

Reforma fiscal 2014 y su regularidad constitucional

44

Si bien es cierto que con la reforma fiscal 2014 el legislador pretende mejorar la recaudación tributaria en el país, la que resulta necesaria para asegurar mejores condiciones de bienestar para la sociedad en su conjunto, así como para su desarrollo social, humano y económico, no menos cierto es que la tarea de alcanzar una verdadera justicia tributaria sigue pendiente, pues las medidas para combatir la evasión fiscal y la corrupción se estiman insuficientes, amén de que, modificaciones relevantes que han sido aprobadas a las leyes fiscales, contienen elementos que las hacen notoriamente irregulares a la luz de las garantías tributarias consagradas en nuestra Carta Magna



C.P.C. Héctor Manuel
Miramontes Soto,
Socio Director



MIRAMONTES
CONTADORES PÚBLICOS Y CONSULTORES

C.P.C. Alma Rosa
Miramontes Soto, Socia



INTRODUCCIÓN

Recientemente ha sido aprobada y publicada la reforma fiscal que entró en vigor a partir del 1 de enero de 2014, cuyas características principales se resumen en lo siguiente: **(i)** se crea una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR); **(ii)** se acotan deducciones y regímenes especiales; entre ellos, se elimina el régimen simplificado y en su lugar se crean dos nuevos: coordinados y sector primario; **(iii)** se abrogan las Leyes del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU) e Impuesto a los Depósitos en Efectivo (LIDE); **(iv)** se introduce el principio de “simetría fiscal”; **(v)** se homologa la tasa del impuesto al valor agregado (IVA) en región fronteriza y se eliminan algunas exenciones, y **(vi)** se introducen reformas importantes al Código Fiscal de la Federación (CFF) en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales y de las facultades de las autoridades; algunas de las cuales se encuentran en riña con garantías fundamentales tuteladas por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

REFORMAS AL CFF EN MATERIA DE EMISIÓN DE COMPROBANTES FISCALES

Como recordaremos, la era de la factura impresa en establecimiento autorizado como el documento necesario para comprobar las deducciones fiscales e inversiones realizadas por las empresas llegó a su fin al cierre del ejercicio 2010. Hasta esa fecha la Facturación Electrónica era opcional, emitiéndose el comprobante conocido como Comprobante Fiscal Digital (CFD).

Desde el 1 de enero de 2011, la emisión de la facturación electrónica ha sido obligatoria para la comprobación de los ingresos de los contribuyentes, con la modalidad de que esos comprobantes no solamente debían ser electrónicos sino además ser emitidos por medio de Internet, de ahí que se les conoce como Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) y deben ser certificados por un proveedor autorizado (PAC), quien se encarga de recibir, validar y sellar o timbrar con un sello digital los comprobantes generados por el contribuyente, al amparo de un certificado otorgado por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a la persona física o moral que expide los comprobantes.

Así de esta forma, el archivo digital .xml se convierte en el comprobante autorizado para efectos fiscales

y debe ser resguardado y asociado de preferencia con el asiento contable que registra la operación que ampara. Se establece también la obligación de conservar en medios electrónicos actualizados las facturas electrónicas (archivos .xml) y mantenerlos a disposición de las autoridades fiscales.

A partir del ejercicio 2011, igualmente se permitió que cumpliendo los requisitos que ya se tenían previstos para su emisión, se continuaran emitiendo los CFD existentes hasta el 31 de diciembre de 2010. Siendo la excepción para emitir comprobantes digitales, aquellos contribuyentes cuyos ingresos eran iguales o menores a \$4'000,000; a quienes se les permitió emitir por medios propios comprobantes impresos con un Código de Barra Bidimensional (CBB), con una vigencia de dos años a partir de su fecha de emisión.

¿Se puede continuar emitiendo comprobantes con CBB en 2014?

Conforme a la regla I.2.8.1.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2013 y a la Cuarta Resolución de modificaciones a la RM para 2013 (DOF 12-XI-2013), en su artículo quinto se reforma el contenido del artículo décimo cuarto transitorio, primer párrafo de la Segunda Resolución de modificaciones a la RM para 2013 (DOF 31-V-2013) para señalar que aquellos contribuyentes que al 1 de enero de 2014 tengan comprobantes fiscales impresos con dispositivo de seguridad y que sus ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) en el ejercicio inmediato anterior hayan excedido de la cantidad de \$250,000 establecida por el SAT en la regla I.2.8.1.1., no podrán utilizar dichos comprobantes, no obstante que los folios sigan vigentes, por lo que deberán migrar a la facturación electrónica digital (CFDI).

Por tanto, podemos deducir que solamente quienes hayan obtenido ingresos menores a \$250,000 en el ejercicio inmediato anterior podrán seguir utilizándolos. No obstante, al parecer el criterio de las autoridades es que a partir de 2014 todos los contribuyentes, sin excepción, deberán de migrar a CFDI.

Ante estas circunstancias y si a la fecha se han estado emitiendo facturas con CBB es necesario

prepararse para migrar a la emisión de la Factura Electrónica y para eso se requiere: **(i)** tener firma electrónica avanzada (FIEL) vigente. Si estuviera por vencer se recomienda renovarla, para hacerlo se requiere presentarse en las oficinas del SAT con una identificación oficial; **(ii)** tramitar el certificado de sello digital que le permitirá sellar los comprobantes digitales. Para este proceso se requiere la Contraseña (antes CIEC) o la FIEL vigente.

Opciones para la emisión de la Factura Electrónica o CFDI

En cuanto a las opciones previstas por las disposiciones fiscales vigentes para la emisión de comprobantes fiscales digitales por Internet, se tienen las siguientes:

1. Adquirir un programa de cómputo para la generación de la Factura Electrónica; si acaso se tuviera un volumen importante de operaciones.

