 fax 5596-6950

EDITORIAL

Gerencia Editorial

Edilberto Calvillo Sánchez

Coordinación Editorial

Juana Trejo Caballero

Arte y diseño gráfico

Jorge Alejandro Medina Arriaga

Corrección de estilo

Norma Berenice San Martín López

Nicolás M. Centeno Bañuelos

Publicidad institucional

Gabriela Salcedo Martínez

Fotografía

Rafael Segura Pérez

jupiterimages™ unlimited

Publicidad

Alejandra Garibay Zorrilla

+52(55) 5267-6448

relaciones.publicas@imcp.org.mx

Suscripciones

Alejandra Mejía González

+52(55) 5267-6424

suscripcion@imcp.org.mx

Suscripción anual

República Mexicana \$450.00 (incluye gastos de envío)

Continente Americano U.S. Cy. 125.00 (incluye gastos de envío)

Continente Europeo U.S. Cy. 175.00 (incluye gastos de envío)

Precio por ejemplar \$45.00

Imprenta

Grupo Ajusco, S.A. de C.V.

+52(55) 5740-5620 fax 5740-2741

30,000 ejemplares
Publicación certificada por el
Instituto Verificador de Medios
Registro No. 071/23



CONTADURÍA PÚBLICA. Órgano oficial de difusión del IMCP. Es una publicación mensual. Aparece los primeros días de cada mes. Se distribuye entre miembros de los colegios de profesionales y entre ejecutivos que ocupan puestos directivos como: presidente, gerente general, contralor, gerente administrativo, gerente financiero en universidades, organismos profesionales y entre los principales funcionarios de los sectores público y privado.

POLÍTICAS EDITORIALES. Los artículos publicados expresan la opinión del autor o autores, sin que deba coincidir necesariamente con el punto de vista del IMCP, respecto del tema tratado. Cuando se exprese la opinión del IMCP se especificará claramente. No se permite la reproducción de los artículos publicados sin la autorización escrita del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

CONTADURÍA PÚBLICA está autorizada como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano. Registro 0130972 de fecha 28-09-72. Certificado de licitud de título: 1721; Certificado de licitud de contenido: 995, expedidos por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Certificado de Reserva de derechos de uso exclusivo del título: 04-1990-00000001609-102, expedido por el Instituto Nacional de Derechos de Autor. ISSN 1870-4883.

RESUMEN EJECUTIVO

RECÍEN SE APROBÓ, POR PARTE DEL CONGRESO DE LA UNIÓN, lo que constituye la Reforma Fiscal para 2010. En seguida comento los aspectos más relevantes de la misma

Impuesto Sobre la Renta (ISR)

Tasa para personas físicas y morales

Se ajusta temporalmente la tarifa de personas físicas y la tasa de personas morales con el objeto de ubicar la tasa máxima en 30%, disminuyéndola a partir de 2013 a 29% y en 2014 a 28%.

Los contribuyentes del sector primario durante los ejercicios 2010, 2011 y 2012, tendrán una reducción de 30% del ISR y durante el ejercicio 2013 considerarán una reducción en la tasa del ISR de 27.59%, para quedar, a partir del ejercicio 2014, en 25%.

Consolidación Fiscal

En materia de Consolidación Fiscal, se proponen diversas modificaciones relevantes:

- El entero del impuesto diferido, con motivo de la consolidación fiscal, se debe pagar en un plazo máximo de cinco ejercicios.
- Las empresas controladoras deben proceder en cada ejercicio a enterar el impuesto diferido, con motivo de la consolidación fiscal, correspondiente al sexto ejercicio inmediato anterior a aquél del que se trate. El entero del impuesto diferido se enterará como sigue: 1) 25% en el ejercicio en el que se deba efectuar el pago del impuesto diferido; 2) 25% en el segundo ejercicio fiscal; 3) 20% en el tercer ejercicio fiscal; 4) 15% en el cuarto ejercicio fiscal, y 5) 15% en el quinto ejercicio fiscal.
- Por lo que respecta a las empresas que en el ejercicio 2010 tengan más de cinco ejercicios consolidando para efectos fiscales, se establece que éstas deben proceder a pagar, en el mes de junio del citado ejercicio, 25% del impuesto diferido acumulado a 2004 y el restante 75% como sigue: 1) 25% en el ejercicio 2011; 2) 20% en el ejercicio 2012; 3) 15% en el ejer-

cio 2013, y 4) 15% en el ejercicio 2014. El impuesto diferido por el ejercicio de 2005, se procederá a enterarlo en 25% en 2011 y 75% a razón de 25% en el ejercicio 2012, 20% en 2013, 15% en 2014 y 15% en 2015, y así, sucesivamente.

- Cabe destacar que, cuando la sociedad controladora no entere el impuesto diferido en los plazos previstos, el SAT determinará el impuesto omitido y sus accesorios.
- El Contador Público Registrado (C.P.R.) que dictamine para efectos fiscales emitirá opinión respecto a la determinación del ISR diferido dentro del dictamen sobre los estados financieros.

Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo Tecnológico

Se elimina el estímulo fiscal relativo a la investigación y desarrollo de tecnología previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), estableciéndose un régimen de transición para el acreditamiento del estímulo pendiente de aplicar al 31 de diciembre de 2008.

Enajenación de casa habitación

Se mantiene la exención por la enajenación de casa habitación hasta un monto que no exceda de un millón quinientas mil unidades de inversión (UDIS).

No obstante, se limita dicha exención, señalando que la misma es aplicable siempre que durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate, los contribuyentes no hubieran enajenado otra casa habitación por la que hubieran obtenido esta exención. Adicionalmente, se precisa que el límite de un millón quinientas mil UDIS no será aplicable cuando el enajenante demuestre haber residido en su casa habitación durante los cinco ejercicios inmediatos anteriores a la fecha de su enajenación.

El Contador Público Registrado que dictamine para efectos fiscales emitirá opinión respecto a la determinación del ISR diferido dentro del dictamen sobre los estados financieros»



C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
Socio Director de la Práctica de Consultoría en Impuestos de Ernst & Young
Vicepresidente Fiscal del IMCP
carlos.cardenas@mx.ey.com

Deducción de intereses por créditos hipotecarios

Se establece que las personas físicas consideren dentro de sus deducciones personales, el monto de los intereses efectivamente pagados por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de un millón quinientas mil UDIS.

Donatarias autorizadas

Las donatarias cuyos ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios distintos de su objeto social que excedan de 10% de los ingresos propios de su objeto, pagarán el impuesto conforme al título II de la LISR.

Mediante disposición transitoria se precisa que lo dispuesto en el párrafo anterior, entrará en vigor el 1 de mayo de 2010.

Régimen de intereses

Se establece un nuevo método para el reconocimiento de los intereses reales, el cual consiste en una nueva mecánica para determinar los ingresos acumulables por intereses sujetos al pago de impuesto, en la que se precisa que el monto de la retención del ISR, que deben efectuar las personas que realicen los pagos de intereses, se determine, aplicando la tasa de 30% al interés real positivo, resultante de la aplicación de la mecánica en comento.

Es importante señalar que tratándose de personas físicas, el monto del ISR retenido se considerará como pago definitivo, sin importar el monto de los intereses percibidos.

En el caso de personas morales, la retención que se les efectúe se considerará como pago provisional de ISR y los residentes en el extranjero estarán sujetos al pago del impuesto conforme al régimen que les es aplicable (Título V), sin perjuicio que aplique algún tratado para evitar la doble tributación.

Además, se precisa que en el caso de obtener una pérdida derivada de la obtención de un interés real negativo, ésta daría lugar a un crédito fiscal que las instituciones que componen el sistema financiero podrían aplicar contra las retenciones que deban efectuarse al contribuyente de que se trate, por ingresos por intereses que se perciban en el ejercicio y la parte del crédito fiscal que no se hubiese podido acreditar en el ejercicio

se podría aplicar en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla, actualizada por inflación.

Finalmente, es importante mencionar que mediante disposición transitoria, este nuevo esquema del régimen de intereses entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

Tasa de retención anual sobre intereses

Se disminuye la tasa de retención de intereses a razón de 0.60% en lugar de 0.85% aplicable durante 2009.

Intereses pagados a bancos extranjeros

Mediante disposición de vigencia anual se prorroga la aplicación de 4.9% sobre los intereses pagados a bancos extranjeros que residan en un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación.

Se establece una tasa de 3% a los servicios de telecomunicaciones, tales como telefonía, televisión por cable o satélite. La tasa será aplicable sobre la contraprestación pagada al prestador del servicio»

Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

Información sobre el listado de conceptos base para el IETU

Al igual que para el ejercicio 2009, se señala para el ejercicio fiscal 2010, la obligación para los contribuyentes del IETU de presentar a las autoridades fiscales en el mismo plazo establecido para la presentación de los pagos provisionales y de la declaración del ejercicio, según se trate, la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para su determinación, en los formatos que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT) mediante reglas de carácter general.

Crédito fiscal por deducciones en exceso

Para el ejercicio fiscal 2010, se precisa que el crédito fiscal generado por el exceso de deducciones previsto en el artículo 11 de la Ley del IETU, podrá aplicarse únicamente contra el propio IETU en los diez ejercicios siguientes hasta agotarse y ya no así contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el citado crédito como actualmente prevé la disposición.

Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE)

Tasa del impuesto

Se incrementa la tasa del IDE 1 punto porcentual, quedando en 3% sobre los depósitos en efectivo efectuados en un mes.

Límite de exención

Se reduce la exención de \$25,000 a \$15,000 sobre los depósitos efectuados en efectivo en el mes.

Eliminación de la exención para personas morales y físicas con actividades empresariales y profesionales

Se elimina la exención para las personas morales y físicas con actividades empresariales y profesionales por los depósitos en efectivo que se realicen en cuentas propias abiertas con motivo de créditos otorgados por las instituciones del sistema financiero, entrando en vigor a partir del 1 de julio de 2010, con la obligación para las demás personas físicas de proporcionar información a la institución financiera para seguir gozando de la exención.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS)

Telecomunicaciones

Se establece una tasa de 3% a los servicios de telecomunicaciones, tales como telefonía, televisión por cable o satélite. La tasa será aplicable sobre la contraprestación pagada al prestador del servicio.

Únicamente, quedan exentos de este impuesto, los servicios de telefonía pública y rural y los de interconexión que se brindan entre sí los prestadores de servicios, así como los servicios de Internet. En este último caso, se precisa que cuando dichos servicios se ofrezcan junto con otros que se presten, por medio de una red pública de telecomunicaciones, dicha exención será procedente cuando en el comprobante respectivo se determine, por separado, su importe.

Bebidas alcohólicas y cervezas

Se incrementa la tasa aplicable a la enajenación de cerveza para quedar en 26.5% durante los años 2010, 2011 y 2012 y de 26% durante el ejercicio 2013, para que en 2014, se regrese al nivel actual de 25%.

Tratándose de la enajenación de bebidas alcohólicas, con una graduación mayor a 20° G.L., se incrementa la tasa aplicable a razón de 53% para los ejercicios 2010, 2011 y 2012 y de 52% para el ejercicio 2014, para que en 2014, se regrese al nivel actual de 50%.

Tabacos y cigarros

Se establece una cuota adicional de \$0.04 por cigarro enajenado o importado por el año 2010, de \$0.06 por 2011, de \$0.08 por 2012 y de \$0.10 a partir de 2013.

Juegos con apuesta y sorteos

Se incrementa la tasa de 20 a 30% del impuesto a los juegos con apuestas y sorteos.

Impuesto al Valor Agregado (IVA)

Tasa del impuesto

Se incrementa un punto porcentual la tasa del IVA, quedando en 16% la tasa general y en 11% la aplicable para la región fronteriza.

Intereses

Se gravan los intereses recibidos o pagados por las personas integrantes del sistema financiero por créditos otorgados a los contribuyentes, personas físicas que opten por pagar sus impuestos en el Régimen de Pequeños Contribuyentes (Repecos).

Mediante disposición transitoria se precisa que esta reforma entrará en vigor a partir del 1 de julio de 2010.

Comprobantes fiscales

Se realiza un ajuste a la Ley, eliminando de su texto, la referencia que se hace de que los comprobantes fiscales deben ser impresos en establecimientos autorizados por el SAT. Lo anterior, con el fin de armonizar la Ley con el nuevo esquema de comprobantes fiscales digitales a que hace referencia el Código Fiscal de la Federación (CFF).

Asimismo, mediante disposición transitoria, se precisa que esta reforma entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011.

Transitoriedad de las operaciones realizadas en 2009 cobradas a partir de 2010

Mediante disposición transitoria, se señala que las operaciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2010, cuya contraprestación se haya cobrado con posterioridad a esa fecha, estarán afectas al pago del IVA a la tasa de 16 o de 11%, según corresponda.

No obstante lo anterior, se establece que los contribuyentes podrán calcular el IVA, aplicando la tasa de 15 o 10%, según corresponda, siempre que los bienes o servicios o el uso o goce temporal de bienes, se hayan entregado o proporcionado antes del 1 de enero de 2010 y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los 10 días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Se incrementa la tasa aplicable a la enajenación de cerveza para quedar en 26.5% durante los años 2010, 2011 y 2012 y de 26% durante el ejercicio 2013, para que en 2014, se regrese al nivel actual de 25%»

Código Fiscal de la Federación

Declaraciones complementarias

Se precisa que las declaraciones complementarias correspondientes a ejercicios anteriores al revisado, no tengan efectos cuando se presenten, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

Comprobantes fiscales

En materia de comprobantes fiscales se precisa lo siguiente:

- La existencia de tres esquemas de comprobación fiscal (en papel mediante la impresión de comprobantes a través de impresores autorizados, com-

probantes digitales con sello digital y mediante el estado de cuenta bancario para deducir y/o acreditar las erogaciones pagadas con cheque, tarjeta de crédito o de débito o traspaso electrónico entre cuentas bancarias).

- Se establecen beneficios adicionales para los contribuyentes que emitan sus comprobantes fiscales de manera digital, a través de los medios que el SAT pone a disposición del contribuyente en su página de Internet, los cuales consisten en la obtención de las devoluciones en un plazo de 20 días hábiles, en sustitución del plazo de 40 días, actualmente, establecido.
- Se determina la obligación de verificar la autenticidad de los comprobantes para deducir o acreditar, con base en los mismos, por medio de la página del SAT.
- Mediante disposición transitoria se precisa que esta reforma entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2011 a efecto de que los contribuyentes cuenten con un plazo razonable para la transición e implementación del nuevo esquema.
- Asimismo, por medio de disposición transitoria se establece que los comprobantes fiscales impresos por terceros autorizados vigentes, y que reúnan los requisitos, podrán seguir siendo utilizados hasta agotar su vigencia.

Infracciones y sanciones

Se actualizan diversas infracciones y sanciones relacionadas con el nuevo esquema de comprobantes fiscales digitales, de papel con dispositivo de seguridad o mediante el estado de cuenta bancario.

Defraudación fiscal

Las siguientes conductas se sancionan en los mismos términos que la defraudación fiscal:

- Comercialice los dispositivos de seguridad.
- Le dé efectos fiscales a los comprobantes con dispositivos de seguridad que no tengan, por ejemplo, sello digital, certificado de firma electrónica avanzada vigente, etcétera.
- Le dé efectos fiscales a los comprobantes digitales que no reúnan los requisitos del 29 y 29-A del CFF.

Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para el ejercicio fiscal 2010

Créditos para sociedades controladoras para el pago del ISR diferido

Se establece que Nacional Financiera, S.N.C., podrá otorgar créditos a las sociedades controladoras que, conforme a las disposiciones aplicables durante 2010 deban cubrir el ISR diferido correspondiente a 2004 y ejercicios anteriores, con la finalidad de que se utilicen para cubrir el citado impuesto diferido.

Facilidades administrativas y beneficios fiscales

Se mantienen las mismas tasas de recargos para el pago de créditos fiscales respecto del ejercicio de 2009; es decir, 0.75% mensual sobre saldos insolutos y en el caso de pago a plazos, 1% mensual hasta 12 meses, 1.25% mensual de 12 hasta 24 meses, y del 1.5% mensual para plazos superiores a 24 meses, así como para el pago a plazos diferido.

Estímulos fiscales

Persisten los mismos estímulos fiscales respecto del ejercicio de 2009, tales como: 1) el acreditamiento del IEPS por el diesel que se adquiera como combustible para maquinaria en general, y 2) el relativo a las personas que adquieran diesel para su consumo final en actividades agropecuarias o silvícolas, entre otros. *P*

Con más de
500 números

de información práctica
y confiable que nos
respaldan

**SUSCRIBASE
DURANTE
1 AÑO**

por sólo **\$3,499.00**

ahorre \$ 785.00

y adquiera **36**

números de su revista
DECENAL

Entrega a domicilio GRATIS A SUSCRIPTORES

Suscripción semestral \$1,999.00 • Ejemplar suelto \$119.00
Suscripción electrónica anual \$1,999.00 más IVA
Suscripción electrónica semestral \$1,099.00 más IVA

**Por su seguridad,
al pagar una suscripción**

exija su
credencial de suscriptor



que le da derecho
a grandes

BENEFICIOS
como consultar la revista electrónica.*

Y muchos SERVICIOS MAS, a través de Internet



Si desea suscribirse, comuníquese al **5265.1424**
y **8000.9550, con 90 líneas**

Haga sus pedidos desde el interior de la república,
a través del siguiente lada gratuito: **01800.062.3050**



Precios sujetos a cambio sin previo aviso.

*Si usted desea consultar la revista en más
de dos terminales al mismo tiempo,
ahora puede adquirir licencias adicionales.

- De 1 a 5 licencias \$ 1,599.00 (cada una)
- De 6 a 10 licencias \$ 1,349.00 (cada una)
- Más de 10 licencias \$ 1,239.00 (cada una)

RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Reformas para 2010

DENTRO DEL PAQUETE DE REFORMAS APROBADAS POR EL CONGRESO DE LA UNIÓN (CONGRESO), SE ENCUENTRA LA relativa al régimen de Consolidación Fiscal (CONFIS), las que acotan en forma importante los alcances de sus beneficios

En el "Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país", publicado el 20 de junio de 1973 es en donde encontramos el antecedente directo de la CONFIS. Dentro de los considerandos del decreto se establece lo siguiente:

"Que frente a la necesidad de promover, dentro del sistema de economía mixta que nos rige, las unidades productivas mexicanas y ante la imposibilidad de desviar el gasto público de las ingentes necesidades que tiene que satisfacer, se ha formulado un sistema de incentivo que flexibiliza la capacidad operativa y financiera de estas empresas sin producir, en términos generales, sacrificio fiscal o que de producirlo implicaría un simple diferimiento en el pago del impuesto de la unidad productiva.

(...)

Que en ambas hipótesis el principio de neutralidad fiscal no se concibe en forma inerte, estático, como un simple dejar hacer, sino comprometido con el reto de nuestro tiempo; el desarrollo que busca la participación de todos los sectores en el aumento de la productividad y el reparto justiciero de sus frutos exigiéndose a las empresas que deseen utilizar incentivos fiscales, cumplan requisitos que garanticen la promoción de dicho desarrollo.

(...)

Se establece un mecanismo de autocontrol que impide fomentar la ineficacia y nivela las pérdidas de una empresa con las utilidades de otras, de modo de salvaguardar la recaudación proveniente de la unidad económica."

Como puede observarse, desde sus orígenes la CONFIS ha supuesto un sacrificio fiscal temporal, es decir en tanto el grupo en su conjunto es totalmente utilitario, el concepto de diferimiento utilizado creemos expresa el tiempo que transcurrirá entre el arranque o estabilización de un negocio que inicialmente pierde y hasta que éste genere utilidades que serán base para la generación de impuesto sobre la renta, y no de manera específica un importe determinado que la CONFIS expresamente permita no sea pagado, pues tal cosa no esta jurídicamente expresada de esa manera en las reglas que regulan la CONFIS.

Se enfatiza la necesidad de apoyo y fomento de la inversión en nuestro país, inversiones que, por su parte, contribuyen al desarrollo de nuestra economía; adicionalmente, se ha reconocido la importancia que tiene un sistema neutral de pago del impuesto sobre la renta para lograr dicho apoyo, sin tener que destinar que fueron utilizadas para otras prioridades que el país demandaba en su momento.

Insistimos en el término neutralidad, el cual para estos efectos no significa otra cosa más que:

- Se permita al mismo grupo de interés económico tributar sobre bases netas (aplicación inmediata de pérdidas vs utilidades).
- Proveer a este tipo de entidades con un mecanismo para determinar su verdadera capacidad contributiva.
- Que dicho mecanismo refleje el rendimiento (la renta) neto real que obtiene el accionista y sobre la cual debería hacer su cálculo de impuesto sobre la renta.
- Que dicho mecanismo se encuentre fundamentado en la Ley y en la Constitución.

La reforma aprobada al régimen de consolidación fiscal puede considerarse como inconstitucional por ser retroactiva»

En términos generales, podemos decir que el decreto de las unidades de fomento establecía lo siguiente:

- La sociedad de fomento (equiparable a una sociedad controladora) determinaba el ingreso global gravable de la unidad de fomento sumando a 100% los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas que habían sido declaradas en la declaración individual de la sociedad de fomento y las sociedades promovidas, reconociéndose que la unidad de fomento podría obtener una utilidad y/o una pérdida.
- Las sociedades que pagaran dividendos a la sociedad de fomento, estaban exentas de la obligación de retener el ISR por distribución de dividendos.
- Las ganancias por ventas de acciones realizadas por la sociedad de fomento se encontraban exentas del pago del ISR.
- En el artículo 9 de decreto del 20 de junio de 1973, se establecía que la reversión de los beneficios obtenidos por el régimen de las unidades de fomento se debería dar cuando la sociedad de fomento dejara de considerarse como tal, o bien, en los casos de desincorporación de alguna sociedad.

De lo anterior, se desprende que aun en los inicios del régimen de la CONFIS, se ha buscado la neutralidad en el gravamen y han estado relativamente claros los momentos en los que los beneficios que otorga el régimen tienen que ser restituidos al Fisco Federal.

Con la reforma fiscal de 1999 el ejecutivo se apartó abiertamente de las premisas fundamentales de la CONFIS, aludiendo necesidades recaudatorias y proponiendo acotar los beneficios de la CONFIS al disminuirse a 60 puntos el porcentaje en que se podían considerar los resultados de las empresas del grupo para determinar el resultado fiscal consolidado.

