

TÓPICOS

Consultoría Fiscal

No. 2

Año XXXIV-2015

4 de diciembre de 2015

En el Diario Oficial de la Federación del 8 de octubre de 2015, se publicó el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (el nuevo Reglamento), mismo que entró en vigor al día siguiente de su publicación.

Por tal motivo, se abroga el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta publicado el 17 de octubre de 2003, así como las disposiciones de carácter administrativo, reglas, consultas e interpretaciones de carácter general contenidas en circulares o publicadas en el Diario Oficial de la Federación en materia del impuesto sobre la renta.

El nuevo Reglamento básicamente incorpora múltiples reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF), así como adecuaciones a diversas disposiciones relacionadas con la emisión de constancias, que ahora también se documentarán a través de comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI's).

Como los lectores podrán observar, en este Tópico Fiscal hacemos un resumen de tales modificaciones, señalando los temas que consideramos de mayor interés para nuestros clientes y amigos.

Como mencionamos a lo largo de estos Tópicos Fiscales, hay múltiples disposiciones que requieren de aclaraciones para su adecuada aplicación, lo cual esperamos sea subsanado por las autoridades fiscales a través de Reglamento.

Los comentarios incluidos en estos Tópicos Fiscales pueden no ser compartidos por las autoridades administrativas o judiciales, por lo que no deberán considerarse como una asesoría profesional, siendo necesario analizar cada caso en particular.

Como en años anteriores, recordamos a nuestros lectores que las reformas que se comentan y sus disposiciones transitorias que las complementan, dejan sin efectos a todas aquellas disposiciones

administrativas, resoluciones, autorizaciones o permisos, tanto de carácter general como particular, que se opondrán a las disposiciones del nuevo Reglamento. Recomendamos una cuidadosa revisión de las autorizaciones particulares con que cuentan las empresas para cerciorarse de su vigencia.

Por lo anterior, recomendamos analizar las disposiciones particulares o generales que les sean favorables, a fin de corroborar su vigencia.

En las páginas siguientes presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos del Reglamento de la Ley del impuesto sobre la Renta que fueron reformados, los cuales se agrupan bajo el siguiente:

ÍNDICE

- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA 5
- Disposiciones Generales..... 5
 - Contratos de maquila de residentes en el extranjero 5
 - Formas de acreditar la residencia fiscal 5
 - ISR acreditable de residentes en el extranjero con establecimiento permanente..... 6
 - Ingresos acumulables de personas distintas a casas de cambio que se dedican a la compra y venta de divisas. 6
 - PTU que se considera pérdida fiscal 6
- Personas Morales..... 7
- Ingresos..... 7
 - Acumulación de ingresos y pago de ISR por servicios turísticos de tiempo compartido..... 7
 - Autorización para enajenar acciones a costo fiscal 7
 - Estados financieros consolidados en reestructuraciones a costo fiscal 7
- Deducciones 8
 - Pérdida en venta de acciones..... 8
 - Deducción de donativos otorgados a las Comisiones de Derechos Humanos..... 8
 - Deducción de salarios pagados en efectivo..... 8
 - Promedio aritmético anual de prestaciones de previsión social por cada trabajador sindicalizado 9
 - Determinación del capital contable actualizado para calcular las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor. 9
 - Concepto de las áreas estratégicas del país..... 9
 - Creación y cálculo de las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones 10
 - Rendimientos de fondos de pensiones y jubilaciones 10
 - Deducción de las inversiones en activos fijos..... 10

Deducción de inversiones en casas habitación, comedores, aviones y embarcaciones.....	10
Método de valuación de inventarios diversos.....	11
Ajuste por Inflación.....	11
Instituciones de Crédito.....	11
Aviso por Fondos y Cajas de Ahorro.....	11
Información de clientes por intereses pagados y ganancia o pérdida por la enajenación de acciones.....	11
Información mensual al SAT de depósitos en efectivo.....	12
Monto de intereses pagado a personas físicas.....	12
Consolidación Fiscal.....	12
Régimen Opcional para Grupos de Sociedades.....	12
Coordinados.....	13
Actividad exclusiva.....	13
Comprobación gastos.....	13
Liquidaciones de ingresos y gastos.....	13
Tasa aplicable a personas físicas dedicadas al autotransporte terrestre de carga que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados.....	13
Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras.....	14
Deducción de pagos efectuados mediante cheque.....	14
Liquidación de las personas morales.....	14
Obligaciones de las personas morales.....	14
Mercancías que hubieran perdido su valor.....	14
Informe de cobros en efectivo, oro o plata mayores a cien mil pesos.....	16
Información de préstamos, aportaciones o aumentos de capital.....	16
Actualización del capital contable para reducciones de capital.....	16
Personas Morales con Fines no Lucrativos.....	17
Información relativa a donatarias autorizadas.....	17
Personas Físicas.....	17
Disposiciones Generales.....	17
Adoptados descendientes en línea recta.....	17
Documentación para acreditar la exención en enajenación de casa habitación.....	17
Informe de cobros en efectivo, oro o plata mayores a cien mil pesos.....	18
Salarios y Prestación de Servicios Personales Subordinados.....	18
Retención por pago único por jubilaciones, pensiones o haberes del retiro.....	18
Compensación de saldos a favor contra retenciones de otros asalariados.....	18
Subsidio acreditable.....	18
Régimen intermedio y de pequeños contribuyentes.....	19
Enajenación de Bienes.....	19
Deducción de pérdidas.....	19

Fedatarios públicos.....	19
Dictamen por enajenación de acciones	20
Adquisición de Bienes.....	20
Copropiedad.....	20
Intereses.....	21
Fondos de Inversión	21
Retención en la enajenación de títulos de deuda.....	21
Deducciones Personales.....	21
Intereses por préstamos hipotecarios.....	21
Residentes en el Extranjero y Regímenes Fiscales Preferentes	22
Fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros	22
Dictamen de enajenación de acciones	25
Enajenaciones de acciones entre partes relacionadas	25
Operaciones financieras derivadas de capital.....	26
Remesas de Establecimientos Permanentes	26
Actividades Artísticas.....	27
Estímulos Fiscales	27
Sociedades Cooperativas de Producción.....	27
Fideicomisos para la Inversión en Capital de Riesgo (FICAP's)	28
Artículos Transitorios.....	28
Deducción de gastos relacionados con operaciones en las que intervengan apoderados aduanales	28
Disposiciones aplicables del Reglamento anterior para constancias y declaraciones informativas	29
Dato del saldo de CUFINRE en dictamen de enajenación de acciones de personas físicas	29
Efectos para empresas maquiladoras que hayan obtenido un crédito fiscal para la aplicación de la deducción inmediata.	29
Procedimiento para determinar el saldo actualizado de la CUFINRE	30

* * * * *

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En el nuevo Reglamento se aclara que las referencias en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) vigente que se hagan a la Ley de Sociedades de Inversión, a las sociedades de inversión, a las sociedades operadoras de sociedades de inversión, a las sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión y a las sociedades valuadoras de acciones de sociedades de inversión, se entenderán realizadas a la Ley de Fondos de Inversión, a los fondos de inversión, a las sociedades operadoras de fondos de inversión, a las sociedades distribuidoras de acciones de fondos de inversión, respectivamente.