2. Contratar los servicios de un PAC, en caso de que el fabricante del programa de facturación no lo fuera, pues será éste quien valide los requisitos del comprobante, asigne el folio fiscal e incorpore el sello digital del SAT. Se sugiere verificar en la página del SAT la lista de los proveedores autorizados y los que han sido revocados.

3. Adquirir equipo de cómputo, contratar el servicio de Internet en su establecimiento y, en su caso, los servicios de asesoría informática que se requieran para la elaboración de un programa de cómputo; así como, para el diseño de la factura y para la capacitación en la operación de los equipos y del *software* que sea diseñado para tal fin, aprovechando de esta forma los recursos existentes en la propia empresa.

4. Utilizar el Servicio de Generación de Factura Electrónica gratuito en la página de Internet del SAT, el cual ha sido diseñado principalmente para contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos por honorarios, arrendamientos y actividades empresariales.

Requisitos de las representaciones impresas de los CFDI

Las impresiones de las facturas electrónicas (CFDI) deben cumplir con los siguientes requisitos:

1. Clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien lo expida.

2. Régimen fiscal en que tributen conforme a la LISR.

3. Si se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan las Facturas Electrónicas.

4. Contener el número de folio asignado por el SAT y el sello digital del SAT.

5. Sello digital del contribuyente que lo expide.

6. Lugar y fecha de expedición.

7. Clave del RFC de la persona a favor de quien se expida.

8. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso y goce que amparen.

9. Valor unitario consignado en número.

10. Importe total señalado en número o en letra.

11. Señalamiento expreso cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades.

12. Cuando proceda, se indicará el monto de los impuestos trasladados desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

13. Forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica, cheque nominativo o tarjeta de débito, de crédito, de servicio o el denominado monedero electrónico, indicando al menos los últimos cuatro dígitos del número de cuenta o de la tarjeta correspondiente).

14. Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Además de los requisitos contenidos en la RM para 2013:

a) Código de barras generado conforme al rubro II.E del Anexo 20.

b) Número de serie del certificado de sello digital del emisor y del SAT.

c) Cualquiera de las siguientes leyendas: "Este documento es una representación impresa de un

CFDI”, “Este documento es una representación impresa de un Comprobante Fiscal Digital a través de Internet”.

d) Fecha y hora de emisión y de certificación de la Factura Electrónica, en adición a lo señalado en el artículo 29-A, fracción III del CFF.

e) Cadena original del complemento de certificación digital del SAT.

Otros cambios importantes a considerar a partir de 2014, en materia de emisión de comprobantes fiscales

Es importante tener presente que a partir del ejercicio fiscal 2014 se tendrán que emitir comprobantes fiscales en los siguientes casos:

1. Los pagos de sueldos y salarios deberán ser amparados con un CFDI.
2. No se permitirá la emisión de CFD (2010).
3. Tampoco se permitirá la deducción por medio de los Estados de Cuenta.
4. Desaparecen los comprobantes simplificados y los comprobantes emitidos conforme a facilidades administrativas en pagos menores a \$2,000.

ASPECTOS RELEVANTES DE LA NUEVA LISR VIGENTE A PARTIR DE 2014

1. Personas morales

Tasa del ISR corporativa

Conforme al artículo 9 de la nueva LISR, se mantiene la tasa de impuesto del 30% para las personas morales prevista mediante Disposiciones de Vigencia Anual. No aumenta, pero tampoco disminuye a la tasa del 28% establecida en la ley abrogada.

Utilidad fiscal

En materia de la mecánica para determinar la utilidad fiscal, la nueva ley aclara que para determinar su monto se disminuye también la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU), con lo cual se resuelve, al mismo tiempo, la duda en cuanto a su efecto en la determinación del coeficiente de utilidad aplicable a los pagos provisionales.

...la nueva ley establece una sobretasa del 10% a las personas físicas residentes en México y a los residentes en el extranjero, por los dividendos o utilidades que se generen a partir de 2014 (pago definitivo).

Impuesto por pago de dividendos

La nueva ley, en su artículo 10, mantiene el mismo régimen del impuesto sobre la renta (ISR) a cargo de las personas morales por la distribución de dividendos o utilidades vigente hasta 2013, cuando éstas no provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (cufin), aplicando la tasa del 30% a una base factorizada; precisando que el impuesto no se causará cuando los dividendos provengan de esa cuenta.

Impuesto adicional por pago de dividendos

No obstante lo anterior, la nueva ley establece una sobretasa del 10% a las personas físicas residentes en México y a los residentes en el extranjero, por los dividendos o utilidades que se generen a partir de 2014 (pago definitivo). Esta nueva disposición entrará en conflicto con las disposiciones contenidas en los Tratados para Evitar la Doble Tributación suscritos por México con terceros países.

Para el establecimiento de la sobretasa, el legislador se apoyó en el hecho de que en la mayoría de los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) la tasa corporativa es mayor a la vigente en México. Sin embargo, pasó por alto que la tendencia mundial evidencia **disminuciones** a las tasas de los **impuestos directos** y **aumentos eventuales** a las tasas de los **impuestos al consumo**, por lo que se puede afirmar que “vamos en sentido contrario”.

Base de cálculo para la PTU

Conforme a la mecánica contenida en el artículo 9 de la nueva ley, se elimina el procedimiento establecido por la ley abrogada para la determinación de la base para el pago de la PTU, a fin de aproximar su base a la determinación de la utilidad fiscal. En el nuevo procedimiento, se permite la deducción de las remuneraciones al trabajo personal sin limitación alguna y se mantiene la limitante a la deducción de las pérdidas fiscales pendientes de aplicar ni de la propia PTU pagada.

