

REGLAMENTOS DE LAS LEYES DE LOS IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, AL VALOR AGREGADO, Y ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El 4 de diciembre de 2006 fueron publicados en el Diario Oficial, el Decreto que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los nuevos Reglamentos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

Como era de esperarse, los nuevos textos reglamentarios contienen versiones actualizadas de un gran número de disposiciones anteriormente contenidas en la Resolución Miscelánea, así como diversas nuevas reglas que se requieren o son auxiliares para la adecuada interpretación y aplicación de las respectivas leyes.

En virtud de que desde el año de 2004 se crea el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, que será el órgano encargado de la emisión de los principios que rijan a la profesión contable, se modifican diversas disposiciones del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta para señalar que la información contable que se utilice para fines fiscales deberá apegarse a lo previsto en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o en las Normas de Información Financiera, que es la nueva nomenclatura que se le dará a dichos principios emitidos por el mencionado Consejo.

Desafortunadamente, algunas de las reglas anteriores no fueron recogidas en los nuevos textos, ni se están reglamentando disposiciones legales que requieren del apoyo de medidas reglamentarias.

Dado que las nuevas disposiciones reglamentarias son expedidas por el Poder Ejecutivo en el ejercicio de facultades específicas conferidas en la Constitución, las mismas no pueden contravenir o ir más allá de lo establecido en las leyes que regulan.

A la entrada en vigor de las nuevas disposiciones que aquí comentamos, se dejan sin efecto múltiples disposiciones previas, ya sea reglamentarias, o contenidas en la Resolución Miscelánea, por lo que sugerimos revisar detenidamente cada situación particular, a la luz de tales cambios.

Los comentarios contenidos en estos Tópicos Fiscales pueden no ser compartidos por las autoridades administrativas o judiciales, y no deben considerarse como una asesoría profesional.

En las páginas siguientes de estos Tópicos Fiscales presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos de los reglamentos nuevos o el modificado, conforme al siguiente

ÍNDICE

	Página
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	5
DISPOSICIONES GENERALES.....	5
Establecimiento Permanente por Contratos de Maquila	5
PERSONAS MORALES	5
Generalidades	5
Disminución de pagos provisionales	5
Ingresos	5
Depósitos en garantía por arrendamientos	5
Deducciones.....	6
Planes de pensiones o jubilaciones.....	6
Previsión social	7
Costo de lo vendido.....	7
Sistemas de costeo.....	8
Absorbente	8
Directo.....	9
Cambio de sistema	9
Métodos de valuación de inventarios.....	10
Detallista	10
Mercancías destinadas al consumo propio.....	11
Costo promedio por acción en escisión de sociedades.....	11
Donativos.....	11
Deducciones en condominios	12
Obligaciones.....	12
Destrucción de inventarios	12

PERSONAS FÍSICAS	13
Inscripción en el RFC	13
Ingresos Exentos	13
Retiros del SAR	13
Primas de antigüedad	13
Viáticos	14
Enajenación de casa habitación	14
Sueldos y Salarios	14
Obligaciones de los patrones	14
Cálculo de la proporción de subsidio acreditable	14
Subsidio para ingresos asimilables a salarios	15
Planes de acciones	15
Pago de jubilaciones	16
Intereses	17
Cálculo de interés real por SIEFORES	17
Sociedades de inversión	17
Enajenación de Bienes	17
Sucesiones	17
Valor de inversión en construcciones	17
Ingresos por Adquisición	17
Deducciones personales	17
Planes de pensiones o jubilaciones	17
Deducción de aportaciones voluntarias para retención mensual	18
Lentes ópticos graduados	18
Declaración Anual	19
Aviso para presentar declaración	19
Opción para presentar declaración anual	19
RESIDENTES EN EL EXTRANJERO	19
Reestructuración de sociedades	19
REGÍMENES FISCALES PREFERENTES	20
Ingresos indirectos a través de sociedades mexicanas	20
Ingresos por entidad o consolidados	20

Ingresos directos	21
Acreditamiento de impuestos	21
Participación indirecta promedio por día.....	21
ESTÍMULOS FISCALES.....	22
Cuentas de ahorro.....	22
Deducción inmediata	22
Deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios.....	22
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	23
Generalidades	23
Actividades realizadas a través de fideicomiso	23
Representante común en copropiedad y sociedad conyugal.....	23
Declaratoria en devolución	24
Contribuyentes con establecimiento en varias entidades	24
Facilidades administrativas	24
Deducción de devoluciones, descuentos o bonificaciones	24
Acreditamiento	24
Instituciones financieras.....	24
Ajustes.....	25
Enajenación de Bienes.....	25
Faltantes de inventarios	25
Automóviles y camiones usados	25
Construcciones que se destinarán a casa habitación	25
Prestación de Servicios.....	26
Premios en reportos.....	26
Cuotas condominales	26
Contratos de obra a precio alzado y comisionistas	26
Importación de Bienes y Servicios	26
Exportación de Bienes y Servicios	27
Servicios de filmación o grabación	27
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	28

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

DISPOSICIONES GENERALES

Establecimiento Permanente por Contratos de Maquila

Se precisa que un residente en el extranjero no constituye establecimiento permanente en México derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantenga con empresas que llevan a cabo operaciones de maquila, cuando en el tratado para evitar la doble tributación que se haya celebrado con el país de residencia del extranjero y, en su caso, en los lineamientos establecidos en los acuerdos de procedimiento mutuo celebrados por las autoridades competentes del tratado respectivo, se prevea que los residentes en el extranjero no tienen un establecimiento permanente en el país por las actividades de maquila que hagan residentes en México.

Para tal efecto se tendrá que analizar si en los tratados de doble tributación, incluyendo los acuerdos de procedimiento mutuo, se señala expresamente que no habrá establecimiento permanente para los contratos de maquila en México. Sin embargo, en caso de preverse esta situación en los citados acuerdos amistosos y con objeto de tener certidumbre, recomendamos confirmar esta situación con las autoridades fiscales. Con independencia de que se acuda por la confirmación respectiva, sería conveniente que las autoridades fiscales emitieran, mediante reglas de carácter general, una lista de los acuerdos amistosos que prevean tal situación.

PERSONAS MORALES

Generalidades

Disminución de pagos provisionales

Se establece que la solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales a partir del segundo semestre del ejercicio que corresponda, se deberá presentar a la autoridad fiscal un mes antes de la fecha en la que se deba efectuar el entero del primer pago provisional del periodo que se solicita disminuir.

Anteriormente, la solicitud debía presentarse a más tardar el día quince del primer mes del periodo por el que se solicitaba la disminución del pago, situación que únicamente estaba prevista en la forma oficial respectiva.

Ingresos

Depósitos en garantía por arrendamientos

Se precisa que los depósitos en garantía que reciban las personas físicas o morales residentes en México, en su carácter de arrendadores, cuando éstos tengan como finalidad exclusiva garantizar el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato de arrendamiento, no se considerarán ingresos acumulables cuando sean devueltos al término de su vigencia.

En caso de que dichos depósitos se apliquen al cumplimiento de cualquier obligación derivada del contrato de arrendamiento, el monto aplicado será considerado como ingreso acumulable para el arrendador en el mes en que se aplique.

