

DEL EJECUTIVO FEDERAL, CON PROYECTO DE DECRETO QUE REFORMA Y ADICIONA DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

México, DF, a 27 de marzo de 2009.

Secretarios de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión Presentes

Por instrucciones del presidente de la República y en ejercicio de la facultad que le confiere el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con fundamento en lo establecido en el artículo 27, fracción I, de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, me permito remitir la iniciativa de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, documento que el titular del Ejecutivo federal propone por el digno conducto de ese órgano legislativo.

Sin otro particular, reciban un cordial saludo.

Atentamente
Cuauhtémoc Cardona Benavides (rúbrica)
Subsecretario de Enlace Legislativo

Diputado César Horacio Duarte Jáquez Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión Presente

En ejercicio de la facultad que me confiere el artículo 71, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por su digno conducto, someto a consideración del honorable Congreso de la Unión iniciativa de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con base en la siguiente

Exposición de Motivos

I. Código Fiscal de la Federación

A. Declaraciones

A fin de continuar con las medidas de simplificación que en los últimos años se han venido dando, se propone la reforma al artículo 32 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de establecer y formalizar que las declaraciones complementarias sustituyen a la declaración presentada anteriormente por lo que deben contener no solamente la información que se modifica sino todos los demás datos requeridos en la declaración original, lo cual permite al contribuyente contar con un solo documento para conocer su última declaración.

Lo anterior, no implicaría mayor carga para el contribuyente puesto que al presentar su declaración por vía electrónica, los contribuyentes podrán recuperar la declaración que pretenden modificar sin que sea necesario volver, a capturar la información ni borrar los demás datos que no pretenden modificar.

B. Exportaciones

Se ha observado que uno de los casos más importantes de solicitudes de devolución fraudulentas es la aplicación de la tasa del 0 por ciento del impuesto al valor agregado, al valor de la enajenación de bienes que no se exportan o que se exportan por valores menores a los declarados.

Por ello, con el fin de combatir esta práctica fiscal indebida, se propone reformar el artículo 59, primer párrafo en su encabezado y adicionar una fracción VII a éste, del Código Fiscal de la Federación, de tal manera que las

presunciones contempladas en dicho artículo también sean aplicables para la comprobación de la realización de los actos o actividades por los que se deban pagar contribuciones y, por ende, la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales.

Con las modificaciones señaladas en el párrafo anterior, se propone establecer supuestos en los que se presume que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional, independientemente de que cuente con el pedimento de exportación, ya que este último documento sólo servirá para probar que el contribuyente cumplió las formalidades relativas a la salida de bienes del territorio nacional; sin embargo, la existencia material de la operación de exportación recaerá en el propio contribuyente, cuando, exista requerimiento de las autoridades fiscales.

C. Participación en delitos fiscales

La autoría y participación de los sujetos activos en los delitos fiscales se encuentra prevista en el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación; no obstante, actualmente muchos contadores, abogados, agentes aduanales o cualesquiera otros profesionistas, técnicos o sus auxiliares, evaden la acción de la justicia sobre la excusa débil de la "reserva en la información o secreto profesional", o de que su intervención se limita a una sugerencia u opinión que puede o no ser tomada en cuenta por el contribuyente, buscando que su acción quede impune.

Dichas conductas constituyen un querer y entender el incumplimiento de obligaciones fiscales de carácter patrimonial, sea en la modalidad de acción omisiva o activa, por lo que tal incumplimiento al amparo de la opinión, sugerencia, inducción, ayuda o auxilio de esas personas, debe ser reprochado penalmente a efecto de salvaguardar como bien jurídico tutelado a la hacienda pública o al sistema tributario.

Así, se ha detectado que estos sujetos han propuesto a los contribuyentes, entre otros esquemas, la utilización de sociedades cooperativas —e inclusive los propios sujetos las constituyen— a efecto de aplicar de manera inadecuada el concepto de previsión social, como más adelante se explica.

Por lo anterior, se estima conveniente contar con un tipo penal específico que inhiba la participación de quienes con la calidad de contadores, abogados, agentes aduanales o cualquier otra profesión, técnica o auxiliar de éstas, concierten, induzcan, ayuden o auxilien a los contribuyentes a la realización de los delitos de contrabando o defraudación fiscal. Lo anterior, con la aplicación de las mismas penas que se establecen para esos delitos.

II. Ley del Impuesto sobre la Renta

A. Previsión social

La previsión social como gasto estrictamente indispensable de las empresas se sujeta a requisitos, modalidades y límites para su deducción, en los términos del artículo 31, fracción XII, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por otra parte, a montos máximos respecto de la exención del ingreso que por dicho concepto perciben los trabajadores, en los términos del artículo 109, fracción VI, y sexto párrafo, de dicho ordenamiento.