Maquiladoras

En materia del régimen previsto para las empresas maquiladoras, y en general para la industria manufacturera de exportación que opere bajo un programa Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) se puede decir que la nueva ley limita sus beneficios, pues para poder tributar en este esquema se requiere, entre otros, el cumplimiento de los siguientes requisitos:

1. Las mercancías deben ser importadas temporalmente a México y someterse a un proceso de transformación o reparación.
2. Al menos el 30% de la maquinaria y equipo debe ser suministrada por el residente en el extranjero.
3. El residente en el extranjero debe ser de un país con el que se tenga celebrado un convenio para evitar la doble tributación (CEDT).
4. No se considerará maquila la enajenación en territorio nacional que no esté amparada con un pedimento de exportación (aun virtual).
5. Que la maquiladora cumpla con el principio *Safe Harbor*: utilidad mínima equivalente al 6.5% de costos y gastos o del 6.9% sobre activos fijos, el que sea mayor. O bien, que celebre un acuerdo anticipado de precios (APA) con el SAT.
6. Las demás opciones de precios de transferencia se eliminan para este régimen.
7. Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva provengan de la maquila de exportación.

Es importante mencionar que con la nueva ley quedan sin efecto los Decretos de reducción en el ISR otorgados por el Ejecutivo Federal.

Beneficios de los Tratados para evitar la doble tributación

A fin de aplicar los beneficios contenidos en los CEDT, la nueva ley en su artículo 4 dispone, entre otros requisitos, los siguientes: **(i)** acreditar residencia y celebración del Tratado; **(ii)** el residente en el extranjero deberá presentar la *nueva declaración informativa* sobre su situación fiscal, y **(iii)** la autoridad fiscal podrá requerir a la parte relacionada residente en el extranjero, que acredite que el ingreso percibido se encuentra gravado en su país de origen, firmado por un representante legal en México. Esto último, genera un problema de *extraterritorialidad* de aplicación de la norma (ámbito espacial de validez), al estar imponiendo obligaciones formales a personas que residen fuera del territorio nacional.

Enajenaciones a plazo

En materia de las denominadas enajenaciones a plazo o ventas en abonos, a partir del ejercicio fiscal 2014 ya no se podrá acumular como ingreso únicamente la parte del precio *que se cobre*, por lo que se deberá de acumular la totalidad del precio pactado, al momento de la celebración de la operación.

Mediante Disposiciones Transitorias se establece un mecanismo para acumular las cuentas por cobrar que se tengan al 31 de diciembre de 2013, celebradas conforme a la ley abrogada.

Comprobantes fiscales por actividades empresariales realizadas mediante fideicomiso

Cuando se realicen actividades a través de un fideicomiso, la fiduciaria deberá entregar un CFDI al fideicomitente y/o fideicomisarios con los datos del ingreso y retenciones del ISR.

De igual manera y para los mismos fines, la nueva ley prevé la emisión de un CFDI, tratándose de los anticipos y retiros en Sociedades Cooperativas de Producción y en las Sociedades y Asociaciones Civiles. Esa nueva obligación de emitir comprobantes fiscales aplica inclusive para pagos y retenciones a los trabajadores.

Nuevos requisitos para algunas deducciones autorizadas

Cuotas al IMSS

Se adiciona a las cuotas pagadas por el seguro de desempleo como una deducción autorizada, pero se elimina a las *cuotas obreras* pagadas por el patrón, contrariando en este último tema al criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), mediante el cual había sostenido la inconstitucionalidad de la limitante a su deducibilidad para fines del ISR.

Aportaciones a fondos de pensiones o jubilaciones del personal

Se limita la deducción de las aportaciones al 47%. La deducción podrá ser del 53% cuando no se disminuyan las prestaciones exentas a favor de los trabajadores, respecto del ejercicio inmediato anterior.

Donativos

Permanece el límite máximo a deducir equivalente al 7% de la utilidad fiscal del ejercicio anterior, excepto tratándose de los efectuados a la Federación, estados y municipios, que no podrán exceder del 4%. Tratándose de donativos a escuelas, estas últimas deberán de ser donatarias autorizadas.

Vales de despensa

Sólo serán deducibles cuando se paguen mediante monederos electrónicos autorizados por el SAT.

Desarrolladores inmobiliarios y contratos de obra

Los desarrolladores inmobiliarios podrán continuar con la deducción de los gastos estimados por las obras que realicen, así como deducir el monto de los terrenos en el ejercicio en el que se adquieran y no cuando se enajenen. Sin embargo, en este último caso, de no enajenar los terrenos en tres años, al cuarto se acumula el valor total del terreno actualizado, más el 3% por cada ejercicio transcurrido.

Pagos mayores a \$2,000

Los pagos con transferencia bancaria o cheque nominativo mayores a \$2,000, deberán de realizarse desde cuentas de cheques abiertas a nombre del contribuyente.

Pagos a empleados

Los pagos por salarios que excedan a \$2,000 deberán de realizarse a través del sistema financiero.

No serán deducibles los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador, hasta el importe que resulte de aplicar a dichos pagos el 53% o el 47%, cuando no se disminuyan las prestaciones exentas a favor de los trabajadores, respecto del ejercicio inmediato anterior.

Consumos en restaurantes

Sólo serán deducibles hasta el 8.5% de su monto.

Inversiones

Se elimina la deducción inmediata, por lo que a partir de 2014 la deducción de las inversiones se hará en línea recta aplicando los porcentos máximos previstos por la ley para cada ejercicio.

Automóviles

Conforme a la nueva LISR, el límite máximo para deducir las inversiones en automóviles será de hasta \$130,000.

Costo de lo vendido

Se elimina el sistema de costeo directo en la determinación del costo de lo vendido, así como la opción de utilizar el método últimas entradas primeras salidas (UEPS) para valuar los inventarios.

No se prevé Disposición Transitoria expresa para quienes hubieren tomado dicha opción y se encuentren en el periodo forzoso de cinco ejercicios.