Consideramos acertada esta precisión, pues los depósitos en garantía no modifican el patrimonio del arrendador y, por tanto, no deben calificar como un ingreso acumulable, salvo que se aplique al contrato de arrendamiento; sin embargo, creemos que dicha aclaración debió hacerse para cualquier depósito en garantía y no sólo para aquéllos que se otorguen a los arrendadores.

Deducciones

Planes de pensiones o jubilaciones

Se incorporan con algunas modificaciones, las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea relativas a la creación e incremento de las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, destacando la obligación de que los planes privados contemplen la opción para los trabajadores de elegir su incorporación a los citados planes, para lo cual se señala que los patrones deberán obtener por escrito la manifestación respectiva por parte de sus trabajadores.

Conforme a la Resolución Miscelánea se establece que las aportaciones patronales efectuadas en favor de cada trabajador no pueden exceder del 12.5% del salario declarado para los efectos del impuesto sobre la renta; sin embargo, con la incorporación al reglamento de las citadas reglas, se modifica la limitante del 12.5% para establecer ahora que dicho porcentaje será integrado tanto por las aportaciones patronales como por las efectuadas por los propios trabajadores, sin considerar las prestaciones exentas ni los ingresos asimilables a salarios.

Esta reforma genera inseguridad jurídica, ya que no es clara respecto de la deducibilidad en los casos de que las aportaciones excedan el límite del 12.5% antes mencionado; es decir, si el monto total de las aportaciones sería no deducible, o bien, únicamente el excedente, además resulta criticable que se establezca este límite, debido a que con el mismo se desincentiva el ahorro.

Resulta desafortunado que la reforma limite la deducción a que tienen derecho los patrones, respecto de los planes de pensiones o jubilaciones ya celebrados, al considerar un elemento ajeno a la deducción, como lo son las aportaciones efectuadas por los trabajadores.

De igual forma, resulta jurídicamente criticable que la reforma pretenda desconocer las obligaciones patronales de los planes de pensiones o jubilaciones celebrados con anterioridad, limitando o nulificando la deducción de las aportaciones patronales, cuando junto con las aportaciones de los empleados excedan dicho límite.

Tratándose de la transferencia de las aportaciones efectuadas por los patrones y sus rendimientos acumulados, en los casos en los que un trabajador termina su relación laboral antes de encontrarse en los supuestos de jubilación o pensión del plan

respectivo y cuando estas aportaciones no puedan ser transferidas a otro plan de pensiones de los establecidos en la Ley del Seguro Social, ahora se establece que de forma obligatoria éstas deberán ser transferidas por el patrón a la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, caso que estaba previamente previsto en la Resolución Miscelánea como una opción, y se incorpora un nuevo supuesto para que la transferencia se deposite en alguna de las cuentas de planes personales de retiro.

Prevalecen las reglas aplicables a las aportaciones por servicios prestados, en cuanto a que éstos serán deducibles por un monto que no exceda del 10% anual del valor del pasivo por dichos servicios en el ejercicio de que se trate.

Sin embargo, se elimina la regla que establecía que el requisito de repartir las reservas uniformemente en diez ejercicios sólo resultaba aplicable para el caso de servicios prestados, así como la que establecía que se podía aportar al fondo el costo normal de los servicios futuros.

Esta eliminación pudiera dar origen a interpretaciones en el sentido de que incluso las aportaciones que se relacionen con servicios futuros deben repartirse uniformemente en diez ejercicios, situación que resulta criticable y esperamos que se aclare mediante la emisión de reglas de carácter general.

Previsión social

Anteriormente se establecía que el promedio aritmético anual por cada trabajador, para cumplir con el requisito de generalidad previsto por la ley y así poder efectuar la deducción de los gastos de previsión social, se determinaría dividiendo el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior entre el número de días trabajados.

De manera desafortunada, se modifica el procedimiento para determinar el promedio aritmético anual antes señalado, estableciendo que para tal efecto, se dividirá el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados durante el ejercicio inmediato anterior entre el número de dichos trabajadores.

Es criticable la modificación señalada, ya que puede reducir el promedio aritmético a través del cual se determina la generalidad respecto de las prestaciones de previsión social tratándose de trabajadores no sindicalizados.

Por otra parte, se establece que cuando las prestaciones de previsión social excedan los límites establecidos en la ley, el excedente respectivo sólo será deducible cuando el impuesto derivado del mismo sea cubierto por el patrón por cuenta del trabajador, el cual debe considerarse como ingreso para el trabajador.

Costo de lo vendido

Como señalamos en nuestros Tópicos Fiscales 2004-5, desde el ejercicio de 2005 la deducción de las mercancías que enajenen personas morales residentes en México se determina con base en lo dispuesto en la ley para el costo de lo vendido.

Para tales efectos, el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, se determina conforme al sistema de costeo absorbente, sobre bases históricas o predeterminadas, o bien, con base en el sistema de costeo directo sobre la base de costos históricos. El sistema elegido se deberá aplicar por un periodo mínimo de cinco ejercicios.

Para la valuación de inventarios se prevé que los contribuyentes podrán optar por cualquiera de los siguientes métodos: i) PEPS; ii) UEPS; iii) costo identificado; iv) costo promedio; o, v) detallista.

Como lo comentamos en el referido tópico, algunas de las disposiciones que regulan el costo de lo vendido estaban sujetas a lo dispuesto por el reglamento; sin embargo, dado que este último no se había modificado, se incluyeron algunas disposiciones para estos efectos a través de reglas de carácter general.

Mediante la modificación al reglamento se incorporan a este ordenamiento nuevas reglas en materia de costo de lo vendido, así como algunas reglas que se encontraban contenidas en la Resolución Miscelánea.

Es importante mencionar que existe una serie de disposiciones en materia de costo de lo vendido en las que no se aclara el procedimiento que se deberá seguir para su determinación, por lo que consideramos que se pudiera acudir a la técnica contable de costos para efectos de complementar la correcta aplicación del costo de lo vendido para efectos fiscales.

Sistemas de costeo

Absorbente

Se establece que el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, que se determine utilizando el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, será el que resulte de aplicar las disposiciones contenidas en la ley para contribuyentes que realicen actividades comerciales que consistan en la adquisición y enajenación de mercancías, o bien, actividades distintas de éstas.

La anterior precisión es adecuada, debido a que en la ley se establecía en forma general que se podía utilizar el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos históricos, sin precisar la forma de determinar el costo sobre dicha base.

En caso de que los contribuyentes opten por aplicar el sistema de costeo absorbente sobre la base de costos predeterminados deberán:

- a) Aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas.
- b) Los costos se predeterminarán desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en el que se inicie la producción de nuevas mercancías.

- c) Cuando al cierre del ejercicio de que se trate, exista una diferencia entre el costo histórico y el que se haya predeterminado, la variación que resulte deberá asignarse de manera proporcional, tanto al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, como a las que integren el inventario final del mismo. En caso de que la diferencia sea menor a 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o gasto del ejercicio de que se trate, según corresponda.