De manera lógica, no se incluyen en el nuevo Reglamento diversas disposiciones cuyo contenido ya no era aplicable, debido a que los aspectos que regulaban ya eran anacrónicos por virtud de las modificaciones efectuadas en el pasado a diversos ordenamientos fiscales. Entre otras, las reglas que regulaban los siguientes aspectos: traslación del impuesto al valor agregado en operaciones sujetas a la tasa del 0%, requisitos de los comprobantes fiscales, e información del subsidio acreditable y el no acreditable a los asalariados.

Disposiciones Generales

Contratos de maquila de residentes en el extranjero

Se elimina la disposición reglamentaria que permitía que un residente en el extranjero no se consideraba que constituía un establecimiento permanente en México por sus operaciones, siempre que los contratos de maquila (industrial) se hubieran celebrado con residentes en el extranjero de países con los cuales las disposiciones del propio tratado para evitar la doble imposición en el impuesto sobre la renta y, en su caso, en los lineamientos establecidos en los acuerdos de procedimiento mutuo, celebrados por las autoridades competentes al amparo del tratado correspondiente, expresamente lo establecieran.

Formas de acreditar la residencia fiscal

[Artículo 6]

Se precisa que los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podrán hacerlo mediante constancia de residencia, o bien, con la documentación emitida por la autoridad competente del país de que se trate, con la que dichos contribuyentes acrediten haber presentado la declaración del impuesto del último ejercicio.

—

Anteriormente, para acreditar la residencia fiscal en otro país con el que México tuviera celebrado un tratado para evitar la doble tributación, podían hacerlo mediante certificaciones de residencia o de la presentación de la declaración del último ejercicio del impuesto.

ISR acreditable de residentes en el extranjero con establecimiento permanente

Se elimina del nuevo Reglamento, por haberse incluido en la LISR, la norma que establecía que cuando un residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en los términos previstos para estos efectos, únicamente por los ingresos atribuibles que hayan sido sujetos de retención. Dicha eliminación obedece a que a partir de 2014 la norma en cuestión se incorporó en el texto de la LISR.

Ingresos acumulables de personas distintas a casas de cambio que se dedican a la compra y venta de divisas.

[Artículo 12]

Se incorpora en el texto del nuevo Reglamento una disposición que formaba parte de los criterios normativos emitidos por las autoridades tributarias a través de la cual se establece que, las personas morales y físicas residentes en México, distintas a las casas de cambio que se dediquen a la compra y venta de divisas, deberán acumular los ingresos obtenidos por dicha actividad, tomando en consideración sólo la ganancia efectivamente percibida, en el entendido de que dicha ganancia se encuentre debidamente soportada en la contabilidad del contribuyente.

PTU que se considera pérdida fiscal

El nuevo Reglamento ya no prevé la norma que aclaraba que se produce una pérdida fiscal, en el caso en que la PTU pagada en el ejercicio sea mayor a la utilidad fiscal de dicho ejercicio.

Desde nuestro punto de vista, resulta criticable que se elimine del texto reglamentario dicha disposición, pues la misma aclaraba la problemática que enfrentan los contribuyentes como consecuencia de que dicha cantidad no corresponda a un concepto deducible sino disminuible en la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio, por lo que en nuestra opinión, consideramos que dicha situación podría resultar inconstitucional.

—

Personas Morales

Ingresos

Acumulación de ingresos y pago de ISR por servicios turísticos de tiempo compartido

Como lo señalamos en los Tópicos Fiscales 2013-2, en relación con la Reforma Fiscal para 2014, en la nueva LISR se eliminó la opción que permitía a las personas morales residentes en México que realizaran enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación (CFF), considerar como ingreso obtenido en el ejercicio sólo la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de la totalidad del precio pactado.

En congruencia con lo anterior, se elimina del nuevo Reglamento la opción que permitía a los contribuyentes que proporcionaran el servicio turístico de tiempo compartido mediante el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles o mediante la prestación de servicios de hospedaje, acumular los ingresos y pagar el impuesto considerando sólo las contraprestaciones que sean exigibles o las que efectivamente se cobren en el periodo de que se trate.

No obstante lo anterior, existen ciertos casos particulares en los cuales el régimen de enajenación a plazos continua vigente a través de ciertas reglas contenidas en la RMF, por lo que consideramos criticable el hecho que la norma antes mencionada se ubique en disposiciones de carácter temporal emitidas por las autoridades tributarias, tal como la RMF, y no en un ordenamiento que provea mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, como sería el caso de una disposición reglamentaria.

Autorización para enajenar acciones a costo fiscal

[Artículo 27]

Se incorpora en el nuevo Reglamento una disposición que formaba parte de los criterios normativos emitidos por las autoridades tributarias, a través de la cual se establece que en el caso de que las autoridades fiscales autoricen la enajenación de acciones a costo fiscal con motivo de una reestructuración de sociedades constituidas en México, la sociedad emisora de las acciones no requiere estar constituida en México, siempre que las sociedades enajenante y adquirente se constituyan en México, acrediten pertenecer a un mismo grupo y se cumplan los requisitos a que se refieren la LISR y el nuevo Reglamento.

Estados financieros consolidados en reestructuraciones a costo fiscal

[Artículo 28]

En congruencia con lo establecido en el comentario anterior, se establece que los estados financieros consolidados de la sociedad emisora de las acciones que se enajenan, serán aquellos que se elaboren de acuerdo con las disposiciones que regulen al contribuyente en materia contable

y financiera o bien, que esté obligado a aplicar; entre dichas regulaciones se encuentran las Normas de Información Financiera, los principios de contabilidad denominados “*United States Generally Accepted Accounting Principles*” o las Normas Internacionales de Información Financiera y, en general, cualquier otra disposición jurídica aplicable en materia de contabilidad, considerando los efectos de la reestructuración.

Anteriormente, los estados financieros consolidados a que se hacía mención en dicho precepto, eran aquellos que se elaboraban de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Deducciones

Pérdida en venta de acciones

Dado que ya había sido incorporada en la LISR, se eliminó la disposición reglamentaria que establecía los requisitos que se debían cumplir, así como el procedimiento de cálculo que debían seguir las personas morales, para determinar la pérdida deducible por la enajenación de acciones y partes sociales.

Deducción de donativos otorgados a las Comisiones de Derechos Humanos

[Artículo 40]

Se incluye en el nuevo Reglamento una disposición que formaba parte de la RMF, la cual establecía que se considerarán como deducibles los donativos no onerosos ni remunerativos que se otorguen a instituciones de derechos humanos que tengan el carácter de organismos públicos autónomos y se consideren como no contribuyentes del impuesto sobre la renta de acuerdo con lo establecido para tales efectos en la LISR.

Deducción de salarios pagados en efectivo

[Artículo 43]

Se incorpora al nuevo Reglamento una disposición que formaba parte de la RMF la cual establece que las erogaciones efectuadas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, pagadas en efectivo, podrán ser deducibles si además de cumplir con todos los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para la deducibilidad de dicho concepto, se cumple con la obligación inherente a la emisión del comprobante fiscal correspondiente por concepto de nómina.

—

Promedio aritmético anual de prestaciones de previsión social por cada trabajador sindicalizado

[Artículo 48 segundo párrafo]

Se adiciona la mecánica a través de la cual se determinará el promedio aritmético anual de las erogaciones deducibles por prestaciones de previsión social tratándose de trabajadores no sindicalizados.