Más aún, en la reforma del mismo ejercicio 1999 se adiciona un supuesto en cuyo caso ciertos efectos económicos, específicamente los generados por las pérdidas fiscales contribuidas por miembros del grupo, deberán reversarse, sin que dicho supuesto tenga que ver con la modificación de la unidad económica como tal, así pues se estableció que las pérdidas fiscales individuales que no hubieran podido ser amortizadas por la sociedad que las generó durante los diez ejercicios siguientes a aquél en que se generaron deberían reversarse (sumarse) para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio fiscal en el que se cumpla el citado plazo.

No obstante lo cuestionable de tales reformas y tal como se enfatiza en párrafos subsecuentes, dicha pro-



C.P.C. Manuel Rico Loyola
Socio de Impuestos, KPMG Cárdenas Dosal, S.C.
rico.manuel@kpmg.com.mx

puesta cuidó incluir disposiciones claras encaminadas a minimizar y/o eliminar cualquier efecto de retroactividad en la aplicación de tales disposiciones fiscales.

También, debe mencionarse que en 2005, nuevamente se permitió la CONFIS al porcentaje de tenencia accionaria que la empresa controladora tenga en las demás empresas en forma directa o indirecta, por lo que el régimen de CONFIS a 60% sólo tuvo una duración de cuatro años.

Reformas aprobadas para 2010

Destaca uno de los argumentos esgrimidos en la iniciativa de reforma, el cual menciona de manera errónea que la ley actual no prevé una fecha determinada para el pago del impuesto que, en su caso, se genere por la reversión de los efectos económicos generados por la consolidación, refiriéndose a ello como "impuesto diferido" por la CONFIS lo que representa un sacrificio para el Fisco.

Este "argumento" llama la atención toda vez que en el párrafo anterior a esta mención, se señalan las situaciones que originan el pago que debe hacerse por los beneficios que un grupo ha obtenido en la CONFIS, es decir aquellos casos en que la unidad económica ha cambiado o el adicionado en 1999, respecto al plazo para amortizar las pérdidas en lo individual, entonces la ley actual sí prevé de forma exacta las situaciones jurídicas y de hecho, que deben acontecer para estar obligados a revertir los efectos económicos de la consolidación.

Comentamos esta situación ya que resulta relevante, toda vez que el inversionista al tomar la decisión de optar por determinar los resultados del grupo de manera consolidada, consideró lo que las disposiciones establecían en ese momento; por consiguiente, los planes financieros y de inversión fueron elaborados considerando como fechas probables de desembolso de impuestos aquéllas en que se dieran los supuestos previstos por las disposiciones fiscales; por lo tanto, un desembolso con anterioridad a dichos momentos resultaría en afectaciones desde el punto de vista financiero y constitucional de los grupos que consolidan. Las reformas efectuadas a este régimen se presentan a continuación.

Opción para desconsolidar

Se establece que para dejar de consolidar fiscalmente, ya no se deberá obtener autorización del SAT, sino que en su lugar se deberá presentar un aviso, acompañado

de los estados financieros dictaminados de todas las empresas del grupo, correspondientes al ejercicio anterior y al ejercicio en que se deje de consolidar, así como el cálculo del saldo a cargo o a favor de impuesto determinado con motivo de la desconsolidación dictaminado por un Contador Público.

La transmisión de una autorización para consolidar no reinicia el plazo forzoso para consolidar, esto es coherente con la intención de que se deje de consolidar para efectos fiscales.

Con la reforma fiscal de 1999 el ejecutivo se apartó abiertamente de las premisas fundamentales de la CONFIS»

Pago del impuesto diferido

Se establece que en cada año se deberá pagar el impuesto que se haya diferido en la consolidación en el sexto ejercicio anterior y que no se hubiera pagado al año anterior. El pago se efectuará en la misma fecha en la que se debe presentar la declaración del ejercicio anterior, debiéndose actualizar el impuesto desde la fecha en que debió pagarse el impuesto de no haber consolidado y hasta la fecha en la que se presente el pago.

El impuesto se pagará en parcialidades anuales, siendo los dos primeros pagos equivalentes a 25% del impuesto diferido, el tercero a 20%, y el cuarto y quinto pago de 15%.

La reforma aprobada establece que a partir de 2010, los efectos derivados de la consolidación fiscal reconocidos hasta 31 de diciembre de 2004 se revertan, entendiéndose, en su caso, el impuesto que se genere, sin que se haya actualizado ninguno de los supuestos actualmente previstos, por lo que en nuestra opinión la reforma aprobada implica:

- Establecer una medida que, lejos de promover la inversión, la desalienta e incluso pone en riesgo las inversiones realizadas con el flujo de efectivo que se logró generar al tributar sobre una base neutra.
- Establecer una medida que limitará a los grupos empresariales a determinar una base fiscal impositiva congruente con su real capacidad contributiva.
- Establecer una norma fiscal que atenta franca y directamente en contra del principio de irretroactividad consagrado en nuestra Carta Magna.

Se aclara que los efectos derivados de la desincorporación de empresas y/o modificaciones en la participación accionaria no deberán considerarse, si los mismos ya fueron incluidos en el cálculo del impuesto diferido.

Para efectos de determinar el impuesto diferido se establece un procedimiento alternativo al que actualmente se contiene en la ley, reconociéndose de alguna manera que el procedimiento actual es inequitativo, ya que existen duplicidades en su cálculo.

El impuesto diferido hasta diciembre de 2004, se deberá comenzar a pagar en junio de 2010»

En el caso de las pérdidas fiscales obtenidas por las empresas controladas o controladora, el segundo párrafo de la fracción II del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), actualmente en vigor, menciona:

(...)

Las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora o por una sociedad controlada, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61 de esta Ley, y que en los términos del primer párrafo del inciso b) y del primer párrafo del inciso c) de la fracción I de este artículo se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la utilidad o la pérdida fiscal consolidada, deberán adicionarse a la utilidad fiscal consolidada o disminuirse de la pérdida fiscal consolidada del ejercicio en que se pierda el derecho a disminuirlas

(...)"

El artículo 61 establece que la pérdida fiscal sufrida en un año podrá disminuirse de la utilidad de los diez ejercicios siguientes, por lo que, transcurrido ese plazo se debería revertir el efecto de las pérdidas que tuvo una empresa controlada y que fueron consideradas en una CONFIS, y que no pudieron ser amortizadas por la empresa que las generó.

Ahora se establece que el efecto en la determinación del impuesto consolidado que tuvieron las pérdidas fiscales consideradas en la CONFIS, deberá revertirse al término de cinco años y no de 10, tal y como lo establece el artículo en cuestión; generándose una distorsión en el periodo de amortización de pérdidas fisca-

les, y que para efectos de la consolidación dicho plazo estaría limitado a cinco ejercicios y de forma individual se tendrían 10 para su amortización, eliminándose la neutralidad que debe ser inherente al régimen de la CONFIS.

En caso de que una sociedad controladora incumpla con el pago del impuesto diferido, se prevé un mecanismo para el pago de dicho impuesto más los accesos y sanciones que procedan.

De acuerdo con el procedimiento alterno para determinar el impuesto diferido, se considerarán las pérdidas fiscales que hayan sufrido las empresas del grupo en el sexto ejercicio anterior y que las empresas que las generaron no hayan podido disminuir a diciembre del año anterior a aquél por el cual se efectúa el cálculo, así como las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones que se hayan disminuido para determinar el resultado fiscal consolidado.

Al resultado obtenido, se le aplicará la tasa del impuesto vigente en ese año y se pagará junto con el impuesto del ejercicio anterior, en este caso, se podrá incrementar el saldo del registro de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta consolidada por la diferencia que se obtenga de comparar la que se obtenga con este procedimiento contra la determinada originalmente.

En adición, se deberá comparar el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, adicionado con el monto de las pérdidas menos el impuesto que se haya pagado por las mismas, contra el registro de utilidades de la controladora y las controladas, cuando el saldo de estas últimas sea mayor, la diferencia se considerará utilidad distribuida.

Para determinar el impuesto, dicha utilidad se deberá multiplicar por el factor del 1.3889 (el factor se modifica de acuerdo con la tasa vigente en cada año) aplicándose la tasa corporativa a este resultado, el impuesto resultante, se podrá acreditar contra el que resulte de la comparación de saldos de registros de utilidades fiscales en los siguientes años.

En el caso de dividendos pagados entre empresas que consolidan, la ley establecía, hasta antes de la reforma, que el impuesto sobre la renta de aquéllos que no provienen de la cuenta de utilidad fiscal neta, se pagaría hasta la fecha en que se vendieran las acciones de la empresa que los pagó o disminuyera la participación consolidable.

A partir de 2010, también se establece que el impuesto correspondiente a los dividendos pagados entre empresas del grupo se considerará como parte del im-

puesto diferido en la consolidación que debe pagarse una vez transcurridos cinco ejercicios.

La anterior debe ser aclarado, pues existen dos disposiciones señalando momentos diferentes para el pago del impuesto de los dividendos contables, toda vez que no se modificó la disposición que señala expresamente cuándo debe pagarse dicho impuesto.

El impuesto se calculará de acuerdo con lo establecido en las disposiciones fiscales vigentes en el ejercicio en que dichos dividendos fueron pagados, o a opción de la controladora, ésta pagará el impuesto aplicando la tasa vigente en el ejercicio al que corresponda el pago del impuesto diferido.

La mecánica aplicable para determinar el impuesto diferido por los dividendos que no hubieran provenido de la cuenta de utilidad fiscal neta debe aclararse, ya que la única disposición que hace referencia a estos dividendos para determinar un impuesto es la relativa a la desincorporación de controladas, por lo que en nuestra opinión no existe procedimiento alguno para determinar el impuesto diferido por dividendos.

Por otra parte, se establece que para efectos de determinar el impuesto sobre dividendos no se deben considerar los pagados hasta antes de enero de 1999.

Asimismo, mediante disposiciones transitorias se establece que el impuesto diferido a pagar se determinará a partir de 2010 considerando las pérdidas fiscales de la controladora y controladas que se hubieran disminuido en la consolidación hasta diciembre de 2004, y no se hayan amortizado a nivel individual a diciembre de 2009, sin embargo, si aplicamos el procedimiento establecido en la ley, en 2010 se deben considerar los resultados del sexto ejercicio anterior, siendo éste el de 2004, por lo que se duplicaría el pago del impuesto diferido de este año.

Es evidente que lo mencionado es un error, pues en la iniciativa se menciona que la intención es que se pague el impuesto diferido una vez que hayan transcurridos cinco años, plazo obligatorio para consolidar para efectos fiscales, por lo cual la ley debería considerar los resultados obtenidos en el quinto ejercicio anterior y no hacer referencia al sexto ejercicio anterior.

Es cierto que durante la existencia de la CONFIS, el legislador ha incorporado cambios que han reducido los beneficios otorgados por el régimen, principalmente atendiendo a la necesidad expresada por el ejecutivo de incrementar la recaudación fiscal, lo cual ha resultado cuestionable; sin embargo, tales cambios han sido propuestos incluyendo disposiciones que evitaban que

los cambios propuestos trastocaran los efectos jurídico-económicos generados bajo el imperio de la ley que se pretendía modificar.

En adición, se deberá considerar como parte del impuesto diferido, el correspondiente a la diferencia que se obtenga de comparar el saldo del registro de la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada del sexto ejercicio anterior con el de las empresas del grupo. En caso de que este último sea mayor, la diferencia se considerará como utilidad. Del mismo modo, se considerará el impuesto correspondiente a los dividendos decretados hasta diciembre de 2004 por los que no se pagó el impuesto.

El camino correcto para ayudar a la recuperación de la economía es el apoyo a la inversión privada»

El impuesto diferido hasta diciembre de 2004, se deberá comenzar a pagar en junio de 2010, de acuerdo con lo siguiente:

- 25% en junio de 2010.
- 25% junto con la declaración anual de 2011.
- 20% junto con la declaración anual de 2012.
- 15% junto con la declaración anual de 2013.
- 15% junto con la declaración anual de 2014.

Obligaciones de las controladoras

Se establecen como obligaciones de las empresas controladoras llevar, por cada ejercicio fiscal, los registros siguientes:

1. Del impuesto diferido.
2. Del impuesto diferido enterado.
3. Del saldo del impuesto diferido pendiente de enterar.
4. De la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada correspondiente al impuesto diferido.
5. De la cuenta de utilidad fiscal neta de las sociedades controladora y controladas correspondiente al impuesto diferido.
6. De las pérdidas de las sociedades controladas y controladora correspondientes al impuesto diferido.

Es importante señalar que deberá darse a conocer la mecánica para determinar estos registros, ya que se

hace referencia a utilidades fiscales netas y pérdidas fiscales correspondientes al impuesto diferido, conceptos que no son definidos en la ley.

En el dictamen fiscal de las empresas controladoras se deberá revelar la forma en que se determinó el impuesto diferido, y por cada empresa del grupo: las pérdidas pendientes de amortizar, el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta y el monto de los dividendos distribuidos que no provengan del saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta, así como el porcentaje de participación accionaria y/o consolidable de la controladora en las controladas.

De no cumplirse con esta obligación, se deberá desconsolidar y enterar el impuesto diferido pendiente de pago.

Consideramos, que la reforma aprobada al régimen de consolidación fiscal puede considerarse como inconstitucional por ser retroactiva, toda vez que la Ley del ISR vigente, señala claramente el plazo y circunstancias para la reversión de ciertos efectos económicos (pérdidas fiscales disminuidas en la consolidación y dividendos no provenientes de la CUFIN) y el pago del impuesto que pudiera derivar de dicha reversión, por lo que, en nuestra opinión, dicho término no se ha consumado y por consiguiente, cualquier disposición que pretenda modificarlo debe ser calificada como retroactiva y, por ende, inconstitucional.

Conclusión

En nuestra opinión, no es un momento oportuno para desincentivar la inversión nacional y/o extranjera, aun bajo pretexto de una recuperación económica, en su caso, creemos que el camino correcto para ayudar a la recuperación de la economía es el apoyo a la inversión privada.

La necesidad de recursos fiscales no justifica de forma alguna, que se pretendan violar garantías constitucionales en un afán meramente recaudatorio.

La reforma fiscal aprobada adolece de imprecisiones, como lo es el doble efecto de pago del impuesto diferido en consolidación correspondiente al ejercicio 2004; por lo tanto, se debe revisar el texto legal y las imprecisiones, así como las referencias equívocas que ésta contenga.

En el ejercicio de 1999 se cumplió el objetivo de acotar los beneficios del diferimiento del impuesto en la CONFIS, y a partir del ejercicio 2009, las autoridades fiscales comenzarán a obtener la recaudación derivada de tales reformas. *P*



El camino del Coaching

¿Por qué utilizar el *coaching*? “Ver para cambiar”

La búsqueda de mejores resultados para la organización, por medio de mejores resultados de los individuos y del trabajo en equipo, es quizá la razón más importante para usar el *coaching*.

El *coaching* ayuda a que las personas puedan darse cuenta de cuándo necesitan corregir lo que hacen y generar comportamientos nuevos ante entornos cambiantes. Éstos son, en esencia, los tres productos más importantes que se buscan con esta técnica.

Es conveniente recordar que el *coaching* es una manera de apoyar el aprendizaje, en especial cuando se trata de creencias, actitudes y comportamientos que afectan nuestros resultados, nuestras relaciones y nuestra auto-relación.

Por otra parte, los temas más tratados por las personas que buscan un *coach* en la vida organizacional son:

- * Resultados. Las personas quieren mejorar lo que producen, o sus jefes quieren que mejoren.
- * Competencias. Sus líderes, o bien ellos mismos, se dan cuenta de que el mundo de hoy les exige nuevas competencias.
- * Avanzar. Con frecuencia, las personas no avanzan en sus carreras profesionales con la velocidad que quisieran y muchas veces no saben por qué ni qué hacer al respecto, o bien, la carrera que han elegido no les está dando las satisfacciones que esperaban y empiezan a contemplar un cambio en sus trabajos.
- * Asuntos de vida. Los seres humanos no dejan su vida personal en la puerta de entrada a los trabajadores y, aunque el *coaching* no es una disciplina terapéutica es, sin duda, una técnica que ayuda a la reflexión y a los descubrimientos que pueden influir positivamente en la vida de las personas.

Estos cuatro ámbitos son naturales para un *coach* profesional y también para un líder en la organización; los dos primeros son ámbitos naturales y los últimos menos frecuentes.

¿Qué hace un *coach*?

Observa; te disciplina; entiende tu mundo; ayuda a fijarte metas y alcanzarlas; te evalúa; te guía hacia tus descubrimientos; te pregunta si quieres ayuda; comparte tu crecimiento; te da retroinformación; evoca lo mejor en ti; te hace preguntas inteligentes; ayuda a entenderte, y, para tu coach, eres muy importante.

Suspensión del acreditamiento contra el ISR del

CRÉDITO FISCAL

Por deducciones mayores a los ingresos en el IETU

DESDE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS QUE SUSTENTÓ LA CREACIÓN DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA (IETU), se planteó que este nuevo gravamen tenía fines extra fiscales que, entre otros, incluye el control de las planeaciones fiscales que los contribuyentes llevan a cabo para disminuir o dejar de pagar el Impuesto Sobre la Renta (ISR); de tal forma que el IETU se convierte en un impuesto de control del ISR, toda vez que quienes no pagan ISR o lo hacen en cantidades menores, tendrán como impuesto mínimo a pagar el IETU

En la misma exposición de motivos para la creación del IETU se dijo que aquellas empresas o personas físicas que realicen erogaciones mayores a los ingresos gravables del ejercicio, entre otros motivos, por la adquisición de inventarios así como por la adquisición de inversiones permanentes en activos fijos, gastos y cargos diferidos, podrían generar una "pérdida" que se convertiría en un crédito fiscal, el cual se acredita actualizado primero contra el ISR causado en el mismo ejercicio fiscal en el que se generó el crédito, mientras que el remanente, que en su caso resulte, será acreditable únicamente contra el IETU causado en los 10 ejercicios posteriores al de su obtención. Dicho acreditamiento, en los ejercicios posteriores, también se realiza en forma actualizada tanto en los pagos provisionales del IETU como en el IETU a cargo del ejercicio.

El tratamiento anterior, que se encuentra previsto en el artículo 11 de la Ley del IETU, promueve la inversión de capitales por parte de los contribuyentes de este impuesto. En efecto, para que un contribuyente obtenga base negativa o "pérdida" en el IETU, se requiere tener mayores deducciones que ingresos, y para que esto así resulte, es necesario que las empresas inviertan capitales líquidos para efectuar las erogaciones que den origen a las deducciones autorizadas; otra forma de contar con recursos líquidos es mediante la contratación de pasivos, de manera que con estos recursos se hagan las erogaciones que den lugar a las deducciones mayores, a pesar de la prohibición expre-



sa de la Ley, en el sentido de no permitir la deducción de los intereses a cargo devengados en los pasivos contratados, por no formar parte del precio, como lo dispone el tercer párrafo de la fracción I del artículo 3 de esta Ley.

Al permitirse el acreditamiento del crédito fiscal generado en el IETU por tener mayores deducciones autorizadas que ingresos gravables, llevándolo primero contra el ISR causado en el ejercicio, antes de ser acreditado contra el IETU causado en los 10 ejercicios posteriores, es una muestra de la complementariedad de ambos impuestos. Asimismo, el hecho de que en la Ley del IETU se acepte el acreditamiento del ISR causado y pagado por las empresas en el mismo ejercicio, sin importar si este ISR fue o no producto de ingresos gravados también por el IETU, es otra prueba más de lo complementario de ambos impuestos.

Esta complementariedad ha dado origen a que más de 30 países con los que México ha firmado un tratado para evitar la doble tributación y combatir la evasión fiscal, hayan aceptado considerar el IETU pagado en México por las empresas residentes en esos países, como equivalente a un ISR pagado para fines de estos tratados internacionales.

Quienes no pagan ISR o lo hacen en cantidades menores, tendrán como impuesto mínimo a pagar el IETU»



C.P.C. Fernando Arregui Ibarra
Socio Director del Despacho Arregui y Asociados, S.C.
Consultores Fiscales
arreguisc@prodigy.net.mx

En el caso del tratado entre México y los Estados Unidos de Norteamérica, el Departamento del Tesoro y el Servicio de Rentas Internas (IRS) de los Estados Unidos, aceptaron no impugnar el acreditamiento que los contribuyentes norteamericanos hagan del IETU pagado en México, contra el ISR a su cargo en EE.UU., pero sólo para los primeros dos años de vigencia de la Ley del IETU, plazo durante el cual, el gobierno de EE.UU., analizaría el IETU, de tal manera que una vez concluido ese plazo, emitiría una opinión definitiva sobre la aceptación o no de reconocer los pagos de IETU como pagos de ISR para los fines del tratado entre estas dos naciones vecinas.

Es el caso, de que en la recién aprobada reforma fiscal para 2010, los legisladores tomaron la decisión de suspender el acreditamiento contra el ISR causado en el ejercicio 2010, del aludido crédito fiscal del artículo 11 de la Ley del IETU, dando así, origen a una modificación radical en la relación actual que existe entre el ISR y el IETU, sin medir las consecuencias que pueda tener esta decisión.

En efecto, sin justificación de por medio y sin modificar la Ley del IETU, ambas cámaras legislativas, tanto la de origen como la revisora, aprobaron la Ley de Ingresos de la Federación para 2010, de tal manera, que en el tercer párrafo del artículo 22 de esta Ley, decidieron que: "Para efectos del artículo 11 tercer párrafo de la Ley del IETU, el monto del crédito fiscal a que se refiere dicho artículo no podrá acreditarse por el contribuyente contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó el crédito".

En otro orden de ideas, el artículo 11 de la Ley del IETU continuará vigente sin modificación alguna; sin embargo, las empresas y demás contribuyentes que efectúen inversiones importantes en inventarios y/o en bienes del activo fijo, gastos y cargos diferidos, ya sea con recursos propios o con pasivos contratados y como consecuencia de ello, tengan mayores deducciones autorizadas que ingresos acumulables en el ejercicio 2010 y generen el crédito fiscal a que se refiere el citado artículo 11 de la Ley del IETU, sólo podrán acreditar dicho crédito contra el IETU que resulte a cargo del contribuyente durante los ejercicios 2011 a 2020, pero ya no contra el ISR que causen en el ejercicio fiscal 2010, lo que representa dar marcha atrás a esa complementariedad existente hoy en día entre el ISR y el IETU, desalentado, con ello, a las empresas nacionales y extranjeras en la realización de inversiones.