El mencionado cálculo de los costos predeterminados se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o bien, conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

Considerando que el citado artículo reglamentario no establece la forma en que deberá calcularse la proporción en que se asignará la variación que exista entre el costo histórico y el que se haya predeterminado al cierre del ejercicio, estimamos que se podría acudir a la técnica contable de costos para tales efectos.

Directo

La ley establece que los contribuyentes que opten por utilizar el sistema de costeo directo para determinar el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integren el inventario final del ejercicio, podrán hacerlo siempre que se cumpla con lo dispuesto por el reglamento.

Se establece que en caso de que los contribuyentes opten por el sistema de costeo directo, éste se deberá aplicar tanto para efectos fiscales como para efectos contables.

Consideramos criticable que no se incluya un artículo transitorio que regule el caso de aquellos contribuyentes que en la declaración anual de 2005 optaron por el sistema de costeo directo y que para fines contables utilizaron el sistema de costeo absorbente, por lo que esperamos que dicha situación se aclare mediante reglas de carácter general, ya que la falta de dicha disposición transitoria genera inseguridad jurídica para estos contribuyentes.

Asimismo, resulta criticable que se establezca como requisito para poder elegir el sistema de costeo directo, el que los contribuyentes tengan que utilizar dicho sistema también para efectos contables. Inclusive, en la ley se establece la posibilidad de utilizar métodos distintos para efectos contables con respecto a los efectos fiscales, siempre que se lleve un registro de dichas diferencias, pero en ningún momento se obliga a llevar el mismo método para efectos contables y fiscales, lo cual consideramos correcto.

Cambio de sistema

La ley establece que para determinar el costo de lo vendido de la mercancía, se deberá aplicar el mismo procedimiento en cada ejercicio durante un periodo mínimo de cinco ejercicios y sólo podrá variarse cumpliendo con los requisitos que se establezcan en el reglamento.

Se precisa que el procedimiento antes mencionado, será el sistema de costeo absorbente, o bien, el sistema de costeo directo.

Consideramos que la anterior precisión implica que los contribuyentes no podrán variar el sistema elegido en un periodo de cinco ejercicios; sin embargo, en el caso del sistema de costeo absorbente, sigue existiendo la posibilidad de cambiar la base para su determinación, de histórica a predeterminada o viceversa, de un ejercicio a otro.

Asimismo, se establece que los contribuyentes podrán cambiar el sistema, siempre que:

- a) Hayan utilizado el mismo sistema durante los últimos cinco ejercicios.
- b) Se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado hasta el cierre del ejercicio inmediato anterior.
- c) El saldo del inventario a que se refiere el inciso anterior, se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado la variación del sistema.

Recordamos a nuestros lectores que la diferencia entre el sistema de costeo absorbente y el directo, es el tratamiento que se da a los gastos que no varíen en relación con los volúmenes producidos, ya que mientras el primero prorratea dichos gastos entre las unidades producidas, en el segundo se consideran directamente como gastos del periodo.

Un cambio de sistema nos llevaría a que existiera una diferencia en la valuación del inventario, misma que debería ser acumulable o deducible, según correspondiera; sin embargo, en el procedimiento previsto en el reglamento, se establece que lo que se deberá acumular o deducir sería el inventario a que se hizo referencia en el inciso b) anterior, en lugar de la diferencia citada, situación que no hace ningún sentido, por lo que consideramos que dicho procedimiento es incorrecto y, por tanto, deberá ser aclarado por las autoridades fiscales en su momento.

Métodos de valuación de inventarios

Detallista

Tratándose de contribuyentes que opten por emplear el método detallista, conforme a la ley, deberán valorar 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.

Se incluye una nueva disposición que establece que los contribuyentes determinarán el margen de utilidad bruta con el que operan en el ejercicio de que se trate, por cada grupo de artículos homogéneos o por departamentos, considerando únicamente las mercancías que se encuentren en el área de ventas al público.

Para determinar ese margen de utilidad, debe obtenerse la diferencia entre el precio de venta y el último valor de adquisición de las mercancías del ejercicio relativo.

Consideramos adecuado el procedimiento que se establece para determinar el margen de utilidad bruta que deberán determinar los contribuyentes que opten por emplear el método detallista, ya que es congruente con lo que se establece conforme a la técnica contable.

Mercancías destinadas al consumo propio

Se establece que los contribuyentes que destinen parte de sus inventarios de mercancías, materias primas, productos en proceso y productos terminados, al consumo propio, podrán deducir el costo de los mismos como gasto o inversión, según se trate, siempre que el monto de dicho gasto o inversión no se incluya en el costo de lo vendido que determinen y se dé el mismo tratamiento para fines contables.

Es importante mencionar que en la citada disposición reglamentaria se precisa que el destino de dichos inventarios deberá ser el consumo propio y registrarse como un gasto o una inversión, según se trate, en lugar de lo dispuesto en la regla miscelánea que contempla este supuesto de manera más amplia, al considerar que los inventarios puedan ser destinados a conceptos distintos de procesos productivos, sin precisarse que su destino debe ser para el consumo propio, y deducirse en todos los casos como un gasto del periodo.

Costo promedio por acción en escisión de sociedades

Se establece que el costo promedio por acción en los casos de escisión de sociedades, se deberá distribuir entre las acciones de las sociedades escidente y escindidas en la misma proporción en la que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas que haya servido de base para realizar la escisión.

Consideramos que esta disposición pudiera ir más allá de lo establecido en la ley, ya que esta última establece que el costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades escindidas será el que derive de calcular el costo promedio por acción que tenían las acciones canjeadas de la sociedad escidente a la fecha de dicho acto, y como fecha de adquisición la del canje, por lo que se tendría que revisar cada caso en particular a fin de definir el efecto que se deriva para los accionistas de dichas sociedades al momento de asignar el costo promedio por acción en función a la participación del capital contable de la sociedad escidente.

Donativos

Se adiciona como requisito para la deducibilidad de donativos efectuados a asociaciones, sociedades civiles o instituciones que realicen obras o servicios públicos que efectúen o deban efectuar la Federación, Entidades o Municipios, el que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles, y que se constituyan y funcionen exclusivamente para los propósitos indicados.

Deducciones en condominios

Se precisan los requisitos para que las personas morales que utilicen inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio para el desarrollo de las actividades por las cuales paguen el impuesto sobre la renta, puedan deducir la parte proporcional que les corresponda de los gastos comunes realizados en relación con los inmuebles, destacando el relativo a que el administrador del inmueble deberá contar con facultades de representación de la asamblea general de condóminos.

Obligaciones

Destrucción de inventarios

Recordamos a nuestros lectores que a partir del mes de julio de 2006 se modificó la ley en materia de destrucción de inventarios, para establecer que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que por deterioro o causas no imputables al contribuyente hubieran perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el reglamento.

Asimismo, se señala que los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, siempre que antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a la ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos, cumpliendo los requisitos que para tales efectos se establezcan en el reglamento.

En concordancia con las modificaciones a la ley, se modifican diversas disposiciones del reglamento y se recogen las reglas de carácter general que señalaban aspectos adicionales en materia de los requisitos que se deberán cumplir para ofrecer en donación las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados en comento.

Se incorpora un requisito para bienes sujetos a fecha de caducidad, el cual precisa que el aviso a presentar ante las autoridades fiscales en el caso de medicamentos ofrecidos en donación, deberá presentarse seis meses antes de su fecha de caducidad.