Esta adición evidencia que el nuevo Reglamento fue elaborado antes de que se preparara el paquete de Reformas Fiscales que comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2015-1, pues en las reformas a la LISR aprobadas para el ejercicio de 2016, se eliminó del texto de la LISR la disposición que establece los supuestos de generalidad, tratándose de prestaciones de previsión social pagadas a trabajadores no sindicalizados, por lo que, desde nuestro punto de vista, la inclusión de esta disposición en el nuevo Reglamento no tiene aplicación alguna.

Determinación del capital contable actualizado para calcular las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y otros títulos valor.

[Artículo 56]

En el nuevo Reglamento se mantiene la disposición que establece lo que debe considerarse como capital contable por acción o parte social actualizado para efectos de calcular la pérdida deducible por la enajenación de acciones y partes sociales que no se coloquen entre el gran público inversionista.

No obstante, de conformidad con los requisitos y el procedimiento de cálculo previstos en la LISR, se establece que en el caso de la venta de las acciones antes señaladas, la pérdida se determinará considerando como ingreso el que resulte mayor entre el precio pactado en la operación y el precio de venta de las acciones determinado conforme a las metodologías previstas en la LISR en materia de precios de transferencia, y dichos precios no necesariamente corresponden al valor del capital contable de la sociedad emisora de las acciones.

Concepto de las áreas estratégicas del país

[Artículo 64]

Se incorpora en el nuevo Reglamento la definición de lo que debe entenderse por áreas estratégicas para efectos de la Ley de Inversión Extranjera, que se contenía en la RMF, y que resulta muy relevante para determinar las deudas que no deben considerarse para calcular el monto de intereses que, en su caso, serían no deducibles conforme a las disposiciones previstas en la LISR en materia de capitalización insuficiente.

—

Creación y cálculo de las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones

[Artículo 65]

Se precisa que la deducción de las aportaciones que se realicen a fondos de pensiones y jubilaciones por concepto de servicios ya prestados, no puede ser mayor a la cantidad que resulte de aplicar el factor de 47% o 53%, según sea el caso, al monto de la aportación realizada en el ejercicio.

Rendimientos de fondos de pensiones y jubilaciones

[Artículo 70]

Se incorpora en el nuevo Reglamento una disposición que se contenía en la RMF, conforme a la cual, los rendimientos que se obtengan de la inversión de los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los establecidos en la Ley del Seguro Social y las primas de seguro que sean manejadas por sociedades mutualistas de seguros, casas de bolsa, operadora de fondos de inversión y administradora de fondos para el retiro que cuenten con autorización para operar en México, forman parte del fondo y deberán de permanecer en él.

Deducción de las inversiones en activos fijos

[Artículo 74]

Se incorpora al nuevo Reglamento una disposición que estaba contenida en la RMF, conforme a la cual los contribuyentes que realicen inversiones en activo fijo y adquieran al mismo tiempo refacciones para su mantenimiento, podrán considerar el monto de estas refacciones dentro del monto original de la inversión, para así poderlas hacer deducibles conjuntamente con el activo fijo, conforme a lo establecido en LISR.

Deducción de inversiones en casas habitación, comedores, aviones y embarcaciones

[Artículo 76]

Tratándose de contribuyentes que pretendan deducir las inversiones en casas habitación y en comedores, que por su naturaleza no estén a disposición de todos los trabajadores de la empresa, así como en aviones y embarcaciones que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, se elimina la obligación de contar con una autorización de las autoridades fiscales para llevar a cabo dicha deducción. En su lugar, se establece la obligación de presentar aviso ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT), con anterioridad a que se pretenda aplicar la deducción por primera vez. Recomendamos que los contribuyentes que pretendan efectuar esta deducción, tengan el expediente de la documentación que demuestre la necesidad de adquirir las inversiones que se pretenden deducir, como venían haciéndolo.

Al no contar con una autorización por parte de la autoridad fiscal al momento en que realicen la deducción antes señalada, los contribuyentes no tendrán certeza sobre si dichas autoridades considerarán que se cumplen los requisitos para tal deducción, pues tales autoridades conservan la facultad de verificar el cumplimiento de los requisitos necesarios para llevar a cabo esta deducción.

Método de valuación de inventarios diversos

[Artículo 82]

A pesar de que en la LISR se establecen expresamente los métodos de valuación de inventarios que deben considerar los contribuyentes para determinar el costo de lo vendido de las mercancías que enajenen, se incorpora al nuevo Reglamento una disposición que se contenía en la RMF, que de forma ociosa, establece que tratándose de mercancías que se puedan identificar por número de serie y su costo exceda de \$50,000, los contribuyentes únicamente podrán valorar dichos inventarios utilizando el método de costo identificado.

Ajuste por Inflación

[Artículo 85]

Se precisa que los contribuyentes que realicen o reciban el pago de contraprestaciones por la cesión de derechos sobre los cobros por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, deberán considerar la contraprestación pagada o cobrada como un crédito o como una deuda, para efectos de calcular el ajuste anual por inflación.

Instituciones de Crédito

Aviso por Fondos y Cajas de Ahorro

[Artículo 91]

Se establece la obligación a cargo de los fondos y cajas de ahorro de trabajadores o las personas morales constituidas únicamente con el objeto de administrar dichos fondos o cajas de ahorro, de presentar la información sobre el monto de las aportaciones que se efectúen a los fondos y cajas de ahorro que administren, en los términos que establezca el SAT mediante reglas.

Información de clientes por intereses pagados y ganancia o pérdida por la enajenación de acciones

[Artículo 93]

En el nuevo Reglamento se mantiene la información que podrán utilizar las instituciones que componen el sistema financiero para identificar a las personas a las que paguen intereses, o quienes obtengan ganancia o pérdida en la enajenación de acciones, a efecto de integrar la información que deban proporcionar a las autoridades cuando estén obligados a ello.

Se incluye que en el caso de residentes en el extranjero, las instituciones antes mencionadas podrán utilizar el número de identificación fiscal, que en su caso, tengan los residentes en el extranjero.

Se incorpora la obligación a cargo de dichas instituciones de proporcionar a las autoridades fiscales el nombre y domicilio del contribuyente, cuando la clave del RFC, la CURP o el número de identificación fiscal del contribuyente no coincidan con los registros del SAT.

Información mensual al SAT de depósitos en efectivo

[Artículos 94 y 95]

Se incorpora en el nuevo Reglamento una disposición que ya estaba prevista en la RMF, conforme a la cual las instituciones que componen el sistema financiero tendrán por cumplida la obligación de informar anualmente el monto de los depósitos recibidos, cuando se presente de manera mensual la información correspondiente mediante reglas que emita el SAT. Se establece que se considerarán como depósitos en efectivo, las cantidades en efectivo destinadas al pago de un crédito, préstamo o financiamiento otorgado por una institución del sistema financiero una persona física o moral que excedan del monto adeudado por tales conceptos.

Monto de intereses pagado a personas físicas

[Artículo 96]

Se establece que las instituciones de crédito, las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y las sociedades financieras populares, para calcular el monto de intereses pagados a personas físicas residentes en México que están exentos en términos de la LISR, deberán considerar todas las cuentas o inversiones, según corresponda, de las que el contribuyente sea titular de una misma institución o sociedad.