Regímenes especiales

Se acota el régimen previsto para las sociedades cooperativas de producción en la nueva ley, al disponer que se pague el impuesto si la utilidad fiscal no se distribuye en dos años.

Se elimina el régimen simplificado previsto para el autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, continuando sólo para el caso de los coordinados.

En materia de actividades primarias se establece un nuevo Capítulo en la ley, como se comenta a continuación.

Régimen simplificado para el sector primario

Se establece un nuevo régimen para las actividades de agricultura, pesca, ganadería y silvicultura, cuyas características principales se resumen a continuación:

1. Obligatorio para personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y de pesca.

2. Se incluye formalmente a las personas físicas en este Capítulo.

3. Actividad exclusiva = 90% de los ingresos totales, sin incluir ingresos por enajenación de activos fijos y terrenos, afectos a dicha actividad.

4. Régimen de flujo de efectivo, similar al de personas físicas con actividades empresariales.

5. Ingreso exento para las personas morales: hasta 20 salario mínimo general (SMG) del área geográfica del contribuyente elevado al año por cada socio o accionista, sin exceder de 200 SMG del DF elevado al año.

6. Ingreso exento para las personas físicas: hasta 40 SMG del área geográfica del contribuyente.

7. En el caso de que los ingresos excedan los límites antes señalados y siempre y cuando no rebasen 423 veces el SMG del área geográfica del contribuyente elevado al año (\$9.9 millones), les será aplicable la exención y por el excedente pagarán el impuesto, mismo que se reducirá en 40% en el caso de personas físicas y en 30% en el caso de personas morales.

8. En el caso de que los ingresos excedan el límite antes señalados (\$9.9 millones), les será aplicable la exención y la reducción antes señaladas (hasta por dicho monto), y por el excedente pagarán el impuesto que les corresponda aplicando la tasa del 30% si es persona moral o la tarifa si es persona física.

Otras obligaciones formales

A partir de 2017 se eliminará la obligación de presentar las declaraciones informativas por retenciones efectuadas a personas físicas con actividades empresariales y profesionales, clientes y proveedores, pagos al extranjero, donativos y dividendos pagados.

Se mantiene la obligación de llevar la cuenta de utilidad fiscal neta (cufin) (dos a partir de 2014, una de ellas para identificar las de ejercicios anteriores). Cuando no se lleven estas cuentas o no sea posible identificar las utilidades, se entenderá que las mismas se generaron a partir de 2014.

Personas morales con fines no lucrativos

Las instituciones de enseñanza deberán ser donatarias autorizadas.

Se elimina a las sociedades o asociaciones civiles con fines deportivos como no contribuyentes, excepto aquéllas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte. Las demás tributarán en el régimen general.

Se permite a las personas morales no contribuyentes realizar actividades tendentes a influir en la legislación siempre que no beneficien a sus donantes.

Nueva obligación de emitir CFDI a sus integrantes, por remanente distribuible, en su caso.

Otros estímulos fiscales

En materia de estímulos fiscales contenidos en la LISR, se tiene que algunos de los emitidos con anterioridad permanecen y otros se eliminan, como sigue:

Permanecen:

1. Las cuentas especiales para el ahorro.
2. Contratación de personas con discapacidad y adultos mayores (25% salario adultos 65 años o más).
3. Fideicomisos para la adquisición o construcción de inmuebles (FIBRAS).
4. Producción cinematográfica nacional.
5. Desarrollos inmobiliarios. Deducción anticipada de terrenos, si al tercer año no se enajenan se acumula el costo actualizado como ingreso, en el cuarto año.

Se eliminan:

1. La **deducción inmediata**.
2. Sociedades mercantiles constructoras o adquirentes de inmuebles (SIBRAS).
3. El estímulo al fomento al primer empleo.

2. Personas físicas

Sin excepción, las personas físicas, asalariadas, profesionistas o con actividades empresariales, se han visto tocadas por la reforma fiscal para este próximo año.

Las principales reformas son las siguientes:

Nuevo régimen de incorporación fiscal

Se establece un nuevo régimen de incorporación fiscal con base en el flujo de efectivo y aplicable a personas físicas con actividades empresariales y las que prestan servicios, por las que no se requiera para su realización título profesional y cuyos ingresos anuales sean de hasta \$2 millones de pesos. Con la creación de este régimen desaparecen dos: el régimen de pequeños contribuyentes (repecos) y el régimen intermedio. Los contribuyentes de este último régimen que en 2013 hayan obtenido ingresos superiores a \$2 millones de pesos, automáticamente pasan al régimen general. Los repecos pasan en automático al nuevo régimen.

Las principales obligaciones en este nuevo régimen son: **(i)** deberán entregar a sus clientes comprobantes fiscales y expedirlos utilizando la herramienta electrónica de generación gratuita de factura electrónica del SAT; es decir, deberán expedir los CFDI; **(ii)** presentar declaraciones; **(iii)** realizar el registro de sus operaciones a través de Internet o por medios electrónicos; **(iv)** deberán efectuar el pago de sus erogaciones mediante cheque, tarjeta de crédito, débito o servicios; **(v)** los pagos del ISR serán bimestrales sobre la utilidad fiscal que se determine y serán de carácter definitivo, y **(vi)** se causará IVA e impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS), en su caso

En ese régimen sólo se podrá permanecer un máximo de 10 ejercicios fiscales consecutivos, al término de los cuales se deberá incorporar al régimen general de ley.

Por medio de este régimen se pretende combatir la informalidad y motivar a todas aquellas personas físicas que realizan actividades empresariales no inscritas a que se registren; además se establece una reducción en el ISR a su cargo desde un 100% hasta el 10% en un periodo de 10 años.

