

ASPECTOS SOBRESALIENTES DE LA LEY QUE ARMONIZA DIVERSAS DISPOSICIONES CON EL ACUERDO GENERAL DE ARANCELES Y COMERCIO, LOS TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PARA SIMPLIFICACIÓN FISCAL

Arturo Pérez Robles

Sumario: I. Introducción; II. Código Fiscal de la Federación; III. Ley del Impuesto sobre la Renta; IV. Impuestos al activo; V. Impuesto al valor agregado.

I. INTRODUCCIÓN

El 20 de julio de 1992 se publicó, en el **Diario Oficial de la Federación**, la Ley que Armoniza Diversas Disposiciones con el Acuerdo General de Aranceles y Comercio, los tratados para evitar la doble tributación y para simplificación fiscal, misma que incorpora, dentro del texto de las diversas leyes impositivas especiales, disposiciones que se habían dado a conocer en el Decreto por el que se exime y otorgan facilidades administrativas, respecto de las contribuciones que se indican (*El Decreto*) publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 25 de marzo del año en curso, así como ciertos cambios relevantes en función de la adopción al sistema del G.A.T.T.

Así mismo, a través de la ley en cita se dan a conocer importantes reformas en materia fiscal, punitiva y concretamente, se dan las reglas en cuanto a la posibilidad de otorgar caución para efectos de que los procesados por delitos fiscales puedan obtener su libertad caucional.

A continuación, señalaremos brevemente las reformas que a nuestro juicio, son de mayor relevancia y que la ley aludida instituyó

en el Código Fiscal de la Federación (*CFF*), en la Ley del Impuesto sobre la Renta (*LISR*), en la Ley del Impuesto al Activo (*LIMPAC*) y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (*LIVA*).

II. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1) Determinación de Contribuciones (artículos 20, tercero de vigencia anual y segundo transitorio fracción I)

Estas disposiciones pretenden adecuarse a las reglas de desmonetización de la unidad de cuenta actual operante en nuestro sistema monetario y la inclusión de la nueva unidad, denominada «peso nuevo», de conformidad con el Decreto por el que se crea una nueva unidad del sistema monetario de los Estados Unidos Mexicanos, publicado en el **Diario Oficial de la Federación** el 22 de junio de este año.

El texto del artículo 20, mismo que contempla los ajustes por centavos en la nueva unidad monetaria, entrará en vigor el 1 de enero de 1994 y se contiene un régimen transitorio durante 1993, en razón a que durante este año coexistirán tanto la nueva unidad monetaria como la unidad de cuenta, que se desmonetiza por el decreto referido en el párrafo anterior.

2) Expedición de comprobantes (artículos 29 A y segundo transitorio)

A partir del 1° de enero de 1992, se incorporó al *CFF* el artículo 29 A, mismo que señala los requisitos que deben contener los comprobantes para efectos fiscales, derogándose tácitamente el artículo 36 del Reglamento del Código invocado.

Por otra parte, el artículo 29 del mismo ordenamiento legal sufrió modificaciones de importancia, destacando básicamente el requisito de impresión de dichos comprobantes en establecimientos autorizados, obligación que entró en vigor el 1° de julio del año en curso, según disposición transitoria de la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga

Diversas Disposiciones Fiscales publicada en el **Diario Oficial de la Federación**, el 20 de diciembre de 1991 (Ley de Reformas), y que por resolución general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, su «*Vacatio Legis*» se postergó hasta el 1° de octubre del mismo año.

