

# COMENTARIOS SOBRE LA REFORMA FISCAL DE MAYO DE 1996

*Ortiz, Sainz y Tron, S.C.*

*Sumario: I. Código Fiscal de la Federación; II. Ley del Impuesto sobre la Renta; IV. Ley del impuesto especial sobre producción y servicios; V. Ley Federal de Derechos.*

A continuación se desarrollan algunas ideas en torno a las recientes reformas fiscales federales publicadas el pasado mes de mayo en el **Diario Oficial de la Federación**<sup>1</sup>.

## I. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

### 1. De las Infracciones y Delitos Fiscales

#### **1.1. Operaciones con recursos de procedencia ilícita (Arts. 115-bis del Código Fiscal de la Federación, Segundo y Tercero Transitorios del Decreto, 400-bis del Código Penal Federal y 194 del Código Federal de Procedimientos Penales)**

El 13 de mayo de 1996, se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** el «Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversos artículos del Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal, del Código Fiscal de la Federación, del Código de Procedimientos Penales para el Distrito Federal y del Código Federal de Procedimientos Penales» (el «Decreto»), que en términos de su artículo primero transitorio, entró en vigor al día siguiente de su publicación.

---

<sup>1</sup> Estos comentarios han sido tomados del boletín preparado por el despacho Ortiz, Sainz y Tron, S.C. para sus clientes y amigos y se reproducen a continuación con su autorización expresa.

En términos del Decreto, quedó derogado el tipo penal que se preveía en el artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación, por virtud del cual se sancionaba con pena de tres años a nueve años de prisión, a quien a sabiendas del origen ilícito de una suma de dinero o bienes, celebrara operaciones financieras o transportara, transmitiera o transfiriera tal suma de dinero o bienes.

A partir de la entrada en vigor del Decreto, el artículo 400-bis del Código Penal Federal establece un tipo penal similar al previsto en el otrora artículo 115-bis del Código Fiscal Federal.

Si bien consideramos que las particularidades del nuevo tipo penal previsto en el artículo 400-bis del Código Penal Federal serán seguramente objeto de análisis por expertos en Derecho Penal, a continuación nos permitimos expresar nuestros comentarios sobre aspectos novedosos de este delito.

1. La razón de la reubicación del tipo penal en comento obedece a que al quedar comprendido dentro del Código Penal Federal, queda claro que el mismo se refiere a conductas antijurídicas no privativas del ámbito tributario.
2. La pena aplicable es de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días de multa. Al respecto, es de señalarse que el artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación preveía una pena de tres a nueve años de prisión.
3. Se incrementará la pena en una mitad, cuando la conducta típica sea llevada a cabo por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos.
4. Se dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ejercicio de sus facultades de fiscalización, encuentre elementos que le permitan presumir la comisión de los delitos regulados por el precepto en cuestión, mediante la utilización de servicios proporcionados por instituciones que integran el sistema financiero,

deberá denunciarlo a efecto de que proceda el ejercicio de la acción penal.

5. El precepto es omiso en cuanto a la necesidad de formulación de querrela de parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tratándose de la comisión del delito en comento, que resulte en la evasión de cualquier manera en el pago de créditos fiscales, como se establecía anteriormente en la fracción I del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el artículo 115-bis del mismo Código.

6. Se modifica el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales para atribuir el carácter de delitos graves, a las operaciones con recursos de procedencia ilícita previstos en el artículo 400-bis del Código Penal Federal, y se suprime la consideración dentro de esta categoría al tipo penal del artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación.

El considerar a un delito como grave en términos del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales significa que el Ministerio Público puede, bajo su responsabilidad, ordenar por escrito la detención de una persona, a diferencia de otros delitos, en que se requiere previo el ejercicio de la acción penal ejercitada por el Ministerio Público, la orden de aprehensión girada por un juez.

Igualmente, en el caso de los delitos graves antes referidos, resulta improcedente la libertad caucional, que puede presentarse en el caso de delitos considerados como no graves.

7. El Artículo Segundo Transitorio del Decreto establece que el artículo 115-bis seguirá aplicándose por los hechos realizados durante su vigencia, por lo que igualmente se aplicará a las personas procesadas o sentenciadas por los delitos previstos y sancionados por dicho artículo.