Mediante disposición transitoria se señala que los requisitos a cargo de los contribuyentes, relativos a informar a las autoridades fiscales a través de su página de Internet a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en que se efectúe la donación de los bienes, incluyendo productos perecederos, entrarán en vigor a los noventa días siguientes a partir de la entrada en vigor del reglamento.

No obstante, se señala que hasta la entrada en vigor de dichas disposiciones, se deberá cumplir con ciertos requisitos, mismos que resultan idénticos a los ya contenidos en reglas de carácter general.

Asimismo, se señala que las instituciones que reciban en donación los bienes mencionados, están obligadas a informar a las autoridades fiscales en el mes de febrero de cada año: i) los centros de acopio y distribución de los bienes recibidos en donación; ii) las características de la población a los que están dirigidos; iii) la relación de los donantes y donaciones recibidas de cada uno de ellos; y, iv) la relación de los beneficiarios a quienes hubieran suministrado o distribuido los bienes en el año de calendario inmediato anterior. Respecto de los bienes que hubieran recibido en donación en el ejercicio de 2006, deberán presentar la información correspondiente a más tardar en el mes de febrero de 2007.

No obstante las reformas efectuadas al reglamento en esta materia, subsisten los problemas prácticos para los contribuyentes que pretendieran efectuar la destrucción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que por deterioro o causas no imputables a ellos hubieran perdido su valor, cuando no puedan ser previamente ofrecidos en donación conforme a los requisitos que se incorporan.

PERSONAS FÍSICAS

Inscripción en el RFC

Se establece que las personas físicas que deban presentar declaración anual del ejercicio y que únicamente obtengan ingresos por concepto de enajenación de su casa habitación, herencias o legados, que en lo individual o en su conjunto excedan de \$500,000, deberán solicitar su inscripción ante el RFC.

Se incorpora la regla de la Resolución Miscelánea que establece que en caso de que los ingresos mencionados en el párrafo anterior adicionados de los ingresos percibidos por otros conceptos excedan de \$500,000, no será necesario presentar el aviso de aumento de obligaciones por los ingresos exentos, cuando el contribuyente esté inscrito ante el RFC por los demás ingresos.

Ingresos Exentos

Retiros del SAR

Se aclara que los traspasos de recursos entre Administradoras de Fondos para el Retiro (AFORES) no constituyen un ingreso para las personas físicas. Anteriormente esta situación se preveía para aquellos traspasos efectuados únicamente entre las Sociedades de Inversión Especializadas de Fondos para el Retiro (SIEFORES).

Primas de antigüedad

Se establece que los ingresos por concepto de primas de antigüedad que perciban los trabajadores que cumplan con los supuestos de jubilación previstos por las leyes de seguridad social o de los contratos colectivos de trabajo, estarán exentos inclusive cuando continúen su relación laboral.

Estos ingresos estarán exentos hasta por el equivalente a noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente por cada año de servicio o de contribución, en el caso de las subcuentas del SAR.

Asimismo, se prevé que si los trabajadores reciben cantidades adicionales por concepto de primas de antigüedad al terminar la relación laboral, éstas estarán exentas hasta por la limitante antes señalada y únicamente por el número de años adicionales de servicio o de contribución que haya prestado el trabajador desde la fecha en que tiene derecho a su retiro y hasta la fecha en que se concluya la relación laboral.

Viáticos

Se prevé que los servidores públicos de la Administración Pública Federal que eroguen viáticos en comisiones oficiales en el extranjero, comprobarán que éstos fueron efectivamente erogados en servicio del patrón para que resulte aplicable su exención, únicamente con la documentación relativa a los gastos de hospedaje, pasaje de avión y un informe de los demás gastos efectuados durante dicha comisión.

Cabe señalar que lo anterior podrá ser aplicable para otros funcionarios públicos, en la medida en que se cumplan ciertos requisitos relativos al monto de los viáticos y al nivel de sueldo de dichas personas.

Resulta criticable que no se requiera a estos funcionarios la comprobación de otro tipo de gastos como son comidas, taxis, entre otros, mismos que en el caso de cualquier persona física sí se están obligados a comprobar.

Enajenación de casa habitación

Se mantiene la definición que considera que la casa habitación del contribuyente comprende además, la superficie del terreno que no exceda de tres veces las construcciones que integran dicha casa habitación.

En términos generales, esta nueva disposición tiene el mismo contenido que la anterior, por lo que estimamos que sigue siendo violatoria de garantías, máxime que el texto previo ya había sido declarado inconstitucional.

Sueldos y Salarios

Obligaciones de los patrones

Cálculo de la proporción de subsidio acreditable

Se establece que la opción contenida en la Resolución Miscelánea relativa a la determinación de la proporción de subsidio acreditable, únicamente podrá ser aplicada por aquellos empleadores que inicien actividades, para lo cual considerarán el monto total de los pagos efectuados en el periodo comprendido entre el primer día de inicio de actividades y la fecha en que se determine el impuesto, así como el total de erogaciones efectuadas en el mismo periodo por cualquier concepto relacionado con la prestación de servicios personales subordinados.

En la reforma no se contempla la opción prevista en la Resolución Miscelánea que permite determinar la proporción del subsidio acreditable considerando el periodo comprendido desde el 1° de enero del año de que se trate y hasta la fecha en que se determine el impuesto, cuando la referida proporción sea mayor en más de un 10% a la determinada con cifras del ejercicio anterior.

Subsidio para ingresos asimilables a salarios

Se establece que el subsidio acreditable aplicable a personas físicas que perciban ingresos asimilables a salarios, se deberá determinar conforme a lo previsto en la ley, salvo cuando estas personas no reciban prestaciones exentas, en cuyo caso el monto del subsidio será del 100%.

Planes de acciones

Se incorpora la regla miscelánea que permite disminuir del ingreso acumulable que se obtenga con motivo del ejercicio de opciones otorgadas por el empleador o alguna parte relacionada de éste, el monto actualizado de la prima pagada por celebrar la opción, así como considerar como costo comprobado de adquisición de las acciones o títulos valor adquiridos, el valor utilizado para la determinación del ingreso acumulable derivado del ejercicio de dichas opciones.

Mediante disposición transitoria, se establece una mecánica para determinar el ingreso acumulable por quienes a partir de la entrada en vigor del reglamento, ejerzan opciones otorgadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2004.

Dicha disposición establece que quienes ejerzan este tipo de opciones deberán considerar como un ingreso por adquisición de bienes, la diferencia de restar al valor de mercado que tenían las acciones o títulos al 31 de diciembre de 2004, el precio de adquisición pactado en la opción respectiva.

Adicionalmente, la disposición establece que quienes ejerzan este tipo de opciones considerarán como ingresos por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado de las acciones o títulos al momento en que se ejerza la opción, el valor de mercado de los mismos al 31 de diciembre de 2004.

De manera opcional, se permite que los contribuyentes consideren la cantidad determinada como ingreso por adquisición de bienes, como un ingreso por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que el valor de mercado de las acciones o títulos no hubiese tenido una variación superior al 10% durante el periodo comprendido de la fecha en que se otorgó la opción y hasta el 31 de diciembre de 2004.

