

# COMENTARIOS A LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MATERIA DE PERSONAS MORALES

Arturo Pérez Robles\*

SUMARIO: I. *Introducción*. II. *Análisis de la reforma en materia de personas morales*. 1. *Tasa del impuesto (Arts. 10, 81 y Segundo Transitorio)*. 2. *Distribución de dividendos (Arts. 11 y Segundo Transitorio, fracc. LXXII)*. 2.1. *Impuesto sobre dividendos*. 2.2. *Acreditamiento del impuesto pagado*. 3. *Régimen de liquidación de persona moral como efecto del cambio de residencia (Art. 12)*. 3.1. *Supuesto novedoso. Cálculo del impuesto*. 3.2. *Designación de representante*. 4. *Pagos provisionales (Arts. 14 y 15)*. 4.1. *Desaparición de la obligación de efectuar ajuste semestral*. 4.2. *Disminución de pérdidas fiscales*. 4.3. *Inicio de operaciones. Fusión*. 5. *Ingresos*. 5.1. *Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente*. 5.2. *Ingreso por intereses*. 5.3. *Ingresos derivados del ajuste anual por inflación*. 5.4. *Ingresos por enajenación de acciones*. 6. *Deducciones (Arts. 29 a 33, antes Arts. 22 a 28)*. 6.1. *Principales adiciones y precisiones a los conceptos considerados como deducciones*. 6.2. *Requisitos relevantes*. 6.3. *Conceptos no deducibles*. 6.4. *Deducción de inversiones*. 7. *Régimen de Consolidación Fiscal (Arts. 64 a 78, y Segundo Transitorio)*. 7.1. *Principales ajustes*. 7.2. *Desincorporación y desconsolidación*. 8. *Régimen Simplificado (Arts. 79 a 85)*. 8.1. *Nuevo régimen simplificado*. 8.2. *Régimen de transición*. 9. *Principales cambios y precisiones en materia de obligaciones a cargo de las personas morales*. 9.1. *Cuenta de utilidad fiscal neta (“CUFIN”)*. 9.2. *Reducciones de capital*.

## I. Introducción

El 1 de enero de 2002 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* una Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, que viene a abrogar la ley del 30 de diciembre de 1980.

Esta nueva Ley del Impuesto sobre la Renta fue discutida y aprobada por el Congreso de la Unión, elaborándose casi en su totalidad con base en la iniciativa presidencial presentada en el mes de abril de 2001, con algunas adiciones y modificaciones que hicieron las cá-

---

\* Con la colaboración de Édgar Klee Müdespacher.

maras respectivas.

Al ser un nuevo cuerpo normativo y para ofrecer una visión integral del mismo, conviene indicar que consta de 221 artículos, repartidos en siete títulos, 21 capítulos y cinco secciones.

Adicionalmente, se establecieron más de ochenta artículos transitorios que regulan regímenes de transición y otros aspectos que se generan con motivo de la entrada en vigor de un nuevo cuerpo normativo.

Para efectos del presente estudio, únicamente nos avocaremos a señalar los principales cambios que consideramos de mayor trascendencia que se presentan en el Título II “De las Personas Morales”.

## **II. Análisis de la reforma en materia de personas morales residentes en México**

### **1. TASA DEL IMPUESTO (ARTS. 10, 81 Y SEGUNDO TRANSITORIO)**

Se establece una tasa corporativa del 32% aplicable a las personas morales residentes en México, lo que implica una disminución respecto de la tasa imponible que se contenía en la ley que se abroga, vigente hasta el 31 de diciembre de 2001.

Sin embargo, es importante destacar que dicha disminución será gradual, pues mediante disposición transitoria se establecen tasas distintas por los ejercicios de 2002, 2003 y 2004.

Así, en el ejercicio fiscal de 2002 se aplicará la tasa del 35%, durante 2003 se aplicará una tasa del 34%, por el ejercicio fiscal de 2004 será aplicable una tasa del 33% y así, finalmente, en 2005 se aplicará una tasa del 32 por ciento.

Por otra parte, desaparece el sistema de utilidades reinvertidas que permitía diferir parte del impuesto corporativo (UFINRE).