Esta decisión legislativa afectará la economía de nuestro país, ya que las empresas y las personas físicas no tendrán ningún estímulo para invertir o para endeudarse y así intentar crecer adquiriendo inventarios, in-

muebles y otros activos fijos y gastos y cargos diferidos, sencillamente porque las reglas del juego han cambiado, y los contribuyentes deben reorientar su estrategia en la planeación de sus inversiones.

Si los inventarios sólo se deducen en el ISR vía costo de ventas hasta que son enajenados. Y en el IETU su adquisición anticipada no permite la posibilidad de generar una pérdida que los beneficie, no habrá estímulo para invertir, si no es necesario hacerlo. Lo mismo sucede con la inversión en activos fijos, gastos y cargos diferidos, donde la gran mayoría de los contribuyentes no tiene depreciación inmediata en el ISR; y si, además, en el IETU la inversión no da mayores beneficios, no habrá motivación para invertir.

Otro posible efecto negativo que puede tener esta decisión legislativa, es cómo lo van a tomar los gobiernos extranjeros que han aceptado el pago del IETU como ISR para los efectos de los tratados fiscales internacionales firmados con México, debido a la complementariedad que originalmente tenían estos dos gravámenes federales hasta 2009.

Es un error eliminar la aplicación contra el ISR del ejercicio, del crédito fiscal que contiene el artículo 11 de la Ley del IETU»

Especial atención habrá que poner en la decisión del Departamento del Tesoro y el IRS de los EE.UU., considerando que hasta 2009 no han reconocido, todavía en forma definitiva, tomar al IETU como ISR pagado por las empresas estadounidenses que tienen establecimiento permanente en México y lleguen a pagar IETU durante 2010.

Por otra parte, la forma de suspender la aplicación del crédito fiscal a que se refiere el artículo 11 de la Ley del IETU, por medio de una disposición de la Ley de Ingresos de la Federación de 2010, parece ser temporal, solo para 2010; sin embargo, es el presagio de la derogación, en un futuro cercano, de la disposición de la Ley del IETU que permite la aplicación del crédito fiscal contra el ISR causado en el mismo ejercicio.

lo 11 de la Ley del IETU, ya que este ordenamiento fiscal que, originalmente, sería promotor de la inversión, ya no lo será en 2010 cuando es el momento en que el país necesita de la mayor inversión posible para la generación de riqueza y de empleos.

En todo caso, sólo debieron hacer modificaciones en la Ley del ISR, relacionadas con la aplicación del crédito fiscal del artículo 11 de la Ley del IETU, para aclarar temas como el caso del cálculo de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio a que se refiere el tercer párrafo del artículo 88 de la ley del ISR, para que aquellas empresas que como consecuencia del acreditamiento del crédito proveniente del IETU paguen el ISR causado en el ejercicio, disminuyan dicha UFIN con el resultado que se obtenga de dividir el ISR causado y pagado con el crédito fiscal del artículo 11 de la Ley del IETU, entre el factor de 0.4286 o el factor que corresponda, de acuerdo con lo dispuesto por las disposiciones de vigencia temporal de la Ley del ISR, de la misma forma como se aplica el procedimiento descrito en la fracción II del sexto párrafo del artículo 11, pero de la Ley del ISR, procedimiento que se aplica para cuando un contribuyente acredita el ISR pagado por la distribución de dividendos que no provienen de la cuenta de UFIN, contra el ISR causado en el mismo ejercicio en el cual se distribuyeron dividendos y hasta en los dos siguientes. *P*

Puntos Finos y Prácticos de la Reforma Fiscal 2010

Expositores:

- C.P.C. y M.I. Victor Alberto Eudave Anguiano
- M.D.F. Humberto Luna Viramontes

Horario: 16:00 a 21:00 Hrs.

Fecha	Sede	Lugar	Reembolso
➤ Jueves 21 Enero 2010	Aguascalientes	Inedux	X3
➤ Martes 26 Enero 2010	Monterrey	Sheraton Ambassador	X3
➤ Jueves 11 Febrero 2010	México	Sheraton Maria Isabel	X3
➤ Viernes 12 Febrero 2010	Guadalajara	Camino Real Expo	X3



➤ Incluye:

- 5 horas de Actualización
- 5 Puntos EPC
- Material Impreso
- Revista Benefis Impresa
- Suscripción a la Revista Benefis en su versión electrónica.
- Coffee Break

➤ Por Sólo:

\$1,000.00 + IVA



Programa de **Reembolso X3**



contacto@inedux.com.mx



01.800.536.13.16 y 449.918.83.23

Favor de depositar en HSBC a nombre de Instituto de Educación de Excelencia S.C.
No. de Cuenta 4039096711 Clabe: 021010040399967116



¿Te Interesa? ingreso a: inedux.com.mx



CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Reformas más relevantes para 2010

EL PASADO 8 DE SEPTIEMBRE DE 2009, EL TITULAR DEL EJECUTIVO FEDERAL, PRESENTÓ ANTE LA CÁMARA DE Diputados la Iniciativa de Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, como parte del paquete económico para el ejercicio fiscal de 2010. Finalmente, con respecto al Código Fiscal de la Federación (CFF), el Congreso de la Unión aprobó alrededor de 50 reformas totales o parciales, conformadas por dos disposiciones derogadas, 19 artículos adicionados y 29 reformados, destacando las que se tratarán a lo largo de este artículo

Concepto de entidades financieras (Artículo 15-C)

Se adiciona un nuevo artículo que establece el concepto de entidad financiera, creando una lista limitativa de las diversas instituciones y sociedades que son consideradas como tales, destacando las instituciones de crédito, instituciones de seguros que ofrecen seguros de vida, administradoras de fondos para el retiro, entre otras.

Asimismo, en el segundo párrafo del artículo 15-C, se determina que las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo autorizadas para operar en los términos de la Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo, podrán ser consideradas como entidades financieras, siempre que cumplan con las obligaciones a cargo de una entidad financiera.

En esta reforma tributaria destacan tres formas de efectuar la comprobación de operaciones: los comprobantes fiscales digitales, los fiscales impresos y los estados de cuenta bancarios»



Lic. Juan de la Cruz Higuera
Socio Director del Despacho Juan de la Cruz Higuera
Arias y Asociados, S.C.
judelacruziguera@prodigy.net.mx

Mecanismo para la actualización de cantidades (Artículo 17-A)

El actual artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, establece una mecánica para el cálculo de la actualización de cantidades que, según el Ejecutivo Federal, se deja de considerar al mes de noviembre en el cálculo de dicha actualización; por lo que con el fin de que la actualización se realice en forma adecuada, el cambio consiste en incluir dicho mes.

Mecanismo para la determinación de valor de las UDIS (Artículo 20-Ter)

El Congreso de la Unión, aprobó la adición del Artículo 20-Ter a fin de establecer el procedimiento a seguir para el cálculo de las unidades de inversión, de una manera más exacta y clara, toda vez que la determinación de las unidades de inversión es un elemento esencial para el cálculo del impuesto sobre la renta, particularmente en materia de intereses.

Es importante destacar que el único destinatario de esta reforma es el Banco de México, quien es el encargado de calcular el valor diario de las unidades de inversión; asimismo, cabe señalar que la finalidad de la presente adición, es respetar y dar cumplimiento al principio de legalidad tributaria contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos por lo que, sin lugar a dudas, se trata de una reforma de singular importancia, que le otorga mayor certeza jurídica a los contribuyentes y enriquece jurídicamente el esquema tributario nacional.

Comprobantes fiscales (Artículos 29, 29-A y 29-C)

Tal como quedó con la presente reforma tributaria, en el sistema de comprobación fiscal, se destacan tres formas de efectuar la comprobación de operaciones, a saber:

- Comprobantes fiscales digitales.
- Comprobantes fiscales impresos.
- Estados de cuenta bancarios.

El propósito consiste en conservar y fortalecer los tres sistemas de comprobación fiscal para que puedan utilizarse de manera simultánea, mediante nuevos comprobantes fiscales digitales a través de Internet, dispositivos de seguridad adheridos a los comprobantes fiscales en papel y la eliminación de documentos adicionales para la validación de los estados de cuenta y la ampliación de éstos para las entidades financieras, so-

ciudades cooperativas de ahorro y préstamo y las personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, débito, o de servicio o monedero electrónico.

Con lo anterior, se busca obtener una disminución de la evasión fiscal, al evitar la falsificación y comercialización indebida de los comprobantes fiscales en papel; además, se pretende reducir los costos de facturación y costos administrativos al no necesitar espacios adicionales para almacenar archivos o personal para su manejo y custodia y conservar el medio ambiente, impulsar la utilización de Internet, tener un control de las operaciones de los contribuyentes, así como un resguardo y soporte de toda la información de los contribuyentes para el caso de una contingencia al ser también conservada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) en sus bases de datos.

Comprobantes digitales, por medio de la página del SAT

La nueva mecánica de expedición de comprobantes fiscales, mediante Internet, es aplicable, en principio, a todos los contribuyentes y a todas las operaciones, y funciona de la siguiente manera: Los contribuyentes que estén obligados a emitir comprobantes fiscales, deberán hacerlo a través de la página del SAT; para tal efecto, tendrán que contar con su firma electrónica avanzada y un certificado de la misma, asimismo, deberán tramitar un certificado para el uso de los sellos digitales que se deberán plasmar en el comprobante respectivo. Los sellos digitales permitirán acreditar la autoría de los comprobantes fiscales, por lo que se podrán tramitar uno o más certificados de sellos digitales para sus establecimientos o locales.

Este comprobante fiscal debe contener todos los requisitos del nuevo artículo 29-A, de entre los que se destaca el certificado del sello digital del contribuyente que lo expide.

Antes de expedir el comprobante, el contribuyente debe remitir el mismo, vía electrónica, al SAT, para que este organismo proceda a validar el cumplimiento de los requisitos del comprobante fiscal, asignar el número de folio de comprobante digital e incorporar el sello digital del SAT, ya sea que lo haga él mismo, o por medio de proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales autorizados. Obligación que, en caso de ser omitida, será sancionada.

Al respecto, y a pesar que surgen una serie de inquietudes y preocupaciones, se espera que el servidor del SAT sea lo bastante eficiente para abastecer de comprobantes fiscales a la inmensidad de contribuyentes

que día tras día realizan operaciones de montos mayores a los \$2,000.00.

Sería de gran preocupación que, debido a la falta de capacidad de los sistemas digitales del SAT, las operaciones comerciales del país se vieran entorpecidas, lo que implicaría una vulneración a la garantía de libertad de trabajo, comercio, industria o profesión que le acomode, pues sólo cuando el SAT estuviera en posibilidad de efectuar la validación de los comprobantes fiscales y regresarlos a los contribuyentes, se podría expedir el mismo y entregarlo al cliente. En caso contrario, y de hacerlo el contribuyente sin haber obtenido la validación respectiva, implicaría la comisión de infracciones administrativas y, probablemente, de delitos fiscales, ya que nadie podría dar efectos fiscales a un comprobante digitalizado que no contuviera los nuevos requisitos exigidos por la ley que se comenta.

La nueva mecánica de expedición de comprobantes fiscales por Internet es aplicable a todos los contribuyentes»

Uno de los beneficios que se contemplan, como consecuencia de la utilización de comprobantes fiscales digitales, consiste en la posibilidad de obtener la devolución de saldos a favor en el plazo de 20 días, en lugar de los 40 días que, como regla general, contempla el artículo 22.

Como parte del nuevo esquema de comprobación fiscal, se establece, cuidadosamente, la obligación de los contribuyentes a favor de quien se expida un comprobante fiscal digital, de verificar su autenticidad, consultando la página de internet del SAT, cuando pretendan darle efectos fiscales.

Para tal efecto, se reformó el artículo 69, con el fin de no considerar violado el secreto fiscal para el caso en que un contribuyente, al verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales que pretenda deducir o acreditar, acuda a la página del SAT a constatar que los datos son válidos, que el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si el certificado que ampare el sello digital se encuentra registrado en dicho órgano desconcentrado y no ha sido cancelado.

No obstante, cobra particular relevancia el hecho de que la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados, haya incorporado la figura de los proveedores de

certificación de comprobantes fiscales digitales como importantes auxiliares en esta enorme tarea de validación. En efecto, a estos proveedores de certificación que auxilian al SAT, en la tarea de validación, asignación de folio e incorporación del sello del SAT, les es proporcionada información confidencial de los contribuyentes para lograr su cometido. Sin embargo, no se previó este supuesto como una excepción del secreto fiscal en el artículo que ahora se comenta.

La anterior omisión o descuido del autor del texto de la ley, implica una violación al secreto fiscal, pues los Diputados ni los Senadores se ocuparon de incorporar ese supuesto como una excepción; lo que sí ocurrió, tratándose de la información que se les proporcione a los contribuyentes que quieran verificar la autenticidad de los datos asentados en los comprobantes fiscales que pretendan acreditar o deducir. En suma, cuando las autoridades fiscales proporcionen los datos de cada contribuyente a los proveedores de certificación aludidos, estarán vulnerando esta disposición de secrecía fiscal aun cuando el CFF en el diverso artículo 29 prevea la figura de estos auxiliares de validación y la posibilidad de que el SAT proporcione los datos de los contribuyentes a los mismos, ya que este precepto de secrecía no fue reformado en este punto específico.

Comprobantes en papel con dispositivo de seguridad

La reforma consiste en que las operaciones de hasta un importe de dos mil pesos, podrán estar amparadas con un comprobante fiscal en papel, de libre impresión por medios propios o, por medio de terceros; para tal efecto, el contribuyente solicitará al SAT, por medios electrónicos, la asignación de los respectivos folios y finalmente deberá adherir un dispositivo de seguridad personalizado, que tendrá que ser adquirido también con un proveedor autorizado por el SAT.

Los contribuyentes que opten por este tipo de comprobación fiscal, estarán obligados a proporcionar trimestralmente al SAT, la información correspondiente a los comprobantes fiscales que hayan expedido con los folios asignados, ya que en caso contrario, no le serán autorizados nuevos folios, además de que serán sancionados por dicha infracción.

En caso de que los dispositivos de seguridad, no sean utilizados en un plazo de dos años, se deben destruir, dando posterior aviso de ello al órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en la fecha que se disponga en la resolución miscelánea administrativa. Omisión que implicaría la comisión de infracciones.

En armonía con la dinámica del nuevo esquema de comprobación fiscal, se establece la obligación de los contribuyentes a favor de quien se expida un comprobante fiscal impreso, de verificar su autenticidad, con el fin de estar en posibilidad de deducir o acreditar fiscalmente la erogación que el mismo ampare.

Para tal efecto, el contribuyente que pretenda darle efectos fiscales a un comprobante impreso con dispositivo de seguridad, deberá cerciorarse, consultando la página de internet del SAT, de que el nombre, denominación o razón social y clave de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien aparece en el mismo son los correctos, así como comprobar la autenticidad del dispositivo de seguridad y la correspondencia con los datos del emisor del comprobante; sin que dicha consulta implique una violación al secreto fiscal.

En materia de infracciones relacionadas con la expedición de comprobantes fiscales en papel, se estableció como infracción, además de las mencionadas, el incumplimiento de la obligación a cargo de los proveedores de los dispositivos de seguridad, de proporcionar al SAT la información relativa a las operaciones de sus clientes.

Estados de cuenta

Como tercer método de comprobación fiscal, para efectos de las deducciones o acreditamientos, se encuentra el original del estado de cuenta de quien realice el pago por la adquisición de bienes, del uso o goce temporal de bienes, o de la prestación de servicios, por medio de entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monedero electrónico.

Lo anterior será posible siempre que el original del estado de cuenta contenga la clave del RFC del enajenante, el prestador del servicio o el otorgante del uso o goce temporal de los bienes; el bien o servicio de que se trate; el precio o contraprestación; la fecha de emisión, y en forma expresa y por separado, los impuestos que se trasladan desglosados por tasa aplicable, en tal caso, no será necesaria documentación adicional.

Para efectos de considerar el original del estado de cuenta como un comprobante fiscal, se estableció la obligación a cargo de las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo, y las personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monedero electrónico; de expedir los estados de cuenta en los términos antes descritos de conformidad con el modificado artículo 29-C del CFF, imponiéndose una multa en caso de omitir dicha obligación.

Delitos (Artículo 109, fracciones VI, VII y VII adicionadas y 113, fracción III)

A fin de dar mayor soporte a la reforma en materia de comprobantes fiscales, cuyo objetivo principal es combatir la evasión fiscal, se consideró apropiado adicionar tres tipos penales de defraudación fiscal equiparada, lo que ha causado una gran preocupación y desconcierto entre los contribuyentes, pues tal como está redactada la reforma, resulta alarmante y temeroso el uso de comprobantes fiscales.

En primer lugar, se consideró apropiado considerar que cuando la autoridad encuentre dispositivos de seguridad de los comprobantes fiscales que contengan datos de identificación que no correspondan al contribuyente para el que fueron autorizados, se tipifica el delito de defraudación fiscal equiparada.

Para el año 2010 la forma de comprobación fiscal será la misma que ha regido hasta este momento»

Sin embargo, lo verdaderamente alarmante es que el contribuyente que le dé efectos fiscales a un comprobante fiscal en papel, cuyo dispositivo de seguridad no reúna los requisitos de los modificados artículos 29 y 29-A, o bien, a un comprobante fiscal digital que no reúna los requisitos legales se convertirá en un delincuente cuya pena será, dependiendo el monto del comprobante fiscal, de tres meses a dos años de prisión, o inclusive, de tres a nueve años de prisión.

Finalmente, se impuso una sanción de tres meses a seis años de prisión, al que fabrique, falsifique, reproduzca, enajene gratuita u onerosamente, distribuya, comercialice, transfiera, transmita, obtenga, guarde, conserve, reciba en depósito, introduzca a territorio nacional, sustraiga, use, oculte, destruya, modifique, altere, manipule o posea dispositivos de seguridad, sin haberlos adquirido a través de un proveedor autorizado por el SAT.

Disposiciones transitorias

El Congreso de la Unión, determinó que a efecto de dar un mayor periodo de maduración al nuevo esquema de comprobación fiscal, su entrada en vigor sería el 1 de enero de 2011; así como que los com-

probantes fiscales impresos por terceros autorizados vigentes, podrán seguir siendo utilizados hasta agotar su vigencia. En consecuencia, durante el año de 2010 la forma de comprobación fiscal será la misma que ha regido hasta este momento.

Facultades de comprobación Declaraciones complementarias (Artículo 32)

De conformidad con el artículo 32, los contribuyentes tienen el derecho de modificar las declaraciones presentadas hasta en tres ocasiones, siempre y cuando no se hayan iniciado facultades de comprobación. No obstante, una vez iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, los contribuyentes gozan del derecho de corregir su situación fiscal, por medio de la presentación de declaraciones complementarias, mediante el pago de la multa respectiva.

Con la reforma, se adiciona un párrafo, por medio del cual se determina que una vez iniciado el ejercicio de facultades de comprobación no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados, cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se está revisando. Lo que implica el desconocimiento del derecho de los contribuyentes a corregir su situación fiscal.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, norma especializada que contiene los derechos fundamentales de los contribuyentes que deben ser respetados por todas las demás leyes fiscales, determina en su artículo 13 que los contribuyentes tienen el derecho de corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda.

En ese tenor de ideas, los contribuyentes tienen el derecho, consagrado en una ley especial, de corregir, en el periodo o ejercicio fiscal que corresponda, su situación fiscal en relación con la contribución que se esté revisando; de lo que se advierte que ese derecho de corrección no se encuentra limitado en el tiempo sino, exclusivamente, en la materia.

En consecuencia, al establecer la ineficacia de las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores al revisado, con repercusiones en dicho ejercicio, presentadas una vez iniciadas las facultades de comprobación; se está vulnerando gravemente el derecho de los contribuyentes de corregir su situación fiscal en relación a la contribución objeto de revisión, sin importar el periodo o ejercicio de que se trate.

Atribuciones para obtener información (Artículos 32-B, fracción IV y 32-E, párrafos segundo y tercero)

Con el objeto de ampliar las atribuciones de la autoridad fiscal, se estableció la posibilidad de obtener información relacionada con los contribuyentes, por medio de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF) y la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).

Asimismo, se determinó la posibilidad de que la autoridad fiscal solicite información de las operaciones y estados de cuenta de los contribuyentes, directamente, de las entidades financieras, sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de las personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito, servicio o monederos electrónicos, en caso de que la petición se derive del ejercicio de sus facultades de comprobación o el procedimiento administrativo de ejecución.

En materia de infracciones en que pueden incurrir las entidades, sociedades y personas morales autorizadas en comento; se dispuso sancionar el no proporcionar al SAT la información relacionada con las operaciones y estados de cuenta de los contribuyentes, cuando les sea solicitada en virtud de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, o cobro de los créditos fiscales.

Visitas domiciliarias en materia aduanera y en materia de juegos con apuestas y sorteos (Artículos 42, fracción V y 49, fracción I)

Vinculado con algunas obligaciones en materia aduanera y del impuestos de juegos con apuestas y sorteos, se establecieron facultades amplias a las autoridades para corroborar que los contribuyentes a los que se les han otorgado concesiones o autorizaciones para el manejo almacenaje y custodia de mercancías cuenten con cámaras de circuito cerrado de televisión y vehículos especiales para su traslado y que los contribuyentes que realizan juegos con apuestas y sorteos, cumplan con establecer diversos sistemas de cómputo de registro y control de las operaciones; ello con la finalidad de contar con un procedimiento ágil que permita corroborar el cumplimiento de las mencionadas obligaciones formales.

Medidas de apremio, determinación de créditos fiscales presuntos e inmovilización de cuentas con aseguradoras

Aseguramiento precautorio de bienes y de la negociación (Artículo 40, primer párrafo, fracciones III y IV y párrafo tercero, artículo 145-A, párrafos tercero, quinto y sexto)

Cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan, impidan u obstaculicen físicamente, el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad; se consideró apropiado establecer como medida de apremio el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente, siguiendo el mismo procedimiento contemplado para el embargo de bienes dentro del procedimiento administrativo de ejecución.

