

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2005

En el Diario Oficial del pasado 30 de mayo se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 (en adelante Resolución Miscelánea), cuya vigencia comprenderá del 1° de junio del año en curso al 31 de marzo de 2006.

La Resolución Miscelánea incluye y actualiza la mayoría de las reglas que estuvieron vigentes hasta el pasado 31 de mayo. Sin embargo, también fueron adicionadas diversas reglas que pretenden corregir la falta de claridad en ciertas disposiciones fiscales, destacando las expedidas en materia de costo de lo vendido y las relativas a regímenes fiscales preferentes.

Del análisis efectuado, identificamos la omisión de ciertas reglas de temas tales como el procedimiento para calcular el impuesto diferido en consolidación, pagos provisionales de impuesto al activo de sociedades controladas, capitalización insuficiente y desarrollos inmobiliarios, entre otras, que consideramos necesarias para que sean aclaradas ciertas imprecisiones contenidas en las disposiciones fiscales respectivas.

Es importante recordar que las disposiciones de la Resolución Miscelánea crean derechos en favor de los contribuyentes y no generan obligaciones a su cargo, aunque establecen el criterio de las autoridades fiscales sobre las materias de que se ocupan y que seguramente aplicarán en todas sus actuaciones.

En las páginas siguientes de estos Tópicos Fiscales presentamos nuestros comentarios sobre las disposiciones modificadas, incluidas o eliminadas que consideramos de mayor interés de la nueva Resolución Miscelánea, agrupados conforme al siguiente

ÍNDICE

	Página
IMPUESTO SOBRE LA RENTA.....	5
Costo de lo Vendido.....	5
Costeo directo	5
Actividades mixtas.....	5
Métodos de valuación	6
Tiendas de autoservicio o departamentales	6
Acumulación de anticipos.....	7
Bienes proporcionados en prestación de servicios.....	9
Enajenaciones a plazo	9
Disminución del inventario base	11
Determinación del inventario acumulable.....	11
Deducción de insumos utilizados.....	12
Acumulación de inventarios al 2004	12
Regímenes Fiscales Preferentes.....	12
Ingresos no sujetos a REFIPRES	12
Actividades empresariales	12
Personas físicas.....	13
Documentación soporte del ISR pagado en el extranjero	13
Instituciones de crédito	13
Entidades gravadas en el extranjero	13
Entidades que consoliden fiscalmente en el extranjero	14
Ingresos obtenidos directamente.....	14
Informativa de entidades transparentes.....	14
Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero	15
Residentes en el Extranjero.....	15
Retención sobre intereses derivados de títulos gubernamentales	15
Pagos a REFIPRES.....	15
Figuras transparentes.....	15
Consolidación Fiscal	16

Intereses y ajuste anual por inflación.....	16
Aplicación de beneficios de consolidación	16
Pagos provisionales	16
Información del impuesto diferido	17
Disminución de PTU	18
Operaciones Derivadas Referidas a Divisas o Tipos de Cambio	18
Concesionarios de Obras Públicas.....	19
Desarrolladores Inmobiliarios.....	19
Deducción Inmediata.....	19
Comprobantes de Consumos de Combustibles.....	20
Estímulo por Contratar a Personas con Discapacidad	20
Comprobantes de Administradores Inmobiliarios	20
Personas Físicas.....	20
Opción para asalariados de aplicar tarifa 1991	20
Pagos con cheque nominativo	21
Planes de acciones	21
Retiros de aportaciones voluntarias a AFORES	21
Renovación de Autorización para Donatarias.....	22
Fideicomisos inmobiliarios	22
IMPUESTO AL ACTIVO.....	22
Deudas en Pagos Provisionales y en el Ejercicio.....	22
IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	23
Exportación de Servicios de Hotelería y Conexos	23
IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	23
Cigarros.....	23
Marbetes y Precintos.....	23
Bebidas Alcohólicas.....	24
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	24
Residencia Fiscal	24
Devoluciones de Personas Físicas.....	24
Inscripción y Avisos al RFC	25
Cambios de situación fiscal	25

Escisión de sociedades	25
Comprobantes de licitaciones de obras públicas	25
Autofacturación en Arrendamiento de Inmuebles	26
Entero de Diferencias por Dictamen Fiscal	26
Disposiciones Adicionales para la Presentación de Declaraciones Anuales	26
Comprobantes Digitales	26

* * * * *

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Costo de lo Vendido

Costeo directo

Como fue comentado en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, a partir de este año se establece en la Ley del Impuesto sobre la Renta que el costo de lo vendido podrá determinarse utilizando el sistema de costeo absorbente sobre bases históricas o predeterminadas, o bien, el sistema de costeo directo sobre bases históricas.

La propia ley establece que en el caso de que se opte por aplicar el sistema de costeo directo, se considerará para determinarlo la materia prima consumida, la mano de obra y los gastos de fabricación que varíen en relación con los volúmenes producidos, siempre que se cumpla con lo dispuesto en el Reglamento.

Al respecto, se incorpora una regla mediante la cual se establece que los contribuyentes que determinen el costo de las mercancías que enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio de que se trate, aplicando el sistema de costeo directo con base en costos históricos, identificarán y agruparán los gastos de fabricación indirectos que varíen en relación con los volúmenes producidos, en fijos o variables, tomando en consideración todos los aspectos que puedan influir en su determinación. Los gastos fijos así identificados y agrupados no formarán parte del costo de lo vendido del ejercicio.

La propia regla establece que se consideran gastos fijos aquellas erogaciones que son constantes e independientes de los volúmenes producidos.

Consideramos que cumpliendo estos lineamientos para aplicar el sistema de costeo directo, ya no será necesario esperar a la publicación del Reglamento, lo cual resulta adecuado, pero el contenido de la regla debiera incorporarse al texto legal o al Reglamento para otorgar mayor seguridad jurídica.

Adicionalmente, al no formar parte del costo de ventas los gastos fijos y ser parte de la deducción del ejercicio, deberán tomarse en cuenta todos los requisitos previstos en las disposiciones fiscales para deducir dichos gastos.

Actividades mixtas

Con motivo de la incorporación a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las disposiciones que regulan la deducción del costo de lo vendido, se establecieron los elementos que deben considerar los contribuyentes dedicados a la compraventa de mercancías para determinar el costo de lo vendido, así como los elementos que deben considerar los contribuyentes dedicados a la realización de otras actividades. Sin embargo, no se estableció qué elementos deben considerar los contribuyentes que se ubican en ambos supuestos por realizar los dos tipos de actividades.

Para aclarar lo anterior, se incorpora una regla que establece que los contribuyentes que realicen tanto actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, como actividades distintas a éstas, para determinar el costo de lo vendido deducible considerarán los elementos del costo establecidos expresamente en la ley para cada actividad que desarrollen.

Es decir, el costo de lo vendido de las mercancías que los contribuyentes hubiesen adquirido y posteriormente enajenado, se determinará considerando las partidas que específicamente se establecen para esta actividad, mientras que el costo de lo vendido de bienes cuya propiedad se transmita por la realización de otras actividades distintas a la compraventa de mercancías, se determinará considerando las partidas que se establecen para estas otras actividades.