Ahora bien, las reformas, objeto de estudio, modifican el primer párrafo del artículo 29-A del CFF para establecer ahora que: «Los comprobantes a que se refiere el artículo 29 de este Código, *además de los requisitos que el mismo establece* deberán reunir lo siguiente» modificación aclaratoria (y en mi opinión innecesaria) cuyo objeto medularmente consiste en dar el tratamiento formal de requisito a lo que ya tenía dicho carácter, esto originó ciertas confusiones, pues el párrafo en comento, por disposición transitoria, entrará en vigor hasta el 1° de enero de 1993, pensándose que con ello la disposición transitoria e incluso la resolución general de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que dispusieron la entrada en vigor de la obligación de impresión aludida anteriormente, hasta el 1° de octubre de este año, quedaron derogados por esta reforma y con ello, el plazo para cumplir con la pluricitada obligación, debería acaecer hasta el 1° de enero de 1993, según se ha indicado.

En nuestra opinión, tal conclusión es inexacta, pues la modificación al párrafo comentado, esto es, la frase aclaratoria que formalmente da al carácter de requisito a la obligación de impresión en materia de comprobantes, entrará en vigor el 1° de enero de 1993, no la obligación misma contenida en el artículo 29 del CFF, la que permanece incólume en los términos de la disposición transitoria de la ley de Reformas y de la resolución miscelánea que postergó su vigencia.

3) Multas (artículo 76 fracción II)

Se reforma este precepto para señalar que la sanción por la omisión total o parcial del pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, se fijará entre el 70% y el 100% del valor de la contribución omitida.

Anteriormente, la disposición fijaba un porcentaje único del 100% que se aplicaba cuando la autoridad determinaba contribuciones al ejercer sus facultades de comprobación, sin que se considerara, para tal efecto, las condiciones específicas del infractor ni las circunstancias de comisión en cada caso concreto, situación reconocida por nuestro poder judicial federal y que sirvió de base para declarar inconstitucional el texto del citado precepto.

Es así como se reforma la citada fracción II del invocado artículo 76, contemplando bajo el nuevo texto parámetros para la imposición de multas, siendo así que las autoridades sancionadoras deberán fundar y motivar cada caso concreto, valorando las condiciones del infractor y las circunstancias que dieron origen a la infracción respectiva.

4) Libertad Caucional (artículo 92)

Este dispositivo ha sido objeto de innumerables comentarios, pues a través de la reforma que se comenta se han generado modificaciones importantes en materia de delitos fiscales, mismas que a continuación se enuncian:

- a) La autoridad fiscal deberá presentar la cuantificación del daño o perjuicio simultáneamente con la querrela o declaratoria de perjuicio, misma que sólo surtirá efectos en el procedimiento penal.
- b) La libertad bajo caución será operante incluso cuando el término medio aritmético de la pena exceda de cinco años.
- c) La caución será fijada por la autoridad judicial y no sustituirá a la garantía del interés fiscal que deba otorgarse de conformidad con el artículo 141 del *CFF*.
- d) La reforma señala que las cifras correspondientes a la cuantificación del daño o perjuicio que al efecto señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como la caución que fije la autoridad judicial, se actualizarán con índices inflacionarios en el mes de enero de cada año.

5) Delitos de Contrabando y Defraudación Fiscal (artículos 104 fr. I y II, 108)

Estas reformas suprimen la mención que contenían los preceptos aludidos en incluir, para la determinación de la pena, el monto de los recargos y actualización generados por la omisión en el pago de contribuciones.

El sentido de estas modificaciones es atinado, pues resulta absurdo que una misma omisión pueda ser sancionada de manera distinta según el momento en que la autoridad cuantificara el daño, en el entendido de que el monto de la contribución omitida no era el único parámetro para determinar la aplicación de la pena, sino también los recargos y la actualización, que son conceptos que se generan con el transcurso del tiempo y que no existen al momento en que se realiza la conducta tipificada por el ordenamiento punitivo.

6) Procedimiento Contencioso Administrativo (artículos 207 y segundo transitorio fr. II)

La reforma del artículo 207 del *CFE* en materia de procedimiento contencioso administrativo, viene a colación con la reforma al artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, en lo tocante a la competencia de las salas regionales que integran dicho órgano materialmente jurisdiccional.