Ingresos por dividendos

Se establece un nuevo gravamen del 10% por los dividendos o utilidades provenientes de personas

morales residentes en México. Será definitivo y retenido por quien pague el dividendo. Aplicable a las utilidades generadas a partir de 2014. Por lo que se deberá llevar una cufin por las utilidades generadas hasta 2013 e iniciar otra a partir de 2014.

Ingresos por enajenación de casa habitación

Se limita la exención del ingreso en la enajenación de casa habitación hasta por un monto equivalente a 700,000 Udis (aproximadamente \$3.5 millones de pesos). Por el excedente se deberá pagar el ISR (hasta 2013, la exención era de 1'500,000 Udis o aproximadamente \$7.4 millones de pesos).

Enajenación de derechos parcelarios

A fin de considerar como exenta la primera enajenación de derechos parcelarios, la nueva ley exige que la operación sea consignada ante fedatario público, previa comprobación de los derechos de propiedad.

Nueva tarifa para personas físicas

Se incrementan nuevos rangos a la tarifa aplicable a estos contribuyentes con tasas del 30% al 35%.

Deducciones personales

La deducción de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, así como la transportación escolar obligatoria deberán de realizarse mediante cheque o transferencia electrónica de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o servicios, salvo que el contribuyente viva en poblaciones o zonas rurales sin servicios financieros.

El monto total de las deducciones personales, incluyendo el estímulo relativo a las cuentas personales para el ahorro no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre 4 salarios mínimos generales anuales (SMGA) o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no pague impuesto. Esta limitante no es aplicable a donativos.

Costo patronal de las prestaciones exentas a los trabajadores en 2014

El otorgar a los trabajadores prestaciones adicionales al salario, responde tanto a obligaciones

impuestas por la Ley Federal del Trabajo (LFT), como a obligaciones contractuales individuales o colectivas, respondiendo a decisiones empresariales para la Administración de sus recursos humanos.

El otorgamiento de estas prestaciones adicionales al salario y en muchos casos superiores a los montos establecidos en la LFT, aunque si bien no retribuyen directamente el trabajo del empleado, tienen como objetivo la retención y motivación del capital humano, como una variable en la estabilidad y crecimiento de los negocios, motivo por el cual se convierten en una erogación necesaria e indispensable de las empresas.

En un afán claramente recaudatorio, la nueva LISR resultante de la reforma fiscal aprobada para el ejercicio 2014, limita la deducción para el empleador de las prestaciones que otorgue a sus trabajadores que sean a su vez exentas del ISR para el trabajador.

Esto pretende que el impuesto que no esté pagando el trabajador (que además se calcula con base en una tarifa) lo va a pagar parcialmente el patrón y a una tasa fija sobre el incremento que obtenga en su base gravable.

Además, pensando que el empleador decidiera disminuir el monto de las prestaciones exentas en 2014 con respecto a las que otorgaba en el 2013, la nueva ley le limita la deducción a sólo el 47% de las prestaciones exentas que pague. Si continúa otorgando las mismas prestaciones exentas en cuanto a montos, porcentajes, etcétera, entonces éstas serán deducibles al 53%.

El otorgamiento de las prestaciones de "previsión social" deberá seguir los mismos principios de generalidad y los requisitos particulares para cada tipo de prestación.

Para ejemplificar esta reforma, diremos que si una empresa le otorga a sus trabajadores algunas prestaciones de previsión social que se encuentren total o parcialmente exentas, como es el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, vales de despesa, indemnizaciones por riesgos o enfermedades y otras de naturaleza análoga, esto tendrá un costo adicional para la empresa del 14.1% sobre el monto de las prestaciones exentas para los trabajadores que no sean deducibles para los empleadores, en la medida en la que no se disminuya el nivel de

prestaciones salariales a los trabajadores (30% del 47% no deducible).

Como podemos ver existe muy poco margen de maniobra para hacer modificaciones a las prestaciones que venimos otorgando a nuestros trabajadores, pues aun cuando fuese conveniente sustituir prestaciones a la fecha exentas para ISR por sobresueldos, gratificaciones, bonos por desempeño, etc., a los trabajadores, para no absorber el costo del ISR, nos encontramos que la gran mayoría de los sobresueldos son gravados por el Seguro Social, por lo que a la postre se podría estar asumiendo un costo fiscal aún mayor.

Otras disposiciones en materia de salarios

Despensas

A partir del 2014 el pago de despensas será exenta para el trabajador, siempre y cuando se otorgue por medio de vales emitidos por monederos electrónicos autorizados por el SAT y claro con los mismos requisitos a observar en las prestaciones de previsión social.

Pago de salarios

Los pagos por salarios que excedan de \$2,000 deberán de realizarse a través del sistema financiero.

MODIFICACIONES RELEVANTES EN MATERIA DE LA LIVA 2014

Como bien sabemos, y desatendiendo las recomendaciones respecto a mantener las ventajas competitivas derivadas de la tasa preferencial para la región fronteriza, fue aprobada la homologación del IVA a la tasa del 16% en todo el país a partir del 1 de enero de 2014.

En Disposición Transitoria se establece que quienes cobren las contraprestaciones por operaciones celebradas en 2013 a más tardar el 10 de enero de 2014, podrán aplicar las tasas vigentes en 2013. Si se cobran con posterioridad, entonces estarán sujetas a las nuevas tasas. Lo mismo aplica para la enajenación de bienes que en 2013 estuvieron exentos, pero se cobren antes o después del 10 de enero de 2014, respectivamente.

Exenciones y tasa del 0%

Se mantiene la exención para la venta y renta de casa habitación; intereses de créditos hipotecarios; servicios de enseñanza, y espectáculos públicos.

Se elimina la exención al servicio de transporte público foráneo de pasajeros; manteniéndose sólo el urbano; se elimina la retención del IVA por maquiladoras a proveedores nacionales, y la exención del IVA a las importaciones temporales (maquiladoras y otros programas).