Métodos de valuación

Se incorpora una regla que señala que aquellos contribuyentes que manejen distintos tipos de inventarios podrán utilizar para valorar cada uno de ellos cualquiera de los métodos de valuación previstos en la ley, excepto por lo que se refiere a mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000.00, a las cuales les será aplicable únicamente el método de costeo identificado.

Esto tiene como consecuencia que para distintos inventarios, un mismo contribuyente podrá valorarlos conforme al método PEPS, UEPS, Promedio, Detallista o Identificado. En la ley se establece que una vez elegido el método, se deberá utilizar el mismo durante un periodo de cinco ejercicios, por lo que los contribuyentes que opten por aplicar esta regla, una vez elegido el método por tipo de inventario, deberán cumplir con dicho periodo de permanencia.

Recordamos a nuestros lectores que los contribuyentes están obligados a llevar un registro de la diferencia entre el método contable y el que utilicen para efectos fiscales, por lo que de elegir esta alternativa, se pudiera incrementar la carga administrativa para llevar a cabo este registro en caso de que existan las mencionadas diferencias.

Con independencia del método de valuación de cada tipo de inventario, se deberá determinar tanto el costo de ventas como el inventario final utilizando el sistema de costeo absorbente sobre bases históricas o predeterminadas o bien el sistema de costeo directo sobre bases históricas, considerando todos los inventarios en su conjunto.

Tiendas de autoservicio o departamentales

Con motivo de la incorporación del régimen de deducción del costo de lo vendido, a partir de este año se incluyó en la ley la obligación para los contribuyentes de llevar un control de inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, según se trate, conforme al sistema de inventarios perpetuos. Cabe señalar que esta obligación ya se había incorporado al Código Fiscal a partir del ejercicio de 2004.

Esta obligación resulta de difícil cumplimiento para los contribuyentes que enajenan bienes en tiendas de autoservicio o departamentales, que valúan sus inventarios conforme al método detallista.

Como comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, se establece que tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista, deberán valuar sus inventarios al precio de venta, disminuido con el margen de utilidad bruta que tengan en el ejercicio, conforme al procedimiento que se establezca en el Reglamento.

Al respecto, se incorporó una regla que establece que los contribuyentes que hubieran optado por emplear el método de valuación de inventarios detallista y enajenen mercancías en tiendas de autoservicio o departamentales, podrán optar por no llevar el sistema de control de inventarios perpetuos sólo por aquellas mercancías que se encuentren en el área de ventas al público, siempre que el costo de lo vendido deducible, así como el valor de los inventarios de dichas mercancías, se determine identificando los artículos homogéneos por grupos o departamentos, de conformidad con un procedimiento que, en términos generales, consiste en valuar las existencias de mercancías al inicio y al final del ejercicio considerando el precio de enajenación vigente, según corresponda, disminuido con el porcentaje de utilidad bruta con el que se opera por cada grupo o departamento. Asimismo, se determinará el importe de las transferencias de mercancías que se efectúen de otros departamentos o almacenes que tenga el contribuyente al área de ventas al público, valuadas conforme al método que hayan adoptado para el control de sus inventarios en dichos departamentos o almacenes.

El costo de lo vendido deducible será la cantidad que se obtenga de disminuir el valor de las existencias de mercancías al final del ejercicio determinadas conforme al párrafo anterior, de la suma de: i) el valor de las existencias de mercancías determinadas al inicio del ejercicio y ii) las transferencias de mercancías, determinadas ambas en los términos del párrafo anterior.

Consideramos que con la publicación de esta regla los contribuyentes ya están en posibilidad de valuar sus inventarios conforme al método detallista, pero consideramos que para tener mayor certeza jurídica esta disposición debiera incorporarse al Reglamento o a la ley.

Asimismo, debiera precisarse que también se deben considerar aquellas existencias que se incorporen directamente al área de ventas al público y no sólo las que son transferidas del almacén o bodega, puesto que estos contribuyentes reciben productos directamente de sus proveedores que se incorporan al área de ventas al público.

Acumulación de anticipos

Se adiciona una regla que establece que aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales, excepto los que celebren contratos de obra inmueble, que obtengan ingresos por cobrar total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada o por concepto de anticipos, que no hubieran expedido el comprobante o no hubieran enviado o entregado materialmente el bien o no se haya prestado el servicio,

podrán optar por acumular como ingreso, en lugar de dicho cobro o anticipo, el saldo que tenga al cierre del ejercicio el registro de cobros o anticipos a que se refiere la propia regla. Los contribuyentes que ejerzan esta opción podrán deducir el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos y que determinen también conforme a la misma regla.

El saldo del registro de cobros o anticipos se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales y con los anticipos que se reciban en el ejercicio por los cuales no se haya expedido comprobante, enviado o entregado materialmente el bien o prestado el servicio. El referido saldo se disminuirá con el importe de los montos antes señalados cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, según corresponda, y por los cuales se recibieron los cobros parciales o totales o los anticipos señalados.

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio de que se trate y que no estén en los supuestos antes señalados, se determinará aplicando al saldo del registro, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio por concepto de prestación de servicios o por enajenación de mercancías, según sea el caso.

En los ejercicios inmediatos siguientes en que se aplique la opción mencionada, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables, el saldo del registro que se hubiera acumulado. Asimismo, los contribuyentes deberán disminuir del costo de lo vendido deducible, el costo de lo vendido estimado.

Se precisa que los ingresos que se cobren total o parcialmente del precio pactado, así como los provenientes de anticipos, se considerarán para determinar los pagos provisionales, así como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio, cuando se haya expedido comprobante o enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado el servicio.

Consideramos criticable que esta opción no pueda ejercerse por el hecho de haber expedido un comprobante, pues cuando se recibe algún cobro o anticipo, el contribuyente causa el impuesto al valor agregado y tiene la obligación de expedir un comprobante que reúna todos los requisitos fiscales a pesar de que no haya entregado el bien, mientras que para quien efectúa la erogación del anticipo, la partida en ese momento no es deducible.

En efecto, si dicho cobro o anticipo se recibe por un producto que todavía se encuentra en la producción en proceso y no se ha enviado al cliente, al cierre del ejercicio no se podría estimar el costo de ventas, por lo que subsiste la problemática de tener un ingreso sin costo de ventas, debido a que se deben excluir las mercancías no enajenadas y la producción en proceso para determinar dicho costo.

Recordamos a nuestros lectores que desde el ejercicio de 2005, los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la determinación del costo de lo vendido de otros productos o servicios, no son deducibles ni tampoco puede considerarse que forman parte del costo de lo vendido.

Por lo anterior, es criticable que el anticipo de adquisiciones de bienes que se encuentren en proceso de producción, se considere como un ingreso, ya que por una parte se prohíbe expresamente la deducción del anticipo para la persona que lo paga y, por la otra, el perceptor del pago no puede considerar el costo de lo vendido de artículos en producción en proceso.