Por su lado, el propio Artículo Segundo Transitorio señala que en los casos del artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación, para poder proceder penalmente, se seguirá requiriendo la querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

8. El Artículo Tercero Transitorio del Decreto dispone que los delitos previstos en el artículo 115-bis del Código Fiscal de la Federación se seguirán considerando como graves en términos del artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales.

9. Se incorpora dentro del concepto de sistema financiero, a las administradoras de fondos de retiro.

## **II. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **1. De las Personas Morales**

#### **1.1. Establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito mexicanas (Arts. 52-B y Segundo Transitorio fracc. I)**

Nuevamente se reforma el artículo 52-B de la ley para establecer que, en cualquier caso, los ingresos por intereses que perciban los establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito mexicanas por el capital que coloquen o inviertan en el país se gravarán a la tasa del 4.9%. En ningún caso será aplicable la tasa del 15% que se contemplaba anteriormente a la reforma.

Sobre este particular la exposición de motivos establece:

«La reforma fiscal reciente de limitar la reducción de la tasa de retención a 4.9 por ciento sobre los intereses pagados a establecimientos en el extranjero de instituciones de crédito mexicanas, sólo cuando éstas estuvieren situadas en países con los que México tuviera en vigor un tratado para evitar la doble tributación, coloca en una situación de desventaja a las sucursales de bancos mexicanos ubicadas en otros países con los que se tienen dicho tipo de convenios, frente a las sucursales de bancos extranjeros ubicadas en dichas jurisdicciones, pero cuya casa matriz reside en un país con el que México tiene un tratado de doble tributación. Esta desventaja de no ser eliminada,

obligaría a la banca comercial a encarecer la colocación en México de los recursos financieros obtenidos en dichos países. Por ello, se propone que la tasa de 4.9% sea aplicable a los establecimientos en el extranjero de las instituciones de crédito del país, independientemente de donde se ubiquen».

Con motivo de esta reforma, ahora se establece que las instituciones de crédito podrán acreditar la tercera parte del impuesto retenido en cuestión contra el impuesto que corresponda al ajuste de los pagos provisionales, en los términos de la fracción III del artículo 12-A de la ley y contra el impuesto del ejercicio, excluyéndose la posibilidad, que hasta antes de la reforma existía, de efectuar el acreditamiento a nivel de pagos provisionales.

Esto seguramente obedece a que de acuerdo con el artículo 12-A de la ley no se consideran acumulables para efectos de pagos provisionales, los ingresos atribuibles a los establecimientos en el extranjero de sociedades mexicanas cuando se hubiere pagado el impuesto en el país donde se ubiquen los mismos.

Sin embargo, esta regla puede resultar injusta para aquellas sociedades cuyos establecimientos se sitúen en paraísos fiscales, caso en el cual los ingresos por intereses atribuibles a los mismos sí son acumulables para pagos provisionales y sin embargo, el impuesto retenido acreditable no podrá aplicarse contra los referidos enteros provisionales.

En disposición transitoria se establece que esta reforma será aplicable a los intereses exigibles a partir del 1° de enero de 1996 y hasta la entrada en vigor de la Ley de reformas que se analiza, por los establecimientos que no estén situados en un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación en el que México sea parte.

Asimismo, se establece que las instituciones de crédito del país a las que se les hubiera retenido el impuesto a la tasa del 15%, en el período comprendido del 1° de enero de 1996 a la fecha de entrada en vigor de esta disposición, podrán acreditar contra el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio de 1996, adicionalmente a lo que ya hubieren

acreditado conforme a dicho artículo vigente durante el citado período, hasta un 45% del impuesto retenido, siempre que se haya enterado el impuesto, antes del 1° de abril de 1996. Este mecanismo de acreditamiento adicional pretende dar como resultado final que el impacto sobre los intereses exigibles o pagados en 1996, antes de la entrada en vigor de la reforma que se estudia, sea equivalente al que hubiere correspondido de resultar aplicable la tasa del 4.9% sobre dichos intereses, sin que el causante tenga que solicitar la devolución de cantidad alguna, pues la norma establece que en ningún caso procederá solicitar la devolución de los montos no acreditados en el ejercicio.