### **2. DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS (ARTS. 11 Y SEGUNDO TRANSITORIO, FRACC. LXXII)**

#### **2.1. Impuesto sobre dividendos**

Se establece un impuesto sobre la renta en el caso de que las personas morales distribuyan dividendos o utilidades, aplicando la tasa corporativa y modificándose el factor por el cual se debe calcular la

utilidad distribuida, pasando a ser del 1.4706.

Como resultado de la disminución de la tasa del 35% al 32%, según lo comentado, se precisa que para la cuantificación del impuesto sobre dividendos, se deberá aplicar el factor del 1.5385 para el ejercicio de 2002, el de 1.5152 para el ejercicio de 2003, y el de 1.4925 para el ejercicio de 2004.

Asimismo, se continúa con el sistema de la ley abrogada, en el sentido de que si dichas utilidades provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (“CUFIN”), no existirá impuesto causado por la distribución respectiva.

Es importante destacar que se elimina el impuesto a nivel del accionista residente en el extranjero o persona física residente en México (antes del 5% sobre una base ajustada con un factor).

## 2.2. Acreditamiento del impuesto pagado

Como aspecto novedoso se establece la posibilidad de acreditar el impuesto causado por la distribución de dividendos en contra del impuesto corporativo que resulte a cargo de la persona moral, por los siguientes tres ejercicios.<sup>1</sup>

En caso de efectuar el acreditamiento respectivo, se deberá disminuir de la utilidad fiscal neta calculada en el ejercicio de reducción, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado por el factor de 0.4704.

## 3. RÉGIMEN DE LIQUIDACIÓN DE PERSONA MORAL COMO EFECTO DEL CAMBIO DE RESIDENCIA (ART. 12)

### 3.1. Supuesto novedoso. Cálculo del impuesto

Se señala un supuesto adicional a los contenidos en la ley anterior, consistente en que se entenderá que se liquida una persona moral que cambie de residencia para efectos fiscales, si originalmente era resi-

---

<sup>1</sup> El acreditamiento pretende evitar que se cause dos veces el gravamen sobre una misma utilidad. En la ley abrogada sí se establecía una posibilidad equivalente, cuando el impuesto sobre dividendos se pagaba como consecuencia de la deducción inmediata de inversiones que se contempló hasta el 31 de diciembre de 1998.

dente en México, en los términos del Código Fiscal de la Federación.

Para fines del cálculo del impuesto, se deberán tomar en cuenta los activos de establecimientos ubicados en el extranjero, considerando como valor de los mismos el de mercado a la fecha de cambio de residencia, o bien, el de avalúo.

Se establece que en caso de que se cause un impuesto por la liquidación en cuestión, éste se deberá enterar dentro de los quince días siguientes al cambio de residencia.<sup>2</sup>

### 3.2. Designación de representante

Se establece la obligación de designar un representante legal que deberá conservar a disposición de las autoridades fiscales toda la documentación comprobatoria relacionada con el pago del impuesto por cuenta del contribuyente.

El representante será responsable solidario por el impuesto que en su caso se tenga que pagar con motivo de la “liquidación” de la empresa que cambia su residencia, a menos que se presente un dictamen formulado por contador público registrado en el que se indique que el cálculo del impuesto causado, en su caso, como efecto de la liquidación, se realizó cumpliendo lo dispuesto por las disposiciones legales aplicables.

## 4. PAGOS PROVISIONALES (ARTS. 14 Y 15)

### 4.1. Desaparición de la obligación de efectuar ajuste semestral

Como una “medida de simplificación administrativa”, según se calificó en el Dictamen de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, desaparece la obligación de efectuar el ajuste semestral a los pagos provisionales.

### 4.2. Disminución de pérdidas fiscales

---

<sup>2</sup> Desde nuestra perspectiva, el asimilar a una liquidación el cambio de residencia, resulta violatorio del principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En el nuevo artículo 14 de la ley respectiva, se establece la posibilidad de disminuir el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores en cada pago provisional, en la cantidad que resulte de dividir éste entre doce y multiplicar el resultado por el número de meses que correspondan al pago provisional.