Asimismo, dentro de las reformas fiscales a la Ley del Impuesto sobre la Renta que entraron en vigor en enero de 2002, se incorporó la definición de previsión social para precisar su alcance. De esta forma, en el artículo 80. de la citada ley se establece que para los efectos de ésta se considera previsión social a las erogaciones efectuadas por los patrones a favor de sus trabajadores que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de dichos trabajadores, 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.

Por otra parte, las sociedades cooperativas han constituido una organización de importancia y trascendencia para la sociedad ya que, conforme a la Ley que las regula, su objetivo fundamental es la satisfacción de las necesidades y aspiraciones económicas, sociales y culturales de sus socios.

Para alcanzar el referido objetivo, la Ley General de Sociedades Cooperativas establece la constitución de diversos fondos, entre ellos el "fondo de previsión social" que deberá destinarse a reservas para cubrir los

riesgos, enfermedades profesionales, pensiones y haberes de retiro de socios, primas de antigüedad y para fines diversos que cubran gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

No obstante lo anterior, respecto del fondo de previsión social, se han venido aplicando en forma inadecuada las disposiciones fiscales relacionadas con la previsión social; es decir, no se consideran los límites, requisitos y condiciones establecidos en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la deducción del gasto de la sociedad cooperativa y la exención del ingreso de los socios.

Lo señalado en el párrafo anterior se ha instrumentado a través de la constitución de sociedades cooperativas, que ofrecen la prestación de sus servicios en forma directa o indirecta a las empresas, en las que los trabajadores de dichas empresas se convierten en socios de las sociedades cooperativas.

Los fondos de previsión social se crean y entregan a los socios cooperativistas periódicamente, ya sea en forma semanal, quincenal o mensual, sin contar con un periodo razonable de permanencia de la reserva que se crea para ello y sin que se acredite que los mismos se destinan a los conceptos que en ellos se incluyen como previsión social. Las cantidades entregadas a los socios regularmente son muy superiores a las que por concepto de anticipos por rendimientos reciben en los mismos periodos.

La operación descrita tiene una consecuencia fiscal adversa para el socio cooperativista que recibe las cantidades de los fondos de previsión social, ya, que para que pueda considerarlas como ingresos exentos, además de estar comprendidos en el límite previsto en el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán acreditar que el ingreso percibido lo destinaron efectivamente a las erogaciones de los distintos conceptos a que se refieren los fondos de previsión social, de lo contrario, el ingreso es gravable para el socio.

De conformidad con lo señalado, se ha aplicado en forma inadecuada lo señalado en los artículos 8o., 31, fracción XII, y 109, fracción VI, y penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, argumentando que al referirse tales preceptos al término "trabajadores", los requisitos señalados para la deducción del gasto y el límite de la exención no son aplicables a los "socios cooperativistas".

Por todo lo anterior, y en atención a los múltiples y constantes planteamientos de la sociedad, se presenta esta iniciativa con la finalidad de aclarar el alcance que hoy en día tienen las disposiciones fiscales aplicables a los fondos de previsión social de sociedades cooperativas, mediante la incorporación de un tratamiento fiscal específico para dichos fondos; aún y cuando las disposiciones fiscales vigentes, incluyendo los requisitos y límites que éstas contienen, son las aplicables a los referidos fondos.

En efecto, atendiendo al mandato del artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación y a lo señalado por el Poder Judicial de la Federación en materia de la interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales, la adecuada interpretación de las disposiciones fiscales en materia de previsión social es que el ingreso por los servicios personales prestados por los socios cooperativistas se regula dentro del Capítulo I, "De los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado", Título IV, "De las Personas Físicas", de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así, el artículo 110 de la Ley del Impuesto sobre la Renta asimila a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado a los rendimientos y anticipos que obtengan los socios cooperativistas.

Asimismo, dado que los fondos de previsión social, que se constituyen por ministerio de ley, comparten la misma naturaleza de la previsión social definida y regulada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tal asimilación comprende a los citados fondos; es decir, no obstante que los socios cooperativistas no son trabajadores, por disposición expresa de la ley, los ingresos percibidos por los socios cooperativistas, incluidas las prestaciones, son asimilados a ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

En este contexto, se debe atender a las reglas señaladas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para la previsión social, que en resumen son las siguientes:

- i. Se considera previsión social a las erogaciones efectuadas que tengan por objeto satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras, así como el otorgar beneficios a favor de los trabajadores, 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 (artículo 8o.).
- ii. Que las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores (artículo 31, fracción XII).
- iii. Es ingreso exento del impuesto sobre la renta el percibido con motivo de subsidios por incapacidad, becas educacionales para los, trabajadores o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas, y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo (artículo 109, fracción VI).
- iv. La exención señalada en el inciso que antecede se limita a siete veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año (artículo 109, sexto párrafo).