Bienes proporcionados en prestación de servicios

Se incorpora una regla que permite a los contribuyentes que presten servicios de hospedaje o servicios de salones de belleza y peluquería, en los que proporcionen bienes para la prestación de sus servicios, así como los que se dediquen a la elaboración y venta de pan, pasteles y canapés, que no estén en posibilidad de identificar el valor de las adquisiciones de materias primas, productos semiterminados y productos terminados, con la producción de mercancías o con la prestación de un servicio, de determinar el costo de lo vendido deducible a través de un control de inventarios que permita identificar por cada tipo de producto o mercancía, las unidades y precios que les correspondan.

Para tales efectos, los contribuyentes considerarán como costo de las materias primas, productos semiterminados y productos terminados, el que resulte de disminuir a la suma de las existencias al inicio del ejercicio y de las adquisiciones de dichos bienes realizadas en el mismo, el inventario que de dichos bienes se tenga al final del ejercicio. Quienes ejerzan esta opción, deberán levantar un inventario de existencias a la fecha en que termine el ejercicio.

Resulta criticable el que la citada opción se otorgue exclusivamente a los contribuyentes mencionados, cuando existen otros que como parte de la prestación de sus servicios proporcionan bienes y no pueden identificar el valor de adquisición de los mismos y que se encuentran en idéntica problemática.

Enajenaciones a plazo

Se prevé la opción para aquellos contribuyentes que hubieran realizado enajenaciones a plazo y que al 31 de diciembre de 2004 tengan ingresos pendientes de acumular por haber optado por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio la parte del precio cobrado durante el mismo, consistente en deducir el costo de lo vendido de dichas mercancías, aplicando al costo de adquisición o producción de las mercancías enajenadas a plazos, la proporción que representen los ingresos pendientes de acumular respecto del precio de venta pactado de dichas mercancías, siempre que el importe que se deduzca por esta opción se incluya en el inventario base a que se refieren las disposiciones transitorias de la ley, tanto para los efectos de la declaración anual, como para efectos de los pagos provisionales.

Esto implica que aun cuando estos contribuyentes ya no tenían las existencias en inventarios al 31 de diciembre de 2004 debido a que ya las habían enajenado, puedan deducir el costo de ventas de dichas mercancías enajenadas antes de esa fecha, siempre que a partir del 1° de enero de 2005 cuenten todavía con un saldo por acumular de las cuentas por cobrar de dichas ventas a plazos e incorporen el monto deducido dentro del inventario base en los términos de la regla.

En caso de ejercer la opción mencionada, se establece que se deberá presentar declaración complementaria por cada uno de los pagos provisionales correspondientes a los meses de enero a abril de 2005, con la actualización y los recargos que en su caso les correspondan, una vez que se incluya el importe deducido en estos términos como parte del inventario base que se considera para determinar el monto acumulable conforme a la mecánica optativa de transición de deducción del costo de lo vendido.

Consideramos que esta regla es acertada, ya que de lo contrario, los contribuyentes que hubieran realizado enajenaciones a plazo se verían afectados al momento de reconocer los ingresos por dichas enajenaciones, sin contar con la posibilidad de deducir el costo de lo vendido de las mercancías correspondientes.

No obstante este beneficio, cada contribuyente deberá evaluar la posibilidad de contar con la información correspondiente que le permita determinar el costo de lo vendido de las mercancías enajenadas a plazo con anterioridad a 2005.

Asimismo, se establece un procedimiento optativo para determinar el costo de lo vendido de mercancías enajenadas a plazo, el cual consiste en deducir el costo de ventas sobre saldos globales, en lugar de tener que identificar cada uno de los cobros con el costo de ventas que le corresponde.

Lo anterior resulta acertado, puesto que es difícil determinar el costo de ventas identificando cada uno de los cobros que se realizan con el artículo específicamente vendido.

El procedimiento optativo antes señalado consiste en lo siguiente:

- a) Se sumará el costo de lo vendido no deducido de las mercancías enajenadas a plazo pendientes de cobro al inicio del ejercicio y el costo de lo vendido deducible de las mercancías enajenadas a plazo en el ejercicio.
- b) La suma antes determinada se dividirá entre el monto total del precio de enajenación de dichas mercancías.
- c) El costo de lo vendido deducible del ejercicio de que se trate será el monto que se obtenga de multiplicar los ingresos acumulables del ejercicio por enajenaciones a plazo, por el cociente antes determinado.

El procedimiento antes referido también será aplicable para los contribuyentes que inicien actividades en el citado ejercicio o para los que no hubieran

ejercido la opción descrita en el primer párrafo de este apartado, pero únicamente por las enajenaciones a plazo que efectúen a partir del 1° de enero de 2005. En estos casos, el cociente señalado en el inciso b) anterior se determinará considerando únicamente el costo de lo vendido y el precio de enajenación de las mercancías enajenadas a plazo en el citado ejercicio.

Disminución del inventario base

Los contribuyentes que optaron por determinar un inventario acumulable conforme a las disposiciones transitorias de la ley en vigor a partir de 2005 y que posteriormente disminuyan el valor de sus inventarios respecto del inventario base, deberán determinar un monto acumulable conforme a dichas disposiciones transitorias.

Al respecto, se incorpora una regla en la cual se establece que para estos efectos, el monto acumulable se considerará únicamente para la determinación de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio de que se trate, por lo que no tendrá efecto en los pagos provisionales.

Determinación del inventario acumulable

Como fue comentado en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, los contribuyentes que optaron por el régimen de transición de la ley, debían determinar un inventario acumulable, para lo cual debían restar al inventario base, los montos resultantes de los siguientes conceptos:

- a) El saldo pendiente de deducir de los "inventarios congelados".
- b) Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir al 31 de diciembre de 2004.
- c) La diferencia que resulte de comparar la suma del costo promedio mensual de los inventarios de los bienes directamente importados en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2004, contra la suma del costo promedio mensual de dichos inventarios de bienes de importación que tuvieron en los últimos cuatro meses del ejercicio fiscal de 2003, siempre que la suma correspondiente al ejercicio fiscal de 2004 sea mayor a la suma del ejercicio fiscal de 2003.

En caso de que resultara una diferencia de inventarios de importación en los términos del inciso c) antes apuntado, la misma debe ser acumulada durante el ejercicio de 2005; es decir, sobre este tipo de inventarios no se otorgó el beneficio de la acumulación diferida en varios ejercicios.

Consideramos criticable el hecho de que no se haya aclarado que los inventarios de importación sólo deberán acumularse en la medida en que hayan reducido, hasta cero inclusive, al inventario base, así como la posibilidad para los contribuyentes de restar los conceptos señalados en los incisos anteriores en el orden que ellos elijan.