Dejan de estar afectos a la tasa del 0% los chicles y gomas de mascar, dado que no tienen la naturaleza de un producto destinado a la alimentación, y las mascotas y sus alimentos procesados, pues quienes los adquieren, según la óptica del legislador, revelan capacidad contributiva.

Efecto en las maquiladoras

Se establece la posibilidad de aplicar un crédito fiscal por el 100% del IVA a las empresas certificadas; quienes no ejerzan la opción o no sean certificadas podrán no pagar el IVA por sus importaciones temporales, siempre y cuando garanticen mediante fianza.

Todas las disposiciones relativas a las importaciones temporales entrarán en vigor **un año** después de que se publiquen las reglas para la certificación de empresas por el SAT.

MODIFICACIONES RELEVANTES A LA LIESPYS 2014

Afectando también el crecimiento de la industria vinícola de nuestra región, es el incremento anunciado en la tasa para la enajenación o importación de bebidas de contenido alcohólico o cerveza con graduación alcohólica de hasta 14°, la cual pasa del 25% al 26.5%. Con una graduación alcohólica de >14° y menor de 20°, permanece al 30%; y, con una graduación alcohólica de más de 20° la tasa sube a 53%.

Argumentando preocupación por el aumento de la obesidad en nuestro país se gravan las siguientes actividades/ productos a partir de 2014:

1. Bebidas saborizadas y energizantes, así como concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que permitan prepararlos cuando

contengan azúcares añadidos a \$1.00 por litro conforme a las especificaciones del fabricante. Se excluyen los sueros orales y bebidas saborizadas que cuenten con registro sanitario como medicamentos, y las enajenadas en restaurantes, bares y establecimientos similares.

2. Se introduce un nuevo impuesto del 8% a algunos alimentos que tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos: botanas, productos de confitería, chocolates y demás productos derivados del cacao, flanes, pudines, dulces de frutas y hortalizas, crema de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo.

Se aprueban también dos nuevos impuestos de tipo ecológico: **(i) plaguicidas**, que dependiendo su toxicidad según la NOM-2320SSA12009 pueden ser gravados del 6% al 9%, y **(ii) combustibles fósiles** (propano, butano, gasolinas, gasavión, turbosina y otros kerosenos, diésel, combustóleo y otros) mediante la aplicación de cuotas de medida (litro y tonelada).

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

Se establecen Disposiciones Transitorias similares a las del IVA por operaciones celebradas en 2013 y cobradas antes o después del 10 de enero de 2014.

Tanto el incremento a la tasa del IVA en la región fronteriza como el incremento con nuevas tasa de IESPYS en productos considerados no básicos, afectará en forma directa a los consumidores finales, elevando los niveles de pobreza y no siempre garantizando que estas modificaciones tiendan a propiciar una mejor alimentación entre la población. Los nuevos impuestos ecológicos de igual manera contribuirán en el encarecimiento de los bienes que requieran esos productos en su producción.

ALGUNAS REFLEXIONES ACERCA DE LA REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DE LA REFORMA FISCAL 2014

En materia de deducciones para el ISR

México, al igual que otros países, ha adoptado el principio de la capacidad contributiva, junto con el de la equidad tributaria, como límite a la potestad fiscal del Estado. Ambos principios se encuentran

tutelados como es bien sabido, por el artículo 31, fracción IV constitucional. El primero de ellos, conocido como principio de proporcionalidad, dispone medularmente que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos o la manifestación de riqueza gravada, de tal forma que las personas que obtengan mayores ingresos, tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos ingresos. La capacidad contributiva se identifica, por tanto, con la capacidad real del sujeto para contribuir al gasto público, de tal suerte que, el objeto del tributo debe de guardar una estrecha relación con la base a la cual se aplica la tasa o tarifa del impuesto; tal y como se desprende de la siguiente tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. *Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.*

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo X. Materias constitucional y administrativa. Jurisprudencia. Tesis P./J. 109/99. Noviembre, 1999. Pág. 22.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el veintiséis de octubre en curso, aprobó, con el número 109/1999, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintiséis de octubre de mil novecientos noventa y nueve.

El objeto de las contribuciones

El ISR, es el gravamen directo por excelencia y su objeto es la obtención del ingreso, entendido éste como toda modificación positiva del haber patrimonial de una persona. En esta interpretación, hoy en día, la doctrina es unánime y la Corte, finalmente así lo ha reconocido en diversas tesis jurisdiccionales, como es el caso de la emitida por la Primera Sala de la SCJN, bajo el rubro: *RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO*, con lo cual se corrobora que el objeto del ISR es el ingreso, pero no las utilidades o ganancias, puesto que éstas son la expresión cuantitativa de su base, de tal suerte que, aún en el caso de una base negativa (pérdida) el objeto el impuesto sigue siendo el ingreso. De ello se puede fácilmente advertir, que en el caso de un tributo cuyo objeto es el ingreso, el tema de las deducciones resulta de la mayor importancia para determinar una base que se ajuste a una verdadera capacidad contributiva, como potencialidad real de contribuir al gasto público.

En ese sentido, resulta por demás ilustrativa la siguiente tesis de la Primera Sala de la SCJN, mediante la cual se precisa con meridiana claridad que, hablando de aquellas deducciones que resulten necesarias para generar el ingreso del contribuyente, éstas deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes, a diferencia de aquellas que no resultan necesarias para la generación del ingreso y que pueden ser otorgadas por el legislador en atención a razones sociales, económicas o de índole extrafiscal.

DEDUCCIONES. CRITERIOS PARA DISTINGUIR LAS DIFERENCIAS ENTRE LAS CONTEMPLADAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, A LA LUZ DEL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA CONSAGRADO EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL.