Se establece que a los contribuyentes a los que se les hubiera retenido una tasa menor al 15%, en el período comprendido del 1° de enero de 1996 a la fecha de entrada en vigor de esta disposición, podrán acogerse a lo dispuesto en esta fracción, siempre que cubran la actualización y recargos correspondientes a la cantidad del impuesto equivalente a la diferencia de haber aplicado la tasa del 15% y el impuesto efectivamente retenido sobre los intereses exigibles en el período comprendido del 1° de enero de 1996 a la fecha de entrada en vigor de la disposición que se estudia.

Sin embargo, en nuestra opinión esta regla no resulta aplicable a aquellos intereses exigibles en el período indicado, si hubieren sido a favor de establecimientos de instituciones de crédito mexicanas situados en un país con el que se encuentre en vigor un tratado para evitar la doble tributación, conforme al texto anterior del artículo 52-B de la ley, pues ello implicaría una aplicación retroactiva de la norma en contra de lo dispuesto por el artículo 14 Constitucional.

## **2. De las Personas Físicas**

### **2.1. Tablas aplicables en materia de crédito al salario (Arts. 80-B, 81 y Segundo Transitorio fracc. II)**

Se modifican las tablas aplicables para determinar el monto del crédito al salario mensual y anual, para quedar como siguen:

ORTIZ, SAINZ Y TRON, S.C.

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto.		Crédito al Salario Mensual.
Para ingresos de:	Hasta ingresos de:	
\$ 0.01	\$689.14	\$158.57
\$ 689.15	\$1014.71	\$ 158.50
\$ 1014.72	\$1033.69	\$ 158.50
\$ 1033.70	\$1352.93	\$ 158.40
\$ 1352.94	\$1378.26	\$ 153.00
\$ 1378.27	\$1474.73	\$ 149.00
\$ 1474.74	\$1732.10	\$ 149.00
\$ 1732.11	\$1837.68	\$ 138.01
\$ 1837.69	\$2078.53	\$ 126.57
\$ 2078.54	\$2424.97	\$ 114.77
\$ 2424.98	\$2771.37	\$ 98.76
\$ 2771.38	\$2875.95	\$ 84.77
\$ 2875.96	En adelante.	\$ 69.27

COMENTARIOS SOBRE LA REFORMA FISCAL DE MAYO DE 1996

Monto de ingresos que sirven de base para calcular el impuesto.		Crédito al Salario Mensual.
Para ingresos de:	Hasta ingresos de:	
\$ 0.001	\$ 8269.68	\$ 1902.84
\$ 8269.69	\$12176.52	\$ 1902.00
\$ 12176.53	\$ 12404.28	\$ 1902.00
\$ 12404.29	\$16235.16	\$ 1900.80
\$ 16235.17	\$16539.12	\$ 1836.00
\$ 16539.13	\$ 17696.76	\$ 1788.00
\$ 17696.77	\$ 20785.20	\$ 1788.00
\$ 20785.21	\$ 22052.16	\$ 1656.12
\$ 22052.17	\$ 24942.36	\$ 1518.84
\$ 24942.37	\$29099.64	\$ 1377.24
\$ 29099.65	\$ 33256.44	\$ 1185.12
\$ 33256.45	\$ 34511.40	\$ 1017.24
\$ 34511.41	En adelante.	\$ 831.24

En disposición transitoria se establece que las tablas en comento se aplicarán a partir del 1º de abril de 1996.

Con esta reforma se pretende incrementar el ingreso disponible de los trabajadores, quedando desgravados los ingresos hasta de tres salarios mínimos.

### **3. De los Residentes en el Extranjero**

#### **3.1. Pago de intereses al extranjero (Art. Segundo Transitorio fracc. III)**

Se prevé la aplicación, de manera transitoria, de la tasa del 4.9%, en lugar de la tasa del 15% prevista en el artículo 154 fracción I de la ley, a los intereses exigibles en el período comprendido del 1° de enero al 31 de diciembre de 1996, siempre que los beneficiarios efectivos de los intereses residan en un país miembro de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en el que el Impuesto Sobre la Renta que, en su caso se cause por los ingresos por intereses en cuestión, como si se tratara del único ingreso percibido por una persona moral residente en el país, sea equivalente al impuesto que se hubiere causado en México, cuando les hubieren retenido el impuesto a la tasa del 15% en los términos del precepto aludido.

