

TÓPICOS

Consultoría Fiscal

No. 1

Año XXXV-2016

1° de diciembre de 2016

El 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos. Por su parte, la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2017, fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de noviembre de 2016.

A la fecha de estos Tópicos Fiscales, los Proyectos de los Decretos por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos y la Ley Federal de Derechos ya fueron aprobados por el Poder legislativo pero están pendientes de ser sancionados por el Ejecutivo Federal para su posterior publicación en el Diario Oficial de la Federación.

En estos Tópicos Fiscales hacemos un resumen de las modificaciones efectuadas a dichas disposiciones, resumiendo los temas que consideramos de mayor interés para nuestros clientes y amigos.

En la presente reforma, dentro de los muy pocos aspectos que pueden considerarse como positivos, destaca la regulación en materia de impuesto sobre la renta respecto a las contraprestaciones recibidas en especie por parte de los contratistas a que hace referencia la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos con motivo de la celebración de Contratos de Licencia y Contratos de Producción Compartida, para no ser consideradas como ingresos acumulables, reconociendo así las características propias de dichos contratos típicos de la industria petrolera. De la mano de lo anterior, se establece la obligación para los asignatarios y contratistas a que se refiere dicha ley, de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia.

Como parte de las medidas para evitar prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, se adicionan requisitos de deducibilidad para la subcontratación laboral, específicamente respecto a la obtención de la documentación comprobatoria que ampare que el subcontratista efectivamente está realizando los pagos de salarios y las retenciones correspondientes, y enterándolas de manera oportuna.

Otro de los cambios significativos y que según se argumenta en la Exposición de Motivos del Ejecutivo Federal, se justifican para fortalecer y combatir los esquemas de evasión y elusión fiscal que se han desarrollado aprovechando una interpretación agresiva de la ley, destaca la presunción de liquidación de las donatarias autorizadas en los casos de cambio de residencia fiscal o revocación de la autorización del régimen, caso en el cual las donatarias autorizadas deberán destinar la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos.

De igual manera, se incorpora como requisito adicional para obtener autorización para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta (aplicable a personas con ingresos totales anuales de más de \$100 millones de pesos o con un patrimonio de más de \$500 millones de pesos), el contar con un gobierno corporativo para la dirección y el control de la propia persona moral, así como la opción para que dichas instituciones se sujeten a un proceso de certificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, que les permitirá aplicar ciertas facilidades administrativas que al día de hoy no se conocen.

Por lo que hace a los cambios que tienen impacto para las personas físicas, destaca la posibilidad de considerar como deducción personal, los pagos por servicios profesionales de psicología y nutrición.

En materia de impuesto al valor agregado, se modificó el procedimiento para regular el acreditamiento del IVA trasladado a los contribuyentes que se encuentran en periodos preoperativos hasta la obtención de ingresos, medida que generará un desincentivo para las sociedades que, por virtud del giro de su negocio, requieran incurrir en gastos e inversiones en periodos preoperativos.

Por lo que se refiere a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de 2017, llama la atención el incremento de la tasa actual de retención para efectos de intereses pagados por integrantes del sistema financiero del 0.50% al 0.58%, incremento que evidentemente no concuerda con las condiciones económicas ni con el entorno inflacionario actual, por lo que, en nuestra opinión, el incremento de dicha tasa únicamente generará retenciones en exceso injustificadas.

—

Respecto de la reforma al Código Fiscal, destacan la posibilidad del uso generalizado de la firma electrónica y el buzón tributario; la regulación y aclaraciones en materia de expedición de CFDIs, así como diversas modificaciones relativas al procedimiento electrónico para llevar a cabo la ejecución de las revisiones electrónicas, considerando el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de dicho procedimiento.

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 reglas misceláneas, o bien, mediante futuras modificaciones a las leyes fiscales.

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 opongan a las disposiciones de las leyes reformadas. Recomendamos una cuidadosa revisión de las autorizaciones particulares con que cuentan las empresas para cerciorarse de su vigencia.