En resumen, la previsión social, como gasto estrictamente indispensable de las empresas, está sujeta a requisitos y condiciones para su deducción y por otra parte sujeta a límites respecto de la exención del ingreso de las personas físicas que la reciben, con lo que se evita la erosión de la base del impuesto sobre la renta y favorece a los trabajadores de menores ingresos.

Así, la tesis de jurisprudencia por contradicción 2a./J.58/2007 confirmó que las prestaciones de previsión social no son de un destino indefinido; es decir, que para que se pueda efectuar su deducción y estar exentas para los perceptores, deberá comprobarse que las mismas se destinaron a los conceptos previstos en el artículo 8o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta, evitando de esta forma la entrega simulada de previsión social.

B. Alimentos

El artículo 109, fracción XXII de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de ingresos por concepto de alimentos, en los términos de ley; sin embargo, resulta importante precisar que la acepción a que se refiere la ley fiscal es la relativa a la obligación de los adoptantes, adoptados, cónyuges, concubinos, padres, hijos, hermanos y parientes colaterales de otorgar alimentos al acreedor alimentario de que se trate, contenida en el Código Civil Federal y en los códigos civiles de las entidades federativas.

Lo anterior, con objeto de evitar confusiones y de otorgar la certeza de que no deben pagar impuesto sobre la renta los acreedores alimentistas que perciban ingresos por concepto de alimentos en términos del Libro Primero, Título Sexto, Capítulo II, del Código Civil Federal y sus correlativos de los códigos civiles de las entidades federativas.

En estos casos se pretende evitar que las sociedades en nombre colectivo u otras personas morales o figuras jurídicas, haciendo una incorrecta interpretación de las disposiciones fiscales y pretendiendo con ello abusar del régimen legal que las regula, entreguen a sus socios ingresos que no hubieran sido objeto de impuesto sobre la renta alguno al denominarles "alimentos".

La propuesta aclara que las cantidades que las personas morales eroguen por concepto de "alimentos" en favor de otras personas no son ingresos exentos en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al no ser éste el alcance que dicho concepto tiene para el Código Civil Federal y para los códigos civiles de las entidades federativas, sino que, por el contrario, en este caso constituyen cantidades que se entregan a cuenta de utilidades de la sociedad, tal como establece la Ley General de Sociedades Mercantiles, las cuales, por ende, son cantidades sujetas al impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, se propone reformar la fracción XXII antes señalada para precisar que los ingresos que se encuentran exentos del impuesto sobre la renta únicamente corresponden a los alimentos a los que se refiere el Libro Primero, Título Sexto, Capítulo II, del Código Civil Federal y sus correlativos de los códigos civiles de

las entidades federativas, es decir, aquéllos que se dan entre personas físicas con alguna relación familiar o de parentesco.

C. Erogaciones superiores a los ingresos declarados

Se plantea reformar el segundo párrafo del artículo 107 de Ley del Impuesto sobre la Renta, relativo a la facultad de las autoridades fiscales de determinar presuntivamente ingresos omitidos, con la finalidad de otorgar certeza jurídica al aclarar el alcance del término erogación contenido en el mismo, ya que se ha interpretado que ese concepto se limita únicamente a los gastos, a las adquisiciones de bienes y a los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras, cuando en realidad aplica a cualquier tipo de erogación que realice el contribuyente. Asimismo, se propone reformar el tercer párrafo del referido artículo a efecto de precisar que, con independencia de que el contribuyente presente su declaración, las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente ingresos omitidos en los términos previstos en dicho precepto.

D. Dividendos o utilidades

Se propone reformar el artículo 165, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a fin de considerar como dividendos o utilidades a los intereses que perciban los socios respecto de sus aportaciones dentro de una sociedad de responsabilidad limitada durante el inicio de operaciones, cuando así se estipule en el contrato social, haciendo remisión para esos efectos al artículo 85 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, así como para aclarar que, por ende, les resulta aplicable el mismo tratamiento que se prevé en dicha fracción I.

Por lo anteriormente expuesto, me permito someter a consideración de ese Congreso de la Unión, la siguiente iniciativa de

Decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Impuesto sobre la Renta

Artículo Primero. Se **reforman** los artículos 32, cuarto párrafo, y 59, primer párrafo, en su encabezado, y se **adicionan** los artículos 59, fracción VII, y 109 Bis, del Código Fiscal de la Federación, para quedar como sigue:

Artículo 32. ...