En tal virtud, se adicionó el artículo 145-A, a fin de establecer que el aseguramiento precautorio podrá practicarse hasta por un monto igual al resultado de la determinación presuntiva provisional de los impuestos a pagar que efectúe la autoridad; lo anterior, permitirá que no se asegure la totalidad de los bienes del contribuyente, que los mismos cuenten con los mecanismos necesarios a fin de demostrar que se aseguraron bienes en demasía y, de ser así, se liberen de manera expedita; igualmente, que sus cuentas no sean inmovilizadas sin que antes exista una resolución determinante de un crédito fiscal.

Procedimiento para desincentivar el incumplimiento de la presentación de declaraciones (Artículos 41, 65, 151, cuarto párrafo y 145, séptimo párrafo)

Cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, no lo hagan en los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la autoridad impondrá la multa respectiva y se requerirá hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido, otorgando un plazo de 15 días para cada requerimiento. Efectuados los requerimientos y sin que éstos hayan sido atendidos, se impondrá una multa por cada obligación omitida y se hará efectiva al contribuyente o responsable solidario, una cantidad igual al monto mayor que

hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones, el cual tendrá la naturaleza de crédito fiscal; consecuentemente, podrá ser cobrado, por medio del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en que sea notificado el adeudo, sin que su pago libere al contribuyente de la obligación de presentar la declaración omitida.

En caso de que la declaración se presente después de notificado el crédito fiscal, el monto pagado de éste, se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración, debiendo pagarse, en su caso, la diferencia que resulte. Si el monto del crédito fiscal resulta mayor al monto de la declaración, la diferencia pagada, sólo podrá ser recuperada vía compensación.

Cabe destacar que, contra la resolución determinante del crédito fiscal en comento no procede recurso alguno, pues el recurso de revocación sólo procederá contra el procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo se podrán hacer valer agravios contra la determinante.

Sin duda alguna, esta reforma resulta totalmente inconstitucional, ya que impide promover los más elementales medios de defensa ordinarios que consagran nuestras leyes, pues el recurso administrativo procede, de inmediato, contra cualquier crédito fiscal fincado a cargo de los contribuyentes. Lo anterior, sin perjuicio de la procedencia del juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Inmovilización de cuentas con aseguradoras y demás entidades financieras (Artículos 155, fracción I; 156-Bis, y el adicionado 156-Ter; 84-A, fracciones VIII y IX adicionadas)

A partir del ejercicio fiscal de 2010 todos los depósitos efectuados en moneda nacional o extranjera, en cualquier tipo de cuenta que el contribuyente tenga a su nombre en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, serán embargables, inclusive los seguros de vida con componente de ahorro o inversión y las aportaciones voluntarias que se realicen en la cuenta individual de ahorro para el retiro; de tal forma que el único tipo de depósitos que se consideran inembargables, son los realizados de, manera obligatoria, en la Afore del contribuyente.

La inmovilización de los fondos de las cuentas del contribuyente, procederá únicamente hasta por el monto

del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía ofrecida no alcance a cubrir los mismos. La autoridad fiscal que ordene la inmovilización, deberá girar oficio a la CNBV, CNSF o a la CONSAR, o bien, directamente, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que correspondan las cuentas, para que ésta proceda de inmediato a inmovilizarlas y conserve los fondos.

En tal caso, el SAT notificará la inmovilización efectuada al contribuyente quien, mientras no quede firme el crédito fiscal, podrá ofrecer otra forma de garantía en sustitución del embargo de las cuentas, lo que deberá ser resuelto por la autoridad en un plazo máximo de diez días y comunicado a la entidad o sociedad dentro de los quince días siguientes a aquél en que se notificó al contribuyente; en caso de no hacerlo, la entidad o sociedad de que se trate levantará el embargo de la cuenta.

Una vez que el crédito fiscal quede firme, la autoridad fiscal ordenará la transferencia de los fondos a la Tesorería de la Federación y, dentro de los tres días posteriores, la entidad o sociedad de que se trate informará al SAT el monto transferido amparado con el respectivo comprobante. En caso de que el interés fiscal se encuentre garantizado con otra forma de garantía, se requerirá al contribuyente para que en un plazo de cinco días efectúe el pago correspondiente, en caso de no hacerlo, la autoridad fiscal podrá, indistintamente, hacer efectiva la garantía ofrecida o proceder al embargo de cuentas en entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en este último caso, se deberá liberar la garantía otorgada por el contribuyente, en un plazo máximo de tres días. Por último, si el interés fiscal no está garantizado, la autoridad procederá a inmovilizar las cuentas y ordenará la transferencia de los fondos a favor de la Tesorería de la Federación.

Lo anterior resulta aberrante, pues no tienen ningún sentido las otras formas de garantía permitidas por el CFF como la prenda, hipoteca y la obligación solidaria asumida por un tercero, pues al final, es decir, al quedar firme el crédito de que se trate, el fisco tiene el derecho de escoger cuentas bancarias o dichas garantías.

Es indudable que estas modificaciones comentadas tendrán serias consecuencias que afectarán a los contribuyentes, las cuales se presentarán conforme se realicen las conductas y actividades de los particulares. Hacemos votos desde ahora para que exista la apertura razonable de las autoridades fiscales que permita la solución de los diversos conflictos que se generen con su aplicación. *P*

El Comportamiento Humano en las Finanzas

Próximamente en tu librería más cercana



REFORMA FISCAL 2010

EL CONGRESO DE LA UNIÓN APROBÓ LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2010, ASÍ COMO LA Miscelánea Fiscal que contiene las leyes de los impuestos sobre la renta, a los depósitos en efectivo, especial sobre producción y servicios, al valor agregado y el Código Fiscal de la Federación. Entre las modificaciones realizadas por el Congreso de la Unión, se tienen efectos interesantes que provocan efectos contables, financieros y económicos, para los contribuyentes cautivos y algunos consumidores finales

Ley de Ingresos de la Federación

Información sobre el listado de conceptos base para IETU

Fiscalización

Con la finalidad de que la autoridad fiscal pueda contar con elementos suficientes para el adecuado control de las obligaciones de los contribuyentes en materia del IETU, al igual que para el ejercicio de 2009, se establece la obligación para el año 2010 de presentar, tanto en declaraciones provisionales como del ejercicio, la información correspondiente a los conceptos que sirvieron de base para la determinación del IETU, evidentemente, no contribuye a una simplificación administrativa.

Crédito fiscal por deducciones en exceso

Limitación de acreditamiento

Para reforzar el efecto de control y la naturaleza del impuesto mínimo que representa el IETU en el ISR, para el ejercicio 2010, el crédito fiscal generado por el exceso de deducciones sobre ingresos, podrá aplicarse únicamente contra el propio IETU en los diez ejercicios siguientes hasta agotarse, y ya no así contra el ISR causado en el ejercicio en el que se generó, por lo que el efecto de financiamiento entre el pago y el posible acreditamiento da un costo que hay que determinar.

Sin duda, repercutirá en los flujos de efectivo de las empresas, sobre todo en las que mantengan un nivel elevado de inversión, ya que entre más inversión se tenga mayor será la probabilidad de generar este crédito; sin embargo, se disminuyen los recursos, ya que re-

cordemos que para efectos de la Ley del IETU, las deducciones deben estar efectivamente erogadas.

Tasa de retención anual sobre intereses

Saldo a favor menor

Se disminuye la tasa de retención de intereses a razón de 0.60% en lugar de 0.85%, siendo el efecto general un saldo a favor menor en la declaración anual de personas físicas.

Impuesto Sobre la Renta

Las modificaciones a esta ley, pretenden incrementar la recaudación en perjuicio de los mismos de siempre y no se simplifican los procesos para cumplir con sus obligaciones.

Ajuste a la tarifa para personas físicas y a la tasa para personas morales

Al ajustarse temporalmente la tarifa de personas físicas y la tasa de personas morales para ubicar la máxima en 30%, disminuyéndola gradualmente, a partir de 2013 a 29% y en 2014 a 28%, resulta una recaudación efectiva que no cumple con los objetivos propuestos de un incremento en la base (número de contribuyentes), ni tampoco tratar de disminuir la economía informal que, por diversas razones, ya supera 60%.

Personas físicas

El incremento en la tasa del impuesto no impactará a personas físicas con ingresos de hasta \$10,298 mensuales, equivalentes a 6.5 salarios mínimos; pero, para

quienes ganen una cantidad mayor, representa una disminución neta de sus percepciones que puede llegar a ser hasta de 7.14% del impuesto mensual que están pagando en este año.

Personas morales

Por otro lado, a las empresas les ocasionará problemas en los flujos de efectivo, en virtud de que para operar no contarán con 2% de recursos que representa un capital de trabajo menor y, evidentemente, restringe la inversión y el empleo.

Consolidación fiscal

El impuesto diferido como consecuencia de haber consolidado para efectos fiscales, deberá enterarse en el sexto ejercicio siguiente, mediante un esquema consistente en efectuar un pago inicial de 25% y el remanente durante los siguientes cuatro ejercicios fiscales.

De no enterarse el impuesto diferido, será causal de desconsolidación, por lo que dicho impuesto deberá cubrirse a 100% en el ejercicio en que se deba desconsolidar, por este motivo.

El incremento en la tasa del impuesto no impactará a personas físicas con ingresos de hasta \$10,298 mensuales; pero, para quienes ganan una cantidad mayor representa una disminución neta de sus percepciones, hasta de 7.14% del impuesto mensual»



C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño
Vicepresidente General del IMCP
vicepresidente@imcp.org.mx

El Contador Público en el dictamen fiscal deberá revisar y emitir su opinión sobre el ISR diferido, para garantizar que se lleve un control correcto del importe.

Al parecer no se entendió el concepto de consolidación fiscal, y que el diferido es un registro contable por el cual no ha habido causación en el impuesto, y se pretende hacer un cobro de un impuesto que no se ha causado el día de hoy, que suponiendo sin conceder se está dando un hecho que no estaba previsto con anterioridad, dando como resultado que se le dé un efecto retroactivo, el cual, sin duda, los grupos que consolidan no lo tienen registrado en esta forma y que, seguramente, no cuentan con el efectivo disponible para hacer frente al desembolso que esta reforma pretende.

Donatarias autorizadas

Para las donatarias que tengan actividades accesorias a su objeto social y perciban ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios por más de 10%, deberán pagar el impuesto a partir del 1 de mayo de 2010, limitante que pretende restringir los conceptos accesorios que había que identificar en el efecto económico de restricción.

Régimen de intereses

Se pretende no devolver los saldos a favor de los intereses ganados, estableciendo a partir del 1 de enero de 2011, una nueva mecánica para determinar los ingresos acumulables por intereses sujetos al pago del impuesto, aplicando la tasa de 30% al interés real positivo.

El monto del ISR retenido se considerará como un pago definitivo, y las personas morales lo considerarán como pago provisional.

Con este nuevo esquema se propone regresar al sistema cédular de acumulación de ingresos por intereses con pago definitivo en el origen, dejando de ser el rendimiento del capital un ingreso acumulable para medir la verdadera capacidad contributiva de cada persona física.

Impuesto a los Depósitos en Efectivo

Al incrementarse la tasa del IDE a 3% sobre los depósitos en efectivo efectuados en un mes y al reducirse la exención a \$15,000 sobre los depósitos en el mes, representa una forma de combatir a una parte de la economía informal; sin embargo, para que esta disposición funcione en su totalidad, deberá ir acompañada de una fiscalización eficiente para que a quienes no acreditaron el impuesto retenido, se les obligue a presentar su declaración de impuestos, el efecto financiero para el

contribuyente cautivo se incrementa en 50%, por lo menos por 17 días, mientras se tiene la oportunidad de acreditarlo en el pago provisional.

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Impuestos evidentemente recaudatorios que no tienen otro objetivo más que el incrementar la recaudación por ser impuestos inelásticos, de fácil control y fiscalización, pero que no aumentan la base de contribuyentes ni tampoco combaten a la informalidad. Además, las personas no dejan de fumar, beber o jugar porque la actividad esté gravada.

Telecomunicaciones

Una tasa de 3% a los servicios de telecomunicaciones en telefonía, televisión por cable o satélite, incrementa el valor total, quedando exentos, únicamente, los servicios de telefonía pública, la rural, así como los de interconexión que se brindan entre sí los prestadores de servicios y los servicios de Internet.

Bebidas alcohólicas y cervezas

Se incrementa la tasa aplicable a la enajenación de cerveza a 26.5%.

Las bebidas alcohólicas con una graduación mayor a 20° G.L., se incrementa a 53%.

Tabacos y cigarros

La cuota adicional por cigarro enajenado o importado será de cuatro centavos.

Juegos con apuesta y sorteos

Se incrementa la tasa de 20 a 30% del impuesto a los juegos con apuestas y sorteos, teniendo para su fiscalización la posibilidad de la conexión en tiempo real.

Impuesto al Valor Agregado

Al incrementarse un punto porcentual la tasa del IVA, quedó en 16% la tasa general y en 11% la aplicable para la región fronteriza.

Las operaciones realizadas con anterioridad al 1 de enero de 2010, cuya contraprestación se haya cobrado con posterioridad a esa fecha, estarán afectas al pago del IVA a 16 u 11% en región fronteriza. Señalándose que los contribuyentes podrán calcular el IVA aplicando la tasa de 15 o 10%, según corresponda, siempre que las operaciones se hubieran realizado antes del

1 de enero de 2010 y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los 10 días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Habrà que controlar e incrementar el precio de venta, que ya sucedió en 2009, por lo pendiente de cobrar, pues al no establecer procedimientos para los documentos que ya fueron emitidos a 15%, y que lo pendiente es sólo su pago, en el tema de ventas en abonos, automáticamente el adeudo quedará incrementado en 1% del que no se paguen antes del 10 de enero de 2010, independientemente de la fecha en la cual se hizo la compra que bien pudo haberse realizado en 2008, sin que esto haya quedado aclarado.

La labor administrativa, de operación y de control de las empresas será un reto operacional, por concepto de clientes y proveedores que, evidentemente, no será una simplificación fiscal ni seguridad jurídica, otra vez para el cautivo.

La reforma a la Ley del IVA, no presenta ningún incremento en la base de contribuyentes, pero en casos en que les es aplicable la tasa de 0% y solicitaban su devolución a la tasa de 15%, ahora solicitarán un punto porcentual adicional. Por otro lado, a la economía informal se le incrementará el ingreso, porque ahora negociaràn el dar o no comprobante a 16%, situación que, sin duda, no motiva la incorporación de la economía informal a la formal.

Conclusión y recomendaciones

Una vez analizada la reforma fiscal para 2010, si se desea estimular la inversión y la generación de empleos, resulta importante mencionar la necesidad de exentar, de manera temporal, la creación de nuevos empleos, así como reducir los impuestos locales de sueldos y salarios y, por otro lado, incorporar las jurisprudencias a la ley.

Para nosotros, resulta imprescindible conocer anticipadamente el efecto financiero que tendrá la reforma fiscal, para una mejor toma de decisiones, con base en la preparación de presupuestos a corto plazo (mensual) y mediano plazo (semestral y anual) para definir la mejor alternativa y optimizar los flujos de efectivo para la operación y así cumplir, oportunamente, en tiempo y forma, con las obligaciones fiscales.

Por lo anterior, ahora más que nunca, se recomienda a los legisladores aprobar a corto plazo una reforma fiscal integral seria, es decir, la necesaria para el país no la posible para los legisladores. *P*

¿ Se la ponen cada vez más difícil?



Sin importar lo que decidan Nosotros tenemos el análisis completo

Porque nuestro equipo de especialistas, cuenta con información de primera mano la cual es analizada e interpretada para facilitar la correcta aplicación de las próximas reformas.

IDC, es un servicio de asesoría integral en materia:

Fiscal
Laboral
seguridad social
Jurídico corporativo
Comercio exterior

Nuestro servicio incluye:

12 consultas telefónicas.

24 boletines al año.

Información disponible las 24 hrs. todo el año en: www.idconline.com.mx

Alertas vía e-mail de temas relevantes.

3 ediciones especiales con un tema analizado a profundidad.

NO VA A SER SENCILLO PERO CON NOSOTROS, NO ESTARÁ SOLO.

Informes y suscripciones:

T: (55) 9177.4342 / F: (55) 9177.4108

<http://www.suscribetehoy.com/>

informesidc@expansion.com.mx



SALARIOS Y PRESTACIONES

Efectos de la reforma fiscal

LOS LEGISLADORES HAN DISCUTIDO LA PROPUESTA DE REFORMA FISCAL PARA 2010 Y PODEMOS CONSIDERAR QUE, aunque no se hicieron reformas específicas a prestaciones de los trabajadores, la modificación de las tablas del Impuesto Sobre la Renta (ISR), aplicables a los salarios, tendrán un efecto de disminución de ingreso neto para quienes perciben ingresos de más de cuatro salarios mínimos del Distrito Federal; es decir, podemos citar como ejemplo a un trabajador que percibe ingresos mensuales por \$7,000.00

Con la ley vigente hasta 2009, el ISR correspondiente sería por \$297.20. Con la nueva tarifa, el ISR correspondiente sería por \$318.24, lo que representa un incremento de 7.2% en el impuesto.

Ahora bien, con un ingreso mensual de \$35,000.00, tendríamos que, con la ley vigente hasta diciembre de 2009, el ISR sería por \$6,438.88. Con la nueva tarifa, el impuesto ascendería a \$6,902.36, lo que representa un incremento de 7.2% sobre lo que se le descontaba en 2009.

Como se puede observar, el efecto en el neto es en el mismo porcentaje para quien percibe \$7,000.00 mensuales, que para aquél que tiene un salario cinco veces mayor, es decir, \$35,000.00.

No obstante lo anterior, no debemos olvidar que el efecto de la reforma fiscal no es sólo para los trabajadores, sino también para los patrones, al ser ellos, responsables solidarios del pago del ISR, ya que están obligados a retener dicha contribución.

Además del efecto que podrán ver en su percepción neta, indudablemente, los trabajadores se verán afectados con otras medidas recaudatorias, como lo es el incremento de un punto porcentual a la tasa del Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que repercutirá en su poder adquisitivo de bienes y servicios.

Pero hay muchos empleadores que no han considerado, a pesar de que ya tiene casi dos años de vigencia la reforma de 2008, que el procedimiento y obligaciones

nacidas a partir de que se sustituyó el Crédito al Salario por el Subsidio al Empleo, no son los mismos que estuvieron vigentes en 2007.

Deberá considerarse que uno de los requisitos para la deducibilidad de los salarios, es que se cumpla con las disposiciones que regulan el subsidio para el empleo, dentro de las cuales, tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), como el artículo 8 que regula dicho crédito, establecen obligaciones a cumplir por patrones y trabajadores.

El artículo 8 señala que los trabajadores que tengan dos o más empleadores deberán elegir, antes de que alguno les efectúe el primer pago que les corresponda en el año de calendario de que se trate, al empleador que les efectuará las entregas del subsidio para el empleo, en cuyo caso, deberán comunicar esta situación por escrito a los demás empleadores, a fin de que ellos no les den el subsidio para el empleo. Los patrones deberán conservar los escritos correspondientes que les presenten los trabajadores.

Por su parte, el artículo 117 de la LISR, en su fracción IV, indica, como obligación del trabajador:

"Comunicar por escrito al empleador, antes de que éste les efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente."

Congruente con lo anterior, el artículo 118, en su fracción IV, señala, como obligación del patrón:

"[...] asimismo, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la prestación de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente."

El problema no queda allí, sino que el artículo 81, fracción XXVIII del Código Fiscal de la Federación (CFF), considera como infracción del trabajador, el no cumplir con lo dispuesto en la fracción IV del artículo 117 de la LISR; infracción que amerita una multa, prevista en el artículo 82, fracción XXVIII, de \$510.00 a \$770.00.

Ahora bien, por su parte, el artículo 25-A del CFF, establece:

"Cuando las personas por actos u omisiones propios reciban indebidamente subsidios, deberán reintegrar la cantidad indebidamente recibida, actualizada confor-

Uno de los requisitos para la deducibilidad de los salarios es cumplir con las disposiciones que regulan el subsidio para el empleo»



C.P.C. y M.I. Virginia Ríos Hernández
Socia de VR Consultores Asociados, S.C.
Integrante de la CROSS del IMCP
vriosher@prodigy.net.mx

me a lo dispuesto en el artículo 17-A de este Código. Además, deberán pagar recargos en los términos del artículo 21 de este Código, sobre las cantidades actualizadas, indebidamente recibidas, que se calcularán a partir de la fecha en la que hayan recibido el subsidio y hasta la fecha en la que se devuelva al fisco federal la cantidad indebidamente recibida."

Es decir, un trabajador que dijo a cada uno de sus empleadores que se le acreditara el subsidio para el empleo o uno que omitió la comunicación a que se refieren la LISR y el artículo 8, que regula el subsidio para el empleo, deberá devolver al fisco las cantidades indebidamente recibidas, con sus respectivos accesorios.

Al decir "recibidas" no se trata del Subsidio para el Empleo que se le entregó en efectivo, sino al que se le acreditó, por lo que los trabajadores pueden tener serios problemas, pero también el patrón, ya que si el patrón no cumplió con la obligación de solicitarle la información por escrito al trabajador, corre el riesgo de la deducibilidad de la nómina, pero, también, de devolver la cantidad que se hubiera acreditado de los importes entregados en efectivo a los trabajadores, como lo dicen los párrafos segundo y tercero del artículo 25-A del Código Fiscal:

"Cuando una persona entregue indebidamente un subsidio, cuyo monto haya sido acreditado por dicha persona contra el pago de contribuciones federales, dicho acreditamiento será improcedente.

Cuando sin tener derecho a ello se acredite contra el pago de contribuciones federales un estímulo fiscal o un subsidio, o se haga en cantidad mayor a la que se tenga derecho, las autoridades fiscales exigirán el pago de las contribuciones omitidas actualizadas y de los accesorios que correspondan."