A partir de 1994, según se estableció en disposición transitoria, la Sala competente para conocer de juicios de nulidad en razón al territorio, será la Sala en cuya circunscripción territorial se encuentre ubicado el domicilio fiscal del contribuyente, salvo en el supuesto en que dicho accionante sea una empresa que compone el sistema financiero, sea una empresa que consolida para efectos fiscales en los términos de los artículos 57-A y siguientes de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ya sea que tengan el carácter de controladoras o controladas y cuando se trate de contribuyentes que no tengan domicilio fiscal en territorio nacional, en cuyo caso la competencia por territorio seguirá correspondiendo

a la Sala regional en cuya circunscripción se ubique la sede de la autoridad que dicte la resolución impugnada, tal y como acontecerá, en cualquier hipótesis, hasta el 31 de diciembre de 1993.

III. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1) Ajustes a los Pagos Provisionales (artículos 8, 9, 12 A, 57 K, 57 N, 57 P, 111)

A través del *El Decreto* y concretamente en su *Artículo Segundo*, el Presidente de la República, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, eximió a los contribuyentes de los títulos II y IV, en este último supuesto, respecto de aquellos que realizan actividades empresariales, de la obligación de efectuar el segundo ajuste a los pagos provisionales del Impuesto sobre la Renta y en su caso, del Impuesto al Activo.

En el considerando de dicho decreto, textualmente se señaló que las causas que motivaron el establecimiento de los pagos provisionales y los ajustes a los mismos, requieren adecuarse a las circunstancias de nuestra economía. Aunque el considerando no lo señala textualmente, en nuestra opinión, el hecho de que nuestra economía viva un período de inflación controlada, no justificaba que las empresas continuaran realizando un segundo ajuste a sus pagos provisionales, que básicamente consistía en el cálculo de un impuesto del ejercicio, tomando en consideración que dentro de los tres meses siguientes a su cierre existe la obligación de presentar la declaración definitiva determinando y enterando las cantidades que procedan.

Pretendiendo elevar el rango de ley de supresión al segundo ajuste, se modifican diversos numerales de la *LISR* para reconocer esta circunstancia, ya sea que los pagos provisionales se efectúen en apego al régimen de consolidación, ya sea de acuerdo con las reglas atinentes a la asociación en participación y al fideicomiso o bien, de acuerdo con los artículos 12-A y 111 relativos a pagos provisionales realizados por personas morales y físicas, respectivamente, que tributan al amparo del régimen general de ley.

2) Pagos Provisionales (artículos 12, 111 67-H, noveno transitorio, fr. I)

Las principales reformas en materia de pagos provisionales son tres; las atinentes al período del pago; las reglas relativas a la escisión de sociedades y las normas que corresponden a su reducción.

a) Período del pago

Se adiciona un nuevo párrafo a la fracción III del artículo 12 y un último párrafo al artículo 111, numerales relativos a personas morales y personas físicas con actividades empresariales, respectivamente, para establecer que aquellos contribuyentes que en su último ejercicio hayan obtenido ingresos inferiores a los dos mil millones de pesos, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto en forma trimestral.

Esta disposición también estaba contenida en el *Decreto*, y concretamente en su *artículo primero*.

Tratándose de personas morales, la ley señala que no podrán apegarse al beneficio de efectuar pagos provisionales trimestrales aquellos contribuyentes que puedan ser considerados como una sola persona moral para efectos del artículo 32-A del *CFF*.

La excepción anterior merece ciertos comentarios:

- i) El artículo 32-A del *CFF* establece los supuestos en los cuales existe la obligación, para los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales y personas morales, de dictaminar forzosamente sus estados financieros, por Contador Público autorizado para tal efecto.
- ii) El mismo precepto señala que están obligados a dictaminar quiénes en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a cinco mil ochocientos cincuenta millones de pesos, que el valor de su activo sea superior a once mil setecientos millones de pesos o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio anterior.

Continúa señalando el precepto que, para determinar si existe obligación de dictaminar los estados financieros, se considerará como una sola persona moral el conjunto de aquellas que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

— Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones con derecho a voto.