La modificación de las declaraciones a que se refiere este artículo se efectuará mediante la presentación de declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración aún cuando sólo se modifique alguno de ellos.

...

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, así como de la actualización de las hipótesis para la aplicación de las tasas establecidas en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

...

VII. Que los bienes que el contribuyente declare haber exportado fueron enajenados en territorio nacional y no fueron exportados, cuando éste no exhiba, a requerimiento de las autoridades fiscales, la documentación o la información que acredite cualquiera de los supuestos siguientes:

a) La existencia material de la operación de adquisición del bien de que se trate o, en su caso, de la materia prima y de la capacidad instalada para fabricar o transformar el bien que el contribuyente declare haber exportado.

b) Los medios de los que el contribuyente se valió para almacenar el bien que declare haber exportado o la justificación de las causas por las que tal almacenaje no fue necesario.

c) Los medios de los que el contribuyente se valió para transportar el bien a territorio extranjero. En caso de que el contribuyente no lo haya transportado, deberá demostrar las condiciones de la entrega material del mismo y la identidad de la persona a quien se lo haya entregado.

La presunción a que se refiere esta fracción operará aún cuando el contribuyente cuente con el pedimento de exportación que documente el despacho del bien.

...

Artículo 109 Bis. Será sancionado con las mismas penas de los delitos de contrabando o de defraudación fiscal quien, con la calidad de contador, abogado, agente aduanal o cualquier otra profesión, técnica o auxiliar de éstas, concierte, induzca, ayude o auxilie a los contribuyentes a la realización de los delitos de contrabando y su asimilación o defraudación fiscal y su asimilación, o a la presunción de estas conductas o hechos descritos en este Código.

Artículo Segundo. Se **reforman** los artículos 8o., quinto párrafo; 109, fracciones VIII y XXII, y sexto y séptimo párrafos; 107, segundo y tercer párrafos, y 165, fracción I, y se **adicionan** los artículos 31, fracción XXIII, y 109, fracción VI, segundo párrafo, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para quedar como sigue:

Artículo 8o. ...

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 por las personas morales a favor de personas que no tengan el carácter de trabajadores o de socios o miembros de sociedades cooperativas.

...

Artículo 31. ...

XXIII. 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, siempre que se cumpla con los siguientes requisitos:

a) 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.

b) Que el fondo de previsión social esté destinado en términos del artículo 57 de la Ley General de Sociedades Cooperativas a las siguientes reservas:

1. Para cubrir riesgos y enfermedades profesionales.
2. Para formar fondos y haberes de retiro de socios.
3. Para formar fondos para primas de antigüedad.
4. Para formar fondos con fines diversos que cubran: gastos médicos y de funeral, subsidios por incapacidad, becas educacionales para los socios o sus hijos, guarderías infantiles, actividades culturales y deportivas y otras prestaciones de previsión social de naturaleza análoga.

Para aplicar la deducción a que se refiere este numeral la sociedad cooperativa deberá pagar, salvo en el caso de subsidios por incapacidad, directamente a los prestadores de servicios y a favor del socio

cooperativista de que se trate, las prestaciones de previsión social correspondientes, debiendo contar con la documentación comprobatoria expedida a nombre de la sociedad cooperativa.

c) 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.

...

Artículo 107. ..

Para los efectos de este artículo también se consideran erogaciones los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los traspasos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.

...

Artículo 109 ...

VI. ...

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

VIII. Los provenientes de cajas de ahorro de trabajadores y de fondos de ahorro establecidos por las empresas para sus trabajadores cuando reúnan los requisitos de deducibilidad del Título II de esta ley o, en su caso, de este título.

...

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 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 salario mínimo general 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 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, indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, contratos colectivos de trabajo o contratos ley, reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral, concedidos de manera general de acuerdo con las leyes o contratos de trabajo, 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.

Artículo 165. ...

I. Los intereses a que se refieren los artículos 85 y 123 de la Ley General de Sociedades Mercantiles y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de obligacionistas u otros, por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.

...

Transitorio

Único. El presente decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación el Diario Oficial de la Federación.

Reitero a usted, ciudadano Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del honorable Congreso de la Unión, las seguridades de mi consideración atenta y distinguida.

México, Distrito Federal, a veintiséis de marzo de dos mil nueve.

Sufragio Efectivo. No Reelección.

Felipe de Jesús Calderón Hinojosa (rúbrica)

Presidente de los Estados Unidos Mexicanos