Por lo anterior, no debemos olvidar establecer un formato para cumplir con esta obligación, cada año, antes del primer pago de nómina y tener el soporte de nuestras deducciones y acreditamientos, para lo cual sugiero un formato más o menos con las siguientes características:

Nombre del trabajador	Además de éste, ¿tiene otro empleo?		Si es así, ¿quién acreditará el subsidio para el empleo?		Firma o huella digital
	SÍ	NO	Esta empresa	Otro empleador	

De esta manera, en una hoja tamaño carta pueden quedar registrados 25 o 30 trabajadores, con el consiguiente ahorro de papel y de otros recursos materiales y humanos. *P*

Con Correo Móvil Telcel, puede contratar distintos servicios, como son:

BlackBerry Empresarial

- Operación "Always-On" manteniendo una conexión permanente a la red inalámbrica de datos, permitiendo el envío y recepción del correo electrónico público o privado en tiempo real.

- Extensión de su cuenta de correo electrónico corporativo que le permite leer, redactar, reenviar, responder, almacenar y eliminar correos y mantener actualizada la agenda en línea sin requerir sincronización alámbrica con su PC.

- Permite la sincronización inalámbrica del calendario y su organizador personal (libreta de direcciones, lista de tareas y block de notas) que utiliza a diario en la cuenta de correo de su empresa.

CORREO MÓVIL TELCEL

Es un conjunto de soluciones que le ofrecen acceso a sus cuentas de correo públicas y/o privadas, con las que podrá manipular archivos Office y PDF, sincronizar sus contactos, agenda y notas, además de navegar ilimitadamente en Internet y reproducir archivos multimedia a través de un teléfono Telcel.

ActiveSync - Windows Mobile

La solución basada en el sistema operativo más utilizado en el mundo, el cual ofrece:

- Sincronización en tiempo real de su correo electrónico público y privado.
- Sincronización de agenda, notas y contactos
- Leer y editar archivos adjuntos de Office y PDF.
- Además de contar con las herramientas multimedia Windows Mobile



HTC Diamond

Palm Pro

SAMSUNG
MESSENGER PHONE

Para más información contáctenos al 01 800 835 2358,
sin costo desde cualquier parte de la República Mexicana.

 **telcel**



OUTSOURCING

Pasado, presente y futuro

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA (SAT) SE HA PERCATADO DE QUE DIVERSOS DESPACHOS HAN PROPUESTO esquemas para evadir el pago de contribuciones, entre las que se encuentra el aprovecharse de la figura jurídica de las sociedades cooperativas y sociedades en nombre colectivo, con el único propósito de eliminar cargas tributarias a las personas morales, derivadas de una relación laboral con sus trabajadores; esto es, recibir los mismos servicios personales subordinados, mediante una cooperativa o sociedad en nombre colectivo (*outsourcing*), de manera que sus trabajadores se constituyan como socios cooperativistas y socios industriales, respectivamente

Esto ocasiona un perjuicio, no sólo al fisco federal, por omitir el pago de contribuciones, sino a las personas físicas que prestan los servicios personales subordinados, ya que les elimina los derechos derivados de una relación laboral, principalmente, en materia de seguridad social. Con este esquema se pretende sustituir el pago de un salario, bajo la figura ju-

ridica de fondos de previsión social considerada en la Ley General de Sociedades Cooperativas; esto es, dichas sociedades simulan ser cooperativas que registran como socios cooperativistas (realmente empleados) al personal que se les transfiere de las empresas, de tal modo que reciben remuneraciones con el concepto de fondos de previsión social, sin que puedan acredi-

tar que las cantidades entregadas al supuesto socio, se hayan aplicado a los conceptos que la ley señala como previsión social y, en otros casos, que los fondos de previsión social se hayan creado con las formalidades que la misma ley exige.

Las supuestas sociedades cooperativas que se crearon para adquirir este esquema fiscal, pagando a los cooperativistas fondos de previsión social ilimitados no objeto de la LISR, lo que en realidad hacen es distribuir a sus socios un anticipo de los ingresos por la prestación de servicios a terceros, estando obligadas a calcular, retener y enterar el impuesto sobre la renta que resulte, de conformidad con lo previsto por los artículos 110, fracción II y 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; este criterio ha sido confirmado por diversos órganos jurisdiccionales.

Ahora bien, los efectos para las personas físicas que laboran en empresas que utilizan una figura jurídica como la cooperativa con fines de simulación, entre otros, son los siguientes:

- No se otorgan prestaciones de seguridad social.
- No se da reparto de utilidades a los cooperativistas, quienes, en realidad, son trabajadores de la empresa.
- No tienen derecho a servicio médico.
- No suman antigüedad para efectos de jubilación.

Outsourcing hace referencia a la fuente externa de suministro de servicios, es decir, a la subcontratación de operaciones de una compañía a contratistas externos»



C.P.C. y M.I. Jorge M. García Landa
Socio Director de Corporativo García Landa
jmgarcial@garcialanda.com.mx

Además, cabe mencionar que al igual que la figura jurídica de las sociedades cooperativas usadas como simulación fiscal, existen otras figuras satanizadas por las autoridades y que tienen como objeto primordial evadir contribuciones fiscales y de seguridad social; estas personas son:

- Sociedad en Nombre Colectivo.
- Comandita Simple.
- Comandita por Acciones.
- Sociedades de Solidaridad Social.
- Asociación en Participación.
- Sociedades Integradoras e Integradas.
- Sindicatos.

Fundamentos jurídicos respecto a los criterios no vinculativos

Con motivo de las reformas al Código Fiscal de la Federación (CFF) publicadas en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 28 de junio de 2006 a su artículo 33, inciso h), se estableció la facultad de la autoridad fiscal para emitir en forma periódica, mediante publicación en el DOF, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras y la obligación correlativa de los contadores, abogados y cualquier otro asesor en materia fiscal (artículos 52, fracción III y 91-A y B), de advertir a los destinatarios de la opinión que otorguen por escrito, cuando el criterio en la opinión emitida, sea diverso a los criterios que hubiere dado a conocer la autoridad.

Relacionado con la facultad otorgada a las autoridades fiscales en el CFF, la Ley del Servicio de Administración Tributaria, describe en su artículo 14 que el presidente del SAT tendrá las atribuciones siguientes: "III. Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera"; de lo que se concluye que la competencia es genérica, algunas "Disposiciones Administrativas" importantes se encuentran señaladas en diversas fracciones del artículo 33 del CFF:

- "I. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:
 - h) Dar a conocer en forma periódica, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación, los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras."

En el artículo 35 del CFF, se establece otra facultad para la emisión de "Disposiciones Administrativas", otorgada a los funcionarios fiscales que podrán dar a conocer a las diversas dependencias, el criterio que deberán considerar en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el DOF.

Respecto de estas "Disposiciones Administrativas", es relevante lo que ha resuelto el Poder Judicial de la Federación, en cuanto a su naturaleza jurídica; esto es, de observancia obligatoria, por su fundamentación.

Una planeación fiscal debe considerarse en forma integral, para que todas las partes involucradas sean beneficiadas»

Antecedentes

Durante las últimas décadas, en nuestro país se han llevado a la práctica actividades que son causantes de la elusión o evasión fiscal, por medio de esquemas que, en la mayoría de los casos, tienen la única finalidad de evitar a toda costa el pago de impuestos en perjuicio del fisco federal, bajo el concepto erróneo de "planeación fiscal"; decimos que es erróneo, porque una planeación fiscal debe considerarse en forma integral, es decir, que todas las partes involucradas sean beneficiadas.

Aplicación actual

Actualmente, se ha aplicado una operación muy solicitada, el llamado *outsourcing*, por medio de la conformación de sociedades cooperativas o de sociedades en nombre colectivo, acción por la cual, mediante la aplicación de estas sociedades se trata de evitar la generación de impuestos derivados de una relación laboral, ya sean impuestos federales, locales o aportaciones de seguridad social.

Sin embargo, a la fecha se sigue utilizando este tipo de sociedades, razón por la cual las autoridades han emprendido una campaña de revisión a todas las sociedades prestadoras de servicios (*outsourcing*), además de aplicar sanciones penales en contra de las personas que establezcan y apliquen este tipo de sociedades

con la finalidad de evitar el pago de contribuciones, tal como ocurrió en meses recientes.

Otra opción, y como consecuencia de la fiscalización de sociedades cooperativas y de sociedades en nombre colectivo que son utilizadas para los propósitos antes mencionados, las empresas de *outsourcing* se dedicaron a buscar nuevas salidas para evadir al fisco, y esto ahora lo hacen mediante la creación de sindicatos, fideicomisos para la educación y sociedades civiles universales.

Ventajas

Independientemente de la aplicación incorrecta establecida en las empresas prestadoras de servicios de personal como ha ocurrido en las últimas décadas, dicho esquema es necesario y legal para lograr que las empresas sean más competitivas dentro de su ámbito, siempre que la prestación del servicio se efectúe evitando la simulación fiscal.

El mensaje claro, es que el *outsourcing* no sólo tiene que ver con la reducción de costos, también puede proporcionar mejoras en el negocio, debido a que la carga administrativa, por parte de la empresa, es transferida para un mejor manejo del personal, ya que una empresa especializada sería la indicada para llevar a cabo dichas operaciones.

Definición

La palabra *outsourcing* hace referencia a la fuente externa de suministro de servicios, es decir, la subcontratación de operaciones de una compañía a contratistas externos. Con frecuencia, se recurre al *outsourcing* como mecanismo para reducir costos. Dicha contratación ofrece servicios modernos y especializados, sin que la empresa tenga que descapitalizarse por invertir en infraestructura.

Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras (anexo 26)

05/ISR Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

- Quien para omitir total o parcial el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate, de manera directa o indirecta, a una sociedad cooperativa,

para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.

- La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.
- Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

Diversas modificaciones a la Ley del Seguro Social

Sujetos con obligación solidaria. Cuando un patrón o sujeto obligado, en virtud de un contrato, ponga a disposición trabajadores para que ejecuten servicios bajo la dirección de un beneficiario en las instalaciones que éste determine, este último asumirá las obligaciones en relación con dichos trabajadores, en el supuesto de que el patrón omita su cumplimiento.

Información trimestral al IMSS. Los contratantes tendrán la obligación de comunicar de forma trimestral a la subdelegación correspondiente, la información relativa del patrón, así como del beneficiario; sumado a la información anterior deberán otorgar información relativa a los contratos celebrados.

Riesgo de trabajo. Las empresas prestadoras de servicios de personal (*outsourcing*) podrán solicitar al IMSS que les sea asignado un registro patronal por cada clase que requieran. Esta modificación está fundamentada para evitar que las prestadoras de servicios inscriban y paguen sus cuotas con base en un riesgo de trabajo, ya que en algunas ocasiones se inscriben a trabajadores que son asignados en trabajos establecidos en diversos giros empresariales.

Diversas modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta

El pasado 9 de julio fueron publicadas en el DOF diversas modificaciones que van dirigidas a las empresas prestadoras de servicios (*outsourcing*), debido a que la autoridad argumenta que las empresas recurren a crear sociedades cooperativas disfrazando de esta forma a

Ejemplo de sociedades cooperativas de *outsourcing*



Ejemplo de sociedades en nombre colectivo de *outsourcing*



los trabajadores como socios cooperativistas y, como consecuencia, evitar el pago de contribuciones de seguridad social.

La autoridad pretende obtener: una mayor recaudación, establecer una relación laboral, defender los derechos de los trabajadores.

Las empresas prestadoras de servicios de personal podrán solicitar al IMSS que les sea asignado un registro patronal por cada clase que requieran»

Las modificaciones efectuadas son las siguientes:

“Art. 8 quinto párrafo. Para los efectos de esta ley, se considera previsión social las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores o de los socios o miembros de las sociedades cooperativas, tendientes a su superación física, social, económica o cultural, que les permitan el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia. En ningún caso se considerará previsión social a las erogaciones efectuadas a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

Art. 31 fracción XXIII (adición). Tratándose de gastos que conforme a la Ley General de Sociedades Cooperativas se generen como parte del fondo de previsión social a que se refiere el artículo 58 de dicho ordenamiento y se otorguen a los socios cooperativistas, los mismos serán deducibles cuando se disponga de los recursos del fondo correspondiente, cumpliendo con diversos requisitos entre los cuales se encuentran:

Que el fondo de previsión social del que deriven se constituya con la aportación anual del porcentaje, que sobre los ingresos netos, sea determinado por la Asamblea General.

Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas en determinadas reservas.

Acreditar que al inicio de cada ejercicio la Asamblea General fijó las prioridades para la aplicación del fondo

de previsión social de conformidad con las perspectivas económicas de la sociedad cooperativa.

Art. 109. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

VI. La previsión social a que se refiere esta fracción es la establecida en el artículo 8o., quinto párrafo de esta Ley.

XXII. Los percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de acreedores alimentarios en términos de la legislación civil aplicable.

La exención aplicable a los ingresos obtenidos por concepto de prestaciones de previsión social se limitará cuando la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el monto de la exención exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año; cuando dicha suma exceda de la cantidad citada, solamente se considerará como ingreso no sujeto al pago del impuesto un monto hasta de un S.M.G. del área geográfica del contribuyente, elevado al año. Esta limitación en ningún caso deberá dar como resultado que la suma de los ingresos por la prestación de servicios personales subordinados o aquellos que reciban, por parte de las sociedades cooperativas, los socios o miembros de las mismas y el importe de la exención, sea inferior a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias, que se concedan de acuerdo con las leyes [...] seguros de gastos médicos, seguros de vida y fondos de ahorro, siempre que se reúnan los requisitos establecidos en las fracciones XII y XXIII del artículo 31 de esta Ley, aun cuando quien otorgue dichas prestaciones de previsión social no sea contribuyente del impuesto establecido en esta Ley.” *P*

LEY DEL SEGURO SOCIAL

Nuevas disposiciones y su impacto en materia laboral

COMO ES DE TODOS CONOCIDOS, EL 9 DE JULIO DE 2009 SE PUBLICÓ EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN (DOF), EL Decreto mediante el cual se reformaron y adicionaron diversas disposiciones de la Ley del Seguro Social (LSS), cuyo objetivo es, de alguna manera, asegurar el cobro de las contribuciones en la materia, en el caso de contratos de tercerización, estableciendo una serie de obligaciones para los contratantes, mismas que se complementaron con la publicación en el DOF del 8 de octubre de 2009, de las Reglas Generales para el cumplimiento de algunas de las obligaciones

Para los efectos, en términos de lo señalado en el artículo 15-A de la LSS, publicado en el DOF el 9 de julio y que está en vigor a partir del día siguiente a su publicación, cuando un patrón, en virtud de un contrato, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores u otros sujetos de aseguramiento para que ejecuten los servicios o trabajos acordados **bajo la dirección del beneficiario de los mismos, en las instalaciones que éste determine**, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en la LSS, en relación con dichos trabajadores, en el supuesto de que el patrón omita su cumplimiento, siempre y cuando el Instituto hubiese notificado previamente al patrón el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido.

Las Reglas Generales definen el concepto de dirección como: *la facultad de mando sobre los trabajadores, con respecto a la realización de los servicios o trabajos contratados.*

Independientemente de la parte de cumplimiento que se tratará por separado en esta revista, uno de los temas que se ha venido discutiendo es el relacionado con la parte laboral, en cuanto a que si las disposiciones pueden llevar a que exista relación laboral cuando se reconozca que mediante el contrato de tercerización (mal conocido como de *outsourcing*), existe dirección por parte de quien recibe al personal (beneficiario), para el desarrollo de sus actividades.

El objeto de este artículo es proporcionar los elementos correspondientes establecidos en la Ley del Seguro Social y en la Ley Federal del Trabajo, para que se norme

un juicio sobre el impacto en la relación laboral, derivado de las modificaciones publicadas el 9 de julio.

Disposiciones aplicables y comentarios

En términos de los artículos 1, 2 y 5 de la LSS, que es de observancia general en toda la República, se tiene por objeto garantizar entre otros: el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y el otorgamiento de pensiones, cuya organización y administración estará a cargo del Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo.

Para garantizar los beneficios, en términos del artículo 6 de la LSS, el Seguro Social comprende:

- I. El régimen obligatorio.
- II. El régimen voluntario.

Para la aplicación del régimen obligatorio, establecido en el Título Segundo, la propia LSS, determina:

Artículo 12. Son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio:

- I. Las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio

remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones[...]

Artículo 15. Los patrones están obligados a:

I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores de cinco días hábiles.

III. Determinar las cuotas obrero-patronales a su cargo y enterar su importe al Instituto[...]

Por otra parte, el artículo 5-A fracciones IV y V definen:

IV. Patrones o patrón: la persona física o moral que tenga ese carácter en los términos de la Ley Federal del Trabajo.

V. Trabajadores o trabajador: la persona física que la Ley Federal del Trabajo define como tal.

Las Reglas Generales definen el concepto de dirección como: La facultad de mando sobre los trabajadores, con respecto a la realización de los servicios o trabajos contratados»



Ahora bien, el artículo 15-A en sus párrafos primero y segundo destaca:

Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, cualquiera que sea la denominación que el patrón e intermediario asuman, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta ley.

No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo...

Como puede apreciarse, si bien es cierto que las diferentes disposiciones de la LSS hacen señalamientos específicos, respecto a lo que se considera patrón y trabajador e inclusive los casos de intermediarios, atinadamente se hace la referencia a la legislación de origen, que es la que determina los supuestos en que, para cualquier efecto, debe considerarse cuando existe un patrón, un trabajador, la relación laboral, las responsabilidades y obligaciones, etc., siendo la Ley Federal del Trabajo (LFT). Es decir que, independientemente de lo señalado en la LSS, quien determina los supuestos debe ser la LFT y, por ende, la LSS no puede estar por encima de ella.

Lo anterior es así, pues como se podrá observar, varios artículos de la LSS incorporan textos y términos que emanan de la LFT como sigue:

Ley Federal del Trabajo

Artículo 8. Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado.

Artículo 10. Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

Si el trabajador, conforme a lo pactado o a la costumbre, utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón de aquél, lo será también de éstos.

Artículo 12. Intermediario es la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón.

Artículo 13. No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que contraten trabajos para ejecutarlos con elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. En caso contrario será solidariamente responsables con los beneficiarios directos de las obras o servicios, por las obligaciones contraídas con los trabajadores.

Artículo 14. Las personas que utilicen intermediarios para la contratación de trabajadores serán responsables de las obligaciones que deriven de esta Ley y de los servicios prestados.

Artículo 15. En las empresas que ejecuten obras o servicios en forma exclusiva o principal para otra, y que no dispongan de elementos propios suficientes de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, se observarán las siguientes reglas:

I. La empresa beneficiaria será solidariamente responsable de las obligaciones contraídas con los trabajadores.

II. Los trabajadores empleados en la ejecución de las obras o servicios tendrán derecho a disfrutar de condiciones de trabajo proporcionadas a las que disfruten los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa beneficiaria.

Artículo 20. Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, para la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, es aquél por virtud del cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario.

Artículo 21. Se presume la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.

Artículo 134. Son obligaciones de los trabajadores:

III. Desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados en todo lo concerniente al trabajo.

Para los efectos, los tribunales han señalado lo siguiente:

Subordinación significa por parte del patrón un poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio.

Por otra parte y tratándose de intermediación, alguno de los aspectos que han señalado los tribunales están en el sentido de que la calidad de intermediario no necesariamente se puede acreditar de que se realicen actividades en beneficio de un tercero, sino que además se cuente con elementos propios suficientes para cumplir con sus obligaciones relacionadas con los trabajadores.

Por lo descrito, es claro determinar que las relaciones de trabajo, son las que se definen en la LFT y que la LSS no puede y no establece supuestos diferentes para este efecto. Es más, también podemos señalar que la situación en materia laboral, en fecha anterior y en fecha posterior al Decreto publicado en el DOF el 9 de julio, es la misma conclusión a la que han llegado diversos abogados expertos con los que se ha tratado el tema, aunque entiendo que algunos pudieran discrepar de esta conclusión.

Ahora bien, si la situación no ha cambiado, lo que sucede en términos laborales, es que la problemática laboral se siga presentando bajo características similares a las que se han dado en el tiempo y en donde las empresas institucionales de tercerización, han llevado a buen término cualquier conflicto de carácter laboral, toda vez que lo que les interesa es continuar con su relación de negocios, por ello éstas procuran cumplir a cabalidad con sus obligaciones fiscales y laborales.

Es importante reflexionar en el hecho de que las disposiciones de la LFT y las nuevas de la LSS, aplican también a empresas de personal de grupos, por lo que en estos casos, deben hacerse los análisis de las implicaciones correspondientes, por lo que es vital considerar las disposiciones aplicables a los casos de intermediación y aspectos de exclusividad, pues son temas que se pueden convertir en un aspecto de controversia con trabajadores y ante los tribunales correspondientes.

Por último, a la luz de las disposiciones, a las políticas de fiscalización que están emprendiendo las autoridades y considerando la situación económica actual, es imprescindible que las empresas identifiquen los contratos celebrados con terceros, determinen si puede existir alguna duda sobre su interpretación, cuyos efectos les pueda afectar y se asesoren lo más pronto posible con expertos en materia laboral y de seguridad social, a lo cual habrá que señalar que si un contrato no es fiel a lo que se desarrolla en la operación del mismo, para una interpretación adecuada debe prevalecer la realidad. *P*

INDUSTRIA DE LA CONSTRUCCIÓN

En la Ley del Seguro Social

AL REFERIRSE A LOS SEGUROS ESPECIALES DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL (LSS) SE MENCIONA A LA INDUSTRIA DE LA Construcción (IC) como tal; por otra parte, si consultamos el último informe al Ejecutivo Federal y al Congreso de la Unión sobre la situación financiera y los riesgos del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) 2008-2009, encontramos que en su cuadro VIII, número 9 se destaca que la Industria de la Construcción está representada por 12% de los registros patronales que contienen 9.4% de los cotizantes del IMSS en el ejercicio 2008. También, el pasado año se reformó el Reglamento del Seguro Social para los **trabajadores de la construcción por obra o tiempo determinado (reglamento de la construcción)**

Además, la Cámara Mexicana de la Industria de la Construcción (CMIC), ha incluido en su agenda estudiar los aspectos que la vinculan con el IMSS mencionado. Por ello, es necesario efectuar un análisis, aunque sea somero, de la situación que se presenta a esta fecha, destacando los aspectos problemáticos y tratando de aportar algunas sugerencias para proponer alternativas de solución.