— Cuando exista un control efectivo por una misma persona física o moral de acuerdo con el artículo 57 C de la *LISR*.

iii) Ahora bien, resulta de vital importancia determinar el sentido de la locución «para efectos», contenida en el artículo 12 fracción III de la *LISR*, debido a que serían distintas las consecuencias fiscales, si interpretamos la disposición en el sentido de que la ley no permite que realicen pagos provisionales trimestrales aquellos contribuyentes que formen una entidad económica en los términos del artículo 32-A del CFF, al hecho de que interpretamos que la norma, adicionalmente, requiere que dichos causantes se ubiquen en la hipótesis del dictamen obligatorio, pues para estos efectos el artículo 32-A establece la ficción de considerar como una sola persona moral a un grupo de ellas.

Atendiendo a esta última postura, podría concluirse que un grupo de personas morales que no se encuentren dentro del supuesto de dictamen obligatorio y que en el ejercicio inmediato anterior no hayan obtenido ingresos superiores a los dos mil millones de pesos, podrán efectuar sus pagos provisionales en forma trimestral.

Curiosamente, en la reforma al artículo 67-H, numeral relativo a los pagos provisionales de las personas morales que pagan el impuesto bajo el régimen simplificado, se contempla la misma hipótesis para la presentación trimestral de dichos pagos, pero sin hacer referencia a la excepción prevista anteriormente.

b) Reglas relativas a la escisión

Tratándose de escisión de sociedades, el artículo 12 de la *LISR* señala que en el ejercicio en que se lleve a cabo la escisión, las sociedades escindidas realizarían pagos provisionales en forma trimestral,

únicamente si la escidente los efectuaba de dicha manera con anterioridad a la consumación del negocio corporativo que se analiza.

c) Disminución del monto de los pagos provisionales

La reforma a la fracción IV del artículo 12 señala que, cuando se disminuyan los pagos provisionales, en todo caso se causarán recargos por la diferencia entre el monto efectivamente enterado y el que debió haberse enterado de no llevarse a cabo la reducción.

En nuestra opinión, esta reforma nos parece injusta debido a que se causarán recargos incluso cuando el pago provisional reducido, calculado conforme al artículo 8 del Reglamento de la *LISR*, corresponde al pago provisional calculado en base a cifras reales concernientes al ejercicio en que se lleva a cabo la reducción.

Las reglas que se han comentado en este apartado, se aplicarán a partir de los meses de julio, agosto y septiembre de 1992.

3) Deducción de Donativos (24 fr. 1, artículo noveno transitorio fr. II y III)

En cuanto a la deducción de donativos, se originan varias reformas en la *LISR*, reubicando a las personas autorizadas para recibirlos en los términos de la fracción I del artículo 24, en un nuevo artículo 70 B, incluyendo dentro de las mismas a los hospitales u organizaciones de investigación médica.

Asimismo, se señala que el monto de los donativos en un ejercicio, que podrá deducirse por el contribuyente, no podrá exceder del 20% de su utilidad fiscal, sin incluir en ésta la propia deducción de donativos, pues dicha partida permanecerá latente en cuanto a su monto deducible, precisamente hasta que se haga el cálculo de la utilidad fiscal.

Si en el ejercicio en que se efectúa el donativo, el contribuyente obtiene pérdida fiscal, el mismo podrá deducirse en el ejercicio siguiente siempre que, adicionado de los donativos que en su caso se

otorguen en este último ejercicio, no excedan del 20% de la utilidad fiscal del contribuyente según se explicó anteriormente.

Esta disposición entrará en vigor el 1° de enero de 1993.

Por último, cuando los donativos se otorguen a instituciones autorizadas para recibirlos, para las cuales dichos donativos representen más del 80% de los recibidos en el ejercicio, podrán deducir, en lugar del 20%, el 80% en 1993; el 68% en 1994; el 56% en 1995; el 44% en 1996; y el 32% en 1997.