Adicionalmente, se establece una opción para disminuir las pérdidas fiscales referidas, en el porcentaje que representaron los ingresos acumulables del ejercicio anterior, en el mismo periodo por el cual se efectúa el pago provisional, respecto de la totalidad de los ingresos acumulables de dicho ejercicio.

El motivo de la opción anterior se explica en el dictamen elaborado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, el cual señala:

*“Esta comisión considera acertada dicha propuesta, sin embargo, se observó que existen contribuyentes que obtienen sus ingresos en los primeros meses del ejercicio (empresas cíclicas), las cuales se verían obligadas a efectuar un entero en el pago provisional que no necesariamente guarde relación con el impuesto del ejercicio”.*

#### 4.3. Inicio de operaciones. Fusión

Se precisó el régimen aplicable para aquellos contribuyentes que inicien operaciones con motivo de una fusión de sociedades, estableciéndose que en el ejercicio de inicio deberán realizar pagos provisionales a partir de la fecha en que ocurra la fusión.

Para tales efectos se señala que el coeficiente de utilidad, será el que resulta de considerar de manera conjunta las utilidades o pérdidas fiscales, los ingresos y, en su caso, el importe de la deducción inmediata de las sociedades que se fusionen.

### 5. INGRESOS

#### 5.1. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente

Se establece como un nuevo supuesto de ingreso acumulable el derivado de deudas no cubiertas por el contribuyente, señalándose que su acumulación deberá ocurrir en el mes en el que se consuma el

plazo de prescripción, o bien, cuando ocurra la notoria imposibilidad práctica de cobro (Art. 18, fracc. XV).

## 5.2. Ingreso por intereses

En la nueva ley en comento, se establece un nuevo régimen de acumulación y deducción de intereses, por virtud del cual éstos serán acumulables o deducibles de manera nominal conforme se vayan devengando, sin que se permita ajuste alguno (Art. 20, fracc. X).

## 5.3. Ingresos derivados del ajuste anual por inflación

Se establece como ingreso acumulable, el ajuste anual por inflación, el cual, en términos generales, se calcula de la siguiente manera:

- a) Se debe calcular el saldo promedio anual de las deudas y el saldo promedio anual de los créditos. El saldo promedio anual de los créditos o deudas se calculará sumando los saldos respectivos, al último día de cada uno de los meses del ejercicio, dividido entre el número de meses del ejercicio.
- b) Una vez realizado lo anterior, se deberá comparar el saldo promedio anual de las deudas en contra del saldo promedio anual de los créditos. Si el primero resulta mayor, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación acumulable.

Si el saldo promedio anual de los créditos es mayor que el de las deudas, la diferencia se multiplicará por el factor de ajuste anual y el resultado será el ajuste anual por inflación deducible.

- c) Como conceptos novedosos objeto de ajustes inflacionarios, se precisa que dentro de los créditos, los contribuyentes podrán incluir los saldos a favor por contribuciones, mientras que dentro de las deudas se deberán incluir las contribuciones causadas.

## 5.4. Ingresos por enajenación de acciones

Con motivo de la nueva ley, se modifica el procedimiento para determinar el monto original ajustado, el cual, se señala en disposición transitoria, entrará en vigor hasta el mes de abril de 2002.

Se establece un supuesto aplicable para aquellas acciones cuyo periodo de tenencia sea superior de 18 meses, y otro para el caso en que el periodo sea de 18 meses o inferior.<sup>3</sup>

#### *5.4.1. Enajenación de acciones con periodo de tenencia superior a 18 meses*

Anteriormente, se calculaba dicho concepto adicionando al costo comprobado de adquisición actualizado, la comparación que resultase de la cuenta de utilidad fiscal neta al momento de adquirir las acciones y aquella que se tenía al momento de enajenar las mismas, lo que originaba que las pérdidas fiscales no se disminuyeran en el cálculo del costo, en la medida en que se amortizaban.