Situación actual de la industria de la construcción en materia de la Ley del Seguro Social

Es conveniente mencionar que, aun cuando pudiera denominarse como un Seguro Especial a la regulación de la IC, considerando las disposiciones fiscales de la LSS, podemos afirmar que son iguales para cualquier otro patrón; sin embargo, hay aspectos que establecen diferencias, por lo que es conveniente hacer algunas precisiones de acuerdo con lo siguiente:

Disposiciones que obligan a todos los patrones de la construcción. Uno de los aspectos que permiten diferenciarlos es el tipo de trabajadores que se contratan, ya sean permanentes o eventuales. Sin embargo, antes

de establecer esa diferencia hay que considerar que la LSS establece como obligación llevar registros (nóminas y listas de raya) en los que se asentará el número de días trabajados y los salarios percibidos, pero con la característica de que estos registros deberán ser uno por cada obra, según lo establece el último párrafo del artículo 9 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF).

Esta disposición, que obliga a estos patrones, es muy importante, debido a que la fiscalización que el IMSS aplica a ese nivel, es por obra. Cuando un patrón no cuente con esos registros estará impedido para demostrar, en primera instancia, cuáles trabajadores participaron en alguna obra, y considerando que la mencionada disposición es de aplicación estricta, por tratarse del registro donde se deja la evidencia de los elementos que conforman la base de cotización, posiblemente se actualice la facultad del IMSS para realizar sus estimaciones.

De la misma manera que hay disposiciones que se aplican sin distinguir el tipo de trabajadores que se contratan, debemos reconocer que, en las disposiciones reglamentarias, se establece, que cuando se contraten

trabajadores eventuales por obra o tiempo determinado, deberá aplicarse el Reglamento de la Construcción.

Esto no deja duda de que a los patrones que no contraten a ese tipo de trabajadores no les obliga el mencionado Reglamento. Sin embargo, la fiscalización sí será a nivel de cada obra de construcción. En relación con este aspecto, las últimas reformas a este Reglamento permiten identificar a los trabajadores por cada obra; por lo tanto, cabría hacer la reflexión sobre la conveniencia de aplicar lo que contempla este Reglamento, por parte de los patrones que, sin estar obligados, les puede representar una ventaja fiscal al demostrar sin lugar a dudas qué trabajadores intervinieron en cada obra.

Otro de los ángulos, es el exceso de información que el Reglamento de la Construcción impone; de manera resumida, podemos decir que ese Reglamento requiere proporcionar información: para registro de la obra, de los subcontratos celebrados, de las incidencias de la obra y de los trabajadores que participaron en la misma.

No es posible que
el Reglamento sólo
contemple un esquema
que lo hace rígido
e inoperante»



C.P.C. Crispín García Viveros
Socio Director de HLB García Viveros y Asociados, S.C.
crispingarcia@hlbags.com.mx

La información que corresponde al registro de la obra representa un exceso de datos, que desde el punto de vista de las disposiciones fiscales de la LSS no tienen ninguna aplicación, es decir, los datos de la explosión de insumos, costos y datos estimados de mano de obra que para ningún fin fiscal serían base. Dicho de otra manera, si llegáramos al extremo de que el patrón no pudiera atender lo previsto por el artículo 18 del Reglamento de la Construcción (el cual requiere que se proporcionen los datos necesarios para determinar el número de sus trabajadores, sus nombres, días trabajados y salarios devengados de la obra correspondiente), se actualizaría la facultad que tiene el IMSS para estimar

Sin embargo, para ello, lo único que se requiere, si se trata de una obra civil, los metros cuadrados de construcción y, si fuese una obra pública, el valor del contrato. Es decir, hay un exceso de información requerida al patrón, la cual resulta innecesaria y fiscalmente inútil, pues genera una carga administrativa superflua.

Se puede afirmar que, de la misma forma en que cuestionamos el exceso de información que demanda ese Reglamento, hay que decir que se le ha incorporado un elemento fundamental en materia fiscal: conocer qué trabajadores participan en una obra de construcción; por lo que, aun cuando pueda parecer un exceso de información al pensar que hay una duplicidad con las liquidaciones que los patrones están obligados a formular o sea a determinar para pagar las cuotas al IMSS, éstas no permiten identificar cada obra dentro de un mismo Municipio, salvo que se preparen, a ese nivel, las mencionadas liquidaciones. Por lo tanto, es acertado lo previsto en este Reglamento, en relación con reportar a los trabajadores por cada obra, lo cual debe llevar a pensar en una herramienta informática que solvete la carga administrativa que se genera.

Considerando la estructura de los procedimientos que se establecen al reformarse el Reglamento de la Construcción, se observa que se diseñó un esquema ideal al pensar que siempre habrá un dueño de la obra, un contratista y, posiblemente, varios subcontratistas, lo cual conforma un todo que se controla con una misma referencia.

Esto, en la práctica, resulta una utopía, ya que se está ignorando el derecho que tienen los patrones de hacer todo aquello que las leyes no les prohíben; en consecuencia, no es posible que el Reglamento sólo contemple un esquema que lo vuelve rígido e inoperante.

Como ejemplo de lo anterior se pueden citar algunos casos: Que el dueño de la obra decida no contratar a un contratista, sino que directamente celebre contratos por fase de obra; también, que decida que todo su personal esté ubicado en una prestadora de servicios,

o que decida contratar a una empresa responsable de supervisar la obra y con la facultad de subcontratar todas las fases de la misma.

Todas esas figuras no encuadran en el actual Reglamento y las respuestas que se dan en las Subdelegaciones del IMSS son diversas y llegan a ser contradictorias, para buscar una solución de lo no previsto.

Cabe señalar que en el portal del IMSS y en lo que conocemos como manual de usuario del sistema de afiliación de trabajadores de la IC, contempla la solución, pero en la práctica no se ha dado vigencia a la misma, por lo que es necesario que lo que se señala sea resuelto; es decir, que el Reglamento de la Construcción acepte la figura operativa que los patrones utilicen y no pretender tener una sola, ya que lo anterior viola varios principios constitucionales.

Como se apuntó en el párrafo anterior, el IMSS tiene la facultad de estimar; respecto a esto, hay una historia que nos revela el exceso en que ha caído el IMSS al utilizar este mecanismo, el cual es motivado por que en las prácticas comerciales de la construcción existe un dueño de la obra, a quien le interesa salvaguardar la posible responsabilidad solidaria que le es inherente y, por lo tanto, solicita al constructor la constancia de cumplimiento que le dé esa tranquilidad.

Hoy en día la mencionada constancia ha sido derogada, pero la práctica comercial, seguramente, habrá de continuar, salvo que al celebrar el contrato se modifique el criterio mencionado, y en lugar de la constancia de cumplimiento se entregue un dictamen de Contador Público Autorizado para dictaminar la obra. En consecuencia, que exista una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la LSS, que pueda dar certidumbre al dueño de la obra.

También, no podemos dejar de pensar que el exceso de estimativas, por parte del IMSS, se inscribe en el terreno relacionado con el incremento de la recaudación sin dar vigencia al objetivo fundamental que se debe perseguir: dar protección a los trabajadores.

Otro ángulo de esta estimativa se genera al evaluar el derecho que tiene el patrón para acudir a la defensa legal de sus intereses y que, por medio del análisis de las diversas resoluciones jurisdiccionales, se encuentre que éstas confirman algunos aspectos como los siguientes: El IMSS debe requerir los datos antes de estimar; no puede aplicar indiscriminadamente la estimativa, y, en fecha reciente, por medio de la tesis de jurisprudencia 2-A./J.89/2009 que sí tiene esa facultad y, en consecuencia, no viola el principio tributario de subordinación jerárquica de las leyes.

En consecuencia, debemos reconocer que es correcto que el IMSS estime, pero sólo en el caso de que los patrones sean omisos, es decir, que no cumplan con sus obligaciones referidas al pago de las cuotas del Seguro Social; tampoco se debe olvidar que habrá algunos que ni siquiera se hayan registrado como patrones, en cuyo caso debe aplicarse sin lugar a dudas la correspondiente estimación; asimismo, la autoridad debe abandonar la práctica de pretender estimar por el simple hecho de que un patrón de la construcción solicite una constancia de cumplimiento. Aun cuando ya se comentó que esto ha sido derogado del Reglamento de la Construcción, en la práctica podría seguir operando, por lo que es necesario hacer diversas precisiones al señalado Reglamento para resolver este problema.

También aparece otra situación que tiene que ver con la clasificación de la empresa para efectos del seguro de riesgos de trabajo, ya que no todos los que participan en una obra forman parte de la industria de la construcción, en términos de lo que establece el RA-CERF. El mismo reglamento, en su artículo 196, señala que, forman parte de la industria de la construcción: las edificaciones (tanto obra pública como obra privada) y los trabajos realizados por contratistas especializados en: instalación sanitaria, eléctrica, de gas y de aire acondicionado, así como de instalación y reparación de ascensores, escaleras eléctricas y otros equipos para transportación; asimismo, instalaciones de ventanería, herrería, cancelería, vidrios y cristales, y otros servicios de instalación vinculados con el acabado o remodelación de las obras de construcción.

Este aspecto es importante porque se confunde el suministro de elementos para la construcción con ésta y el problema se complica cuando en el suministro intervienen trabajadores, por lo que es importante recordar que, para estos patrones, no les es aplicable las disposiciones de la industria de la construcción.

No obstante, hemos observado que, por parte de la autoridad, se requiere la presentación de facturas para tratar de justificar un valor de obra, cuando los elementos fiscales involucrados se refieren a los días trabajados y a los salarios percibidos, como lo señala el artículo 15, fracción segunda de la LSS.

Otro aspecto que incide en la industria de la construcción y, sobre todo, en el caso de los trabajadores eventuales por obra o tiempo determinado, es su movilidad y, a su vez, los diversos métodos para remunerar sus servicios que generan cargas de control administrativo importantes, así como los riesgos de caer en el fincamiento de capitales constitutivos por la falta del registro oportuno ante el IMSS de esos trabajadores. Todo ello, obliga a una disciplina de trabajo y al estableci-

miento de los controles necesarios que, en nuestra opinión, deben estar apoyados por sistemas informáticos diseñados para este fin y con la participación del personal capacitado en la materia.

Conclusión y sugerencias

Es indudable que existen situaciones fiscales administrativas y operativas que sólo se observan en la industria de la construcción, lo cual repercute en el costo administrativo de las obras.

Asimismo, debemos reconocer que, en tanto las disposiciones fiscales vigentes no se modifiquen, existe la obligación de atenderlas, por lo que quienes participan en la IC deben considerar lo anterior.

Podemos concluir que tanto la autoridad como los patrones de la construcción y, en su caso, quienes los representan tiene la obligación de buscar soluciones a lo que hoy afecta de manera negativa a un importante número de empresarios dedicados a la construcción.

A manera de resumen, podemos señalar que los patrones de la construcción deben comprender el alcance de las disposiciones fiscales de la LSS y aplicarlas estrictamente cuando éstas se refieran a los elementos de la contribución o bien, voluntariamente cuando ayuden a eso. Por otra parte, y con el fin de propiciar la adecuada protección de los trabajadores de la construcción, deberá atenderse para resolver el exceso de información que no tiene connotación fiscal; buscar que el Reglamento permita el registro de obras, atendiendo a la organización que adopte el patrón; establecer los marcos de la fiscalización que por ley es facultad de la autoridad (pero sin abusar de la estimación) y dar vigencia a figuras tales como la dictaminación por obra, y que los patrones consideren apoyarse en herramientas administrativas e informáticas que ayuden al mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de la LSS.

En consecuencia, es procedente que exista un diálogo entre la autoridad y quienes representan a los patrones, con el objeto de buscar soluciones a las situaciones que impactan en la IC y que, de manera directa, inciden en la protección de trabajadores que es la razón de existir de la LSS. Por lo tanto, conforme esto se haga realidad, estaremos en posibilidad de solucionar lo que hoy representa un efecto negativo que impide alcanzar el fin último de la seguridad social en México: *la debida protección de los trabajadores.* P



REVISTA EN LÍNEA

www.imcp.org.mx

Visita nuestro portal
y consulta además, interesantes
artículos exclusivos para la Web

LEY DE LA CONTRIBUCIÓN PARA EL COMBATE A LA POBREZA, INICIATIVA NO APROBADA

C.P.C. Juan Manuel Franco Gallardo
Socio del Área Fiscal de Horwath Castillo Miranda y Cía, S.C., Miembro de la Comisión Fiscal del IMCP
jfranco@hcim.com.mx

El 8 de septiembre del presente año, el Ejecutivo Federal envió al H. Congreso de la Unión la iniciativa de la Ley del Ingresos de la Federación, el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación para el ejercicio de 2010 y los criterios generales de política económica, correspondientes.

Dentro de este paquete señalado, destaca la iniciativa de ley denominada "Ley de la Contribución para el Combate a la Pobreza", la cual es relativa a un impuesto indirecto, es decir un impuesto al consumo, cuyo objetivo principal es lograr mayor recaudación con la finalidad de frenar, mediante los programas sociales que tiene el Gobierno Federal, el crecimiento de la pobreza y mitigar los impactos negativos que la crisis alimentaria y económica ha dejado en la población de menores ingresos.

OUTSOURCING. REFORMA A LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

C.P.C. Rubén Darío Dávalos Palomera
Socio del Área de Seguridad Social y Remuneraciones de KPMG, Cárdenas Dosal, S.C.
rdavalos@kpmg.com.mx

DESCONSOLIDACIÓN FISCAL, DETERMINACIÓN DEL ISR

C.P.C. José Alfredo Hernández Linares
Socio Fiscal de PricewaterhouseCoopers
jose.alfredo.hernandez@mx.pwc.com





REFORMAS A LA LEY DE AMPARO

Efectos en materia fiscal

DESDE EL AÑO 2000 SE HAN PRESENTADO ANTE EL CONGRESO DE LA UNIÓN CUATRO PROPUESTAS DE REFORMAS A LA LEY DE Amparo con cambios trascendentales, las cuales inciden, de manera directa, en los medios de defensa en el ámbito fiscal y administrativo. Las citadas propuestas obedecen a diversas cuestiones de índole política, presupuestaria y de eficiencia en la administración de justicia, por medio de las cuales se ha intentado modificar, radicalmente, los principios rectores del juicio de amparo

De algunas de las propuestas se advierte una intención genuina de mejorar y hacer eficiente este medio de defensa constitucional y de hacerlo accesible a toda la población; aunque algunas otras, sólo tienen como objetivo lograr una mayor recaudación a costa de limitar el acceso procesal a las garantías individuales previstas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Lo cierto es que la llamada "reforma estructural en materia de amparo" después de largo tiempo de estar paralizada en el Congreso de la Unión, está teniendo movimiento y, al parecer, en los próximos meses el juicio de garantías tendrá cambios significativos, pues ya se encuentra en la agenda de los legisladores.

Por lo anterior, el presente artículo tiene como objetivo describir las cuatro propuestas en la parte concerniente a la materia tributaria.

Propuestas de reformas

Nueva Ley de Amparo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN)

Durante el año 2000, la SCJN se dio a la tarea de elaborar el proyecto de una "Nueva Ley de Amparo", la cual retoma postulados de vanguardia y convenientes para lograr una adecuada protección de las garantías individuales, entre ellas, las de justicia tributaria.

Se han presentado ante el Congreso de la Unión cuatro propuestas de reformas a la Ley de Amparo, aprobándose en *fast track* por 335 votos a favor y uno en contra»



Lic. Guillermo E. Monroy Hernández
Socio de Impuestos y Servicios Legales Deloitte
gmonroy@deloittemx.com



Lic. Hugo Romero Cervantes
Gerente de Impuestos y Servicios Legales Deloitte
hromero@deloittemx.com

Dicho proyecto introduce la figura del "interés legítimo" en sustitución del "interés jurídico" como presupuesto de procedencia para solicitar el amparo. Lo anterior cobra relevancia en el ámbito fiscal pues implica que no sería necesario acreditar ante los Tribunales Federales que cierta persona física o moral es contribuyente de determinada contribución y que la misma ha sido aplicada en su perjuicio para poder combatir su constitucionalidad, sino que estará legitimado para promover el juicio, todo aquél que, sin ser titular de un derecho subjetivo, vea afectada su esfera jurídica por su especial situación frente al orden jurídico.

En otras palabras, el interés legítimo implica que sea más accesible impugnar la constitucionalidad de una ley fiscal sin que sea necesario acreditar que se es contribuyente de cierto tributo y que se aplicaron las disposiciones combatidas (lo que muchas veces se acredita con el pago de la contribución).

Nos parece que resultaría conveniente que, en la propuesta de reforma, se definiera qué se entiende por interés legítimo, pues tal como está redactado en la propuesta correspondiente, resulta ambiguo.

Como otro tema relevante contenido en la propuesta que se comenta, nos encontramos con la emisión, por parte del Pleno de la SCJN, de declaratorias de inconstitucionalidad con efectos generales para toda la población (principio *erga omnes*) y no sólo para las partes del juicio, esto es, la eliminación del principio de relatividad de las sentencias o también denominada *Fórmula Otero*.

Para ello, se establece que la votación del Pleno por la que se declare la inconstitucionalidad de una ley deberá ser de cuando menos ocho votos. A diferencia de otras propuestas de reformas, la Nueva Ley de Amparo deja intocado el efecto restitutorio del juicio de garantías; es decir, al declararse que una ley fiscal es contraria a la Constitución Federal, el efecto será, entre otros, la devolución de lo pagado indebidamente por virtud de la contribución declarada inconstitucional. Sin embargo, habría que dejar muy claro que los efectos generales de dicha declaratoria serían:

- Para las partes del juicio de la cual derivó, con efectos restitutorios (hacia el pasado).
- Para el resto de la población, a partir de que se emita.

Finalmente, otra modificación contenida en la Nueva Ley de Amparo que sería conveniente para la materia fiscal, consiste en que con la resolución que recaiga al primer amparo —directo—, por medio del cual se impugnen las sentencias que dicten los tribunales or-

dinarios (entre ellos el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), se resolverá de manera integral el asunto sin que subsista la posibilidad de que el amparo que en su caso se conceda sea para el efecto de que dichos tribunales dicten otras sentencias en las que estudie cierto tema o subsanen cierto vicio del procedimiento, es decir, en la resolución del primer amparo directo se resolverá la forma como el fondo de todo el asunto.

Propuesta de los diputados de los tres partidos políticos: PRI, PAN y PRD

La propuesta de reformas que se comenta ha causado revuelo en los medios y ha sido objeto de críticas de especialistas en la materia. Fue presentada por los citados partidos políticos el 10 de marzo de 2009 ante la Cámara de Diputados y aprobada en *fast track*, en tan sólo 21 días por 335 votos a favor y sólo uno en contra.

Esta propuesta está dirigida al amparo indirecto en materia fiscal, la cual pretende introducir una de las llamadas "acciones de clase" o *class actions* (como se les conoce en el derecho anglosajón), consistente en que cuando al menos cinco contribuyentes promuevan un amparo indirecto en contra de alguna ley fiscal, la SCJN atraerá el caso desde la primera instancia y lo resolverá de plano.

Se establece que, con anterioridad al dictado de la sentencia por parte del Pleno de la SCJN, se abrirá un plazo para que cualquier contribuyente pueda adherirse a la acción de amparo intentada haciendo valer los argumentos que considere pertinentes en contra de la ley fiscal reclamada sin que sea necesario que se pruebe que se es contribuyente del impuesto o que la ley le perjudica (sin que se acredite el interés jurídico necesario para acudir al juicio de garantías).

Una vez hecho lo anterior, la SCJN podrá declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la ley fiscal de que se trate; sin embargo, para que la declaratoria de inconstitucionalidad tenga efectos generales (y no sólo para las partes de los juicios de la cual derivó), la votación de los señores ministros deberá ser de al menos ocho votos (mayoría calificada), lo cual resulta criticable, pues podría darse el caso de que siete de los 11 ministros consideren que una ley es inconstitucional, y la resolución correspondiente no tenga efectos generales, o que el día de la sesión no acudan uno o dos ministros y que por su ausencia no se logre la votación de ocho. En todo caso, consideramos que lo correcto debería consistir en que la votación debiera ser por mayoría simple, es decir, la mayoría de los ministros presentes en la sesión.

Además, la citada propuesta de reforma elimina el efecto restitutorio propio del juicio de amparo cuando se trate de declaratorias generales de inconstitucionalidad de leyes fiscales. Ello implica que los efectos de dicha declaratoria sólo se surtirán a partir de su emisión y publicación en el Diario Oficial de la Federación (aún para las partes del juicio del cual derivó); es decir, la ley fiscal declarada inconstitucional quedará derogada para la población a partir de su emisión y publicación en dicho medio de difusión oficial, no tendrá efectos restitutorios hacia el pasado lo que significa que no habrá devoluciones de las cantidades pagadas por virtud de la contribución que se declare contraria a la Constitución Federal.

Lo anterior implicaría, sin lugar a dudas, un enriquecimiento ilegítimo del Estado avalado constitucionalmente, pues el Fisco no tendría obligación de devolver aquellas cantidades que recaudó con motivo de una contribución declarada violatoria de la Constitución Federal por el Pleno de la SCJN, lo que podría provocar que la Federación o las Entidades Federativas crearan contribuciones notoriamente inconstitucionales (con previo conocimiento de causa), recaudaran los recursos en tanto la SCJN declara que son contrarias a la Constitución, sin que haya manera de recuperarlas. Esta propuesta de reforma atenta contra diversos principios constitucionales y contra el estado de derecho.

Afortunadamente, la Cámara de Senadores consideró apropiado analizar con detenimiento y seriedad la propuesta que nos ocupa, sin que a la fecha se tenga noticia de alguna votación sobre ella.

Consideramos que si bien el efecto general de las declaratorias de inconstitucionalidad son necesarias en nuestro país (pues no es posible que una norma declarada inconstitucional por la SCJN se aplique válidamente a un gobernado y a otro no bajo el argumento de que aquél no se quejó, por medio de un juicio de amparo y éste sí), la manera de hacerlo no es eliminando el efecto restitutorio del juicio de garantías, pues con ello se destruye su esencia misma, además de que es a todas luces contrario a los derechos fundamentales el que se pretenda avalar a nivel constitucional el enriquecimiento ilegítimo del Estado.