4) Intereses Percibidos por Establecimientos en el Extranjero, de Instituciones de Crédito del País (52-B)

No obstante haber sido derogado este párrafo a partir de enero de 1992, se incorpora nuevamente al texto del artículo que se comenta, para señalar que cuando se hagan pagos de intereses a establecimientos en el extranjero, de instituciones de crédito del país, no se causará el gravamen en el caso de que, de haber sido pagados directamente en el extranjero, quedarían exentos de acuerdo al artículo 154-A de la *LISR*.

Esta disposición resulta justa, si se considera que su inclusión obedece al régimen especial de retención que deben observar las sucursales extranjeras de instituciones de crédito mexicanas, respecto de los recursos que dichas sucursales reciban en el extranjero.

En efecto, con el artículo que se comenta en coordinación con el artículo 154-A de la *LISR*, se pretende poner en igualdad de circunstancias a los bancos mexicanos que operan en el extranjero a través de una sucursal con las instituciones de crédito extranjeras, por las operaciones que aquéllos realicen en el extranjero gravando los ingresos que obtengan por la colocación directa de capital en territorio nacional, pero evitando la causación del impuesto a los residentes en el extranjero que perciban intereses de dichas sucursales.

En este orden de cosas, resulta congruente el párrafo que se adiciona a este numeral, pues al igual que los bancos extranjeros, las sucursales de instituciones de crédito mexicanas no efectuarán retención alguna a los intereses que se paguen a residentes en el extranjero que se ubiquen en los supuestos del invocado artículo 154 A de la *LISR*.

5) Personas Morales No Contribuyentes (artículos 70, 70-B, artículo noveno transitorio fr. II)

Se reorganiza la fracción XI del artículo 70 para incorporar como persona moral no contribuyente a las sociedades y asociaciones que tengan fines tecnológicos y se adiciona una fracción XV para contemplar a las organizaciones con fines políticos, deportivos o religiosos, quedando excluidas estas últimas de la lista de personas autorizadas para recibir donativos en los términos del artículo 70-B, las que, además, podrán ser objeto de determinación presuntiva de remanente distribuible a que se refiere el artículo 70 de la *LISR* en sus dos últimos párrafos.

Por su parte, el artículo 70-B señala aquellas personas morales que están autorizadas para recibir donativos, así como los requisitos que deben reunir las instituciones asistenciales o de beneficencia, las de enseñanza, las culturales, científicas y tecnológicas para ser consideradas como personas autorizadas para recibir donativos deducibles, mencionando, entre otros requisitos, los siguientes:

- a) Que se constituyan y operen preponderantemente, con el objeto para el cual fueron creadas;
- b) Que no puedan intervenir en campañas políticas;
- c) Que no distribuyan remanente distribuible a sus socios.

6) Exención para Personas Físicas por Ingresos Provenientes de la Subcuenta del Seguro de Retiro (artículo 77 frs. III y X, noveno transitorio fr. II y décimo de vigencia anual)

El 24 de febrero de 1992 se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** un decreto por virtud del cual se reforma la *Ley del*

Seguro Social, creando el *Sistema de Ahorro para el Retiro* dentro del régimen obligatorio.

En el mismo decreto se incorporaron como ingresos exentos para efectos de este impuesto, los provenientes de pensiones vitalicias u otras formas de retiro provenientes de las subcuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la ley antes señalada, con los límites cuantitativos previstos en dicha fracción.

Debido a que el 27 de marzo del mismo año se publicó en el **Diario Oficial de la Federación** el *Decreto por el que se establece, en favor de los Trabajadores al Servicio de la Administración Pública Federal que estén sujetos al régimen obligatorio de la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado*, un sistema de ahorro para el retiro, se reforma la fracción II del artículo 77 de la *LISR* para señalar la misma exención antes comentada en favor de estos trabajadores.