De la interpretación sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta pueden observarse dos tipos de erogaciones: a) las necesarias para generar el ingreso del contribuyente, las cuales deben ser reconocidas por el legislador, sin que su autorización en la normatividad pueda equipararse con concesiones gratuitas, pues se trata de una exigencia del principio de proporcionalidad en materia tributaria, en su implicación de salvaguardar que la capacidad contributiva idónea para concurrir al sostenimiento de los gastos públicos, se identifique con la renta neta de los causantes [...]; b) por otra parte, se aprecia que aquellas erogaciones en las que no se observe la característica de ser necesarias e indispensables, no tienen que ser reconocidas como deducciones autorizadas pues su realización no es determinante para la obtención del ingreso; no obstante ello, el legislador puede implementar mecanismos que permitan deducir cierto tipo de gastos que no sean estrictamente necesarios, ya sea en forma total o en parte –lo cual también suele obedecer a su aspiración de conseguir ciertas finalidades que pueden ser de naturaleza fiscal o extrafiscal [...]. Un ejemplo de este tipo de desembolsos son los donativos deducibles, las deducciones personales de las personas físicas o bien, ciertos gastos de consumo, como acontece con los efectuados en restaurantes. La deducibilidad de dichas erogaciones es otorgada –no reconocida– por el legislador y obedece a razones sociales, económicas o extrafiscales.

Amparo en revisión 1662/2006. Grupo TMM, S.A. 15 de noviembre 2006. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXV. Primera Sala. Materias constitucional y administrativa. Tesis aislada. Tesis 1a. XXIX/2007. Febrero, 2007. Pág. 638.

Limitación a las deducciones autorizadas en la LISR

Por tanto, si en el ISR las deducciones que son necesarias para la obtención del ingreso deben de ser reconocidas por el legislador, como una exigencia del principio de proporcionalidad tributaria, entonces no es posible admitir, jurídicamente hablando, que la nueva LISR limite la deducción de erogaciones que son necesarias para la obtención de los ingresos, como es el caso, entre otras, de las prestaciones de previsión social y de remuneraciones a los trabajadores que a la vez sean ingresos exentos de dicho impuesto para ellos, por ése solo hecho, siendo que, como puede fácilmente advertirse, se trata de erogaciones necesarias para la obtención del ingreso.

En materia de la tasa general del IVA

El IVA, es de sobra conocido, constituye por excelencia el típico gravamen al consumo, siendo éste su objeto, cuya carga fiscal es pagada en última instancia por el consumidor final, habida cuenta que los agentes económicos que participan en la fabricación, distribución y enajenación de los bienes; en el otorgamiento del uso o goce temporal de los mismos; o, en la prestación de los servicios gravados, trasladan su importe al adquirente o usuario en el precio o contraprestación pactada.

Como bien se sabe, hasta el ejercicio 2013, la tasa general fue del 16%, excepto en la región fronteriza del país en la cual se aplicaba una tasa reducida del 11%, cuando los actos o actividades gravados se realizaban por residentes en esta región y siempre y cuando la entrega material de los bienes o la prestación de servicios se realice en la citada región fronteriza. La tasa del 11% evidentemente representó un beneficio fiscal otorgado por el legislador a los residentes de la región fronteriza de nuestro país, en los términos previstos por el artículo 2 de la LIVA vigente hasta 2013, distinguiéndolos de los demás residentes del territorio nacional.

¿Qué es la garantía de equidad tributaria?

El Tribunal Pleno de la SCJN ha sostenido en múltiples criterios, que la garantía de equidad tributaria radica, medularmente, en la igualdad de trato ante

la misma ley fiscal de todos los sujetos de un mismo tributo, lo que implica que la ley debe tratar por igual a todos aquellos que se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se encuentren en una situación diversa. Además y en relación con este criterio, el Máximo Tribunal ha establecido que: “para cumplir con el citado principio, el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias” (tesis P. /J. 50/2002); es decir, que encuentren su justificación en razones objetivas que justifiquen un trato distinto y que puedan responder a finalidades económicas, sociales e inclusive, con fines extrafiscales.

En ese orden de ideas podemos afirmar que el principio de generalidad en materia tributaria no es absoluto y que admite excepciones, siempre y cuando se encuentren justificadas con Sede Constitucional.

¿Qué son los fines extrafiscales de las contribuciones?

Puede afirmarse que el destino natural y primigenio de las contribuciones es sufragar el gasto público, surgiendo de esta forma su finalidad eminentemente fiscal o recaudatoria. No obstante ello, lo cierto es que, conforme a la doctrina tributaria y a la jurisprudencia, las contribuciones no sólo constituyen ingresos tributarios aptos para tales fines, sino que al mismo tiempo, constituyen poderosas herramientas de política social y económica. Esto último, particularmente aplicable a los impuestos. Así, de este modo, los impuestos pueden ser instrumentos eficaces de política financiera, económica y social que el Estado tenga interés en impulsar, orientando, encauzando, alentando o desalentando ciertas actividades o usos sociales, según sean considerados útiles o no, para el desarrollo armónico del país, mientras no se violen los principios constitucionales rectores de los tributos.