Consolidación Fiscal

En congruencia con la eliminación del régimen de consolidación a partir del ejercicio de 2014, en el nuevo Reglamento se eliminan las reglas que regulaban los supuestos y requisitos a partir de los cuales los contribuyentes estarían autorizados para determinar un resultado fiscal consolidado, así como para desincorporarse o incorporarse a dicho régimen.

Régimen Opcional para Grupos de Sociedades

[Artículo 97]

Se establece que la sociedad integrada o integradora que deje de tributar bajo el régimen opcional para grupos de sociedades, deberá enterar dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra ese supuesto, el impuesto que se difirió en los pagos provisionales del ejercicio de que se trate,

actualizado por el periodo comprendido desde el mes en que debió efectuar cada pago provisional y hasta que los mismos se realicen, dado que en la LISR no se establece el momento en que debe pagarse el impuesto que se hubiese diferido en los pagos provisionales.

Coordinados

Actividad exclusiva

[Artículo 98]

En relación con el régimen fiscal previsto en la LISR para los contribuyentes que se consideran coordinados, se considera que éstos se dedican exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, cuando sus ingresos por dichas actividades representen cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad, que hubiesen estado afectos a su actividad.

Comprobación gastos

[Artículo 99]

Se establece que en el caso de personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados, comprobarán los gastos conjuntos que realicen, con la constancia que le entregue el contribuyente que solicitó los comprobantes a su nombre en la que se especifique el monto total del gasto común y de los impuestos que, en su caso, se hayan trasladado, así como la parte proporcional que le corresponda al integrante de que se trate.

Liquidaciones de ingresos y gastos

[Artículo 100]

Se establece la información que deben contener las liquidaciones de ingresos, gastos e inversiones y, en su caso, de los impuestos y retenciones, que emitan los coordinados personas morales, en favor de las personas físicas que cumplirán con sus obligaciones de manera individual en términos de la ley.

Tasa aplicable a personas físicas dedicadas al autotransporte terrestre de carga que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados

[Artículo 101]

Se establece que las personas físicas dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga, que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales sean integrantes, cuando ejerzan la opción de que sólo alguno o algunos de los coordinados de los cuales sean integrantes, efectúen por su cuenta el pago del impuesto respecto de los ingresos que obtengan del o los coordinados de que se trate, deberán aplicar la tasa del 35% en lugar de la tasa del 30%, como ocurría anteriormente. Se señala que dicha disposición también será aplicable para las personas físicas que se dediquen exclusivamente al autotransporte de pasajeros.

Actividades Agrícolas, Ganaderas, Silvícolas y Pesqueras

[Artículos 103 a 105]

Se adecuan las referencias contenidas en el Reglamento que se abroga, las cuales regulaban el régimen simplificado, para adaptarse al nuevo régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras que entró en vigor en la nueva LISR a partir del 1º de enero de 2014.

Deducción de pagos efectuados mediante cheque

[Artículo 102]

Se establece que las personas morales que efectúen pagos con cheque a los contribuyentes sujetos al régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, podrán realizar la deducción de los mismos siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en la que efectivamente se cobre dicho cheque, no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

Resulta criticable que no se haya establecido un régimen de transición por las operaciones que se hubieran realizado con anterioridad a la entrada en vigor del nuevo Reglamento.

Liquidación de las personas morales

[Artículo 106]

En el nuevo Reglamento se señala que en el caso de reconocimiento de los ingresos por parte de los integrantes de personas morales que realizan actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, las personas morales que tributen conforme al régimen que se analiza, no considerarán los ingresos que correspondan a sus integrantes que optaron por pagar el impuesto de forma individual y las deducciones que a ellos correspondan. Para tales efectos, dichas personas morales deberán entregar a las personas físicas y morales que paguen el impuesto individualmente, la liquidación de los ingresos y gastos.

Se establece que las personas morales deberán conservar copia de la liquidación y de los comprobantes de los gastos realizados en el ejercicio, durante el plazo a que se refiere el CFF para conservar la contabilidad.

Obligaciones de las personas morales

Mercancías que hubieran perdido su valor

[Artículos 107 a 109]

En materia de deducciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que hubieran perdido su valor por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente, se establece como requisito que los contribuyentes deberán efectuar la destrucción

de las mismas y presentar, cuando menos treinta días antes de la fecha en la que se pretenda efectuar la destrucción, aviso de destrucción, señalando los datos de la mercancía a destruir, método de destrucción, fecha, hora y lugar de la destrucción, para lo cual se deberán cumplir los requisitos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Se mantiene la obligación para los contribuyentes de registrar la destrucción de las mercancías en su contabilidad en el ejercicio en el que se efectúe la misma.

Tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud, antes de proceder a su destrucción por haber perdido su valor, los contribuyentes deberán ofrecerlos en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, de conformidad con las reglas que emita el SAT y los siguientes requisitos:

I. Presentar un aviso a través de la página de Internet del SAT, cuando menos quince días antes de la fecha prevista para la primera destrucción.

Cuando los bienes estén sujetos a una fecha de caducidad, los contribuyentes deberán presentar el aviso a que se refiere esta fracción a más tardar cinco días antes de la fecha de caducidad. En el caso de medicamentos, el aviso a que se refiere este párrafo, deberá presentarse a más tardar seis meses antes de la fecha de caducidad.

En el caso de productos perecederos en los que se dificulte su almacenamiento o conservación, así como de productos sujetos a caducidad, los contribuyentes, en el aviso a que se refiere esta fracción, deberán informar lo siguiente:

- a) La fecha de caducidad, así como el plazo adicional a partir de dicha fecha en el que el bien de que se trate pueda ser consumido o usado sin que sea perjudicial para la salud. En el caso de productos que no estén sujetos a una fecha de caducidad de conformidad con las disposiciones sanitarias, el contribuyente deberá informar la fecha máxima en que pueden ser consumidos;
- b) Las condiciones especiales que, en su caso, se requieran para la conservación del bien, y
- c) El tipo de población o regiones hacia las cuales están enfocados sus productos.

II. Los bienes a que se refiere este artículo deberán mantenerse en las mismas condiciones en las que se tuvieron para su comercialización, hasta que se realice su entrega.

Se elimina la referencia que se tenía en el Reglamento que se abroga, de la posibilidad que tenían los contribuyentes para celebrar convenios con la Federación, las Entidades Federativas o los Municipios, para donarles de forma periódica los bienes que hubieran perdido su valor.

Informe de cobros en efectivo, oro o plata mayores a cien mil pesos

[Artículo 112]

En relación con la obligación prevista en la LISR para las personas morales o personas morales con fines no lucrativos, de informar a las autoridades fiscales respecto de las contraprestaciones o donaciones, respectivamente, que obtengan en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto exceda de cien mil pesos, se establece que se tendrá que informar si al incluir los impuestos correspondientes se supera dicha cantidad.

El informe a que se refiere el párrafo anterior también se presentará cuando se efectúen, respecto de una misma operación, varios pagos en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto exceda de cien mil pesos, proporcionándose dicho informe a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquél en que se rebase el monto señalado.

Se prevé que las personas morales que reciban contraprestaciones o donativos por las cuales una parte sea en efectivo, en moneda nacional o extranjera, en piezas de oro o de plata y la otra parte sea a través de cheque, transferencias bancarias u otros instrumentos monetarios, únicamente estarán obligados a informar dichas operaciones en el caso en que la parte recibida por efectivo, moneda nacional o extranjera, piezas de oro o de plata exceda de cien mil pesos dentro de un mes.