Asimismo, se reforma la fracción X del artículo 77 para señalar que, tratándose de ingresos provenientes de una indemnización por separación, quedan exentas las cantidades que provengan de las cuentas de ahorro en los términos de la *Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado*, hasta por la cantidad de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de contribución.

Cabe mencionar que esta misma exención se otorgó a los beneficiarios de las cuentas del seguro de retiro abiertas en los términos de la *Ley del Seguro Social*, de acuerdo con el citado decreto de fecha 24 de febrero de 1992.

Las reformas antes señaladas y en beneficio de los trabajadores del Estado, entrarán en vigor el 1º de enero de 1993, pero de conformidad con una disposición de vigencia anual, los trabajadores de la Federación, Estados, municipios o de la Administración Pública estatal o municipal, podrán gozar de las exenciones mencionadas durante 1992.

7) Aportaciones Patronales a las Cuentas de Retiro (artículo 77-A)

Al igual que en el supuesto de las aportaciones patronales a las cuentas de ahorro abiertas en los términos de la Ley del Seguro Social, las aportaciones que se efectúen en las cuentas de los trabajadores del Estado en los términos antes expuestos, incluyendo en ambos casos los intereses generados, no serán ingresos gravables para los beneficiarios de las cuentas, sino hasta que dichas cantidades sean retiradas.

8) Entero de Retenciones por Salarios (artículo 80 y noveno transitorio)

El artículo 80 se reforma para señalar que los patrones que en los términos de la *LISR* tengan obligación de efectuar pagos provisionales trimestrales, retendrán a sus trabajadores el impuesto que corresponda en forma mensual, enterando dichas retenciones en forma trimestral, conjuntamente con el pago provisional del período que corresponda.

9) Declaración Anual para Personas Físicas (81, 82, 140, noveno transitorio y décimo de vigencia anual)

Con motivo de las modificaciones sufridas a los preceptos 81 y 82 de la *LISR*, los patrones deberán calcular el impuesto anual a cargo de sus trabajadores, independientemente del ingreso que éstos obtengan, permitiéndoseles discrecionalmente presentar directamente su declaración anual, cuando lo manifiesten por escrito al patrón.

Por otra parte, se modifica el artículo 140 en materia de deducción de donativos, siendo similar en sustancia a la reforma sufrida en la fracción I del artículo 24, misma que se comentó anteriormente.

Así también, se adiciona un fracción V al artículo 140, misma que contempla la deducción de las aportaciones voluntarias a las cuentas individuales de ahorro abiertas en favor de los trabajadores burocráticos, realizadas conforme al decreto que autorizó la constitución de dichas cuentas, según antes se indicó, incluso por las aportaciones

efectuadas durante 1992, tomando como límite el 2% del salario base de cotización del contribuyente, sin que dicho salario pueda exceder de diez veces el salario mínimo general que rija en el Distrito Federal.

10) Ingresos que Perciben Residentes en el Extranjero Provenientes de Fuente de Riqueza Ubicada en Territorio Nacional (artículos 144, 146, 147, 147-A, 154-A)

Las principales modificaciones sufridas al título V de la *LISR* pueden resumirse de la manera siguiente:

a) Fondos de pensiones y jubilaciones

Se incorpora un último párrafo al artículo 144 de la *LISR* para señalar que los ingresos que perciban los fondos de pensiones y jubilaciones constituidos en el extranjero, estarán exentos en el pago del impuesto si reúnen ciertos requisitos, que básicamente consisten en que estén exentos del pago del impuesto los ingresos que perciban tales fondos en su país de origen, que se constituyan conforme a las leyes de dicho país, que los ingresos deriven de inversiones efectuadas por los mismos y que obtengan registro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

b) Ingresos por salarios y honorarios

Se reforma el artículo 146, se deroga el último párrafo del artículo 147 y se adiciona un artículo 147-A, para regular las exenciones tratándose de ingresos por salarios y honorarios que perciban residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Las exenciones para los dos tipos de servicios, pueden resumirse de la manera siguiente:

- i) Se exceptúan del pago del impuesto los ingresos por concepto de salarios y honorarios pagados por residentes en el extranjero, personas físicas o morales, que no tengan establecimiento permanente en el país o que teniendo el servicio una duración menor a 183 días, consecutivos o no, en un período de doce meses.

ii) Cuando el servicio tenga una duración mayor a los 183 días se estará exento por los ingresos que no excedan de treinta y dos millones de pesos.

iii) En caso de que el ingreso exceda los treinta y dos millones de pesos, por el excedente se retendrá el 15% siempre que no se exceda el límite de los doscientos cincuenta y seis millones de pesos, pues de ser así, sobre el excedente de esta última cantidad se retendrá el 30%.

Ahora bien, las reformas a los artículo 146 y 147-A estaban contenidas en el artículo quinto de *El Decreto*, que por disposición transitoria entró en vigor el 1° de julio de este año.

Por su parte, el artículo cuarto transitorio de *El Decreto*, eximió totalmente del pago del ISR a los residentes en el extranjero que obtuvieran ingresos por salarios y honorarios con fuente de riqueza ubicada en el país, sin límite alguno, siempre que los mismos se hubieren causado desde el 1° de enero de 1992 hasta el 31 de junio del mismo año.

En nuestra opinión, existirán problemas prácticos en la aplicación de estas disposiciones, en atención a la dificultad de comprobar la duración del servicio y la determinación de la retención aplicable en cada caso.

Por lo que atañe a la retención, sucederá constantemente que en aquellos servicios cuya duración y costo del servicio no sean determinables al momento en que sea exigible parcialmente el honorario en favor del residente en el extranjero, el retenedor estará imposibilitado para determinar si debe o no llevarse a cabo la retención y en qué monto.

Debido a que el retenedor es responsable solidario frente al Fisco Federal, de acuerdo con el artículo 26 fr. I del *CFE*, en estos casos deberá pactarse en los contratos una solución práctica a tal evento, como podría ser la «retención provisional» sobre cada pago efectuado, hasta en tanto no concluyan los servicios y el honorario se determine.

Por último, existe el problema consistente en que sea otro residente en el extranjero quien efectúe el pago, aun y cuando el servicio se preste a un residente en México o a un establecimiento permanente, caso en el cual, el beneficiario del servicio deberá tener en consideración que es responsable solidario respecto del gravamen que se cause por los ingresos que perciba el prestador del servicio, de acuerdo con la fracción XIV del artículo 26 del *CFF*.

c) Intereses

En materia de intereses, se reforma el artículo 154-A en su fracción primera, para señalar como nuevos ingresos exentos a los intereses derivados de créditos otorgados a las entidades no financieras del Sector Público, que determine la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, así como los derivados de créditos concedidos a entidades financieras del Sector Público, cuando los recursos obtenidos se destinen a otorgar créditos a las entidades no financieras antes señaladas.

IV. IMPUESTO AL ACTIVO (ARTÍCULO 7-B)

Se reforma este precepto para ser congruente con la reforma que sufrió la fracción III del artículo 12 A de la LISR en materia de ajustes a los pagos provisionales, en el entendido de que para efectos de este gravamen también se suprime el segundo ajuste.

V. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1) Enajenación e Importación de Productos Alimenticios (Artículos 2-D y Décimo Tercero Transitorio)

Se incorporan como productos cuya enajenación e importación se gravará a la tasa del 10%, al caviar, salmón ahumado y angulas.

2) Pagos Provisionales (Artículo 5)

En armonía con las reformas sufridas en materia de pagos provisionales a la *LISR*, se reforma este artículo para establecer que los pagos provisionales correspondientes al IVA se efectuarán en los mismos períodos y en las mismas fechas establecidas en la *LISR*.

Así las cosas, aquellos contribuyentes que estén obligados a efectuar pagos provisionales trimestrales para efectos del ISR, realizarán pagos provisionales por los mismos períodos en este impuesto.