Propuesta de los Senadores del PRI

La propuesta presentada el 19 de marzo de 2009 por un grupo de senadores del Partido Revolucionario Institucional, retoma en, aproximadamente, 90% el contenido de la Nueva Ley de Amparo de la SCJN, ya comentada.

Las diferencias consisten en lo siguiente:

Se pretende limitar de manera importante la procedencia del amparo directo en contra de las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (entre otros tribunales ordinarios), de manera que, sólo en los casos que a juicio de la SCJN tengan el carácter de importantes y trascendentes, procederá el amparo directo en contra de dichas sentencias, lo que implica que en los demás casos la sentencia terminal y con la que se concluirá el asunto de forma definitiva será la que dicte el citado Tribunal de legalidad.

Lo anterior significa que será la SCJN, la que decida qué asuntos ameritan ser revisados por el Poder Judicial de la Federación, por medio de los amparos directos y cuáles no.

Es necesario modificar los medios de defensa fiscal, pues las normas vigentes presentan serias deficiencias, en especial el juicio de amparo»

Además, limitar la procedencia del amparo directo en los términos comentados, implicará que sea un tribunal administrativo dependiente jerárquica y presupuestalmente del Ejecutivo Federal, el que resuelva de manera definitiva las controversias que se susciten entre contribuyentes y autoridad fiscales.

Lo anterior rompe con el principio de división de poderes previsto como pilar del Estado Mexicano en la Constitución Federal, pues si un asunto no tiene la suerte de ser considerado por la SCJN importante y trascendente, será uno solo de los Poderes de la Unión (el Ejecutivo Federal) el que dirima de forma terminal las controversias entre el Fisco Federal (del cual es superior jerárquico) y los contribuyentes, constituyéndose como juez y parte.

Se dice lo anterior, en virtud de que los magistrados del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) son nombrados y removidos por el Presidente de la República, además de que dicho órgano jurisdiccional depende presupuestariamente del Poder Ejecutivo Federal, por lo que la imparcialidad de la que debe gozar todo procedimiento jurisdiccional no se garantiza en el caso del TFJFA si sus sentencias no son re-

visadas por otro Poder de la Unión, a saber, aquél al que constitucionalmente se le ha encomendado la tarea jurisdiccional y de control de la constitucionalidad, es decir, el Poder Judicial de la Federación.

La razón por la que se justifica constitucionalmente la existencia de tribunales administrativos dependientes del Poder Ejecutivo Federal (como lo es el TFJFA), es porque existe la posibilidad de que sus sentencias sean revisadas por otro poder de la Unión (el Poder Judicial de la Federación) el cual cuenta con atribuciones suficientes para revocarlas, confirmarlas o establecer el sentido que deben tener.

Además, cabe señalar que, en la propuesta de reformas a la Ley de Amparo no se prevé que paralelamente se elimine entonces el recurso de revisión contemplado en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, por el cual las autoridades fiscales pueden controvertir ante el Poder Judicial de la Federación las sentencias del TFJFA que les sean desfavorables; esto implicará, entonces, que los contribuyentes no cuenten con un medio de defensa por el cual impugnen las sentencias del TFJFA, pero dichas autoridades sí, lo que violaría el principio de equidad procesal.

Por lo anterior, esta propuesta constituiría un retroceso en la administración de justicia de nuestro país y un atentado a los principios de división de poderes, al de equidad procesal y al de derecho a la administración de justicia, por lo que de aprobarse en estos términos, con toda seguridad los gobernados tendrán que acudir a los tribunales internacionales a solicitar su protección, específicamente a la Corte Interamericana de Derechos Humanos por violaciones a la Convención Americana sobre Derechos Humanos (el llamado Pacto de San José) de la cual México es parte.

El artículo 25 de dicha Convención establece el derecho de toda persona *a un recurso sencillo y rápido o a cualquier otro recurso efectivo ante los jueces o tribunales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la Constitución, la ley o la presente Convención, aun cuando tal violación sea cometida por personas que actúen en ejercicio de sus funciones oficiales*, o bien, cuyo artículo 8 prevé el derecho de los gobernados a que las sentencias sean revisadas por un tribunal del Poder Judicial Federal.

Por lo que hace a las cuestiones relevantes en materia fiscal, en relación con el amparo indirecto, la reforma de los senadores del PRI propone la eliminación de que los efectos de la concesión del amparo sólo se surtan para las partes del juicio. En su lugar, se propone que la declaratoria de inconstitucionalidad de una ley

tenga efectos generales para toda la población, siempre y cuando dicha declaratoria implique la integración de jurisprudencia por el método de reiteración de tesis. Para ello, se requeriría una mayoría simple en la votación que emita la SCJN.

Consideramos acertada la propuesta de efectos generales comentada; sin embargo, no encontramos una razón lógica para que sólo la jurisprudencia integrada por el sistema de reiteración de tesis goce de efectos generales, siendo que la jurisprudencia por contradicción de tesis cuenta con las mismas características que aquélla y es igualmente obligatoria.

Propuesta del PVEM

La propuesta de reforma al juicio de amparo presentada por el Partido Verde Ecologista de México consiste en:

- Eliminar el recurso de revisión previsto en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo para que las autoridades que obtengan una sentencia desfavorable por parte del TFJFA puedan impugnarla.
- Por una supuesta equidad procesal, y como consecuencia de lo anterior, se elimine la posibilidad de promover amparo directo en contra de dichas sentencias.

Con lo anterior se busca que las controversias de la competencia del TFJFA (entre ellas las fiscales, el Fisco Federal y los contribuyentes), se resuelvan en una sola instancia y dicho Tribunal sea terminal, es decir, que sus sentencias sean definitivas sin que exista la posibilidad de modificarlas mediante la promoción de un medio de defensa.

Conclusión

Es innegable que los actores políticos y demás autoridades se han percatado de la necesidad de modificar los medios de defensa que tienen eco en materia fiscal, pues las normas vigentes presentan serias deficiencias, en especial el juicio de amparo. Sin embargo, las propuestas que existen a la fecha, son preocupantes e inviables desde el punto de vista constitucional y de los derechos humanos.

La necesidad de modificar los citados medios de defensa no implica su eliminación ni su limitación tanto en su procedencia como en sus efectos, sino medidas con las que se garantice su eficiencia, prontitud y calidad.

Pareciera que en la materia fiscal los legisladores y demás autoridades están determinados a recaudar a través de la eliminación o limitación de los medios de defensa de los contribuyentes, pues es una realidad innegable que a lo largo de los últimos años se les ha cerrado la puerta cada vez más a los contribuyentes para defender sus derechos.

Es de llamar la atención que en ninguna de las anteriores propuestas de reformas se establezcan procedimientos serios y eficientes por los cuales se logre realmente el cumplimiento expedito de las sentencias (tanto en el juicio de amparo como en el juicio de nulidad), lo cual constituye un tema relevante, pues sin ello no tiene sentido promover un medio de defensa y por ende la existencia de los tribunales; no obstante ello, en ninguna propuesta se aborda el tema de garantizar que aquellos que obtuvieron un fallo favorable, se puedan beneficiar de él.

Consideramos que en las anteriores reformas existen cuestiones valiosas que debieran introducirse al sistema de impartición de justicia sin que ello signifique que con las mismas se resuelven todos los problemas del juicio de amparo, además de que ciertamente existen medidas preocupantes que atentan contra los derechos fundamentales que no debieran prevalecer por las razones apuntadas. *P*

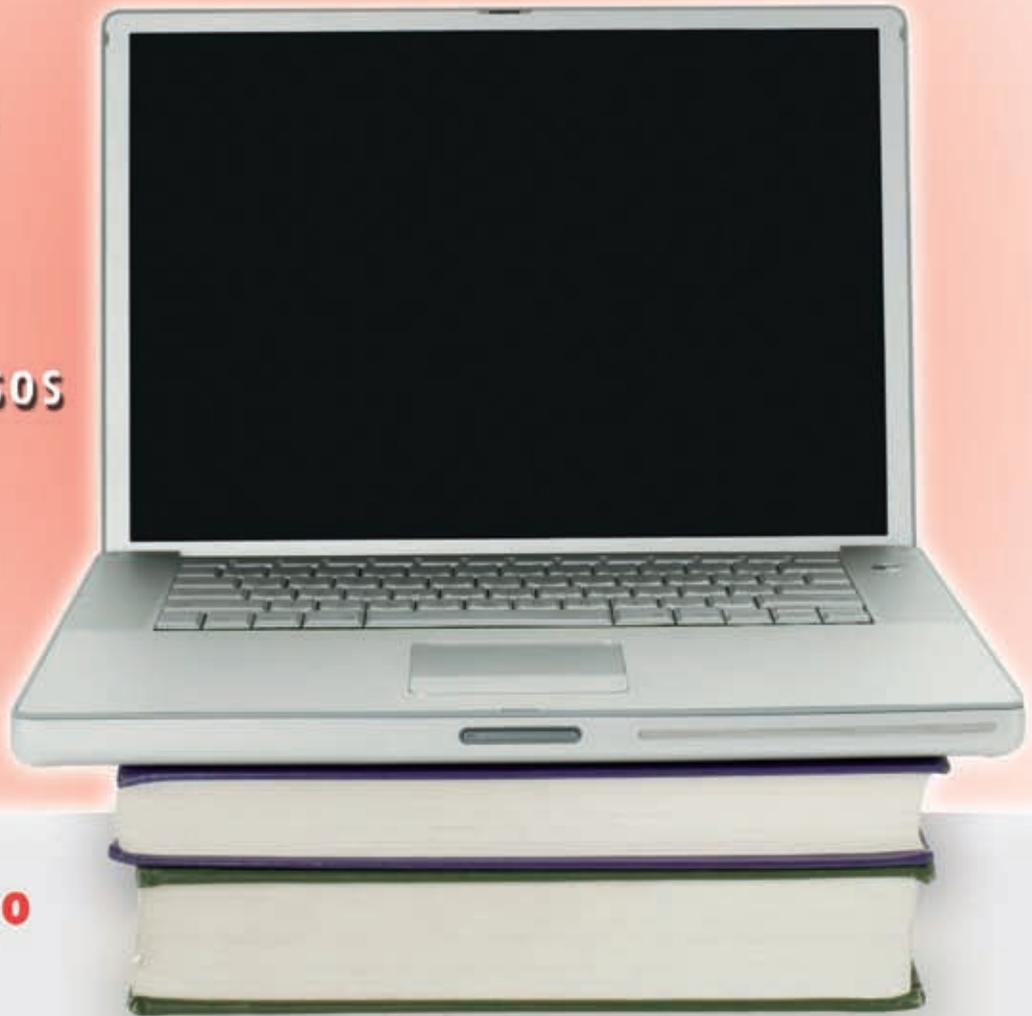


Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

¿Conoces nuestro
fondo editorial?

Descarga nuestro catálogo en:
www.imcp.org/catalogo

- ✓ Auditoría
- ✓ Contabilidad
- ✓ Finanzas
- ✓ Ética
- ✓ Temas diversos



**ENCUÉNTRALO
EN:**

gandhi.

Librerías de
Cristal

Gonvill
LIBRERÍAS

LIBRERÍAS EL
SOTANO

Librería
Porrua

B **BURREL**

TS
1954 - 2009
FONDO DE CULTURA
ECONOMÍA

**LIBROS
ARTE**

CONTADOR Y CONTADORA... PRESIDENTE Y PRESIDENTA...

PRIMERA DE DOS PARTES >



Dice María Eugenia Merino, en su libro *Escribir bien, corregir mejor*, editorial Trillas, 2007, que: *Género es el accidente gramatical que corresponde al sexo, es decir, por el cual los sustantivos pueden ser masculinos o femeninos.*

Yolanda Chávez, quien pronto coordinará un número de *Contaduría Pública*, me compartió un correo electrónico que había recibido hace poco y que circula comúnmente en Internet, con etiqueta de verdad, como muchos, aunque en realidad contenga argumentos falaces. Ese correo expresa, erróneamente, que el femenino de presidente es presidente, basándose en que el femenino de estudiante no es "estudiante", el de adolescente no es "adolescenta", el de integrante no es "integranta", ni el de cantante es "cantanta", etcétera.

Sin embargo, el femenino de presidente es presidenta, según señala el *Diccionario esencial de la lengua española*, de la Real Academia Española (RAE), editorial Espasa Calpe, 2006, que define: *Presidenta*: 1. *Mujer que preside.* // 2. *Mujer que es cabeza de un Gobierno, consejo, tribunal, junta, sociedad, etc.* // 3. *En los regímenes republicanos, jefa del Estado normalmente elegida por un plazo fijo.*

Según lo anterior, debe decirse: *La presidenta de Argentina es Cristina Fernández de Kirchner*, y no: *La presidente de Argentina es Cristina Fernández de Kirchner*. El reconocimiento de la palabra presidenta no es nuevo, ya el *Diccionario de Dudas de la Lengua Española*, de Manuel Seco, Editorial Aguilar, en su edición de 1976, menciona presidenta como femenino de presidente, pero lo más interesante es que hace una cita del libro *Cal y Canto*, de Rafael Alberti, quien dice: *La luna, presidenta de la noche*. El citado libro de Alberti es de 1926-1927.

Entonces ¿cuál es el uso correcto de la formación del femenino en las profesiones, oficios, títulos y cargos? Veamos los doce casos existentes, siguiendo al *Diccionario Panhispánico de Dudas*, de la RAE, Editorial Santillana, 2005:

1. Si el masculino termina en o, ésta se cambia por a: El médico=la médica; el ministro=la ministra; el ginecólogo=la ginecóloga; el ingeniero=la ingeniera. Son excepciones: El piloto=la piloto; el modelo=la modelo; el testigo=la testigo; el diácono=la diaconisa.

2. Si el masculino termina en or, se añade la letra a: El contador=la contadora; el profesor=la profesora; el escritor=la escritora; el gobernador=la gobernadora. Son excepciones: El actor=la actriz; el emperador=la emperatriz.

3. Si el masculino termina en a, se mantiene igual: El cineasta=la cineasta; el pediatra=la pediatra; el guía=la guía; el atleta=la atleta; el poeta=la poeta o poetisa; el guarda=la guarda o guardesa. Dentro de este grupo (nombres masculinos terminados en a) están los sustantivos terminados en ista: El electricista=la electricista; el taxista=la taxista. En el caso del original masculino el modista, ha surgido el masculino el modisto.

4. Si el masculino termina en e, suele conservar la e: El conserje=la conserje; el orfebre=la orfebre; el gendarme=la gendarme; el sacerdote=la sacerdote o sacerdotisa. Son excepciones: El jefe=la jefa; el alcalde=la alcaldesa; el conde=la condesa; el duque=la duquesa; el héroe=la heroína; el sastre=la sastra. Dentro de este grupo (nombres masculinos terminados en e) están los sustantivos terminados en ante o ente: El agente=la agente; el conferenciante=la conferenciante; el cantante=la cantante; el dibujante=la dibujante. Son excepciones: El cliente la=cliente; el dependiente=la dependiente; el presidente=la presidenta.

En el caso de gobernante, se mantiene la forma gobernante si se refiere a la mujer que dirige un país, y gobernanta, si es la mujer que tiene a su cargo el personal de servicio en una casa, un hotel o una institución.

En el próximo número concluiremos con los otros ocho casos de terminaciones de nombres masculinos, para conocer la formación femenina correcta de las profesiones, oficios, títulos y cargos. 

Lic. Willebaldo Roura Pech
Director Ejecutivo del IMCP
wroua@imcp.org.mx

URGENTE REFORMA A LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR

No creo que exista una actividad económica más importante para el país que el comercio exterior. No obstante, pasan los años y el discurso oficial nunca contempla la necesidad de realizar un cambio profundo y estructural a la legislación de comercio exterior, lo que incluye a la Ley Aduanera y a la Ley de Comercio Exterior, entre otras.

Me parece que la reforma estructural del comercio exterior tendría que empezar desde la Comisión de Comercio Exterior (COCEX). La COCEX está creada en el artículo 6 de la Ley de Comercio Exterior (LCE) y artículos 2 al 13 del Reglamento de la LCE. Se trata un órgano de consulta obligatoria de las dependencias que intervienen en las decisiones del comercio exterior de México y está obligada a emitir opinión en asuntos como la modificación a los aranceles creados por el Congreso, el establecimiento de medidas de regulación y restricción no arancelarias, etcétera.

La COCEX se forma por representantes de las dependencias con injerencia en los asuntos de comercio exterior, tales como las secretarías de: Economía, Hacienda, Agricultura, Salud, Relaciones Exteriores, Comisión Federal de Competencia, etc. Los representantes son a dos niveles: subsecretarios y directores generales, y sesiona, según la importancia de los asuntos sometidos a cada uno de dichos niveles. El Secretario Técnico se encuentra dentro de la estructura administrativa de la Secretaría de Economía. La COCEX no es en realidad autónoma.

La opinión obligatoria de la COCEX es una mera formalidad administrativa y no representa un obstáculo para el ejercicio de la facultad otorgada al Ejecutivo por virtud del artículo 131 constitucional. Para cumplir el requisito, todas las medidas de modificación a los aranceles o de regulaciones y restricciones no arancelarias, tales como las cuotas compensatorias, pasan por la COCEX en una sesión fugaz donde se lee, se escucha y se vota, casi siempre por unanimidad. La COCEX está investida para celebrar audiencias públicas y está obligada a escuchar a los representantes del gremio industrial, comercial, agropecuario, de servicios y aduanal del país; sin embargo, en la práctica ello no sucede.

En los Estados Unidos de América, existe la International Trade Commission (ITC, por sus siglas en inglés). La ITC está formada por cinco comisionados nombrados por el presidente, con una estructura administrativa de primer nivel, cuya función es hacer política comercial y dejar el área operativa del comercio exterior en el Departamento de Comercio. Es necesario tener una COCEX, independiente, auténtica, con verdadera autonomía, con nivel técnico y profesional, que se dedique a estudiar, proponer e implementar medidas comerciales de trascendencia. La Secretaría de Economía y el Servicio de Administración Tributaria deben limitarse a administrar y operar los instrumentos comerciales y

aduaneros creados por una auténtica COCEX independiente y de alto nivel. Por tanto, dotarla de autonomía sería un gran avance para el país, ya que se evitaría la duplicidad de funciones con las dependencias gubernamentales, y sería un canal importante para que todos los particulares fueran escuchados por vías y mecanismos institucionales establecidos en las leyes.

La COCEX tendría amplísimas facultades en materia de comercio exterior y aduanal, tales como conducir la política comercial internacional en consonancia con las negociaciones comerciales; dictar la normatividad aduanal; emitir opinión y publicar los criterios generales de clasificación arancelaria; conducir las investigaciones de prácticas desleales de comercio internacional; la modificación de aranceles dictadas por el Congreso; la creación de regulaciones y restricciones no arancelarias, etcétera. La COCEX debe ser un órgano administrativo dependiente directo del Ejecutivo Federal, con autonomía técnica y operativa, conformado por cinco comisionados destacados y con solvencia moral en el campo aduanero y de comercio internacional, designados por el Ejecutivo, y ratificados por el Congreso, y con una estructura administrativa amplia y de alto nivel. Solo así se puede garantizar que el ejercicio de las facultades delegadas por el Congreso al Ejecutivo por virtud del artículo 131 de la Constitución, se apeguen al espíritu del Constituyente. 

C.P.C. Adrián Vázquez Benítez
Vázquez Tercero y Asociados, S.C.
Comisión de Comercio Internacional
adrian@vazqueztercero.com

CRISIS FINANCIERA

AICPA exige fuentes de fondeo independientes para el IASB

En el foro mundial de contabilidad realizado en Nueva York, Barry C. Melancon, Presidente y CEO del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), exigió que las fuentes de financiamiento se mantengan independientes para la Fundación para el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), entidad jurídica bajo la cual opera el Consejo Internacional de Normas de Contabilidad Financiera (IASB). El AICPA considera necesaria la independencia de los recursos de financiamiento del IASB para garantizar la confianza internacional en este organismo.

Fuente: www.aicpa.org

La Junta de Gobernadores de la Reserva Federal pide cautela en la regulación

La gobernadora de la Reserva Federal de EE.UU., Elizabeth Duke, señaló que los políticos a nivel mundial deben tener cautela en sus esfuerzos por modificar las regulaciones financieras y contables en respuesta a la crisis financiera internacional. Asimismo, recomendó que los organismos emisores y reguladores mundiales trabajen coordinados. El Comité de Normas de Información Financiera de los Estados Unidos (FASB) y el IASB realizan proyectos que van en diferente dirección como la medición de los instrumentos financieros. Sin embargo, trabajar en diferente dirección perjudica los esfuerzos de ambos organismos.

Fuente: www.wsj.com, www.federalreserve.gov

La Fundación de Contabilidad Financiera aprueba el documento de independencia de la Fundación IASC

El órgano ejecutivo de la Fundación para la Contabilidad Financiera (FAF) expresó su apoyo al Documento sobre las Normas Contables y la Emisión de Normas dado a conocer por la Junta de Monitoreo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

El FAF reconoce la importancia de contar con estados financieros ciertos y oportunos para dar certidumbre a la comunidad de inversionistas. En su declaración el FAF señala que la confianza en la calidad e integridad de las normas contables dependen de la transparencia e independencia en el proceso de elaboración de normas en los organismos emisores.

Fuente: www.fasb.org/home, www.iasb.org

Encuesta de bancos examina el papel que desempeñan los contadores en las PyME para obtener préstamos: IFAC

La Federación Internacional de Contadores (IFAC) y la revista *The Banker*, parte del grupo del *Financial Times*, dieron a conocer los resultados de la encuesta realizada a nivel mundial sobre los préstamos a las PyME, por parte de los bancos. Los resultados obtenidos muestran que las PyME pueden acceder a una mayor línea de crédito siempre y cuando comprueben su capacidad crediticia y se sometan a exámenes más rigurosos. Asimismo, la encuesta reafirmó el importante papel que desempeñan los contadores dentro de las PyME para generar información e influir en los tomadores de decisiones. Los banqueros esperan que las PyME presenten mayor información dentro de sus aplicaciones de crédito.