Consideramos sumamente criticable la inclusión de esta disposición transitoria, pues claramente está desconociendo el beneficio que se otorgó a los contribuyentes mediante las disposiciones transitorias de las reformas a la ley que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 2005.

En efecto, cuando se estableció en la ley que el ingreso derivado del ejercicio de opciones otorgadas por el empleador o una parte relacionada de éste debía considerarse como un ingreso por salarios, se incorporó una disposición transitoria que eliminaba el gravamen sobre una parte de la ganancia respectiva.

La disposición transitoria de la ley presenta problemas en cuanto a su interpretación, dada su deficiente redacción, por lo que permite concluir tanto que debe considerarse como gravable a la diferencia que exista entre el valor de mercado de los títulos al 31 de diciembre de 2004 y aquél que tengan al momento de ejercer la opción, o bien, que en aquellas opciones otorgadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2004, sólo debía considerarse como ingreso la plusvalía generada hasta esa fecha, quedando exenta la generada posteriormente y hasta el momento de ejercicio.

Sin embargo, cualquiera que sea la interpretación que se adopte de la disposición contenida en la ley, el artículo transitorio que se comenta viene a establecer como gravable a la totalidad de la ganancia derivada del ejercicio de estas opciones, lo que estimamos pudiera resultar inconstitucional.

Pago de jubilaciones

Se modifica el procedimiento para determinar la exención y el ingreso gravable por concepto de jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, en aquellos casos en los que los trabajadores convengan con sus empleadores que el pago de dichos conceptos se realice mediante pago único.

Ahora, los contribuyentes deberán determinar el monto de la exención aplicable al pago único por estos conceptos, considerando la cantidad de noventa veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado al año.

El impuesto anual correspondiente a los ingresos que rebasen el límite antes señalado se deberá determinar con base en el procedimiento previsto en la ley para primas de antigüedad, retiro e indemnizaciones u otros pagos por separación, consistente en determinar el impuesto en función de la tasa efectiva aplicable al último sueldo mensual ordinario, adicionado de los demás ingresos gravables del año.

Anteriormente, el impuesto se determinaba en función de la tasa efectiva aplicable a los demás ingresos del año de calendario, adicionado con la cantidad que se hubiere percibido en el número de días comprendidos entre la fecha en que se realizara el pago y el 31 de diciembre del año de que se tratara, en el caso de no haber pago único, considerando una exención equivalente a nueve veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente multiplicado por el número de días que comprendiera el mismo periodo.

Esta disposición, en algunos casos, reduce el monto de la exención aplicable a este tipo de conceptos establecida en la ley, la cual otorga una exención sobre el monto diario de la pensión equivalente a nueve veces el salario mínimo, por lo que la nueva mecánica sólo reconocería diez anualidades incluidas en el pago único, con independencia de la expectativa de vida considerada en el cálculo actuarial respectivo.

Intereses

Cálculo de interés real por SIEFORES

Se establece la obligación y el procedimiento que las SIEFORES deben utilizar para calcular el interés real acumulable correspondiente a sus inversionistas, sólo respecto de aquellos rendimientos que deriven de las aportaciones efectuadas por los mismos a la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la Ley del SAR.

Sociedades de inversión

Se incorporan diversas reglas de la Resolución Miscelánea que contienen el procedimiento que las sociedades de inversión en instrumentos de deuda o de renta variable deben utilizar para calcular el rendimiento acumulable de sus accionistas.

Enajenación de Bienes

Sucesiones

Se establece que tratándose de la enajenación de bienes inmuebles que realice el representante legal de una sucesión, con la autorización de los herederos o legatarios, se determinará la ganancia considerando la proporción que a cada uno de ellos le corresponda en la sucesión.

Valor de inversión en construcciones

Para los casos en los que por cualquier causa no se pueda comprobar el costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones realizadas en un bien inmueble, se establece que se podrá considerar como costo de las mismas el 80% del valor que reporte el avalúo de dichas inversiones, tomando en consideración la antigüedad que el citado avalúo reporte.

Ingresos por Adquisición

Se precisa que cuando los contribuyentes no estén obligados a practicar avalúo conforme a las disposiciones legales, se considerará como valor de avalúo el valor catastral, para efectos de determinar si el valor de la operación es inferior en más de un 10% respecto de dicho valor catastral.

Deducciones personales

Planes de pensiones o jubilaciones

De manera acertada se prevé que se consideran deducciones personales, por concepto de aportaciones a las cuentas de planes personales para el retiro, las aportaciones realizadas a los fondos de pensiones o jubilaciones de personal previstos en la ley, siempre que se cumplan los requisitos de permanencia y que las aportaciones del empleado adicionadas a las del patrón no excedan del 12.5% de su salario anual.

En caso de que el empleado disponga de las aportaciones efectuadas a los referidos fondos y de sus rendimientos para fines distintos de la pensión o jubilación, deberá considerar esas cantidades como un ingreso gravable de acuerdo con lo previsto en el Capítulo “De los demás ingresos que obtengan las personas físicas” de la ley.

Cabe señalar que esta reforma es omisa respecto a que no se deberán considerar como ingreso las disposiciones de las aportaciones antes citadas, en el caso en que éstas no hubieran sido deducidas por los trabajadores, situación que resulta criticable.

Deducción de aportaciones voluntarias para retención mensual

De manera acertada, se establece que las personas físicas que realicen aportaciones voluntarias a la subcuenta de aportaciones voluntarias, podrán deducir estas aportaciones de los ingresos que sirvan de base para la determinación de la retención mensual a efectuar por parte del patrón, siempre que, entre otros:

- a) Comuniquen por escrito al empleador, cuando menos con treinta días de anticipación a aquél en que efectúen la primera aportación voluntaria, su intención de aplicar esta opción, así como el monto mensual a aportar.
- b) Que el monto de las aportaciones voluntarias que se deduzcan sea el mismo cada mes en el ejercicio de que se trate.
- c) Que el empleador entere por cuenta de los trabajadores las aportaciones voluntarias y mantenga a disposición del SAT los comprobantes de percepción de ingresos de los trabajadores que hubieran optado por deducir sus aportaciones voluntarias, en los que se señale el monto de dichas aportaciones, el impuesto retenido y el monto de las aportaciones deducidas.

Asimismo, se establece que los empleadores deberán proporcionar la constancia correspondiente, consignando entre otros datos, la totalidad de las remuneraciones cubiertas, el monto de las retenciones efectuadas, el monto de las aportaciones voluntarias que hubiera efectuado y el monto que se hubiera deducido.

En caso de que la persona física no esté obligada a presentar declaración anual, para calcular el impuesto del ejercicio correspondiente a dicha persona física, el empleador deberá disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables, el monto de las aportaciones voluntarias deducidas en el ejercicio, sin que en ningún caso exceda de los límites previstos en la propia ley.

Lentes ópticos graduados

Se incorpora la regla contenida en la Resolución Miscelánea que permite deducir en el ejercicio la compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales, efectuados para el cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para los ascendientes o descendientes en línea recta, pero limitando el monto de la deducción a \$2,500 por cada una de estas personas.