Deducción de insumos utilizados

Mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que al 1° de junio de 2005 no hubiesen deducido el importe de las semillas, frutos oleaginosos, aceite vegetal crudo, trigo molido y consumido, algodón despepitado en hueso o en pluma, utilizado por los propios contribuyentes para producir aceites, grasas vegetales, pasta para alimentos balanceados, harina, galletas, pastas o pacas de algodón para su posterior enajenación, por haber ejercido la opción prevista hasta el 31 de mayo de 2002 en la Resolución Miscelánea, consistente en deducir dichos insumos conforme éstos se fueran utilizando, podrán efectuar la deducción del inventario de dichos productos que tuvieran al 31 de mayo de 2002, cuando consuman las semillas, frutos oleaginosos, aceite vegetal crudo, trigo y el algodón despepitado en hueso o en pluma, utilizando el procedimiento previsto en la Resolución Miscelánea vigente hasta el 31 de mayo de 2002.

Acumulación de inventarios al 2004

Mediante disposición transitoria de la Resolución Miscelánea se establece que aquellos contribuyentes que aún no hubieran optado por acumular los inventarios que tengan al 31 de diciembre de 2004 de conformidad con las disposiciones transitorias de la ley, podrán ejercer esta opción a más tardar el último día del mes de junio de 2005.

En caso de ejercer la citada opción, los contribuyentes deberán acumular a la utilidad fiscal determinada para efectos de los pagos provisionales, la parte del inventario acumulable que les corresponda en el ejercicio y el impuesto que resulte deberá enterarse con la actualización y los recargos determinados de conformidad con las disposiciones fiscales aplicables. Para estos efectos, los contribuyentes deberán presentar conjuntamente con el pago provisional del mes de junio de 2005, las declaraciones complementarias correspondientes a cada uno de los pagos provisionales de los meses de enero a mayo de 2005.

Regímenes Fiscales Preferentes

Ingresos no sujetos a REFIPRES

Actividades empresariales

Se establece la opción de incluir las cuentas y documentos por cobrar a clientes derivados de la enajenación de bienes que formen parte del inventario de la entidad o figura jurídica de que se trate, como parte integrante de los activos que deberán representar al menos el 50% de los activos totales de la entidad o figura jurídica que genere ingresos por la realización de actividades empresariales, para efectos de que los mismos no estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Para tales efectos, se precisa que únicamente deberán considerarse aquellas cuentas y documentos por cobrar relacionadas con los bienes de la empresa

que se encuentren físicamente en la jurisdicción donde está ubicada la entidad o figura jurídica de que se trate.

Resulta criticable que de conformidad con esta regla las cuentas y documentos por cobrar que pueden considerarse deban provenir de la venta de bienes ubicados en el país de residencia de la entidad o figura de que se trate, pues no se toma en consideración la existencia de operaciones internacionales en las que los inventarios no necesariamente se ubican en el país de residencia de la entidad.

Personas físicas

Nuevamente se establece la posibilidad, anteriormente prevista en la ley, para que las personas físicas no consideren como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes los generados a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, si en su totalidad no exceden de \$160,000.

Documentación soporte del ISR pagado en el extranjero

Se permite comprobar que un ingreso no está sujeto a un régimen fiscal preferente mediante copia de la declaración de impuesto sobre la renta correspondiente al último ejercicio, o bien, mediante certificación emitida por un contador público que pertenezca a una firma de reconocido prestigio internacional, en la que se acredite que el ingreso está gravado en el extranjero con un impuesto sobre la renta igual o superior al 75% del impuesto que se causaría y pagaría en México.

Instituciones de crédito

Se establece que las instituciones de crédito que generen ingresos a través de operaciones que realicen entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, no aplicarán las disposiciones del Título VI, únicamente por las operaciones que realicen dichas entidades o figuras con residentes en el extranjero que sean partes independientes de dichas entidades o de las propias instituciones de crédito.

Lo anterior sólo será aplicable si México tiene en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información con el país de que se trate; o en su defecto, se obtenga la autorización de las autoridades fiscales mexicanas, considerando la aceptación por escrito del otro país para intercambiar información respecto de los ingresos e inversiones respectivos.

Entidades gravadas en el extranjero

Se establece que no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, aquéllos generados a través de entidades extranjeras que sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en su país de constitución o en el cual tengan su administración principal, si sus utilidades están gravadas en ese país a una tasa de 23% o mayor. Para estos efectos, es necesario que sean acumulables todos sus ingresos, salvo dividendos, y que sus deducciones sean realmente erogadas, aunque se acumulen

o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en los Títulos II y IV de la ley.

Consideramos adecuada esta regla, puesto que permite mitigar el efecto que pudieran generar los distintos momentos de acumulación y deducción. No obstante, resulta criticable el hecho de que se haga referencia a una tasa efectiva del 23%, cuando la correspondiente al 75% de la tasa vigente (30%) tendría que ser del 22.5%.

Entidades que consoliden fiscalmente en el extranjero

Se establece la posibilidad para determinar si los ingresos están sujetos a regímenes fiscales preferentes, por cada entidad o figura jurídica extranjera, en forma individual y por separado, o bien en forma consolidada, siempre que en este último caso, se trate de entidades o figuras que consoliden para efectos fiscales en el país o territorio en el que residan.

Se prevé que quienes ejerzan esta opción, únicamente podrán disminuir las pérdidas fiscales generadas contra las utilidades fiscales de la misma entidad o figura que generó dichas pérdidas.

Consideramos criticable que se establezca un régimen cedular respecto de las operaciones de una sola entidad o figura jurídica, o un grupo de entidades que consoliden, sin que sea posible disminuir las pérdidas incurridas en una entidad de las utilidades generadas por otras entidades o figuras también sujetas a regímenes fiscales preferentes.

Ingresos obtenidos directamente

Se aclara que los ingresos percibidos directamente por personas que tributen en los términos de los Títulos II y IV de la ley, no se considerarán sujetos a regímenes fiscales preferentes siempre que los mismos se acumulen conforme a dichos Títulos.

Informativa de entidades transparentes

Se especifica que la declaración de operaciones realizadas a través de entidades o figuras jurídicas transparentes fiscalmente deberá contener al menos la siguiente información:

- i) ingresos totales y utilidad o pérdida fiscal generada en dichas entidades o figuras;
- ii) tipo de activos que estén afectos a la realización de las actividades de dichas figuras; y
- iii) operaciones que lleven a cabo las entidades o figuras jurídicas con residentes en México.

Dado el tipo de información que se requiere presentar, pareciera que las autoridades pretenden que la declaración informativa únicamente se presente en aquellos casos en que se generen ingresos a través de las figuras jurídicas transparentes;

sin embargo, no se releva expresamente su presentación en el caso en que no se generen ingresos, situación que consideramos deberá ser aclarada.

Acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero

Se establece que para poder acreditar el impuesto causado en el extranjero por las entidades o figuras jurídicas en las que los contribuyentes participen directa o indirectamente, será necesario poder comprobar el pago de dicho impuesto en el extranjero.