Justificación constitucional de la tasa diferenciada en IVA, en la región fronteriza

Mediante la tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN, identificada como P. CXXXVIII/97, emanada de

la sesión privada celebrada el 8 de septiembre de 1997, nuestro más Alto Tribunal determinó que el artículo 2 de la LIVA respeta el principio de equidad tributaria al establecer la aplicación de una tasa del 10% sobre los actos o actividades gravados, cuando ellos se realicen por residentes en la región fronteriza, por las siguientes razones: **(i)** el objeto del IVA, es el consumo, el cual atiende tanto a la capacidad de compra como a la disposición de bienes y servicios; **(ii)** es un hecho notorio que el referido consumo no se presenta en idénticas condiciones en la región fronteriza y en el resto del país, pues la cercanía de aquélla con otras naciones altera los patrones de consumo, y **(iii)** al establecer el legislador una tasa menor para el cálculo del tributo que deban enterar los residentes de la región en comento se infiere, inclusive, el fin extrafiscal de no afectar la competitividad y de estimular el comercio nacional en la frontera, desalentando el consumo de bienes y servicios extranjeros que perjudiquen la competitividad de la industria nacional en tal región, lo que implica otorgar diversas consecuencias jurídicas a desiguales supuestos de hecho, respetándose, por ende, el principio de equidad tributaria previsto en la fracción IV del artículo 31 constitucional.

Es por ello que no se estima constitucional la homologación de la tasa general del IVA en la región fronteriza, pues se desatiende la garantía de equidad tributaria al tratar igual a los desiguales.

En materia de facturación electrónica

Recientemente la Primera Sala de la SCJN declaró constitucional la obligación de emitir comprobantes fiscales digitales, los cuales tienen su fundamento en lo que disponen los artículos 29 y 29-A del CFF.

En este sentido, al exigirse a los contribuyentes la expedición de sus Comprobantes Fiscales Digitales a través de los medios electrónicos del SAT, facilita con ello que dicha autoridad tenga acceso total a la información de las operaciones celebradas y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes, lo que pone en riesgo su garantía a la intimidad, más aún por el hecho de que dicha norma faculta a terceros (los proveedores de certificación) al manejo de dicha información, con los consecuentes riesgos que

se pueden generar en virtud de un posible mal uso de dicha información.

Por otra parte, el hecho de remitir los comprobantes digitales al SAT, de manera previa a su expedición, constituye, más que un método de registro contable, que no lo es, un verdadero procedimiento directo de fiscalización de los contribuyentes, debido a que le permite a la autoridad fiscal tener acceso a la totalidad de la información relativa a las operaciones celebradas y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes. Medida tal que puede estimarse excesiva o desproporcionada, pues si bien es cierto que no trastoca necesariamente la inviolabilidad de las comunicaciones, también es cierto que dicha injerencia sí afecta a la garantía de inviolabilidad del domicilio, dado que ésta no se limita al ingreso físico y directo al domicilio sino que comprende también otro tipo de injerencias como lo pueden ser aquéllas realizadas mediante aparatos mecánicos o electrónicos sin la autorización o justificación debida.

Esta garantía cobra relevancia pues permite simultáneamente proteger otros Derechos Fundamentales como lo es el de la propiedad y de la intimidad de las personas. La garantía a la inviolabilidad del domicilio no sólo se encuentra recogida como un derecho fundamental en nuestra Constitución Federal, sino también en Tratados internacionales de los cuales México forma parte como es el caso de la Convención Americana de Derechos Humanos, cuyo artículo 11.2 dispone que: *Nadie puede ser objeto de injerencias arbitrarias o abusivas en su vida privada, en la de su familia, en su domicilio o en su correspondencia, ni de ataques ilegales a su honra o reputación.*

En resumen, la medida de la que se habla se estima excesiva o desproporcionada al hacer nugatoria la garantía de la inviolabilidad del domicilio de los contribuyentes, por lo que hace a la fiscalización de sus operaciones y a los ingresos obtenidos, dado que, sin observar los requisitos constitucionales fijados para ello, la autoridad fiscal tiene acceso directo a la totalidad de la información relativa a las operaciones y a los ingresos obtenidos por los contribuyentes, a través de la validación de los Comprobantes Fiscales Digitales.

En efecto, se estima excesiva la medida pues conforme a la jurisprudencia emitida por la SCJN en materia de visitas domiciliarias, dicho Alto Tribunal

ha sido reiterativo en el sentido de equiparar las órdenes de visitas domiciliarias con las de los cateos, sujetando a las primeras al cumplimiento de los requisitos exigidos por la norma constitucional para éstos, a fin de tutelar adecuadamente la garantía de la inviolabilidad del domicilio.

De ahí que si para la validez de toda orden de visita es requisito ineludible, entre otros, que la misma se encuentre debidamente fundada y motivada, en estricta observancia a la garantía de la que se habla, no puede estimarse válido, que sin cumplir tales exigencias Constitucionales, la autoridad fiscal tenga tal injerencia en la documentación comprobatoria de las operaciones de los contribuyentes, permitiendo inclusive a terceros (proveedores de certificación) el manejo de dicha información, sin que tengan éstos conferida potestad tributaria alguna; razón por la cual, la medida de la que se habla se estima desproporcionada, al constituir una injerencia excesiva en la información derivada de los comprobantes fiscales de los contribuyentes, que pone en riesgo garantías fundamentales.

CONCLUSIONES

Si bien es cierto que con la reforma fiscal 2014 el legislador pretende mejorar la recaudación tributaria en el país, la que resulta necesaria para asegurar mejores condiciones de bienestar para la sociedad en su conjunto, así como para su desarrollo social, humano y económico, no menos cierto es que la tarea de alcanzar una verdadera justicia tributaria sigue pendiente, debido a que las medidas para combatir la evasión fiscal y la corrupción se estiman insuficientes, amén de que, modificaciones relevantes que han sido aprobadas a las leyes fiscales, contienen elementos que las hacen notoriamente irregulares a la luz de las garantías tributarias consagradas en la Constitución Federal.

De ahí que se haga patente cada vez más, la impostergable tarea de lograr una auténtica división de poderes en nuestro país que haga realidad el ideal de justicia tributaria; sin que se desconozca el avance logrado en materia de abrogación de leyes claramente irregulares a la luz de las garantías fundamentales en materia tributaria, como es el caso de los impuestos empresarial a tasa única (IETU) y a los depósitos en efectivo (IDE). •