Declaración Anual

Aviso para presentar declaración

Continúa estableciéndose que los retenedores se encuentran relevados de realizar el cálculo del impuesto anual respecto de aquellos trabajadores que les hubieran presentado un comunicado por escrito señalando que presentarán declaración anual, mismo que debe entregarse a más tardar el 31 de diciembre del año por el que se presente la declaración.

A partir de la entrada en vigor de esta reforma, los retenedores también quedarán relevados de realizar el cálculo del impuesto anual respecto de aquellos trabajadores que estén obligados a presentar declaración anual, en los siguientes casos:

- a) Cuando además obtengan ingresos acumulables distintos de salarios.
- b) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate.
- c) Si se hubieran prestado servicios a dos o más empleadores simultáneamente.

Lo anterior será aplicable siempre que estos trabajadores notifiquen por escrito a los retenedores, a más tardar el 31 de diciembre del año de que se trate, que se ubican en los supuestos antes señalados.

Opción para presentar declaración anual

Se establece que las personas físicas que únicamente obtengan ingresos por salarios y que no estén obligadas a presentar declaración anual, podrán presentarla siempre que derive un saldo a favor como consecuencia de la aplicación de las deducciones personales correspondientes a honorarios médicos y dentales y a gastos de funeral, excluyendo otras deducciones personales como son los donativos, los intereses reales pagados en créditos hipotecarios y las primas de seguros de gastos médicos, entre otros.

Resulta criticable esta reforma, pues con anterioridad las personas físicas que únicamente obtuvieran ingresos por salarios y que no tuvieran la obligación de presentar declaración anual, tenían la posibilidad de presentarla cuando tuvieran saldo a favor, independientemente del motivo por el cual se generara el referido saldo.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Reestructuración de sociedades

Se establece que la documentación comprobatoria que ampare que no han salido del grupo las acciones objeto de autorización para el diferimiento del pago del impuesto emitida por las autoridades fiscales en los casos de reestructuración de sociedades pertenecientes a un grupo, será la siguiente:

- a) Certificado de tenencia accionaria de la sociedad emisora de las acciones, así como de las sociedades que integran el grupo, firmados por el representante legal bajo protesta de decir verdad, actualizados a diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la información.
- b) Organigrama del grupo al que pertenecen las sociedades objeto de la autorización, en el que se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta y, en particular, la de las emisoras objeto de la autorización, actualizado a diciembre del año anterior a la fecha de presentación de la información.

REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Ingresos indirectos a través de sociedades mexicanas

Se establece la posibilidad para que los contribuyentes que generen ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes de manera indirecta a través de personas morales residentes en el país, puedan pagar el impuesto de acuerdo con lo establecido en las disposiciones que resultan aplicables a las personas morales y personas físicas residentes en México, según corresponda, siempre que presenten la declaración informativa de ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes y conserven la documentación que compruebe que las personas morales antes mencionadas cumplieron con lo dispuesto en el título de la ley que regula los regímenes fiscales preferentes.

Cabe mencionar que tanto en el reglamento que estuvo vigente hasta el 4 de diciembre como en la regla que se incorporó a la Resolución Miscelánea en el pasado mes de octubre, se preveía que los contribuyentes que generaran este tipo de ingresos a través de personas morales residentes en México, no debían considerarlos como ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes y no estaban obligados a presentar la declaración informativa correspondiente.

Resulta criticable que mediante esta reforma se obligue a los contribuyentes a presentar información que, en principio, carece de utilidad para fines recaudatorios o de control y que, por otro lado, evita la confidencialidad que para este tipo de inversiones se ha buscado mantener a través de otras disposiciones contenidas incluso en decretos presidenciales.

Ingresos por entidad o consolidados

Se incorpora la opción contenida en la Resolución Miscelánea que establece la posibilidad de determinar si los ingresos están sujetos a regímenes fiscales preferentes, por entidad o figura jurídica extranjera, ya sea 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 cual residan.

A diferencia de lo previsto en la regla de la Resolución Miscelánea, en el reglamento no se incorporó la limitante para que los contribuyentes que realicen el análisis correspondiente en forma consolidada, sólo puedan disminuir las pérdidas de las utilidades fiscales de la misma entidad o figura que generó dichas pérdidas.

Ingresos directos

Se incorpora la regla contenida en la Resolución Miscelánea mediante la cual se establece que no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los generados directamente por residentes en México o en el extranjero con establecimiento permanente en el país, siempre que dichos ingresos sean acumulables en los términos de las disposiciones de la ley que resultan aplicables a personas morales o a personas físicas, según sea el caso.

Acreditamiento de impuestos

Se incorpora el procedimiento previsto en la Resolución Miscelánea para que los contribuyentes que causen impuesto por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero sujetos a regímenes fiscales preferentes que perciban a través de entidades o figuras jurídicas en las que participen, directa o indirectamente, puedan acreditar el impuesto que haya sido pagado por esas entidades o figuras jurídicas, en la misma proporción en la que esos ingresos sean gravables en México.

El acreditamiento se encuentra condicionado a que se pueda comprobar el pago en el extranjero del impuesto y se cumplan los requisitos contenidos en la ley y en el reglamento.

Cabe mencionar que en el artículo reglamentario que se reformó, se otorgaba la posibilidad de disminuir del resultado fiscal, utilidad fiscal o del ingreso gravable sujeto a regímenes fiscales preferentes, el impuesto pagado en el extranjero a través de entidades o figuras jurídicas, en la medida en que se cumplieran ciertos requisitos y el mismo no hubiese sido previamente acreditado.

Participación indirecta promedio por día

Se deroga la disposición que preveía el procedimiento para determinar tanto la participación directa como la indirecta, promedio por día, que de conformidad con lo dispuesto en la ley vigente hasta el 2004, resultaba necesaria para poder determinar si el contribuyente tenía en forma indirecta el control efectivo de inversiones ubicadas en territorios con regímenes fiscales preferentes.

No obstante que la disposición que se deroga no había sido actualizada conforme a las reformas legales realizadas a este régimen a partir de 2005, a través de dicha disposición reglamentaria se preveía el procedimiento para determinar la participación indirecta promedio por día que aún es necesaria para determinar si es que existe control efectivo en inversiones que de forma indirecta generan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes. Esperamos que dicho procedimiento se incluya en reglas de carácter general que al efecto expidan las autoridades.

ESTÍMULOS FISCALES

Cuentas de ahorro

Se incorpora la opción contenida en la Resolución Miscelánea que permite a las personas físicas residentes en México, restar de su base anual del impuesto sobre la renta, las aportaciones que efectúen a la subcuenta de ahorro a largo plazo de la cuenta individual a que se refiere la Ley del SAR.

Al respecto, se precisa que para poder aplicar este estímulo, se deberá consignar en el contrato que la persona física celebre con la AFORE de que se trate, que la subcuenta cumple con los requisitos previstos en la ley y demás disposiciones fiscales aplicables.

Se establece la obligación para que las AFORES mantengan a disposición del SAT información sobre las fechas y montos de dichos depósitos y retiros y, en su caso, sobre las retenciones correspondientes.