En el nuevo esquema, se deberá adicionar al costo de adquisición de las acciones, el resultado de lo siguiente:

- a) Se sumarán las utilidades fiscales de ejercicios terminados y los dividendos percibidos de otras personas morales.
- b) Al resultado del inciso a) se le restará los dividendos y reembolsos pagados, las pérdidas fiscales incurridas, así como el saldo de la “cuenta de utilidad fiscal neta negativa”, que más adelante se explica.<sup>4</sup>

Si los conceptos de resta señalados exceden a los de suma, el diferencial deberá disminuirse (actualizado por inflación) del costo promedio por acción en enajenaciones subsecuentes, aun cuando se tra-

---

<sup>3</sup> En nuestra opinión, el hecho de que coexistan dos procedimientos para calcular el costo promedio por acción, dependiendo del periodo de tenencia, puede resultar desproporcional y, por ende, inconstitucional.

<sup>4</sup> En la disposición transitoria se precisa que el nuevo procedimiento entrará en vigor a partir del 1 de abril de 2002, y sólo las enajenaciones de acciones realizadas durante 2001 entre partes relacionadas, deberán reconocer el efecto de resta de aquellas pérdidas fiscales no amortizadas (Artículo Segundo Transitorio, fraccs. LXX y LXXXV), no así aquellas enajenaciones realizadas en los tres primeros meses de 2002.

te de distintas emisoras (“costo fiscal negativo”).<sup>5</sup>

Existe la precisión, en el sentido de que los dividendos decretados y no pagados, disminuirán el costo fiscal de las acciones que se enajenen, cuando quien tenga derecho al cobro del dividendo no sea el adquirente de las acciones, caso en el cual, dicho adquirente no los disminuirá (como dividendos pagados) en la enajenación inmediata siguiente.<sup>6</sup>

#### *5.4.2. Enajenación de acciones con periodo de tenencia de 18 meses o inferior*

En el caso en que el periodo de tenencia sea de 18 meses o inferior, el monto original ajustado se obtendrá de restar al costo comprobado de adquisición, los reembolsos y dividendos pagados.

#### *5.4.3. Reestructuración de sociedades mexicanas pertenecientes a un mismo grupo*

Como un aspecto novedoso en la ley, se establece la posibilidad para que las autoridades fiscales autoricen la enajenación de acciones a costo fiscal en el caso de reestructuraciones de sociedades, siempre que éstas sean constituidas en México y que pertenezcan al mismo grupo.<sup>7</sup>

Para tales efectos, se precisa que se deberán cumplir, entre otros,

---

<sup>5</sup> Desde nuestra perspectiva, resulta injusto el hecho de que el “costo fiscal negativo”, disminuya el costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, cuando se trate de distintas emisoras, pues se trasciende en el cálculo del monto original ajustado de acciones de distintas sociedades, cuando el efecto de resta derivó de elementos ajenos a la sociedad cuyas acciones se ven afectadas con este fenómeno, máxime que no se refleja la capacidad contributiva real del accionista.

<sup>6</sup> Esta disposición pretende eliminar los efectos fiscales derivados de las llamadas “ventas ex-cupón”, por virtud de las cuales, la sociedad emisora de las acciones que eran objeto de enajenación por parte de un accionista, distribuía un dividendo sin pagarlo, y el accionista enajenaba las acciones, sustrayendo el cupón que amparaba el derecho al cobro de las utilidades distribuidas. En este caso, el pago del dividendo ocurría con fecha posterior a la enajenación, razón por la cual esa utilidad distribuida no disminuía el costo fiscal de las acciones.

<sup>7</sup> Esta opción se confería en la Regla 3.5.7 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2000, con algunas diferencias. Por ejemplo, en la nueva ley se precisa que la opción es aplicable a reestructuraciones de sociedades constituidas en México.

los siguientes requisitos:

- a) Que el costo promedio de las acciones respecto de las cuales se formule la solicitud de autorización respectiva, se determine, a la fecha de la enajenación, distinguiéndose por enajenante, emisora, y adquirente de las mismas.
- b) Que las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena, permanezcan en propiedad directa del adquirente y dentro del mismo grupo, por un periodo no menor de dos años, contados a partir de la fecha de la autorización respectiva.
- c) Que las acciones que reciba el solicitante por las acciones que enajena, representen en el capital suscrito y pagado de la sociedad emisora que recibe, el mismo por ciento que las acciones que enajena representarían antes de la enajenación, sobre el total del capital contable consolidado de las sociedades emisoras de las acciones que enajena y de las que recibe, tomando como base los estados financieros consolidables de las sociedades que intervienen en la operación.