Residentes en el Extranjero

Retención sobre intereses derivados de títulos gubernamentales

Tal como se señaló en nuestro Flash Informativo 2005-10, se incorporó una regla que establece que los beneficiarios efectivos residentes en el extranjero que perciban ingresos por intereses y por la ganancia en la enajenación de títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por sus agentes financieros, de bonos de regulación monetaria emitidos por el Banco de México, de títulos de deuda emitidos por el Fideicomiso de Apoyo para el rescate de Autopistas Concesionadas y de Bonos de Protección de Ahorro Bancario emitidos por el Instituto para la Protección al Ahorro Bancario, podrán pagar el impuesto aplicando la tasa del 4.9%, siempre que cumplan ciertos requisitos y proporcionen al custodio o intermediario financiero del extranjero información sobre su identidad como beneficiario efectivo y acrediten su residencia en el extranjero, señalándose que su entrada en vigor sería a partir del 1° de junio de 2005.

Mediante disposición transitoria se difiere la entrada en vigor de esta regla hasta el 1° de septiembre de 2005.

Pagos a REFIPRES

Se establece que la no deducibilidad de los pagos efectuados a entidades o figuras sujetas a un régimen fiscal preferente, así como la retención del 40% sobre dichos pagos, únicamente será aplicable respecto de operaciones celebradas con partes relacionadas. Asimismo, se prevé que tratándose de operaciones celebradas con partes independientes, la retención se deberá efectuar en los términos previstos en el Título V de la ley, debiendo cumplir con los requisitos correspondientes.

Consideramos adecuada esta regla pues elimina un requisito de difícil cumplimiento, consistente en determinar el régimen fiscal de un tercero para poder definir la tasa de retención aplicable, así como la deducibilidad de los pagos correspondientes.

Figuras transparentes

De manera acertada, se establece que tratándose de personas que obtengan ingresos a través de una figura jurídica considerada transparente para efectos fiscales, podrán aplicar el régimen fiscal correspondiente a cada uno de los integrantes

de dicha figura, siempre que ésta haya sido creada y esté sujeta a la jurisdicción de un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información.

Consolidación Fiscal

Intereses y ajuste anual por inflación

Debido a que a partir del ejercicio fiscal de 2005, las sociedades controladoras que consoliden sus resultados fiscales podrán incluir las utilidades y pérdidas de sus sociedades controladas al 100% de la participación accionaria promedio que mantengan en el capital social de estas últimas, se eliminó una regla que permitía a las sociedades controladoras determinar la deducción de los intereses y el ajuste anual por inflación acumulable al 100%, en lugar de aplicarles el factor del 0.60, en la medida en que se cumplieran ciertos requisitos.

Aplicación de beneficios de consolidación

No obstante que la consolidación se restituyó al 100%, resulta criticable que algunas reglas que contienen algún tipo de beneficio sigan estando condicionadas a que el grupo en consolidación hubiera optado por consolidar el impuesto al activo durante los ejercicios de 1999 a 2004 en la participación consolidable, es decir, al 60% de la participación accionaria.

Estas reglas incluyen beneficios tales como la posibilidad de transmitir la autorización del régimen de consolidación fiscal, el acreditamiento del impuesto diferido pagado con cargo a la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida de las sociedades controladas, la posibilidad de recuperar el impuesto al activo consolidado efectivamente pagado, entre otras.

Pagos provisionales

Se eliminó la regla que preveía los lineamientos relativos a los pagos provisionales de impuesto al activo que debían seguirse por las sociedades controladas cuando se había ejercido la opción de calcular el impuesto al activo conforme a la participación consolidable (60%).

No obstante que la eliminación resulta adecuada, esta regla también contenía dos supuestos relevantes que durante el ejercicio de 2005 siguen aplicando, los cuales, con la eliminación de esta regla a partir del 1º de junio de 2005, ya no se encuentran regulados.

El primero de ellos consistía en la posibilidad de que la sociedad controladora acreditara contra los pagos provisionales consolidados de impuesto sobre la renta o impuesto al activo, los pagos provisionales conjuntos efectuados por las sociedades controladora o controladas en lo individual.

El segundo de los supuestos consistía en que la sociedad controladora, para determinar los pagos provisionales de impuesto al activo consolidado, debía

considerar tanto el activo como las deudas de las sociedades controladora y controladas en un porcentaje equivalente al 100% de la participación accionaria, cuando los ingresos de dichas sociedades se consideraran también al 100% de dicha participación para efectos de determinar los pagos provisionales consolidados de impuesto sobre la renta, por estar en el supuesto de que amortizaban en lo individual, pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que fueron reconocidas al 100% para determinar el resultado fiscal consolidado de tales ejercicios.

Durante el ejercicio de 2005, existe una disposición transitoria en la ley que establece que si las sociedades controladora y controladas generaron pérdidas fiscales individuales durante los ejercicios de 1999 a 2004 que se reconocieron en participación consolidable (60%) para efectos de determinar el resultado fiscal consolidado de dichos ejercicios, en lugar de considerar sus ingresos nominales al 100% de la participación accionaria, para determinar los pagos provisionales consolidados dichos ingresos deberán determinarse al 60% de dicha participación.

Resulta criticable que la regla comentada haya sido eliminada en su totalidad y no haya sido adecuada a las disposiciones transitorias de la ley aplicables a pagos provisionales consolidados, ya que por esta eliminación, a partir de la entrada en vigor de la Resolución Miscelánea resulta cuestionable si la sociedad controladora puede acreditar contra los pagos consolidados de impuesto sobre la renta o impuesto al activo, los pagos provisionales conjuntos efectuados por las sociedades controladora o controladas en lo individual.

Asimismo, pudiera existir una distorsión en el cálculo de los pagos provisionales consolidados de impuesto sobre la renta, al considerar los ingresos nominales de ciertas compañías en un porcentaje equivalente al 60% de la participación accionaria, mientras que para calcular los pagos provisionales consolidados de impuesto al activo, los activos y deudas de esas mismas compañías se consideren en un porcentaje del 100% de la participación accionaria.

Información del impuesto diferido

Como se comentó en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, a partir de este año las sociedades controladoras deberán informar en un anexo al dictamen fiscal, el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo diferido con motivo de la consolidación fiscal, desde que ejercieron la opción y hasta el 31 de diciembre de 2004 así como en los años subsecuentes, deberán informar el monto del impuesto sobre la renta e impuesto al activo que hubieran diferido con motivo de la consolidación en el ejercicio al que corresponda el dictamen. Debe recordarse que en los términos de la ley, la omisión en la presentación de la referida información, implica la desconsolidación del grupo.

Se incorpora una regla en la cual se difiere la presentación de esta información correspondiente al ejercicio de 2004 de acuerdo con los años en que el grupo ha determinado su resultado fiscal de manera consolidada, de acuerdo con lo siguiente:

Años consolidando	Plazo para presentación
De 1 a 5	12 de octubre de 2005
De 6 a 10	12 de noviembre de 2005
De 11 en adelante	12 de diciembre de 2005

No obstante, siguen faltando reglas que establezcan el procedimiento que este tipo de contribuyentes debe seguir para determinar y reportar el impuesto sobre la renta y el impuesto al activo diferido con motivo de su consolidación fiscal. Esperamos que antes de que venza el plazo para presentar esta información se emitan reglas aclarando esta situación.