También se señala que las cantidades depositadas o invertidas en la subcuenta y los intereses que ésta genere, en ningún caso se podrán ceder o dar en garantía.

Deducción inmediata

Por lo que respecta a los requisitos para poder aplicar el estímulo de la deducción inmediata por las inversiones de bienes nuevos de activo fijo que se utilizan permanentemente en las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey, se incorpora la regla contenida en la Resolución Miscelánea que establece que el certificado de industria limpia emitido por la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente puede ser la constancia a través de la cual los contribuyentes acrediten que cumplen con el requisito de que utilizan tecnologías limpias en cuanto a sus emisiones contaminantes.

Por otra parte, se incorpora el criterio normativo publicado por el SAT, en el sentido de que pueden ser objeto de la deducción inmediata, los autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques que sean adquiridos por los contribuyentes que se dediquen a la actividad del autotransporte público federal de carga o de pasajeros, para la realización de dicha actividad, incluso cuando la prestación del servicio tenga como origen o destino las áreas metropolitanas del Distrito Federal, Guadalajara y Monterrey.

Deducción de terrenos para desarrolladores inmobiliarios

En materia del estímulo fiscal consistente en que los desarrolladores inmobiliarios puedan deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en que los adquieran, se incorpora la regla contenida en la Resolución Miscelánea mediante la cual se precisa que cuando se enajene parte del terreno adquirido, la tasa de acumulación del 3% anual únicamente debe aplicarse sobre el monto deducido que corresponda a la parte del terreno no enajenado, actualizado por inflación.

Asimismo, por lo que respecta a los requisitos formales que se deben cumplir para poder aplicar este estímulo, se especifica que en la escritura pública en la que conste la adquisición del terreno, el fedatario público deberá asentar que el contribuyente opta por aplicar el estímulo.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

El reglamento sufre diversas modificaciones a fin de adecuar su contenido al procedimiento actual de determinación del impuesto, reflejando así la periodicidad mensual y la causación del impuesto con base en la efectiva percepción de las contraprestaciones (flujo de efectivo). Asimismo, se incorporan diversas reglas que anteriormente se encontraban contenidas en la Resolución Miscelánea.

Debe considerarse que a partir de la entrada en vigor del reglamento que se comenta, quedan sin efectos las disposiciones de carácter administrativo que se opongan al mismo, por lo que recomendamos a nuestros lectores revisar cuidadosamente su situación particular, a fin de identificar las implicaciones que se puedan suscitar en cada caso.

Generalidades

Actividades realizadas a través de fideicomiso

Se incorpora al reglamento la regla de la Resolución Miscelánea que preveía la posibilidad de optar por que la institución fiduciaria cumpliera con las obligaciones establecidas en la ley por cuenta de las personas que realicen actividades afectas a dicho gravamen a través de un fideicomiso.

Ahora se prevé que cuando no se hubiera manifestado el ejercicio de esta opción al momento de solicitar la inscripción del fideicomiso en el RFC, dicha opción se podrá ejercer a partir del mes siguiente a aquél en el que se dé aviso por escrito al SAT, el cual deberá ser efectuado por los fideicomisarios y la institución fiduciaria deberá manifestar su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria por el impuesto que se cause.

A través de disposiciones transitorias se establece que tratándose de fideicomisos por los que al momento de su inscripción en el SAT se hubiera ejercido la opción en comento, en términos de la regla de la Resolución Miscelánea Fiscal, no será necesario que se presente un nuevo aviso.

Representante común en copropiedad y sociedad conyugal

En relación con la obligación contenida en la ley relativa a que los contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación y los integrantes de una sociedad conyugal designen un representante común, se precisa que tal designación deberá efectuarse cuando los actos o actividades deriven de bienes en copropiedad o sujetos al régimen de sociedad conyugal.

Declaratoria en devolución

Se elimina la disposición que establecía la posibilidad de que el contador público registrado que dictamine los estados financieros del contribuyente emita una declaratoria respecto de la veracidad de algún saldo a favor que se solicite en devolución.

Aun cuando esta reforma es acorde con las políticas encaminadas a fomentar el uso de medios electrónicos, en virtud de que la implementación de la plataforma electrónica del SAT ha presentado algunas problemáticas en su aplicación, consideramos recomendable que se establezca algún procedimiento alternativo mediante reglas de carácter general que agilice la obtención de dichas devoluciones.

Contribuyentes con establecimiento en varias entidades

Se elimina la disposición que preveía la obligación a cargo de los contribuyentes que tuvieran establecimientos en dos o más entidades federativas, de registrar en su contabilidad el valor de los actos o actividades objeto del impuesto identificado por cada entidad federativa.

Facilidades administrativas

Se establece la posibilidad de que el SAT, mediante reglas de carácter general, otorgue facilidades administrativas para el cumplimiento de las obligaciones establecidas en la ley, tratándose de sectores de contribuyentes a quienes se les otorgan facilidades administrativas para efectos del impuesto sobre la renta.

Deducción de devoluciones, descuentos o bonificaciones

Los contribuyentes que reciban la devolución de bienes enajenados u otorguen descuentos o bonificaciones, podrán deducir el monto de dichos conceptos hasta por el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto; en caso de existir remanentes, éstos se deducirán en las siguientes declaraciones. La devolución de anticipos o depósitos recibidos se incluye como supuesto de deducción en estos términos.

Se establece que en el caso de descuentos y bonificaciones, la deducción se podrá llevar a cabo cuando éstos efectivamente se apliquen. En el caso de la devolución de bienes enajenados y anticipos o depósitos, la deducción sólo se podrá efectuar hasta que la contraprestación, anticipo o depósito correspondiente se haya restituido efectivamente al adquirente, o bien, cuando la obligación de hacerlo se extinga.

Acreditamiento

Instituciones financieras

Se establece que las casas de bolsa, instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, así como las casas de cambio, las sociedades de inversión y las organizaciones auxiliares del crédito, podrán optar por calcular el

impuesto acreditable del periodo considerando como parte del valor de sus actividades la diferencia entre los ingresos y pagos correspondientes a premios de reporto y compraventa de valores.

Resulta criticable que la disposición únicamente se refiera a la diferencia entre los ingresos y pagos correspondientes a premios de reporto y compraventa de valores, excluyendo otros ingresos o pagos efectuados en relación con otro tipo de actividades.

Ajustes

Se adiciona una disposición que establece el momento en que deberá efectuarse el ajuste en el impuesto acreditable del contribuyente, cuando éste hubiera modificado el destino de las inversiones por cuya adquisición se recibió el traslado del impuesto.

La adición mencionada resulta congruente con el sistema de acreditamiento del impuesto trasladado que se encuentra actualmente en vigor, como consecuencia de las últimas reformas efectuadas a la ley.

Sin embargo, las disposiciones relativas aún carecen de alguna referencia al tipo de controles que deberán implementar los contribuyentes, a fin de estar en posibilidad de determinar con precisión la proporción en que las inversiones efectuadas se destinan a actividades gravadas.

Enajenación de Bienes

Faltantes de inventarios

Se precisa que en el caso de faltantes de inventarios, la enajenación de la mercancía se considerará realizada en el mes en que se levante el inventario y el impuesto al valor agregado correspondiente se deberá pagar en la declaración de dicho mes.