Los residentes en el extranjero que hubieren pagado el impuesto a la tasa del 15% podrán efectuar la compensación del impuesto pagado en exceso, que corresponda a los intereses exigibles entre el 1° de enero de 1996 y la fecha de entrada en vigor de la reforma, contra las retenciones que les efectúen las personas que hagan pagos por intereses exigibles hasta el 31 de diciembre de 1996, siempre y cuando los intereses se deriven de una misma operación financiera. Si no existiere la obligación de retener impuesto respecto de la misma operación de financiamiento en los términos expuestos, podrá solicitarse la devolución del impuesto pagado en exceso.

En el supuesto en el cual se hubiere efectuado una retención menor al 15% sobre los intereses exigibles entre el 1° de enero de 1996 y la fecha de entrada en vigor de la reforma, resultará aplicable la tasa del 4.9%, siempre que se cubran la actualización y recargos correspondientes

a la cantidad equivalente a la diferencia de haber aplicado la tasa del 15% y el impuesto efectivamente retenido sobre los intereses exigibles, en el período comprendido del 1° de enero de 1996 a la fecha de entrada en vigor de la disposición que se comenta.

Con ello, los contribuyentes a los que les hubiere sido aplicada una tasa de retención preferencial del 10% conforme al tratado para evitar la doble imposición correspondiente, podrán optar por aplicar la tasa del 4.9%, siempre que se cubra la actualización y recargos, según lo expuesto, sobre la diferencia de la tasa del 10% y la del 4.9%, pudiendo efectuar la devolución o compensación, según lo expuesto en líneas atrás.

### **III. IMPUESTO AL ACTIVO**

Como resultado de diversas tesis y jurisprudencias emanadas de nuestros tribunales judiciales en las cuales se declaran inconstitucionales ciertas disposiciones de la Ley del Impuesto al Activo, y concretamente se confirma la inequidad del gravamen debido al beneficio total de exención de las empresas que componen el sistema financiero, el Ejecutivo Federal sometió a consideración del Congreso de la Unión la adición, derogación y reforma de determinados preceptos de la ley en comento, cuyo objetivo primordial es el de corregir los vicios reconocidos en las mencionadas resoluciones judiciales.

#### **1. Sujetos del Impuesto (Art. 1° de la ley)**

Se reforma el artículo 1° de la ley para precisar que las personas distintas a las personas físicas que realicen actividades empresariales y de las personas morales, residentes en México y de los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles que se utilicen en la actividad de otro contribuyente del impuesto, sólo quedaran gravadas por su activo fijo y terrenos por los que obtengan ingresos a los que se

refieren los Capítulos III y IX (sólo artículo 133 fracción XIII) del Título IV y el artículo 148-A de la LISR.

Con esta reforma queda en claro que no se causará el impuesto por los inmuebles de una persona física residente en México que no realice actividades empresariales o de un residente en el extranjero, cuando se otorguen en uso o goce a un contribuyente de la LIMPAC a través de un contrato de comodato.

Igualmente quedó claro que no causará el gravamen por los inmuebles propiedad de un residente en el extranjero que se otorguen en uso o goce temporal a un contribuyente del impuesto, cuando dichos inmuebles se destinen a actividades distintas a las de hospedaje.

Estimamos conveniente analizar con detenimiento el caso de los maquiladores.

## **2. Sujetos Pasivos. Empresas que Componen el Sistema Financiero (Arts. 1º, 5-b, 6º fracc. II y Cuarto Disposición Transitoria)**

Se incluyen como sujetos del IMPAC a las empresas que componen el sistema financiero, y con ello se deroga la fracción II del artículo 6 que las contemplaba como sujetos exentos, de conformidad con las siguientes reglas:

1. De acuerdo con la reforma, dichas empresas están obligadas al pago del IMPAC por su activo no afecto a su intermediación financiera.
2. Se consideran activos no afectos a su intermediación financiera, los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros resultantes del desarrollo de su actividad de intermediación financiera de conformidad con la legislación aplicable.

En nuestra opinión, resulta imprecisa la definición de la base gravable para estos causantes.

3. Asimismo, se dispone que no se incluirán en la base del impuesto los activos que por disposición legal no puedan conservar en propiedad dichas instituciones financieras.

Como puede observarse, las empresas que componen el sistema financiero determinarán una base especial distinta a la base general aplicable a los demás contribuyentes, y esto obedece a que, en ejecución de los criterios emanados de nuestro máximo tribunal judicial, la exención total del IMPAC para las mismas implicaba un tratamiento inequitativo para los demás causantes del impuesto, pero, en todo caso, se confirmó que sí resulta justificable dar lugar a la prevención de una forma especial de determinación de la base del tributo para las empresas en comento.