Disminución de PTU

De manera acertada, se establece que en los casos en que la PTU pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal del mismo, la diferencia se considerará pérdida fiscal del ejercicio en los términos de la ley.

Consideramos que prácticamente esta regla no será aplicable para el ejercicio fiscal de 2005, ya que mediante disposición transitoria se prevé que la PTU pagada que se podrá disminuir para estos efectos, será la generada a partir del 1º de enero de 2005, misma que en la mayoría de los casos será pagada en el mes de mayo de 2006. Esta regla únicamente podrá aplicarse en casos excepcionales, tales como liquidación, fusión o escisión, que impliquen el cierre anticipado del ejercicio.

Operaciones Derivadas Referidas a Divisas o Tipos de Cambio

Se modifica el procedimiento para valuar al final de cada ejercicio las operaciones financieras derivadas referidas a divisas o a tipos de cambio de una moneda, señalándose que la pérdida o la ganancia de estas operaciones debe determinarse comparando, el importe que resulte de multiplicar el valor de referencia de la operación por el tipo de cambio correspondiente al último día del ejercicio que se declara, contra el importe que resulte de multiplicar el mismo valor de referencia por el tipo de cambio convenido en la operación, mecánica que resulta incorrecta, por lo que el cambio de procedimiento para determinar las ganancias o pérdidas de estas operaciones ocasionará diferencias que pudieran ser significativas.

Anteriormente, esta comparación debía realizarse utilizando los tipos de cambio del último día del ejercicio y el correspondiente al día en que hubiese sido contratada la operación, lo que tampoco representaba un cálculo adecuado a la realidad económica de estas operaciones.

Esperamos que este procedimiento de valuación sea corregido en el futuro, reconociendo la metodología que para las mismas utiliza el sector financiero, destinatario y operador principal de este mercado.

Concesionarios de Obras Públicas

Se incorpora la posibilidad de no considerar como deudas para efectos de la determinación del ajuste anual por inflación, a las aportaciones que reciban los concesionarios de obras públicas, desembolsadas por la Federación, las entidades federativas o los municipios, así como por sus organismos descentralizados, ahora también en el caso de concesionarios que participen en los resultados de la concesión, autorización o permiso, hasta que ésta termine y siempre que se haya cumplido previamente con todas las obligaciones de pago establecidas en el contrato de concesión respectivo, incluyendo el reembolso a la concesionaria del capital de riesgo efectivamente aportado y sus rendimientos.

Desarrolladores Inmobiliarios

Para el caso de desarrolladores inmobiliarios que opten por deducir el costo de adquisición de un terreno en el ejercicio en el que lo adquieran y que posteriormente tengan que acumular, al momento de la enajenación, el 3% del monto deducido por cada uno de los ejercicios que transcurran desde que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquél en que se enajene, se establece que deberán aplicar el referido 3% sobre el monto deducido que corresponda al terreno no enajenado.

Lo anterior permite tener certeza de que en los ejercicios en los que se enajene una porción del terreno, el ingreso acumulable del 3% sólo deberá determinarse por la parte del terreno no enajenada y no sobre el valor total del terreno.

Adicionalmente, se establece que dichos desarrolladores inmobiliarios podrán no considerar el ingreso acumulable del 3% antes mencionado, en los pagos provisionales correspondientes al ejercicio inmediato posterior a aquél en el que se adquirió el terreno.

Si bien pareciera que la intención de esta regla es evitar incluir en el cálculo de los pagos provisionales el ingreso acumulable equivalente al 3% del monto deducido por cada uno de los ejercicios transcurridos desde la fecha de adquisición del terreno y hasta el ejercicio anterior a la enajenación, de la redacción de la misma se desprende que este beneficio únicamente será aplicable en el ejercicio inmediato posterior a la adquisición del terreno.

Deducción Inmediata

Los contribuyentes que pretendan efectuar la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo utilizados en las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, podrán cumplir con el requisito relativo a obtener constancia emitida por la Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales, respecto del uso de tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes, cuando obtengan un certificado de industria limpia por parte de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA), o bien, celebren con dicha autoridad un convenio en el cual se obligue al contribuyente a obtener este certificado en un plazo no mayor de dos años.

En caso de no obtenerse este certificado dentro del plazo de referencia, el contribuyente deberá presentar declaraciones complementarias cubriendo el impuesto por la diferencia entre efectuar la referida deducción inmediata y el resultado obtenido de utilizar los por cientos de deducción máxima anual previstos en la ley, adicionado de los accesorios correspondientes. Esta declaración deberá presentarse a más tardar dentro del mes siguiente a que concluya el plazo de dos años.

Por otra parte, se elimina la obligación que existía anteriormente para este tipo de contribuyentes de obtener una autorización por parte del SAT para llevar a cabo dicha deducción.

Comprobantes de Consumos de Combustibles

En relación con la obligación que estará vigente a partir del 1° de julio de 2005, relativa a que los contribuyentes que efectúen consumos de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, realicen sus pagos con cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de servicios o monederos electrónicos, se incorporan los requisitos que resultarán aplicables a fin de que dichos gastos puedan ser comprobados con los estados de cuenta originales emitidos por las personas físicas o morales que expidan tarjetas electrónicas inteligentes para ser utilizadas en la compra de combustible.

Estímulo por Contratar a Personas con Discapacidad

En el ejercicio de 2005 se incorporó en la ley la opción anteriormente prevista en reglas de carácter general para que los contribuyentes puedan deducir al 100% las adaptaciones que realicen a sus instalaciones y que impliquen adiciones o mejoras al activo fijo, siempre que tengan como finalidad facilitar a las personas con capacidades diferentes el acceso y uso de sus instalaciones.

Al respecto, se elimina el requisito relativo a presentar un escrito libre ante las autoridades fiscales a través del cual se detalle en qué consisten las adaptaciones y que las mismas tenían como finalidad facilitar el acceso y uso de las instalaciones a las personas antes mencionadas.

Comprobantes de Administradores Inmobiliarios

Se incorpora la posibilidad de que las personas morales que administran inmuebles propiedad de personas físicas para ser otorgados en uso o goce temporal, puedan emitir facturas con los datos propios de la persona moral por cuenta de las personas físicas. Dichos comprobantes deberán incluir el número de cuenta predial del inmueble y estar firmados por el representante legal.

Personas Físicas

Opción para asalariados de aplicar tarifa 1991

Mediante disposición transitoria se establece que la opción para aplicar las tarifas y mecánica para la determinación del impuesto sobre la renta a cargo de

personas físicas, conforme a las que estuvieron vigentes hasta el 31 de diciembre de 1991, cuya tarifa ha sido adecuada con la reforma de 2005, estará vigente únicamente durante el ejercicio fiscal de 2005.