Información de préstamos, aportaciones o aumentos de capital

[Artículo 113]

En relación con la obligación prevista en la LISR para las personas morales de informar a las autoridades fiscales los préstamos, aportaciones o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera por cantidades mayores a seiscientos mil pesos, se establece que en caso de recibir dos o más pagos en efectivo, en moneda nacional o extranjera por los conceptos mencionados, en un mismo ejercicio, se deberá informar dentro de los quince días posteriores a la entrega de la última cantidad por la que se supere dicha limitante.

Actualización del capital contable para reducciones de capital

Se elimina en el nuevo Reglamento el procedimiento para la determinación de la actualización del capital contable para efectos de reducciones de capital, cuando los contribuyentes no lo actualicen conforme a Normas de Información Financiera.

Cabe señalar que en la LISR se establece que el capital contable deberá actualizarse conforme a las reglas que para esos efectos publique el SAT, por lo que se deberá estar atentos a su publicación.

Personas Morales con Fines no Lucrativos

Información relativa a donatarias autorizadas

[Artículo 140]

De acuerdo con el nuevo Reglamento, para cumplir con la obligación de mantener a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, además de poner dicha información a disposición del público en su domicilio fiscal en el horario normal de laborales, las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos, también deberán hacerlo a través del programa electrónico que está disponible en la página de Internet del SAT para tales efectos.

Personas Físicas

Disposiciones Generales

Adoptados descendientes en línea recta

En el nuevo Reglamento no se contiene la disposición a través de la cual se establecía que, para efectos fiscales, los adoptados se consideran como descendientes en línea recta del adoptante y de los ascendientes de éste.

Lo anterior, en congruencia con las reformas en materia civil relacionadas con parentesco por consanguinidad, en las que se contempla una disposición que establece que la adopción se equipara al parentesco por consanguinidad, por lo que ya no es necesario aclararlo en el nuevo Reglamento.

Documentación para acreditar la exención en enajenación de casa habitación

[Artículo 155]

En relación con la exención aplicable a la enajenación que realizan las personas físicas de su casa habitación, que establece que estas últimas podrán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la misma es su casa habitación utilizando la documentación que ya se contenía en el Reglamento que se abroga, ahora se añade que también se podrá acreditar con alguno de los elementos fundamentales del domicilio del bien inmueble enajenado utilizados en el instrumento correspondiente y, además, que el fedatario público haga constar esta situación al momento de formalizar la operación.

Llama la atención que no se define lo que debe entenderse por elementos fundamentales del domicilio del inmueble, por lo que esperamos que las autoridades fiscales emitan una regla que defina dicho concepto.

Informe de cobros en efectivo, oro o plata mayores a cien mil pesos

[Artículo 161]

En relación con la obligación prevista en la LISR para personas físicas que obtienen ingresos por arrendamiento y/o por enajenación de bienes, de informar a las autoridades fiscales de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto exceda de la cantidad de cien mil pesos, se establece que se deberá informar en los mismos supuestos aplicables para personas morales, los cuales fueron comentados en el apartado correspondiente de estos Tópicos Fiscales.

Salarios y Prestación de Servicios Personales Subordinados

Retención por pago único por jubilaciones, pensiones o haberes del retiro

[Artículo 173]

En congruencia con la reforma a la LISR, se adecua el nuevo Reglamento para establecer que quienes mediante pago único cubran jubilaciones, pensiones o haberes de retiro, para determinar la retención del impuesto sobre la renta que corresponda, considerarán como parte exenta un monto equivalente a quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente.

Compensación de saldos a favor contra retenciones de otros asalariados

[Artículo 180]

En el nuevo Reglamento se permite que las personas físicas que perciban ingresos por sueldos y salarios que tengan remanentes de saldos a favor del impuesto sobre la renta y no sea posible compensarlos por los retenedores, dichas personas físicas podrán solicitarlos en devolución, siempre que hayan presentado la declaración del ejercicio y cumplan con las disposiciones fiscales en materia de devoluciones de impuestos previstas en el CFF.

Se establece que para solicitar la devolución de los saldos a favor no compensados, no se requiere que comuniquen por escrito al retenedor que presentarán la declaración del ejercicio.

Subsidio acreditable

Derivado del cambio de procedimiento para la determinación del impuesto sobre la renta para personas físicas que perciban ingresos por sueldos y salarios, se eliminan los artículos aplicables a la determinación del subsidio acreditable.

Régimen intermedio y de pequeños contribuyentes

En el nuevo Reglamento se eliminan los artículos que regulaban el tratamiento fiscal de las personas físicas que tributaban en los regímenes intermedio y de pequeños contribuyentes, que se sustituyeron en la LISR por el Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

Enajenación de Bienes

Deducción de pérdidas

[Artículo 206]

En el nuevo Reglamento se establece que las pérdidas que sufran las personas físicas por enajenación de acciones y partes sociales, serán deducibles siempre que se cumplan los requisitos formales previstos en la disposición que regulan este tipo de pérdidas para las personas morales residentes en México.

Como consecuencia de lo anterior, a partir de la entrada en vigor del nuevo Reglamento, si la pérdida se genera por la enajenación de acciones o partes sociales que no estén colocadas entre el gran público inversionista, el contribuyente persona física deberá considerar como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el precio pactado en la operación y el precio de venta determinado conforme a las metodologías establecidas en la LISR en materia de precios de transferencia. Anteriormente, se consideraba como ingreso obtenido el que resultara mayor entre el precio pactado en la operación y el determinado a partir del capital contable actualizado, en los términos previstos en el Reglamento que se abroga.

Adicionalmente, si dicha operación se realiza con y entre partes relacionadas, el contribuyente persona física deberá presentar a las autoridades fiscales un estudio de precios de transferencia sobre la determinación del precio de venta.

Fedatarios públicos

[Artículo 212]

Se aclara que la copia de la cédula de identificación fiscal o del acuse único de inscripción en el RFC servirán como documentación que se exhiba a efecto de relevar a los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios públicos de la obligación de efectuar el cálculo y entero del pago provisional por concepto de impuesto sobre la renta, que se genere en las enajenaciones de bienes inmuebles que se consignen en escrituras públicas que lleven a cabo personas físicas dedicadas a actividades empresariales, si los citados bienes forman parte de su activo fijo y tratándose de operaciones que se realicen en el primer año de calendario que tributen en ese régimen.

—

Asimismo, por la desaparición del régimen de pequeños contribuyentes, se señala que si las personas físicas mencionadas en el párrafo anterior tributan en términos del RIF, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios públicos deberán efectuar el cálculo y entero del impuesto sobre la renta previsto en la ley.

Dictamen por enajenación de acciones

[Artículo 215]

Se precisa que tratándose de enajenación de acciones que se dictamine por contador público inscrito en términos del CFF y su Reglamento, el adquirente, por cuenta del enajenante, podrá efectuar una retención por concepto de impuesto sobre la renta menor al 20% del total de la operación.

Por lo tanto, se precisa que, tratándose de las enajenaciones de acciones y partes sociales por las cuales se presente un dictamen emitido por un contador público inscrito, la regla general es que el adquirente será quien realice la retención correspondiente por cuenta del enajenante.