A continuación se transcribe un precedente aplicable a este punto:

«ACTIVO. IMPUESTO AL. LA EXENCIÓN A LAS EMPRESAS QUE COMPONENTEN EL SISTEMA FINANCIERO VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. El artículo 6º, fracción I, de la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas, al establecer que exenta del pago del tributo a las empresas que componen el sistema financiero, transgrede el principio de equidad tributaria, consagrado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, en virtud de que teniendo estas empresas activos destinados a actividades empresariales, no existe razón alguna por la que respecto de ellas no se establezca la presunción de que existe el rendimiento mínimo que grava el Impuesto al Activo y el cual podrán acreditar al Impuesto Sobre la Renta correspondiente a sus actividades empresariales sin que pueda argüirse como justificaciones de tal exención, por un lado, la dificultad para medir con exactitud el activo neto afecto a sus actividades empresariales por el hecho de operar con ahorro captado del público y con depósitos efectuados por el mismo, como se señala en la exposición de motivos de la ley, *pues tal circunstancia, en todo caso, debía dar lugar a la prevención de una forma especial de determinación de la base del tributo, pero de ningún modo justifica su exención*, máxime que tales empresas son contribuyentes del impuesto sobre la renta, de manera tal que si pueden determinar sus utilidades para efectos de este impuesto, no existe razón alguna para presumir que no pueden determinar la base del Impuesto al Activo; y, por el otro, el que

estén sujetas a un estricto control financiero no puede llevar a considerar por ello innecesario ya el control que como objetivo extrafiscal persigue el impuesto al activo, pues bajo este contexto se podría afirmar que todos los contribuyentes están sujetos a control fiscal por lo que ello no puede considerarse una situación que diferencie a este tipo de contribuyentes de los demás sujetos pasivos del impuesto, lo que permite concluir que la exención de mérito da un trato desigual a iguales, al exentar a las empresas que integran el sistema financiero del pago del tributo». (Énfasis añadido).

«Amparo en revisión 1558/90.- Complementos Alimenticios, S. A.- 22 de febrero de 1996.- Mayoría de ocho votos.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

»PRECEDENTE:

»Amparo en revisión 107/92. Consultores en Servicios Jurídicos Fiscales, S. A. de C. V. 6 de abril de 1995. Mayoría de seis votos de los ministros: Aguirre Anguiano, Azuela Güitrón, Gudiño Pelayo, Ortiz Mayagoitia, Silva Meza y Aguinaco Alemán. Los ministros Castro y Castro, Díaz Romero, Góngora Pimentel, Román Palacios y Sánchez Cordero votaron en contra. Ponente: Juan Díaz Romero, cuyo proyecto, en este aspecto, no fue aprobado. Encargado del engrose: Mariano Azuela Güitrón».

4. En materia de deducciones, se establece que las empresas que componen el sistema financiero sólo podrán deducir del valor de su activo, las deudas contratadas para la adquisición de los activos que se incluyan en la base, siempre que reúnan los requisitos a que se refiere el artículo 5 de la Ley del Impuesto al Activo, es decir, se excluyen las deudas contratadas con el propio sistema financiero y con no residentes en el país.

5. Se establece en disposición transitoria que las empresas que componen el sistema financiero podrán, a partir del ejercicio de 1996 y hasta el ejercicio de 1998, realizar el acreditamiento a que se refiere el segundo párrafo del artículo 9 de la LIMPAC, considerando el ISR y el IMPAC causados en cada uno de los tres ejercicios anteriores al ejercicio de que se trate. El impuesto que resulte después del acreditamiento, según lo expuesto anteriormente, será el impuesto a pagar en el ejercicio respectivo, para efectos de dicha ley.

6. Asimismo, podrán determinar el IMPAC a partir del ejercicio fiscal de 1996 y hasta el de 1999 conforme a lo dispuesto por el artículo 5-A de la LIMPAC.

### **3. Base Gravable. Otorgamiento del Uso o Goce Temporal de Inmuebles por Personas Físicas**

Se adiciona un artículo 2-bis mismo que contiene las reglas para determinar la base gravable tratándose del otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles que se utilicen en la actividad de un contribuyente del IMPAC, cuando el arrendador sea una persona física residente en México.