Pagos con cheque nominativo

Se incorpora la posibilidad para que las personas físicas soliciten a las autoridades fiscales autorización para ser liberadas de la obligación de pagar erogaciones con cheque nominativo cuando éstas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales sin servicios bancarios, siempre que se cumpla con ciertos requisitos, mismos que ya se encontraban previstos en la Resolución Miscelánea para el caso de solicitudes de personas morales.

Planes de acciones

Se establece que cuando los contribuyentes enajenen las acciones o títulos valor adquiridos por ejercer la opción de compra otorgada por su empleador o una empresa relacionada del mismo, considerarán como costo comprobado de adquisición de dichas acciones o títulos valor, el valor de mercado que hayan tenido éstas al momento de ejercer la opción, siempre y cuando dicho valor se haya utilizado en la determinación del ingreso respectivo.

Consideramos adecuada la incorporación de esta regla, pues resultaba criticable que la ley no permitiera considerar el valor de mercado de la operación como costo comprobado de adquisición, no obstante que éste se hubiera considerado para determinar el ingreso generado por el ejercicio de la opción.

Acertadamente se incorpora la posibilidad de que el monto de las primas efectivamente pagadas por celebrar la opción de compra de acciones se disminuya del ingreso determinado. Para tales efectos, la prima se podrá actualizar desde el mes en que se haya realizado efectivamente el pago y hasta el mes en que se ejerza la opción.

Por otra parte, se aclara que cuando el empleador o una parte relacionada del mismo, liquide en efectivo la opción para adquirir acciones o títulos valor que representen bienes a la persona física que ejerza la opción, el ingreso acumulable o gravable, será la cantidad en efectivo que perciba la persona física.

Retiros de aportaciones voluntarias a AFORES

De manera acertada, se establece que las Administradoras de Fondos para el Retiro no efectuarán retención respecto de los rendimientos por la inversión de aportaciones voluntarias en instrumentos de renta variable que provengan de acciones por las que no se deba pagar el impuesto sobre la renta.

Por otra parte, se incorporan reglas de control, a efecto de que las Administradoras de Fondos para el Retiro identifiquen los recursos aportados por los contribuyentes en la subcuenta de aportaciones voluntarias, dependiendo de si la

persona física efectuará o no la deducción de dichas aportaciones para el cálculo de su impuesto anual.

Como parte de dichas reglas de control, se prevé que se entenderá como un retiro de recursos sujeto a retención, cuando se transfieran recursos provenientes de la subcuenta de aportaciones voluntarias que se deducirán, a la subcuenta de aportaciones voluntarias de recursos por los cuales no se efectuó la deducción.

Estas reglas serán aplicables a partir del 1° de junio de 2005. En consecuencia, las aportaciones voluntarias efectuadas entre el 1° de enero de 2003 y hasta el 31 de mayo de 2005 estarán a lo dispuesto en la Resolución Miscelánea vigente para el ejercicio de 2004.

Renovación de Autorización para Donatarias

Mediante disposición transitoria, se prorroga hasta el 30 de junio de 2005 el plazo para que las organizaciones civiles y los fideicomisos que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, presenten el escrito mediante el cual declaren bajo protesta de decir verdad, que siguen cumpliendo con todos los requisitos para considerar como deducibles los donativos que reciben. Originalmente este plazo venció en el mes de enero. Esta disposición precisa que en caso de no presentar dicho escrito, las autoridades podrán dejar sin efecto la respectiva autorización.

Fideicomisos inmobiliarios

Desafortunadamente, las reglas aplicables a los fideicomisos inmobiliarios permanecen sin cambios, por lo que persisten ciertas implicaciones adversas para los participantes que disminuyen el atractivo de esta figura, tales como la creación de un establecimiento permanente para los residentes en el extranjero distintos de fondos de pensiones y jubilaciones; la causación del impuesto al valor agregado cuando exista enajenación de los bienes en términos del Código Fiscal; y la poca claridad en las reglas para la determinación de la depreciación relativa a los bienes afectos al fideicomiso, entre otras.

Esperamos que mediante reglas adicionales a las existentes se perfeccione el régimen fiscal aplicable, pues puede constituir una alternativa atractiva para llevar a cabo actividades en un importante sector económico de nuestro país.

IMPUESTO AL ACTIVO

Deudas en Pagos Provisionales y en el Ejercicio

En congruencia con la reforma a la ley, se establece una regla que permite a los contribuyentes que efectúen pagos provisionales mensuales del impuesto al activo correspondientes al ejercicio de 2005, deducir del valor del activo, el valor promedio de las deudas contratadas en el extranjero, así como con el sistema financiero o con su intermediación, del ejercicio que corresponda.

Por otra parte, se establece que para el ejercicio de 2005, los contribuyentes que ejerzan la opción de determinar el impuesto al activo con base en el impuesto del cuarto ejercicio inmediato anterior, podrán deducir del valor del activo del ejercicio que se tome como base, el valor promedio de las deudas contratadas en el extranjero, así como con el sistema financiero o con su intermediación, que tenía el contribuyente en el propio ejercicio base.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Exportación de Servicios de Hotelería y Conexos

Se incluyen como servicios de hotelería y conexos para efectos de aplicar la tasa del 0%, los servicios de alimentos y bebidas, cuando éstos se contraten por el organizador del evento, siempre que sea éste residente en el extranjero y dichos servicios sean proporcionados dentro del hotel a los asistentes al congreso o convención de que se trate, en forma grupal.

Asimismo, se adicionan como servicios complementarios de hotelería los de comunicación por teléfono o radio y conexión a Internet, grabación visual o sonora, fotografía, uso de equipo de cómputo, así como música grabada y en vivo.

Tratándose de congresos y convenciones, quedan comprendidos en los servicios complementarios los de alimentos y bebidas que sean proporcionados a los asistentes del congreso o convención de que se trate, en forma grupal.

IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Cigarros

Se simplifica la obligación de los contribuyentes (exportadores e importadores de cigarros), en el sentido de que al presentar una actualización o adición de productos a listas de precios de venta anteriormente presentadas, únicamente deberán incluir los productos respecto de los cuales se realiza la adición o modificación, y no la totalidad de los productos, como sucedía anteriormente.

Marbetes y Precintos

A partir del presente año, se obliga a la autoridad para que en un plazo no mayor de 15 días emita la resolución correspondiente respecto de la solicitud de marbetes o precintos presentada por los contribuyentes.

Se incorporan diversas obligaciones a los contribuyentes de este impuesto, para que les sean entregados los marbetes o precintos solicitados, a demás de condicionarse su entrega a que el contribuyente no haya cometido alguno de los delitos en materia de marbetes o precintos, o el delito de defraudación fiscal, a la fecha de su solicitud, a diferencia del ejercicio anterior en el que se condicionaba la entrega por el sólo hecho de que se le hubiera abierto averiguación previa por alguno de dichos delitos.

A partir de este año se autoriza a los contribuyentes a designar algún representante legal distinto al promovente autorizado para recoger marbetes o precintos.