## 6. DEDUCCIONES (ARTS. 29 A 33, ANTES ARTS. 22 A 28)

### 6.1. Principales adiciones y precisiones a los conceptos considerados como deducciones

#### 6.1.1. *Cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social*

Se adiciona como concepto deducible las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, aun cuando se trate de cuotas a cargo del trabajador.<sup>8</sup>

#### 6.1.2. *Descuentos, devoluciones y bonificaciones*

---

<sup>8</sup> Esta precisión obedece a la existencia de una tesis jurisprudencial que declaró inconstitucional el artículo 25, fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta abrogada, por no permitir la deducción de las cuotas obreras pagadas por los patrones respecto de trabajadores que devengaban más de un salario mínimo. "IMPUESTO SOBRE LA RENTA, LOS ARTÍCULOS 27, FRACCIÓN I, EN VIGOR HASTA ENERO DE 1980, Y 25, FRACCIÓN I,

En cuanto a las devoluciones que se reciban o descuentos y bonificaciones que se hagan, se precisa que la deducción será en el ejercicio en que se reciban y otorguen, aun cuando las operaciones a las que correspondan se hayan realizado en ejercicios anteriores.

### *6.1.3. Gastos a deducir*

Respecto a los gastos a deducir, se precisa que éstos serán los netos de descuentos, bonificaciones y devoluciones.

### *6.1.4. Intereses y ajuste anual por inflación deducible*

A partir de 2002 los intereses devengados a deducir son los nominales. Tratándose de intereses moratorios, correspondientes a los tres meses en que el deudor incurrió en mora se deducirán conforme se devenguen, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Nos remitimos al apartado 5.3 para los comentarios correspondientes al ajuste anual por inflación.

### *6.1.5. Fondos de pensiones o jubilaciones del personal*

Tratándose de fondos de pensiones o jubilaciones del personal, se precisa que el importe a deducir corresponde a las aportaciones efectuadas, eliminando la posibilidad de deducir el incremento derivado de los rendimientos de las inversiones del fondo, previamente a la aportación.

### *6.1.6. Prorrrateo de gastos por parte de un establecimiento permanente*

Se señala y precisa la deducibilidad de los gastos prorrateados por parte de un establecimiento con la oficina central u otros establecimientos ubicados en el extranjero, con la condición de que estos úl-

---

EN VIGOR A PARTIR DE 1980, DE LA LEY DEL, QUE PREVIENEN EL PAGO, POR LOS PATRONES, DE LAS APORTACIONES OBRERAS AL IMSS, SON INCONSTITUCIONALES.

timos residan en un país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación y un acuerdo amplio de intercambio de información.

#### *6.1.7. Deducción de consumos en restaurantes*

Se establece una deducción de un 50% en los consumos en restaurantes, siempre que se cubran con tarjeta de crédito, de débito, de servicios o a través de monederos electrónicos.

En este sentido, es importante destacar que la deducción anterior es independiente de la deducción que en su caso proceda por concepto de viáticos, la cual permaneció como un supuesto contemplado en la nueva ley.

#### *6.1.8. Desarrollos inmobiliarios*

Los contribuyentes que realicen obras consistentes en desarrollos inmobiliarios y otros, dentro de la estimación de los costos, podrán incluir las prestaciones, primas vacacionales, dominicales y las gratificaciones derivadas de la relación laboral que perciban trabajadores que devenguen el salario mínimo.

#### *6.1.9. Gastos de previsión social*

Permanece la posibilidad de efectuar la deducción de los conceptos considerados como prestaciones de previsión social, por aquellos rubros como subsidios por incapacidad, becas, guarderías infantiles, actividades culturales y otras de naturaleza análogas, debiendo ser las mismas para todos los trabajadores, incluidos los de confianza.