Por otra parte, debido a que las disposiciones fiscales contemplan que eventualmente el dictamen de enajenación de acciones en este tipo de operaciones se deberá presentar a través de los medios electrónicos que señalen las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, la disposición que establece los requisitos que se deben cumplir para emitir dicho dictamen sufre diversas modificaciones, entre otras, la eliminación del requisito de presentar físicamente el cuaderno de dictamen que contenga los documentos e informes que se especificaban en el Reglamento abrogado.

Adquisición de Bienes

Copropiedad

[Artículo 219]

Para los casos de copropiedad, se aclara que cuando los contribuyentes no opten por designar a un representante común para que, a nombre de los copropietarios, sea el encargado de realizar el cálculo y entero de los pagos provisionales de impuesto sobre la renta, el cálculo del impuesto anual y los pagos provisionales que se generen por la obtención de ingresos por adquisición de bienes, se deberá cumplir por cada uno de los copropietarios, por la parte de los ingresos que le corresponda.

—

Intereses

Fondos de Inversión

[Artículo 209-B Derogado]

En congruencia con las reformas a la LISR vigentes a partir de 2014, el nuevo Reglamento no incluye la disposición que estaba contenida en el capítulo de los ingresos por intereses de personas físicas del Reglamento que se abrogó, que establecía el procedimiento que las sociedades de inversión de renta variable debían seguir para determinar la ganancia por la enajenación de su cartera accionaria y la variación en la valuación de dicha cartera, netas de gastos.

Lo anterior, en virtud de que la disposición reglamentaria antes mencionada, ya no era consistente con el régimen que resulta aplicable a partir del ejercicio de 2014, a las personas físicas que inviertan en acciones emitidas por fondos de inversión de renta variable y que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de las citadas acciones, además de que la RMF ya contiene una regla con los lineamientos que la Autoridad considera deben ser aplicados para determinar dichas ganancias.

Retención en la enajenación de títulos de deuda

[Artículo 228]

Se incluye nuevamente la disposición que establece los lineamientos que deben seguir las instituciones de crédito o casas de bolsa que intervengan en la enajenación de los bonos, valores y otros títulos de crédito que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, para efectuar la retención del impuesto sobre la renta que corresponda por virtud de dichas enajenaciones.

En este sentido, en la disposición en comento se precisa que cuando la enajenación de los títulos se realice en un plazo distinto al anual, la retención se podrá calcular aplicando al precio de adquisición del título de que se trate, el factor que resulte de multiplicar el número de días transcurridos entre la fecha de adquisición y la de su enajenación o redención, por el cociente que resulte de dividir la tasa impositiva aplicable entre 365.

Deducciones Personales

Intereses por préstamos hipotecarios

[Artículos. 250, 252 y 254]

Como consecuencia de las modificaciones efectuadas en años pasados a las reglas en materia de comprobantes fiscales (CFDI), se elimina la disposición que permitía que las instituciones que conforman el sistema financiero y los organismos públicos federales y estatales tuvieran por

cumplido el requisito de entregar el comprobante fiscal respectivo por los intereses derivados de los créditos hipotecarios, cuando entregaran el estado de cuenta correspondiente a los contribuyentes que pagaran dichos intereses.

Adicionalmente, se adecua el texto del artículo reglamentario que contiene ciertos lineamientos para deducir los intereses reales devengados y pagados en créditos hipotecarios, con el propósito de estipular el mismo límite contenido en la LISR para la deducción de referencia, reduciendo de 1'500,000 a 750,000 unidades de inversión o su valor equivalente en moneda nacional, el límite del saldo insoluto del crédito al 31 de diciembre del ejercicio inmediato anterior al que corresponda la deducción.

Residentes en el Extranjero y Regímenes Fiscales Preferentes

Fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros

[Artículo 272]

La LISR establece como regla general que no se estará obligado al pago del impuesto cuando se trate de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en territorio nacional, que deriven de las inversiones efectuadas por fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros, constituidos en los términos de la legislación del país de que se trate, siempre que dichos fondos sean los beneficiarios efectivos de tales ingresos y que estos últimos se encuentren exentos del impuesto sobre la renta en ese país.

Adicionalmente, la ley prevé que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones participen como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones adheridas al suelo ubicados en el país, como regla general dichas personas morales estarán exentas, en la proporción de la tenencia accionaria o participación de dichos fondos en la persona moral, siempre que se cumplan con ciertas condiciones.

Sin embargo, en el Reglamento que se abrogó se incluía una disposición que establecía que para los efectos de lo señalado en los dos párrafos anteriores, la exención ahí señalada sería aplicable a los ingresos que percibieran los fondos de inversión o las personas morales del extranjero registrados para tal efecto en el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión en el Extranjero, que cumplieran ciertos requisitos, a través de los cuales los fondos de pensiones o jubilaciones extranjeros invirtieran sus recursos.

—

Esta exención era aplicable en la proporción en la que el capital del fondo de inversión estuviera integrado por recursos de los fondos de pensiones o jubilaciones mencionados.

La disposición reglamentaria también establecía que los citados fondos de inversión o las personas morales extranjeras estarían exentas en la proporción en la que hubieran participado organizaciones exentas del extranjero y a las cuales México hubiera reconocido tal carácter de conformidad con los convenios que hubiera celebrado para evitar la doble tributación.

Asimismo, la disposición en comento señalaba que las personas que hubieran efectuado pagos a los fondos de inversión o a las personas morales del extranjero antes mencionadas, no estarían obligados a retener el impuesto que correspondiera por los ingresos que hubieran pagado a dichos fondos o personas, en la proporción que se establecía en las reglas de carácter general que al efecto expidiera el SAT para el fondo de inversión o la persona moral de que se tratase.

La RMF vigente contiene dos reglas en las que se establecen los lineamientos que se deben tomar en cuenta para determinar la proporción mencionada en la disposición reglamentaria que se señaló en los tres párrafos anteriores.

Ahora bien, en el nuevo Reglamento se incluyó, con algunas modificaciones importantes, una disposición que sustituye a la disposición reglamentaria que se analizó en los párrafos anteriores. Dicha disposición establece que cuando los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros participen de manera directa en el capital de personas morales residentes en el extranjero, o bien, inviertan directamente en fondos de inversión residentes en el extranjero, los ingresos que obtengan directamente dichas personas morales o fondos de inversión por la enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en México, o por la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de dichos conceptos, también estarán sujetos a la exención establecida en la ley para las personas morales en general.

Cabe destacar que la disposición incluida en el nuevo Reglamento no contempla tres aspectos relevantes que el Reglamento que se abrogó sí consideraba y que limitarán en el futuro las inversiones que los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros realicen en territorio nacional:

i) la exención para los ingresos por concepto de intereses que se deriven de las inversiones que efectúen los fondos de pensiones y jubilaciones a través de estructuras en las que los citados fondos participan de manera directa en el capital de personas morales o fondos de inversión residentes en el extranjero;

—

ii) la exención para las inversiones de los fondos de pensiones y jubilaciones que se efectúen a través de estructuras que involucren participaciones indirectas mediante una o más inversiones en personas morales o fondos de inversión extranjeros (inversiones multiniveles); y

iii) la exención para las inversiones de los fondos de pensiones y jubilaciones que se efectúen a través de estructuras en las que personas morales residentes en México son las que obtienen directamente los ingresos por la enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en México, o por la enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de dichos conceptos.