Para estos efectos, las reglas para determinar el monto original de la inversión de los inmuebles en cuestión pueden resumirse de la siguiente manera:

1. Se determinará por separado el monto original de la inversión del terreno y de las construcciones, considerando el valor declarado en la escritura notarial en la que conste la adquisición. Si en la escritura de referencia no se hubiere hecho la separación de dicho monto, los contribuyentes considerarán las proporciones que para el terreno y las construcciones se hayan dado en el avalúo practicado en la fecha de adquisición o las proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

En el caso en que no puedan determinarse las proporciones señaladas según lo expuesto, se considerará que el monto original de la inversión del bien de que se trate corresponderá en un 80% a las construcciones y en un 20% al terreno.

2. Cuando no se pueda determinar el monto original de la inversión del inmueble, se considerará como dicho monto el que resulte conforme a lo siguiente:

a) En el caso de construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble, se considerará como monto el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. En caso de que no se consigne el valor correspondiente al aviso de terminación de obra o que no exista la obligación de dar dicho aviso, se considerará como monto original de la inversión de las construcciones, mejoras o ampliaciones del inmueble el 80% del valor de avalúo que para tal efecto practique persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, referida a la fecha en que las mismas hayan terminado.

b) Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteos antes del 1º de enero de 1981, se considerará como monto original de la inversión el que haya servido para efectos del Impuesto Federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos, tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo a partir de la fecha antes citada el que haya servido para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

Si para determinar la base de los mencionados impuestos se practicó avalúo, éste se considerará el monto original de la inversión referido a la fecha de adquisición.

c) Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, incluyendo las donaciones efectuadas por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u Organismos Descentralizados, se considerará el monto original de la inversión que dicho bien haya obtenido para el autor de la asociación o para el donante respectivamente. Si no puede determinarse dicho monto, se considerará como tal el 80% del valor de avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la adjudicación o de la donación, según corresponda.

d) Tratándose de bienes adquiridos por prescripción se determinará el monto original de la inversión conforme al avalúo que haya servido para pagar el impuesto por adquisición del bien para fines del ISR.

Si en la fecha en que se adquirió el bien no procedió la realización de avalúo, se efectuará uno referido al momento en que la prescripción se hubiere consumado, independientemente de la fecha de la resolución que lo declare. Cuando no pueda determinarse la fecha en que se consumó la prescripción adquisitiva, se tomará como tal aquélla en que se haya promovido ésta.

e) Los costos del avalúo realizados para los efectos mencionados anteriormente podrán ser acreditables contra los pagos provisionales del IMPAC y contra el impuesto del ejercicio.

Debe mencionarse que, si una personas física opta por tomar la deducción sin gastos a comprobar prevista en el artículo 90 de la LISR, tendrá que considerarse como base del impuesto el monto original de la inversión de los activos, sin reconocimiento de depreciación alguna en los términos de la fracción II del artículo 2 de la ley, lo cual resultaría inequitativo en comparación con aquellos causantes que, estando bajo la misma hipótesis de ley, hubieren optado por la deducción de gastos a comprobar para fines del ISR, caso en el cual la base del impuesto sería el saldo pendiente por deducir del monto original de la inversión de los inmuebles en comento.

#### **4. Opción para el Cálculo del Impuesto (Art. 5-A)**

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 5-A de la LIMPAC para señalar que el impuesto a actualizar conforme a la opción contenida en dicho precepto será el que le hubiere correspondido al causante de no haber ejercido dicha opción.

Con esta reforma desaparece la posibilidad de utilizar el sistema conocido como «bases perpetuas», por virtud del cual los causantes podían continuar pagando un mismo gravamen durante varios ejercicios, actualizando el que les hubiere correspondido, no obstante que fuera resultado del ejercicio de la opción del artículo 5-A.

Cabe señalar que la inclusión de esta norma, que ya se contenía en el reglamento de la LISR, deja en claro que la disposición reglamentaria en cuestión no tenía soporte en ley y por ende resultaba inconstitucional, pues establecía restricciones no contenidas en el artículo 5-A para el ejercicio de la opción del precepto que se comenta, lo cual resultaba violatorio del artículo 89 fracción I constitucional.