Bebidas Alcohólicas

Se establece que tratándose de bebidas alcohólicas de importación, la autoridad proporcionará al contribuyente el número de marbetes o precintos igual al de las botellas o envases que se encuentren en el Almacén General de Depósito, y en el caso de que se hayan pagado derechos por un número mayor de marbetes o precintos, se podrá compensar el monto de la diferencia por concepto de derechos, en solicitudes de marbetes o precintos posteriores.

Se incorpora un requisito adicional para los contribuyentes de bebidas alcohólicas que efectúen su fabricación, producción o envasamiento, derivado de un contrato o convenio con personas físicas o morales, consistente en que deberán presentar, conjuntamente con la solicitud de marbetes o precintos, el escrito libre en el que se manifieste que se encuentran en el supuesto de fabricar, producir o envasar bebidas alcohólicas con motivo de un contrato.

CÓ DIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Residencia Fiscal

Se modifica el criterio conforme al cual se entiende que una persona moral ha establecido en México la administración principal de su negocio o sede de dirección efectiva y, en consecuencia, califica como residente en territorio nacional para fines fiscales.

Ahora se señala que, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentren la o las personas que tomen o ejecuten día a día las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que realiza, se entenderá que dicha persona moral ha establecido su administración principal o sede de dirección efectiva en México.

Anteriormente, los supuestos se referían a que se llevaran a cabo las asambleas de accionistas o las sesiones de consejo de administración en México; que las personas que toman día a día las decisiones de control, dirección o administración de la persona moral, fueran residentes para efectos fiscales en México o tuvieran sus oficinas en el país; se contara con una oficina en el país donde se llevara a cabo la administración o control de la persona moral; o se conservara la contabilidad de la persona moral en el país.

Devoluciones de Personas Físicas

Se establece que las personas físicas que en su declaración del ejercicio fiscal de 2004 hubieran marcado erróneamente el recuadro de compensación, en virtud de que no tendrán impuesto a cargo o créditos fiscales contra los cuales compensar su saldo a favor del impuesto sobre la renta del ejercicio, tendrán hasta el 31 de octubre de

2005 para cambiar de opción y solicitar la devolución de dicho saldo a favor, siempre que presenten una declaración complementaria señalando dicho cambio y proporcionen su número de cuenta bancaria para transferencias electrónicas a 18 dígitos "CLABE", así como la denominación de la institución bancaria.

Inscripción y Avisos al RFC

Cambios de situación fiscal

Se señala que no se presentará la solicitud de inscripción o avisos sobre cambios de situación fiscal en el RFC, a través de las Formas Oficiales aprobadas para tales efectos, cuando las personas que deban inscribirse al RFC realicen su inscripción a través de la modalidad de atención personalizada o presenten su solicitud de inscripción al RFC o cambios de situación fiscal, a través de la aplicación electrónica en línea "RFC por Internet, Avisos e Inscripciones", disponible en la sección e-SAT de la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx).

Escisión de sociedades

Se establece que se tendrá por cumplida la obligación de presentar el aviso de escisión de sociedades a que se refiere el Reglamento del Código, cuando las sociedades escindidas presenten su aviso de inscripción en el RFC, a través de la Forma Oficial correspondiente, manifestando en la misma el RFC de la sociedad escidente.

En caso de que la sociedad escidente se extinga con motivo de la escisión, además del requisito anterior, la sociedad escidente designada para la presentación de las declaraciones de impuestos e informativas que corresponden a la escidente, deberá presentar el aviso de cancelación por escisión en el RFC de dicha sociedad escidente, a través de la Forma Oficial correspondiente, manifestando en la misma el RFC de la sociedad escidente.

Comprobantes de licitaciones de obras públicas

Se establece que tratándose de pagos federales, estatales o municipales que se efectúen por concepto de compra de bases de licitación de obras públicas, las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas correspondientes servirán como comprobantes fiscales, siempre que en los mismos conste la impresión de la máquina registradora o el sello de la oficina receptora.

Asimismo, dichas formas o recibos deberán reunir, como mínimo, los requisitos relativos a contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida; lugar y fecha de expedición; clave del RFC de la persona a favor de quien se expida; cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen; valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que deban trasladarse, además de la leyenda: "la reproducción no autorizada de este comprobante constituye un delito en los términos de las disposiciones fiscales".

Autofacturación en Arrendamiento de Inmuebles

Por lo que se refiere a la declaración informativa por erogaciones relacionadas con contratos de arrendamiento de inmuebles para la colocación de anuncios publicitarios panorámicos y promocionales, así como para la colocación de antenas utilizadas en la transmisión de señales de telefonía, se establece que el plazo para su presentación se prorroga hasta el mes de junio de 2005.

Entero de Diferencias por Dictamen Fiscal

Se establece que los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros por contador público registrado, así como aquellos que hayan optado por dictaminarse en los términos previstos en el Código Fiscal, cuando tengan diferencias de impuestos reveladas en el dictamen, además de pagar sus impuestos a cargo, deberán presentar declaración complementaria vía Internet.

Al respecto, se establece que en sustitución de la "fecha de declaración del ejercicio", deberán señalar la fecha en la que se presentó el dictamen fiscal.

De la misma manera, se establece que los contribuyentes deberán señalar el folio que les fue proporcionado cuando presentaron el dictamen vía Internet, en sustitución del "número de operación de recibido en el SAT".

Disposiciones Adicionales para la Presentación de Declaraciones Anuales

En materia de presentación de declaraciones complementarias, extemporáneas y de corrección fiscal de ejercicios anteriores al de 2004, respecto de impuestos federales, se mantienen los lineamientos para su presentación en función del ejercicio al que correspondan, ya sea a través de ventanilla bancaria o vía Internet, incluyéndose ahora las correspondientes al impuesto especial sobre producción y servicios.

Comprobantes Digitales

Se establece que los contribuyentes que hubieran optado por utilizar comprobantes fiscales en forma simultánea con comprobantes fiscales digitales, podrán ejercer dicha opción a partir el 1° de junio y hasta el 31 de marzo de 2006.

Se establece que el sistema electrónico que controla el registro contable en las cuentas y subcuentas afectadas por cada operación, deberá referir la fecha y hora exacta en que se generó el comprobante fiscal digital.

Además, se precisa que los comprobantes digitales se generarán exclusivamente a partir del registro electrónico contenido en el sistema de facturación o punto de venta.

En el caso de establecimientos, locales o sucursales que no puedan afectar de manera simultánea los registros contables en el sistema electrónico, bastará que el

registro se realice dentro de las 24 horas siguientes a la generación del comprobante fiscal digital.

Asimismo, se establece que los sistemas electrónicos de los establecimientos, locales o sucursales deberán almacenar los comprobantes fiscales digitales y los registros electrónicos que les dieron origen por un plazo mínimo de tres meses y transmitirlos dentro del término de 24 horas antes referido, dejando evidencia de la fecha y hora de transmisión.

* * * * *