La exención prevista en el nuevo Reglamento será aplicable en la proporción de la tenencia accionaria o participación que tengan dichos fondos de pensiones y jubilaciones en la persona moral residente en el extranjero o fondo de inversión de que se trate, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que el 90% de los ingresos totales del ejercicio de la persona moral residente en el extranjero o del fondo de inversión residente en el extranjero, provengan de los ingresos anteriormente referidos;
- b) Que los ingresos en comento estén exentos del impuesto en el país de residencia de la persona moral o del fondo de inversión;
- c) Que dichos ingresos también se encuentren exentos del impuesto cuando sean repartidos o distribuidos por dichas personas morales o fondos de inversión, al fondo de pensiones y jubilaciones;
- d) Que la persona moral o el fondo de inversión residan en un país con el que México tenga en vigor un acuerdo amplio de intercambio de información; y
- e) Que se cumplan los demás requisitos establecidos en la ley y en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT.

La nueva disposición reglamentaria en comento establece que las personas que efectúen pagos a estos fondos de inversión o a estas personas morales residentes en el extranjero, no estarán obligadas a retener el impuesto que corresponda por los ingresos que paguen a dichos fondos o personas, en la proporción que se establezca en las reglas de carácter general que al efecto expida el SAT y se cumplan los demás requisitos establecidos en dichas reglas.

De lo señalado en los párrafos anteriores, se desprende que como consecuencia de las modificaciones incorporadas en el nuevo Reglamento y para gozar de la exención en la proporción que resulte aplicable a los ingresos que se obtengan por la enajenación u otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos o construcciones adheridas al suelo ubicados en México, o bien, por la

enajenación de acciones cuyo valor provenga en más de un 50% de dichos conceptos, será necesario que los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros participen de manera directa en el capital de las personas morales residentes en el extranjero o inviertan directamente en los fondos de inversión residentes en el extranjero que obtengan los ingresos ya mencionados.

Lo anterior, sujeto al cumplimiento de todos los requisitos contenidos en el nuevo Reglamento y que ya fueron mencionados.

Llama la atención que en la disposición que se incorporó en el nuevo Reglamento no se hace referencia alguna a la exención que, en su caso, resulte aplicable a los ingresos analizados en este apartado que sean obtenidos por los citados fondos de inversión o personas morales extranjeras, en la proporción en la que participen organizaciones exentas del extranjero y de las cuales México haya reconocido tal carácter de conformidad con los convenios que haya celebrado para evitar la doble tributación, ni que exista una norma transitoria que reconozca el tratamiento que venían disfrutando dichos fondos de inversión o personas morales extranjera en términos del Reglamento que se abroga.

Dictamen de enajenación de acciones

[Artículo 284]

De manera similar a lo que fue señalado para las personas físicas que enajenen acciones o partes sociales, el nuevo Reglamento precisa que en los casos de enajenación de acciones llevadas a cabo por residentes en el extranjero que optan por dictaminar la operación, tanto el aviso como el dictamen de enajenación de acciones deberán presentarse a través de los medios que se señalen en las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

En este sentido, las reglas de carácter general emitidas por el SAT establecen que el aviso y el dictamen mencionados en el párrafo anterior se deberán presentar en los términos previstos en un Anexo de la RMF.

Enajenaciones de acciones entre partes relacionadas

[Artículo 285]

Con el objeto de homologar lo señalado en la LISR, en el nuevo Reglamento se precisa que, en relación con las enajenaciones de acciones con fuente de riqueza ubicada en México que se lleven a cabo entre partes relacionadas y que sean dictaminadas por un contador público inscrito en los términos previstos en el CFF y su Reglamento, el contador público deberá incluir en su informe cierta información respecto al valor contable de las acciones enajenadas.

Operaciones financieras derivadas de capital

[Artículo 288]

El Reglamento que se abroga establecía que en las operaciones financieras derivadas de capital, los residentes en el extranjero únicamente estarían exentos del pago del impuesto por el ingreso que obtengan en la enajenación de acciones o títulos valor que ocurra como consecuencia de su liquidación en especie o, en su caso, por las cantidades previas recibidas por su celebración, cuando la operación financiera derivada se realice en bolsa de valores o mercados reconocidos de conformidad con lo establecido en el CFF.

El nuevo Reglamento prevé que lo señalado en el párrafo anterior únicamente resulta aplicable a los residentes en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, siempre que el contribuyente entregue al intermediario un escrito bajo protesta de decir verdad en el que señale que es residente para efectos del tratado y deberá proporcionar su número de registro o identificación fiscal emitida por la autoridad fiscal competente. En caso de que el residente en el extranjero no entregue esta información, el intermediario deberá efectuar la retención que corresponda en términos de la LISR.

Remesas de Establecimientos Permanentes

[Artículo 291]

En el Reglamento que se abrogó se establecían ciertas reglas que los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras debían cumplir para disminuir el saldo de la Cuenta de Remesas de Capital que deben mantener, cuando los citados establecimientos envían “inversiones” como remesas a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero.

Al respecto, en el nuevo Reglamento se elimina el criterio que establecía el valor que los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero debían disminuir del saldo de la Cuenta de Remesas de Capital, cuando las “inversiones” enviadas como remesas se hubiesen deducido bajo el esquema de la deducción inmediata.

Lo anterior, considerando que la deducción inmediata de las inversiones en bienes nuevos de activo fijo fue eliminada de la LISR en la reforma fiscal aprobada para el ejercicio de 2014.

[Artículo Séptimo Transitorio]

No obstante, mediante disposición transitoria se señala que los establecimientos permanentes de personas morales extranjeras que envíen remesas a la oficina central de la sociedad o a otro establecimiento de ésta en el extranjero que optaron por efectuar la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo de conformidad con la LISR abrogada, podrán disminuir de la cuenta de remesas, la cantidad que se podía deducir cuando dichos bienes se enajenaban, se perdían o dejaban de ser útiles de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes en ese momento.

Ahora bien, como parte de la reforma fiscal contemplada para el ejercicio de 2016 y que se analiza a detalle en nuestros Tópicos Fiscales 2015-1, se incorporó nuevamente la posibilidad de que algunos contribuyentes, incluyendo los establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, deduzcan de manera inmediata las inversiones que efectúen en ciertos bienes de activo fijo.

Por lo tanto, consideramos que será necesario modificar la disposición reglamentaria analizada en este apartado, para precisar el monto que se deberá disminuir del saldo de la Cuenta de Remesas de Capital cuando las "inversiones" que se envíen como remesas se deduzcan a partir del ejercicio de 2016 bajo el esquema de la deducción inmediata, o bien, establecer esta situación en un regla de carácter general.

Actividades Artísticas

[Artículo 293]

El nuevo Reglamento prevé que las personas físicas o morales que obtengan ingresos derivados del desarrollo de actividades artísticas en México, distintas de la presentación de espectáculos públicos, podrán pagar el impuesto sólo en el caso en que el periodo en que se lleven a cabo estas actividades sea mayor a 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de 12 meses, siempre que no tengan un establecimiento permanente en el país o que, teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a su establecimiento permanente.

En los casos señalados en el párrafo anterior, las personas físicas y morales deberán pagar el impuesto mediante retención y entero que les efectúe la persona que realiza los pagos. En este sentido, se elimina lo que el Reglamento que se abrogó establecía en el sentido de que el retenedor podía presentar su solicitud de inscripción ante el RFC a través de un escrito libre firmado.