### 6.2. Requisitos relevantes

- a) Para la deducción de pérdidas por créditos incobrables, la ley incorpora los supuestos de notoria imposibilidad contenidos anteriormente en el Reglamento de la ley.
- b) Los requisitos aplicables a las deducciones deberán cumplirse a

---

COMENTARIOS A LA NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

---

más tardar el último día del ejercicio al que correspondan y no así hasta la fecha de presentación de la declaración del ejercicio, como se establecía anteriormente.

- c) Por lo respecta a los comprobantes, éstos se exceptúan del plazo anterior, mismos que podrán obtenerse a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Se elimina como comprobante fiscal el cheque expedido por el contribuyente (opción que se estableció en el ejercicio de 2001).

### 6.3. Conceptos no deducibles

- a) A las operaciones financieras derivadas, referidas a acciones o índices accionarios, se les aplicarán los mismos requisitos establecidos para la deducción de pérdidas en venta de acciones.<sup>9</sup>
- b) Se determina que la totalidad de los gastos que tengan el carácter de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, serán no deducibles.

### 6.4. Deducción de inversiones

- a) Se establece la deducibilidad de las inversiones en automóviles, hasta un monto de \$200,000, eliminando en la nueva ley el concepto de “automóviles utilitarios”.
- b) Se establece que las cuotas compensatorias se incluirán para el cálculo del monto original de la inversión.
- c) Para el caso de pérdidas de bienes de activo fijo por caso fortuito o fuerza mayor, si no son identificables individualmente, el monto pendiente por deducir se aplicará a los primeros activos que se adquieren, por considerar que éstos son los primeros que se pierden.
- d) Se reintegra la deducción inmediata de activos fijos en el capítulo relativo a estímulos fiscales, estableciéndose como una opción que deberá cumplir ciertos requisitos.

## 7. RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL (ARTS. 64 A 78)

---

<sup>9</sup> Ahora, la pérdida en operaciones financieras derivadas cuyo subyacente sean acciones o índices accionarios, será deducible en la medida en que la sociedad que la generó obtenga utilidades por tales conceptos, en el ejercicio en que se sufrió la pérdida o en los cinco siguientes, lo cual es contrario a la garantía de proporcionalidad tributaria.

## Y SEGUNDO TRANSITORIO)

### 7.1. Principales ajustes

- a) Continúa el esquema en el que se consolida el 60% de la participación accionaria directa e indirecta, desapareciendo la figura de controladoras puras. Ahora, toda controladora sólo podrá consolidar sus propios resultados al 60 por ciento.
- b) Se eliminan los conceptos especiales de consolidación, pero permanecen como conceptos de resta para el cálculo del resultado fiscal consolidado: (i) las pérdidas previas a la consolidación incurridas por la controlada o la controladora, (ii) las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de controladas (este caso también se incluye como conceptos de suma).
- c) Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de controladas, serán aquellas que no hayan sido colocadas entre el gran público inversionista, y cuya adquisición y enajenación haya dado cumplimiento a la fracción XVII, del artículo 32, sin que el monto a disminuir exceda de la ganancia que por ese mismo concepto obtengan en el mismo ejercicio la controladora y las demás controladas.<sup>10</sup>
- d) En Disposición Transitoria se señala el tratamiento que recibirán los conceptos especiales de consolidación correspondientes a las operaciones celebradas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley.

Respecto a lo anterior las controladoras deberán considerar dichas operaciones como si fueren efectuadas con terceros al 31 de diciembre de 2001, y darles los efectos como si se tratara de una desincorporación. Sin embargo, podrán optar por continuar determinando los conceptos especiales de consolidación, incluyendo las modificaciones a los mismos, únicamente por las ope-

---

<sup>10</sup> Debe mencionarse que conforme al artículo 68 de la Ley, si la sociedad que sufrió la pérdida en venta de acciones, no genera utilidades por tales conceptos en el ejercicio en que se incurrió en el concepto referido, o en los cinco ejercicios siguientes, la controladora deberá adicionar a la utilidad fiscal consolidada o disminuir la pérdida fiscal consolidada, del ejercicio en que se pierda el derecho, conforme a lo previsto en el segundo párrafo, de la fracción XVII del artículo 32.

raciones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2001.