## **5. Exenciones (Art. 6 fraccs. V y VI).**

En congruencia con la inclusión de las empresas que componen el sistema financiero como sujetos del gravamen, se reforma la fracción V del artículo 6 de la LISR para excluir como sujetos exentos del pago del IMPAC a las personas físicas residentes en México que no realicen actividades empresariales y otorguen el uso o goce temporal de bienes a las empresas que componen el sistema financiero, únicamente por dichos bienes.

Asimismo, se reforma la fracción VI del artículo 6 excluyendo a las empresas que componen el sistema financiero, por lo que exclusivamente las personas no contribuyentes del ISR que mantengan los inventarios a que se refiere el párrafo segundo del artículo 1º de la ley, o que otorguen el uso o goce temporal de bienes que se utilicen en la actividad de un contribuyente de los mencionados en el artículo 1º de dicho instrumento, a excepción de las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en los términos de la fracción I del artículo 24 y fracción IV del artículo 140 de dicha ley, pagarán el impuesto por dichos bienes.

## **6. Escisión de Sociedades (Art. 13-A)**

En concordancia con las recientes reformas sufridas en las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Activo en materia de pagos provisionales en escisión de sociedades, se reforma el artículo 13-A de la ley para establecer que en el ejercicio en que se efectúe una escisión de sociedades y en el siguiente, las sociedades implicadas

determinarán el monto de los pagos provisionales del período que corresponda, considerando el impuesto actualizado del último ejercicio de doce meses de la sociedad escidente antes de la escisión, en la proporción en que, a la fecha de la escisión, participe cada una de ellas del valor de su activo a que se refiere el artículo 2 de la dicha ley, después de disminuirle en la misma proporción las deudas deducibles existentes a la misma fecha. El impuesto del último ejercicio de doce meses se actualizará por el período comprendido desde el último mes del ejercicio inmediato anterior al de doce meses, hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél por el cual se calcula el impuesto.

Asimismo, se establece que la sociedad escidente acreditará en el ejercicio de escisión, la totalidad de los pagos provisionales enterados con anterioridad en el mismo ejercicio, incluso cuando los pagos provisionales los hubiera efectuado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 7-A de la ley.

Se dispone que en ningún caso las sociedades escindidas podrán acreditar los pagos provisionales realizados por la escidente.

Resulta criticable que no haya sido reformada la fracción III del artículo 13-A de la LIMPAC, misma que se refiere al supuesto en el cual la escidente hubiere optado por el artículo 5-A de la ley con anterioridad al ejercicio de escisión, pues en el numeral que se comenta se hace referencia al penúltimo ejercicio inmediato anterior al de escisión para efecto del cálculo del impuesto, de acuerdo con la opción que se contenía en el mencionado artículo 5-A hasta el 31 de diciembre de 1994.

## **IV. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**

### **1. Disposiciones Federales**

#### **1.1. Enajenación e importación de gasolinas (Art. 2 fracc. I)**

El Ejecutivo Federal expresó en la Iniciativa de reformas a la ley

que nos ocupa, que derivado de la enajenación e importación de nuevos tipos de gasolina y diesel, se establece un tratamiento en función del uso que se les dé, en sustitución del anterior que dependía de las diferentes clases de gasolina y/o diesel.

En este sentido, la mencionada Iniciativa estableció lo siguiente:

«En virtud de lo anterior, se propone sustituir el actual tratamiento que hace referencia a diferentes clases de gasolina y diesel, por una definición más amplia que abarque cualquier otra categoría de estos bienes, de acuerdo con el uso que se les dé, ya sea automotriz, industrial o para vehículos marítimos, lográndose con esto que en el futuro no se requieran modificaciones a esta disposición legal por el solo hecho de que se introduzcan nuevos tipos de gasolinas o diesel».

En estos términos, la modificación al precepto legal en cuestión consiste en la supresión de la distinción antes existente entre gasolinas nova y magna sin, para preverse ahora genéricamente a las gasolinas.

Al respecto, cabe señalar que en nuestro **Boletín sobre la Reforma Fiscal para 1996** (pág. 68), comentamos que el artículo 2 fracción I, inciso H) se había reformado para efectuar la distinción de gasolinas nova y magna sin, dado que hasta el 31 de diciembre de 1995, dicho precepto se refería lisa y llanamente a «gasolinas».

Así las cosas, puede decirse que con la reforma que aquí se comenta, la Ley en comento vuelve a referirse en forma genérica al combustible «gasolinas», si bien lo califica en función de su utilización.