Estímulos Fiscales

Sociedades Cooperativas de Producción

[Artículo 308]

En términos generales, la LISR establece que las sociedades cooperativas de producción que únicamente se encuentren constituidas por socios personas físicas, para calcular el impuesto sobre la renta que les corresponda por las actividades que realicen, podrán aplicar lo dispuesto en el capítulo de la ley que prevé las reglas que son aplicables a las personas físicas que tributan en el régimen de actividades empresariales.

—

En este sentido, la ley menciona que las sociedades cooperativas de producción que opten por aplicar lo señalado en el párrafo anterior, no podrán variar su opción en ejercicios posteriores, salvo cuando se cumpla con los requisitos que se establezcan en el Reglamento de la citada ley.

Al respecto, el nuevo Reglamento prevé que las sociedades cooperativas de producción podrán cambiar la opción ya mencionada si cumplen con lo siguiente: (i) presenten aviso ante las autoridades fiscales en el que manifiesten el cambio de opción, dentro del mes siguiente a aquél en que ocurra dicho supuesto; y (ii) paguen el impuesto diferido que se determine en los términos ahí previstos, a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se presente el aviso antes mencionado.

Para efectos de lo anterior, los contribuyentes deberán considerar que las primeras utilidades que se distribuyen son las primeras que se generaron. Cuando las sociedades cooperativas de producción presenten el aviso señalado en el párrafo anterior, ya no podrán aplicar el estímulo fiscal analizado en este apartado.

Fideicomisos para la Inversión en Capital de Riesgo (FICAP's)

[Artículos 309 a 313]

En el nuevo Reglamento se incorporan, prácticamente en los mismos términos, las reglas misceláneas que regulan aspectos relacionados con el tratamiento fiscal aplicable a las inversiones que se efectúen a través de FICAP's, así como los requisitos que se deben cumplir en los citados fideicomisos, salvo el caso que se analiza a continuación.

Se incluyó la regla miscelánea que, entre otros aspectos, preveía las obligaciones que deben cumplir los fideicomisarios o fideicomitentes en el caso de que el FICAP tenga una duración superior al límite de diez años previsto en la LISR que estará vigente hasta el 31 de diciembre del presente año. En este sentido, es importante tomar en cuenta que, de conformidad con las modificaciones a la LISR que entrarán en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2016, el límite de diez años antes mencionado ha sido eliminado, por lo que dicha regla ha quedado fuera de contexto.

Artículos Transitorios

Deducción de gastos relacionados con operaciones en las que intervengan apoderados aduanales

[Artículo Tercero]

Se reconoce la posibilidad, para los importadores, de deducir los gastos relacionados con operaciones de comercio exterior en las que participen apoderados aduanales que continúen con autorización vigente para prestar servicios aduaneros.

Cabe recordar que con la reforma a la Ley Aduanera de fecha 9 de diciembre de 2013 se eliminó la figura del apoderado aduanal; sin embargo, en los artículos transitorios de dicha ley se estableció que aquéllas autorizaciones concedidas previamente, continuarán vigentes hasta en tanto no se cancelen, extingan o revoquen.

Disposiciones aplicables del Reglamento anterior para constancias y declaraciones informativas

[Artículo Cuarto]

Los contribuyentes obligados a expedir constancias y presentar ciertas declaraciones informativas conforme a diversas disposiciones de la LISR abrogada, podrán continuar aplicando en lo conducente las disposiciones del Reglamento que se abroga por el periodo que se encuentren obligados, es decir del 1º de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2016.

Lo anterior resulta congruente con las disposiciones fiscales que los contribuyentes deben continuar aplicando para estos efectos durante dicho periodo, y que se encuentran en la LISR vigente hasta el ejercicio de 2013.

Dato del saldo de CUFINRE en dictamen de enajenación de acciones de personas físicas

[Artículo Quinto]

Respecto a la enajenación de acciones efectuada por personas físicas que hayan optado por dictaminarse para estos efectos, se continúa con la obligación de incluir en el análisis del costo promedio por acción, en su caso, el dato correspondiente a la determinación del saldo de la CUFINRE a la fecha de adquisición y de enajenación de dichas acciones, en la proporción que corresponda al enajenante por las acciones adquiridas en la misma fecha, así como la determinación de la diferencia de los saldos de dicha cuenta a la fecha de adquisición y de enajenación y los factores de actualización aplicados.

La referencia de este dato en el dictamen no se encontraba de manera específica en las disposiciones del Reglamento abrogado.

Efectos para empresas maquiladoras que hayan obtenido un crédito fiscal para la aplicación de la deducción inmediata.

[Artículo Sexto]

Debido a que la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo fue eliminada en la LISR que entró en vigor el 1º de enero de 2014, en el nuevo Reglamento no se incorporó la disposición que anteriormente establecía que, sujeto al cumplimiento de diversos lineamientos, las empresas maquiladoras podrían aplicar contra el impuesto sobre la renta del ejercicio causado

correspondiente a su utilidad fiscal, un crédito fiscal por el equivalente al monto del impuesto que dejarían de pagar si aplicaran la deducción inmediata de inversiones en bienes nuevos de activo fijo.

No obstante, mediante disposición transitoria se establece que las empresas maquiladoras que optaron por aplicar el crédito fiscal señalado en el párrafo anterior, deberán a partir de 2014, continuar adicionando cada año al impuesto del ejercicio causado correspondiente a su utilidad fiscal, la cantidad pendiente por adicionar en los términos previstos en la disposición que no se incorporó al nuevo Reglamento. Adicionalmente, las empresas maquiladoras que se ubiquen en este supuesto deberán cumplir con ciertas obligaciones contenidas en la disposición reglamentaria que se eliminó.

Adicionalmente, las empresas maquiladoras deberán continuar cumpliendo con los requisitos relativos a la aplicación de dicho crédito, tales como, llevar el registro de los bienes por los que se aplicó el crédito, mantener el citado registro por diez años, así como proporcionar a la autoridad fiscal una relación de los activos por los cuales se aplicó la deducción inmediata.

Si se toma en cuenta que en la reforma fiscal contemplada para el ejercicio de 2016 nuevamente se incorpora la posibilidad de que algunos contribuyentes deduzcan de manera inmediata las inversiones que efectúen en ciertos bienes de activo fijo, consideramos que el Ejecutivo Federal deberá analizar la necesidad de incorporar nuevamente el crédito fiscal en comento en el Reglamento, o bien, a través de un regla de carácter general.

Procedimiento para determinar el saldo actualizado de la CUFINRE

[Artículo Octavo]

Para aquellos contribuyentes que hayan optado por diferir el impuesto sobre la renta derivado de la reinversión de utilidades que resultó aplicable en los ejercicios fiscales de 1999, 2000 y 2001, se da continuidad a lo previsto por el Artículo Cinco Transitorio del Reglamento de la LISR abrogado respecto al procedimiento para actualizar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta reinvertida.

* * * * *

© Derechos reservados
Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía., S.C.

El presente Tópico contiene información de carácter general y no pretende incluir interpretación alguna de lo aquí comentado, por lo que no debe considerarse aplicable respecto de un caso particular o bajo circunstancias específicas. La información aquí contenida es válida en la fecha de emisión de esta comunicación; sin embargo, no garantizamos que la información continúe siendo válida en la fecha en que se reciba o en alguna otra fecha posterior. Por lo anterior, recomendamos solicitar confirmación acerca de las implicaciones en cada caso particular.