Fuente: www.ifac.org, www.thebanker.com

La conferencia ISAR revisa la implementación de las IFR y su impacto en la crisis financiera

En la conferencia realizada en Ginebra, Suiza el Grupo de Trabajo Inter-gubernamental en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes (ISAR) analizó los retos en la implementación de las Normas Internacionales de Información Financiera (IFR) y su repercusión en la crisis financiera. El grupo discutió las formas en que puede incrementarse la eficiencia y la dirección en el proceso de emisión de normas de los cuerpos emisores y cómo mejorar la coordinación entre los diferentes organismos y reguladores.

El grupo enfatizó la importancia de las normas contables para mantener la estabilidad financiera mundial y recobrar la confianza de los inversionistas. A su vez, reiteraron la relevancia de contar con un conjunto de normas contables de alta calidad mundial. El grupo de expertos reconoce el reto que representa la crisis financiera en particular en lo que respecta a la medición del valor razonable.

Fuente: www.unctad.org

La profesión contable factor importante para la recuperación económica: FEE

De acuerdo con el documento dado a conocer por la Federación de Expertos contables de Europa (FEE), la profesión contable desempeñará un papel relevante en el proceso de recuperación económica en los próximos cinco años. El documento presenta siete puntos clave para los siguientes cinco años: 1) hacer del mercado interno una realidad; 2) pensar primero en pequeño para las PyME; 3) promover la transparen-

cia y las normas de alta calidad; 4) fomentar la integridad y confianza, mediante la auditoría; 5) mejorar el gobierno corporativo; 6) garantizar mejores regulaciones y supervisiones, 7) integrar la sustentabilidad en el proceso normativo.

Fuente: www.fee.be

Miembros y organismos de contabilidad regionales

El Consejo de Normas de Auditoría del AICPA clarifica borrador para discusión

El Consejo de Normas de Auditoría (ASB) del AICPA, dio a conocer varios borradores para la discusión de las Normas de Auditoría (SAS) que son diseñadas para converger con varias normas Internacionales de Auditoría (ISA emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (IAASB)). Las nuevas normas del ASB que convergerán con las normas del ISA son: *ISA 210 Acordando los términos de los trabajos de auditoría*, *ISA 580 Representación de la administración*, *ISA 700 Dictamen del auditor sobre los Estados Financieros*, *ISA 705 Modificaciones de la opinión en el informe de auditoría*, *ISA 706 Énfasis de los párrafos de otras materias en el informe del auditor independiente*, *ISA 710 Comparativos*, *ISA 800 El dictamen del auditor independiente sobre trabajos de auditoría*.

Fuente: www.aicpa.org

Organismos internacionales

El Centro de Calidad de Auditoría desarrolló una guía para adoptar IFRS

El Centro de Calidad de Auditoría (CAQ) ha diseñado la Guía de las Normas Internacionales de Información Financiera para educar al público de los EE.UU., en el proceso de adopción de las IFR por el IASB. La guía se encuentra gratis en el sitio Web del organismo; asimismo, alerta a los usuarios de importantes consideraciones en el proceso de adopción, que incluyen: 1) fuente de fondeo del IASB y su estructura; 2) consideraciones en la adopción, implicaciones y regulación; 3) discontinuación de las US GAAP, y 4) cambios estructurales y culturales en EE.UU.

Fuente: www.thecaq.org

Se incrementa la importancia de las IPSAS en conferencias internacionales

La implementación de las Normas de Contabilidad Aplicables al Sector Público (IPSAS) ha sido abordada en varios congresos internacionales

alrededor del mundo. La adopción, al igual que la implementación, es analizada en las conferencias junto con casos exitosos de diferentes países. Algunas de estas conferencias incluyen: CRECER 2009, (Contabilidad y Responsabilidad para el Crecimiento Económico Regional) llevada a cabo en São Paulo, Brasil; Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD) en Ginebra, Suiza y la conferencia patrocinada por el Instituto de Contadores Públicos de Kenia (ICPAK).

Fuente: www.creceramericas.org, www.unctad.org y www.icpak.com

La EC propone alianza con Canadá, Japón y Suiza

La Comisión Europea (EC) dio a conocer una propuesta que permitirá a los cuerpos de supervisión de auditoría de la Unión Europea el intercambio de los papeles de trabajo de los auditores con sus contrapartes en Canadá, Japón y Suiza.

Fuente: http://ec.europa.eu/internal_market

PCAOB cambia fecha de aplicación de las nuevas reglas al 31 de diciembre de 2009

La Junta de Supervisión Contable de Empresas Públicas (PCAOB) ha extendido la fecha de aplicación de las nuevas reglas y enmiendas a diciembre 31 de 2009, aprobadas por la Bolsa de Valores de los Estados Unidos (SEC), que incluye Reportes Especiales (Forma 3), bajo esta nueva regla algunos eventos que ocurran durante o después del 31 de diciembre deben de ser reportados por una firma en un reporte especial en un plazo de 30 días después del evento.

Fuente: www.pcaobus.org

IOSCO realiza consulta sobre la transparencia, comunicación y estructuras de las firmas de auditoría

La Organización Internacional de Comisiones de Valores (IOSCO) realizó tres consultas acerca de la transparencia, comunicación y la estructura de las firmas de auditoría. El Organismo busca aportaciones de inversionistas y la industria.

Fuente: www.iosco.org

C.P.C. y M.A. Sylvia Meljem Enríquez de Rivera
Directora del Departamento Académico de Contabilidad, ITAM
smeljem@itam.com

QUÉ DEBEMOS APRENDER DE LA CRISIS

La crisis hipotecaria surgida en Estados Unidos y que terminó por convertirse en una crisis económica global de grandes proporciones ha empezado a perder terreno para dar paso a un proceso de recuperación. En este sentido, recientemente se dio a conocer que la economía de Estados Unidos registró un crecimiento de 3.5% en el tercer trimestre del año, lo que resultó no solo superior a la cifra esperada por el mercado (3.2%), sino que representó la primera variación positiva desde el segundo trimestre de 2008 y la más alta desde el segundo trimestre de 2007.

PIB Trimestral EE.UU. 2007-2009

Pero Estados Unidos no es el único país que tuvo un buen tercer trimestre. La Oficina Nacional de Estadísticas de China dio a conocer que la economía de ese país creció 8.9% en el tercer trimestre apoyado por el plan anticrisis adoptado por el gobierno que incluyó un desembolso de 586 mil millones de dólares. De esta forma, la economía China registra ya un crecimiento de 7.7% en el periodo enero-septiembre y se enfila para registrar una expansión de, al menos, 8% en 2009.

Así, los indicadores económicos indican que la crisis ya quedó atrás y que inicia un proceso de recuperación que será diferenciado entre los diferentes países en función de la fortaleza estructural que muestren cada economía. En este sentido, México deberá afrontar a la brevedad posible los retos que se presentan, de manera tal que pueda aprovechar al máximo la nueva etapa de expansión que registrará el ciclo económico mundial.

Es importante reconocer que México ha aprendido de las crisis pasadas la importancia de mantener en equilibrio el balance de los principales indicadores macroeconómicos. Las crisis económicas que se presentaron a principios de los setenta y hasta 1995, hicieron reflexionar

en la necesidad de corregir los desequilibrios macroeconómicos, que ocasionaron dichas crisis, principalmente los relacionados con los déficit en cuenta corriente, en finanzas públicas y el alto endeudamiento externo.

México ha disfrutado de una gran estabilidad macroeconómica, incluso pudo transitar por la actual crisis económica sin mayores desórdenes macroeconómicos como en el pasado; tanto el déficit fiscal como en cuenta corriente se mantuvieron en niveles manejables, y la inflación y las tasas de interés registraron niveles mínimos históricos. La variable financiera que resintió la mayor aversión al riesgo fue el tipo de cambio, sin embargo, es importante destacar que a diferencia de lo ocurrido en otros momentos de presiones cambiarias, ahora las reservas internacionales se encuentran en niveles históricamente altos; es decir, la depreciación del peso en lo que va del año, se ha debido a un proceso global de aversión al riesgo y no a un fenómeno de fuga de capitales.

A pesar de esta cómoda estabilidad, la economía mexicana creció en promedio 2.5%. Esto indica que la estabilidad macroeconómica es una condición necesaria pero no suficiente para crear crecimiento y bienestar en un país.

La estabilidad macroeconómica no se acompañó con cambios estructurales de segunda generación que permitieran al país consolidarse como una potencia comercial y polo de atracción de inversión extranjera. De hecho, en los últimos años México ha perdido escaños en términos de competitividad internacional. De acuerdo con el *World Economic Forum* (WEF), en 2008 México perdió ocho lugares en el ranking de competitividad al caer del lugar 52 al 60. Así, la segunda gran lección para México es que se tiene que hacer un gran esfuerzo por incrementar la competitividad del país.



La forma en la que se puede lograr este objetivo depende de las cualidades de cada economía. Algunos países como China, Canadá y Chile lograron incrementar su competitividad, por medio de adecuaciones estructurales en sus economías que incidieron sobre su andamiaje institucional, permitieron flexibilizar su aparato productivo, promovieron la utilización de tecnologías avanzadas y favorecieron procesos productivos más eficientes. Estas reformas se instrumentaron en la década de los ochenta y tardaron diez años en tener un impacto pleno sobre la actividad económica, lo que destaca aún más la lentitud con la que México ha enfrentado los desafíos del nuevo orden económico mundial.

Esto último, apunta hacia la tercera lección: el futuro de México está muy ligado a su capacidad para avanzar en la instrumentación de las reformas estructurales pendientes, lo que implica un cambio en la operación de la clase política, de forma tal que se logren acuerdos y se privilegien las necesidades del país. De la misma manera, se deberá avanzar más rápido para garantizar la seguridad en sus diferentes acepciones, pública y jurídica. Sólo de esta forma se dará un impulso contundente a la competitividad y a la capacidad de acelerar el crecimiento económico del país. *P*

Lic. Manuel Guzmán Moreno
Director General de Inversiones IXE Grupo Financiero
mguzman@ixe.com.mx

REGLAS DE VALUACIÓN PARA LAS PROVISIONES. UN NUEVO ENFOQUE BAJO IFRS

El *International Accounting Standards Board* (IASB), organismo regulador de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS, por sus siglas en inglés), en su búsqueda continua de una mejor presentación y revelación de los estados financieros, ha estado analizando y alcanzando decisiones que se han acercado al concepto que cada vez más se relaciona a la contabilidad y que, a su vez, fue tan criticado a finales de 2008 y que refiere al concepto de la Contabilidad en función a valores de mercado. Tanto el IASB como otros organismos reguladores de la contabilidad en el mundo han estado cambiando sus reglas de valuación hacia los valores de mercado en el balance general, con la finalidad de reflejar la realidad económica en sus distintos rubros. No hay que olvidar que el reto de los organismos encargados de la contabilidad es bastante grande –ya distintos autores lo han mencionado de varias formas–: su reto es revelar todos los activos y pasivos de la empresa emisora en el balance general y mejorar la calidad y la confianza en la información financiera.

Las razones principales que se argumentan para adoptar las valuaciones de mercado en los distintos rubros contables, con la finalidad de alcanzar el reto mencionado, están en función de tres puntos, los cuales se mencionan a continuación:

- » Dejar a un lado la subjetividad de los administradores y de quienes preparan la información financiera para reflejar los hechos económicos que afectaron a la entidad en un periodo contable.
- » Minimizar "la utilidad elaborada por los administradores en función a subjetividad" (*Earnings Management*).
- » Mejorar la calidad de la información financiera, ganando, nuevamente, la confianza de sus usuarios.

En sus inicios, el concepto de la contabilidad, por medio de valores de mercado, se llevó a conceptos tales como monedas, valores gubernamentales y accionarios, entre otras partidas monetarias. Posteriormente, a los instrumentos financieros derivados, seguido de rubros tales como deuda, donde tanto el IASB como el *Financial Accounting Standard Board* (FASB), permitieron que los montos de deuda se pudieran revelar a valores de mercado. Ahora es el turno de las provisiones y quizá, en un futuro no muy lejano, la mayor parte de los rubros contables estará a valores de mercado.

Pasivos. Ajustes al IAS 37, Provisiones, pasivos y activos contingentes (IAS 37). Posición actual

El objetivo del IAS 37, es asegurar el correcto reconocimiento y valuación aplicables a las provisiones, pasivos y activos contingentes. Asimismo, el IAS 37, requiere cierta información que se debe detallar en los estados financieros, de tal manera que, los usuarios de la misma, comprendan la naturaleza, el tiempo que se tiene para pagarla y el monto del pasivo.

La valuación de la provisión de acuerdo con el IAS 37 actual, establece el siguiente criterio para determinar el monto a ser revelado en los estados financieros: "El monto reconocido como provisión deberá ser la mejor estimación posible de la salida de efectivo requerida para liquidar la obligación a la fecha del balance general".

De acuerdo con el IAS 37, el monto reconocido como provisión deberá ser el mejor estimado del flujo de efectivo para liquidar la obligación presente a la fecha del balance general; esto es, el monto que la entidad pagaría, con información completa a la fecha de los estados financieros o por la transferencia de la obligación a otra entidad.

Las dos clasificaciones mencionadas en el IAS 17, son las siguientes:

- » Las provisiones que sólo requieren una salida de efectivo como pudieran ser la limpieza de un sitio por cuestiones ambientales, las obligaciones por retiro de activos (ARO, por sus siglas en inglés), o la provisión por la liquidación de una demanda son valuadas al monto más probable que pagaría la empresa emisora.
- » Las provisiones que son recurrentes (garantías, premios, promociones de puntos acumulables) son valuadas en función de probabilidades de gasto esperado.

En teoría, las valuaciones de las mencionadas provisiones deben ser descontadas a valor presente, mediante una tasa de descuento que refleje las condiciones actuales de mercado, considerando el valor del dinero en el tiempo y el riesgo específico al pasivo mencionado. Cabe mencionar, que, en provisiones como los ARO, existiría un gasto que se reconocería por el uso del valor del dinero en el tiempo.

Propuestas de cambio por parte del IASB

El IASB, está considerando un cambio en el cálculo para la valuación de provisiones. Asimismo, estas nuevas propuestas están separadas en dos, las primeras refieren a las provisiones que sólo requieren una salida final de efectivo y las segundas a las provisiones recurrentes.

Provisiones que sólo requieren una salida final de efectivo

Las nuevas condiciones para la valuación de las provisiones que sólo requieren una salida final de efectivo y que tienen una alta probabilidad de ser aceptadas por parte del IASB, son las siguientes:

- » El requisito fundamental para valuar el monto que las empresas deberán de reportar como provisiones, es el monto que la empresa pagaría de manera racional a la fecha de los estados financieros para liquidar la obligación presente.
- » El monto que la empresa pagaría de manera racional a la fecha de los estados financieros para liquidar la obligación presente será el menor de:
 - ~ El valor que la entidad pagaría a una contraparte para cancelar la obligación de manera definitiva.

~ El monto que la entidad pagaría a un tercero para transferir la obligación.

Las empresas emisoras deberán valorar sus provisiones al valor de las salidas de flujo de efectivo. Por ejemplo, si la obligación es brindar una reforestación o una mejora en una comunidad en una fecha futura, la entidad deberá valorar la salida de efectivo por llevar a cabo ese servicio. El monto deberá ser el monto que pagaría la entidad de manera racional a un tercero para llevar a cabo el servicio a su nombre. No obstante, si existe un mercado abierto para dicho servicio, por ejemplo: kilómetro cuadrado de reforestación, el valor de mercado de la fecha de los estados financieros, deberá ser el revelado en el balance general. En caso de que no exista un mercado para estos servicios, la entidad podrá estimar este monto a la fecha de los estados financieros. Con esta propuesta inicial se estaría eliminando el valor del dinero en el tiempo y el uso de una tasa que pudiera ser subjetiva y difícil de argumentar para todos los casos. En resumen, la provisión deberá presentarse a lo que la empresa erogaría de flujo de efectivo.

Provisiones recurrentes

En el caso de garantías, programas de puntos redimibles, premios canjeables, entre otros, hoy en día, las empresas registran la venta del producto y crean una provisión por el concepto de pasivo contingente que se irá disminuyendo con un cargo a los resultados basados en una estimación del gasto que se incurrirá en un futuro.

Asimismo, los programas en los cuales las empresas otorgan puntos para luego ser canjeados por nuevo producto o servicio, las empresas actualmente reconocen el ingreso de la venta por el total del monto recibido y crean una provisión basados en su estimación de puntos redimidos. La propuesta del IASB es que el ingreso, en el caso de garantías se tiene que dividir en dos, una por el valor del producto y otra parte por el servicio de la garantía que se está otorgando. El mismo caso para los programas de puntos, del total de la venta, las empresas tendrán que asignarle un valor a esos puntos y reconocerlos como ingreso sólo en el momento en que los clientes rediman los puntos o termine la obligación, de tal manera que las provisiones por pasivos contingentes en estos casos tenderán a desaparecer.

Conclusión

El IASB está promoviendo el uso de los valores de mercado dentro de los estados financieros que se apeguen a sus normas. Es evidente que el IASB está tratando de disminuir la subjetividad en la estimación de las provisiones. Por otro lado, la gran ventaja que otorga el uso de valores de mercado es reflejar los eventos económicos que sucedieron en una ventana de tiempo. Sin embargo, habrá que estar muy atentos a qué es a lo que decide el IASB con respecto de valores de mercado en las provisiones, ya que quizás sea tema de críticas en circunstancias extremas. 

Dr. Miguel Calzada Mezura
Profesor Asociado del Departamento de
Contabilidad y Finanzas
Universidad de Monterrey
mcalzada@udem.net

COMUNICADOS DE LA PRESIDENCIA

Folio 1 /2009-2010. El Comité Ejecutivo Nacional (CEN) del IMCP, por medio de su Vicepresidencia de Fiscal y de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social (CROSS), da a conocer que por el oficio SGRF/GF/5889/09 de fecha 29 de octubre de 2009, el Lic. Francisco Lugo Jiménez, Gerente Consultivo Fiscal de la Subdirección General de Recaudación Fiscal del INFONAVIT, nos solicita difundir a la membresía la información que adjuntamos.

Folio 2/2009-2010. El CEN del IMCP, mediante su Vicepresidencia de Fiscal da a conocer que la Cámara de Senadores aprobó el día de hoy, el paquete de Reformas Fiscales 2010 y la Ley de Ingresos de la Federación para 2010, previamente aprobado por la Cámara de Diputados.

Folio 3/2009-2010. El CEN del IMCP, por medio de su Vicepresidencia de Práctica Externa, da a conocer que la Dirección General de Normatividad Mercantil, nos envía el Oficio No. 316.2009 02380, en el que nos solicita difundir entre todos nuestros agremiados, la información con respecto al “Mes de Apoyo de la Correduría Pública a las Sociedades Mercantiles”.

Folio 4/2009-2010. La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) acompaña la versión final del Boletín 3190, La respuesta del auditor a los riesgos determinados, una vez que ha sido aprobado por el CEN del Instituto para su entrada en vigor.

Folio 5/2009-2010. La CONPA acompaña la versión final del Marco de Referencia para trabajos de aseguramiento, una vez que ha sido aprobada por el CEN del Instituto para su entrada en vigor.



Instituto Mexicano de
Contadores Públicos

REVISIÓN DE LA POLÍTICA FISCAL EN MÉXICO, TAREA PENDIENTE

Los cambios de la política fiscal en los últimos años en Latinoamérica han sido orientados por una estrategia dirigida a promover una mayor participación en la economía mundial, estrategia que ha buscado, por un lado, el equilibrio entre las reducciones impositivas y el manejo de exenciones y exoneraciones temporales, para atraer inversiones extranjeras, lo cual ha debilitado la generación de recursos tributarios y, por otra parte, la necesidad de aumentar los recursos públicos disponibles para favorecer el desarrollo competitivo, la equidad social y la estabilidad económica.

En paralelo, los desafíos han sido crecientes en especial en los últimos tiempos, transformando así la política fiscal de cada país en un instrumento prioritario para enfrentar la situación, cuya envergadura, según la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL), está en función de su estructura tributaria, de sus niveles de recaudación y de sus fuentes de financiamiento. En este sentido, destaca el grado de exposición de la capacidad recaudatoria latinoamericana en donde México está clasificado como uno de los países más expuestos, debido a su alta dependencia en los ingresos por explotación de recursos naturales (petróleo).

Sin embargo, aunque en todos los países latinoamericanos las tensiones macroeconómicas han sido duras, los enfoques también han sido diferentes en la búsqueda de soluciones a las necesidades específicas.

En nuestro caso, en diversos estudios de la Cámara de Diputados,¹ se señala que el nivel de recaudación fiscal de México se ha mantenido históricamente debajo de 12% del PIB, lo que resulta bajo a nivel internacional donde se ubicada en tasas superiores a 20%, esto derivado de una debilidad estructural del sistema tributario que genera insuficiencia de recursos a la hacienda pública, caracterizada por ingresos petroleros volátiles, ingresos provenientes de empresas prácticamente estáticos e ingresos no tributarios a la baja, que en años recientes pudieron ser compensados por los ingresos petroleros excedentes, pero que en el momento actual no es posible considerar y además confirman nuestra vulnerabilidad estructural y de rezago en la materia.

Los organismos internacionales señalan que las políticas fiscales deben perseguir la creación de entornos competitivos y sencillos, sin poner en riesgo la equidad o la estabilidad de los países.

En América Latina se observa que, si bien el impuesto sobre la renta se orienta a la baja, en el caso de las sociedades en paralelo se acompaña con la retención de impuestos sobre dividendos, o con una sobre tasa sobre los ingresos. En general, se grava con impuesto sobre la renta a empresas y personas físicas, pero, por ejemplo, mientras que en Uruguay no existe este impuesto para ellas, en Brasil existe el impuesto sobre circulación de mercancías y servicios, bajo la jurisdicción de los estados que representa de 20 a 25% de su recaudación.

Como tendencia general se observa la eliminación de regímenes especiales y preferenciales que generan erosión de la recaudación, como en el caso de México donde subsisten y se crean, a pesar de la endeble situación recaudatoria.

Lo anterior, sin duda, señala que nuestro país precisa de una política fiscal que modernice el sistema tributario orientándolo a la equidad, simplicidad y congruencia con nuestras necesidades y con el contexto internacional que demanda eficiencia. Tarea aún pendiente. 

1 www.cefp.gob.mx

C.P.C. y C.I.A. Beatriz Castelán García
 Presidenta de la Comisión de Revista del IMCP
bcastelan1148@prodigy.net.mx