## **1.2. Tasas de impuesto por enajenación o importación de diferentes clases de gasolina y diesel (Art. 2-A fraccs. II, III y VI)**

Este precepto establece la tasa gravable aplicable en cada mes para la enajenación de gasolinas o diesel que resulte para cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios.

En esencia, la reforma consiste en cambios de denominaciones de diferentes clases de gasolina y diesel, para hacerse referencia a dichos combustibles en función de su utilización.

Por su lado, es de fundamental importancia expresar que los factores aplicables para la determinación de la tasa gravable, no sufrieron modificaciones.

En este sentido, las modificaciones en las nomenclaturas son las siguientes:

1. En lugar de distinguir gasolinas nova y magna sin, ahora se refiere únicamente a «gasolinas».
2. Se suprime la referencia a diesel automotriz, para referirse ahora a diesel para uso automotriz.
3. En lugar de mencionarse diesel industrial, se refiere ahora a diesel de uso industrial.

### **1.3. Acreditamiento de impuesto en adquisición de diesel (Art. 4-A)**

En congruencia con la incorporación de referencias en función al uso y no a las clases de combustibles, se suprime la mención que existía a diesel para uso automotriz, en lugar del diesel para carburación automotriz.

## **2. De la Enajenación**

### **2.1. Valor gravable en enajenaciones de combustibles (Art. 11).**

Igualmente que en otros preceptos, se adapta la terminología de los combustibles para suprimir su referencia a clases para ahora ser mencionados en función de su uso.

### **3. De las Obligaciones de los Contribuyentes**

#### **3.1. Documentación comprobatoria relativa a enajenación de combustibles (Art. 19 fracc. II)**

Tal como ocurre en las reformas a otros dispositivos, únicamente ocurre una adecuación a la terminología de los combustibles para suprimir su referencia a clases para ahora ser mencionados en función de su uso.

### **V. LEY FEDERAL DE DERECHOS**

Tal y como expresó el Ejecutivo Federal en la Iniciativa de reformas, el 28 de diciembre de 1994, se efectuaron diversas reformas a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por virtud de las cuales la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca, asumió ciertas funciones anteriormente desempeñadas por la Secretaría de Desarrollo Social.

En esta virtud, ciertos derechos por los servicios que prestaba la Secretaría de Desarrollo Social, a partir del 11 de mayo de 1996, fecha de iniciación de vigencia del Decreto, serán causados por los servicios prestados por la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca.

Los servicios por los que se causan los derechos en cuestión, son los siguientes:

1. Los de la zona marítimaterrestre.
2. Servicios de flora y fauna.
3. Servicios relativos a impacto ambiental.
4. Servicios relacionados con la prevención y control de la contaminación.

## **1. Secretaría de Comunicaciones y Transportes**

### **1.1. Concesiones, permisos, autorizaciones e inspecciones (Arts. 120, 122, 123-A 123-B, 123-C, 123-D, 123-E, 123-F)**

1. Desaparece el cobro de derechos por el otorgamiento del permiso para el establecimiento y explotación de comercializadoras de servicios, siendo que a partir de la entrada en vigor del presente Decreto, sólo se cobrarán derechos por las autorizaciones a las modificaciones de los permisos por servicios de telecomunicación de valor agregado.
2. Se suprime el derecho por modificaciones o ampliaciones de la red autorizada en la concesión.
3. Desaparece el cobro de los derechos por los estudios de las solicitudes y de la documentación para la obtención de: concesión para la explotación de una banda de frecuencia en territorio nacional, redes públicas, ocupación de posiciones orbitales, sistemas satelitales extranjeros.

### **1.2. Derechos por la certificación de homologación provisional y definitiva para equipos de telecomunicación (Art. 138)**

Se incorpora el pago de derechos por homologaciones definitivas de esta especie de equipos.

## **2. Disposición Transitoria**

### **2.1. Artículo Séptimo del Decreto**

Se confirma la procedencia en la actualización semestral de los derechos previstos en la Ley, en términos del artículo 1 de la misma, excepto por aquellos que corresponden a los derechos relativos a concesiones, permisos, autorizaciones e inspecciones de la Secretaría de Comunicaciones y Transportes antes mencionados, cuya actualización ocurrirá a partir del 1 de enero de 1997.