Automóviles y camiones usados

Se añaden requisitos para estar en posibilidad de restar el costo de adquisición de automóviles y camiones usados para efectos de calcular el impuesto al valor agregado tratándose de la enajenación de dichos bienes, adquiridos de personas físicas que no trasladen en forma expresa y por separado el impuesto. Estos requisitos adicionales consisten en que el adquirente expida el cheque nominativo a nombre de la persona física enajenante y conserve copia de una identificación oficial de la misma.

Construcciones que se destinarán a casa habitación

Se precisa que cuando se asiente en la escritura pública que el adquirente destinará a casa habitación una construcción que no hubiera estado destinada a ese fin, se podrá considerar que sí lo está para efectos de la exención por dicha enajenación.

Prestación de Servicios

Premios en reportos

Se establece que el premio que derive de una operación de reporto, que sea celebrada de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México, será considerado interés.

En la Resolución Miscelánea se señala que las instituciones de crédito y las casas de bolsa no trasladarán el impuesto al valor agregado por las operaciones mencionadas. De no renovarse esta regla miscelánea, las operaciones de reporto celebradas por casas de bolsa quedarían gravadas.

Cuotas condominales

De manera congruente con las reformas al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta en materia de régimen de propiedad en condominio comentadas anteriormente en estos Tópicos Fiscales, se establece que respecto de las cuotas que aporten los propietarios de inmuebles sujetos a dicho régimen o a cualquier otra modalidad en la que se realicen gastos comunes, que se destinen para la constitución o el incremento de los fondos con los cuales se solventan dichos gastos, el impuesto al valor agregado sólo se causa por la parte que se destine a cubrir las contraprestaciones de la persona que tenga a su cargo la administración del inmueble.

Contratos de obra a precio alzado y comisionistas

Se eliminan las disposiciones aplicables a la prestación de servicios independientes, a través de un contrato de obra en el que se pacte que no se proporcionarán los materiales y que el pago será en función de cantidad de trabajo realizado y no de días laborados, así como a los comisionistas, cuando se opta por considerar los ingresos obtenidos por dichos servicios como asimilables a salarios para efectos del impuesto sobre la renta. Lo anterior, de manera congruente con lo dispuesto por la ley, la cual establece que no considera prestación de servicios independientes a los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a sueldos y salarios.

Importación de Bienes y Servicios

Se adiciona como supuesto de introducción de bienes al país, la reincorporación al mercado nacional de mercancías que se extraigan del régimen del depósito fiscal o del régimen de recinto fiscalizado estratégico, en términos de la legislación aduanera.

Se establece que para efecto de calcular el impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se considera que las cuotas compensatorias son gravámenes.

Anteriormente, el reglamento sólo hacía referencia a impuestos para determinar el impuesto al valor agregado en la importación de bienes tangibles, y no así a aprovechamientos, tales como las cuotas compensatorias, por lo que a partir de la reforma, la base del impuesto se verá claramente incrementada con las cuotas compensatorias que se paguen con motivo de la importación de dichos bienes.

Se señala que en el caso de contribuyentes que hayan optado por pagar, entre otros, el impuesto mediante depósito en las cuentas aduaneras, su acreditamiento será hasta el momento en el que el mismo sea transferido a la Tesorería de la Federación por la institución de crédito o casa de bolsa de que se trate.

Exportación de Bienes y Servicios

Se establece que se entenderá que la exportación de bienes tangibles se consuma cuando se haya concluido con la totalidad de actos y formalidades para su exportación definitiva, de conformidad con la legislación aduanera.

Tratándose de servicios prestados por residentes en el país, se establece que los mismos se considerarán aprovechados en el extranjero cuando sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, siempre que se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio en instituciones de crédito o casas de bolsa y el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Lo señalado en el párrafo anterior también resulta aplicable a la prestación de servicios personales independientes realizada por un residente en México en favor de residentes en el extranjero sin establecimiento en el país.

Consideramos acertadas las precisiones señaladas, pues eliminan la incertidumbre que existía respecto de cuándo debía estimarse que los servicios prestados por residentes en el país eran aprovechados en el extranjero.

Asimismo, se prevé que se considera que son exportados los servicios de publicidad, en la proporción en que dichos servicios sean aprovechados en el extranjero.

Por otra parte, se incorporan los supuestos previstos en la Resolución Miscelánea para considerar que existe transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país, quedando comprendida en ella la que se efectúe por la vía marítima, férrea, por carretera y aérea, cuando se inicie en el territorio nacional y concluya en el extranjero.

Servicios de filmación o grabación

Se modifica el requisito ya establecido en la Resolución Miscelánea para que los servicios de filmación o grabación se consideren exportados, que consistía en que el prestador debía proporcionar en conjunto al menos seis de los servicios contenidos en la regla general, señalándose ahora que los servicios de filmación o grabación podrán incluir cualquiera de dichos servicios.

Consideramos acertada esta reforma, pues no existía alguna razón válida que justificara el hecho de que forzosamente se debieran prestar al menos 6 de los servicios en comento para que éstos pudieran considerarse exportados.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

El nuevo reglamento adecua las disposiciones que se contenían en el ordenamiento anterior con el texto actual de la ley, para lo cual se modificaron diversas disposiciones que hacían referencia al cálculo del impuesto anual, a fin de hacerlas congruentes con la mecánica del cálculo y pago mensual del mismo. De igual forma se eliminaron diversas disposiciones que regulaban supuestos que ya no estaban previstos por la citada ley, al haberse derogado o modificado años atrás.

Dentro de las modificaciones más relevantes podemos destacar aquéllas que eliminan la posibilidad de acreditar saldos a favor de este impuesto en declaraciones complementarias, dado que desde hace algunos años la ley sólo permite su compensación. De igual manera, se destacan aquellas disposiciones que prevén que no se considera enajenación el faltante de inventarios cuando obedezca a causas ajenas al contribuyente, así como las relativas al momento en el que se efectúa la disminución del impuesto tratándose de devoluciones, descuentos o bonificaciones.

Asimismo, se incorporan al reglamento diversas reglas que ya estaban contenidas en la Resolución Miscelánea, como son las relativas a las enajenaciones en recintos fiscales y fiscalizados; la expedición de comprobantes por la enajenación de alcohol y alcohol desnaturalizado; la destrucción de envases de bebidas alcohólicas enajenadas al público en general; la obligación de adherir etiquetas y contraetiquetas a bebidas alcohólicas destinadas a la exportación; la obligación de adherir precintos a los envases que transportan bebidas alcohólicas a granel y respecto a los requisitos para la expedición de comprobantes con el impuesto desglosado, entre otros.

Esta situación no altera sustancialmente las obligaciones de los contribuyentes, ya que desde ejercicios anteriores estaban obligados a cumplir con las mismas en términos de la referida Resolución Miscelánea.

Debe mencionarse que a partir de la entrada en vigor del reglamento que se comenta, quedan sin efectos las disposiciones de carácter administrativo que se opongan al mismo, por lo que recomendamos a nuestros lectores revisar cuidadosamente su situación particular, a fin de identificar las implicaciones que se puedan suscitar en cada caso.

* * * * *