- e) Para calcular las modificaciones a las utilidades, pérdidas fiscales y demás conceptos a que se refiere el artículo 68, fracción I de la ley, por existir variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas, se considerará el saldo promedio diario que corresponda a cada ejercicio, en lugar del comparativo de saldos de participación accionaria al cierre de los ejercicios respectivos.

## 7.2. Desincorporación y desconsolidación

- a) Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones de sociedades controladas, serán objeto de reversión, si al momento de la desincorporación no hubieren podido deducirse por la sociedad que las generó (*cf.* 7.1 anterior).
- b) En cuanto al caso de fusión de sociedades, se considera que existe desincorporación respecto de las controladas que desaparezcan. Por el contrario, si la sociedad absorbida es la controladora, se generarán las consecuencias de la desconsolidación.
- c) Las distribuciones de dividendos o utilidades entre empresas del grupo que consolidan, causarán el impuesto en el momento en que la controladora que los pagó se fusione en otra controlada o en la controladora, pues ahora se considera que aquellas se desincorporan.

## 8. RÉGIMEN SIMPLIFICADO (ARTS. 79 A 85)

### 8.1. Nuevo régimen simplificado

Se determina un nuevo régimen simplificado que nada guarda en común con el anterior, estableciéndose con base en un esquema de flujo de efectivo (ingresos y egresos).

En este nuevo régimen, las personas morales son responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de cada uno de sus integrantes, respecto de las operaciones realizadas a través de la persona moral, siendo los integrantes responsables solidarios por la parte que

les corresponde respecto de dicho cumplimiento.

Este régimen es obligatorio para: (i) personas morales dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o pasajeros; (ii) las dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; (iii) las constituidas como empresas integradoras; (iv) las sociedades cooperativas de autotransportistas dedicadas exclusivamente al transporte terrestre de carga o de pasajeros.

Se señala que aquellos contribuyentes dedicados a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas reducirán el impuesto determinado en un 50 por ciento.

Se establece que se publicarán reglas administrativas que otorguen facilidades para el cumplimiento de obligaciones en términos del nuevo régimen.

## 8.2. Régimen de transición

En la Nueva Ley del Impuesto sobre la Renta no se incorpora un régimen como aquel que se encontraba en el Título II-A y Sección II del Capítulo IV, Título IV de la anterior Ley.

Por lo anterior, aquellas personas morales y físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, encontrarán que a partir de 2002 serán contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en condiciones distintas a las que estaban sujetos hasta el 31 de diciembre de 2001.

Así, a partir de la Nueva Ley los contribuyentes en cuestión tributarán ya sea conforme el régimen general señalado en el Título II, o bien, si cumplen con ciertos requisitos como personas “del régimen simplificado” contenido en el Capítulo VII, Título II (en donde se establece un régimen totalmente distinto al anterior, manteniendo únicamente el nombre correspondiente).

En virtud de lo anterior, se establece un procedimiento transitorio para calcular el impuesto que se cause como resultado de la salida de dicho régimen, restando a los activos financieros, los saldos actualizados de las cuentas de capital de aportación, de utilidad fiscal neta, así como los pasivos (excepto reservas). Si la diferencia es positiva, se generará una ganancia gravable al 35%; si es negativo el resultado

en cuestión, existirá una pérdida deducible.<sup>11</sup>

Se señala la oportunidad de no pagar el impuesto que se cause en términos de lo antes comentado, si los recursos se invierten en activos fijos en un plazo de 30 meses.

## 9. PRINCIPALES CAMBIOS Y PRECISIONES EN MATERIA DE OBLIGACIONES A CARGO DE LAS PERSONAS MORALES

### 9.1. Cuenta de utilidad fiscal neta (“CUFIN”)

- a) Se establece que en aquel caso en que se acredite el impuesto sobre dividendos pagado por la empresa (*cf.* 2.2. anterior), se deberá disminuir dicha cuenta, con la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor de 0.4706, reconociendo así el efecto del acreditamiento en cuestión.
- b) Se señala que en caso de que la suma del impuesto sobre la renta y las partidas no deducibles, sea mayor que el resultado fiscal del ejercicio, la diferencia se considerará como una cuenta de “utilidad fiscal negativa”, la cual se deberá disminuir del saldo de la CUFIN respectiva, ya sea en el ejercicio correspondiente, o bien en ejercicios subsecuentes, hasta agotarla.

### 9.2. Reducciones de capital

Las principales modificaciones y precisiones en esta materia son:

- a) Coexisten los dos procedimientos simultáneos que se contenían

---

<sup>11</sup> En términos del régimen de transición, los contribuyentes que tributaban en el régimen simplificado conforme a la ley que se abroga, deben cuantificar una utilidad por el abandono del régimen, no obstante que conforme al artículo 67-G de la Ley abrogada, sólo debían pagar el impuesto en los casos de fusión, liquidación, o cuando dejaran de cumplir con los requisitos que preveía dicha ley, y en la medida en que efectuaran retiros de utilidades, con cargo a la cuenta de utilidad pendiente de gravar.

Consideramos que el establecer un impuesto de manera anticipada a las utilidades pendientes de gravamen en el régimen simplificado, condicionando la causación al hecho de que tales beneficios se reinviertan en la adquisición de activos fijos, es retroactivo y por ende, inconstitucional.

en los artículos 120, fracción II (primer procedimiento) y 121 (segundo procedimiento) de la ley que se abroga.

Resulta importante mencionar que en lo tocante al primer procedimiento, deberá restarse del reembolso por acción, la suma de los saldos por acción de la cuenta de capital de aportación y de la cuenta de utilidad fiscal neta. No obstante que la Ley no lo precisa, asumimos que la intención consiste en que habrá dividendo o utilidad distribuida, cuando el resultado de la operación de resta antes mencionado sea positivo.

Por su parte, permanece el segundo procedimiento, con la precisión de que la utilidad distribuida gravable conforme a la fracción II del artículo 89 (que se obtiene de restar a la utilidad distribuida conforme al segundo procedimiento, que se comenta, la utilidad determinada, conforme al primer procedimiento), ahora se considerará para reducciones de capital subsecuentes como aportación de capital.

Lo anterior, aunado al cambio sufrido en el primer procedimiento, según lo explicado, pudiera generar efectos económicos adversos.

- b) La utilidad distribuida gravable que resulta del reembolso proveniente de comparar la cuenta de capital de aportación actualizado (“CUCA”) y el capital contable, se considera como aportación para efectos de dicha cuenta fiscal.<sup>12</sup>
- c) Se establece como supuesto de reducción de capital, la adquisición que una sociedad realice de las acciones emitidas por otra que sea directa o indirectamente su tenedora.
- d) En el caso de escisión o fusión por constitución, se considerará como reducción de capital la transmisión de activos monetarios a las sociedades que surjan de tales actos, cuando dicha transferencia origine que los activos monetarios transmitidos representen en dichas sociedades, más del 51% de sus activos totales.
- e) Se precisa que se considerará reducción de capital, cuando la sociedad escidente o la fusionante, conserve activos monetarios que representen más del 51% de sus activos totales, exceptuando

---

<sup>12</sup> Este procedimiento es equivalente al que se contenía en el artículo 121 de la ley abrogada.

de lo anterior a las empresas que integran el sistema financiero.

- f) Se establece que en supuesto de recompra de acciones por la propia emisora a que se refiere el artículo 14 Bis-3 de la Ley del Mercado de Valores, continuará considerándose dicho acto como una reducción de capital, con la diferencia de que en el caso en que la adquisición de acciones propias se haga con recursos que se obtengan a través de la emisión de obligaciones convertibles en acciones, el plazo en el que las acciones deben de recolocarse para no causar el gravamen, será el de la emisión de dichas obligaciones.