En las páginas siguientes de estos Tópicos Fiscales presentamos nuestros comentarios sobre los principales aspectos de las leyes que fueron reformadas, agrupados bajo el siguiente:

ÍNDICE

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN..... 7
 Recargos 7
 Recaudación de Ingresos por Dependencias de la Administración Pública Federal 7
 Estímulos Fiscales que se Renuevan 7
 Nuevo Estímulo Fiscal..... 8
 Intereses bursátiles y bancarios..... 9
 Medidas Administrativas en Materia Energética 9
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA..... 10
 Personas Morales..... 10
 Apoyos económicos 10
 Contraprestaciones en especie a favor de contratistas 11
 Deducciones Autorizadas 12

Subcontratación laboral	12
Gastos efectuados con personas morales que acumulan sus ingresos con base en flujo de efectivo.	12
Renta de automóviles eléctricos	13
Deducción de bicicletas	13
Inversión en automóviles eléctricos	13
Infraestructura para actividades de transporte de hidrocarburos	13
Comprobantes de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero	14
Personas Morales No Contribuyentes	15
Apoyo al sector agrícola y artesanal	15
Ingresos por actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizadas	16
Liquidación de donatarias	16
Gobierno corporativo	18
Certificación de instituciones autorizadas	18
Obligación de expedir CFDI's por dependencias públicas	18
Personas Físicas	19
Apoyos económicos para personas físicas	19
Gastos por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición	19
Planes personales de retiro colectivos	19
Opción de acumulación de ingresos por personas morales	20
Régimen general	20
Contribuyentes que no podrán optar por el Estímulo	21
Ingresos	22
Deducciones	23
Inversiones	24
Ajuste anual por inflación y pagos provisionales	24
Cálculo del ISR e impuesto sobre dividendos	25
Contribuyentes que dejen de aplicar la opción	25
Estímulos Fiscales	25
Estímulo fiscal para proyectos de inversión en la producción teatral nacional	25
Estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología	26
Estímulo fiscal al deporte de alto rendimiento	29
De los equipos de alimentación para vehículos eléctricos	31
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	32
Generalidades	32
Acreditamiento en subcontratación laboral	32
Acreditamiento en periodo preoperativo	33
Opciones	34
Procedimiento de ajuste	35
Definición de periodo preoperativo	35

Industria Extractiva	36
Acreditamiento tratándose de inversiones.....	37
Uso o Goce Temporal de Bienes	39
Uso o goce de bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero	39
Importación de Bienes.....	40
Aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero.....	40
Base gravable por importación de bienes tangibles	40
Exportación de Servicios	40
Exportación de servicios de tecnologías de la información	40
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	42
Uso Generalizado Medios Electrónicos.....	42
Uso de firma electrónica avanzada entre particulares	42
Autorización para uso del buzón tributario	42
Obligaciones de los representantes legales	43
Cancelación CFDI.....	43
Autorizaciones del SAT	44
Autorización a proveedores de certificación de documentos digitales.....	44
Dictamen fiscal e información sobre situación fiscal	44
Dictamen fiscal opcional.....	44
Declaración informativa sobre situación fiscal.....	44
Personas morales como órganos certificadores	45
Facultades de comprobación en materia aduanera	45
Revisiones electrónicas	46
Caducidad.....	47
Procedimiento de acuerdo conclusivo	47
Infracciones	48
Donatarias autorizadas	48
Comprobantes fiscales digitales.....	48
Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación.....	48
Artículo Sexto.....	48
LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS.....	49
Derecho por la utilidad compartida	49
Mecanismos de ajuste.....	50
Comprobantes de gastos en consorcios para fines fiscales.....	50
Facultades del SAT	50
LEY FEDERAL DE DERECHOS	51
Secretaría de Gobernación	51
Servicios de Cinematografía, Televisión y Radio.....	51
Secretaría de Hacienda y Crédito Público.....	51

Derechos de vigilancia a cargo de beneficiarios de Estímulos fiscales	51
Derechos de inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores	52
Servicios aduaneros	52
Resoluciones Relativas a Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas	52
Secretaría de Energía	52
Actividades reguladas en materia energética	52
Instituto Federal de Telecomunicaciones	53
Disposiciones Transitorias	53
Derechos por los servicios de inspección y vigilancia de la CNBV	53
Condonación de créditos fiscales	54

* * * * *

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Recargos

[Artículo 8]

Se mantiene la tasa de recargos correspondiente al 0.75% sobre los saldos insolutos para el pago de créditos fiscales mediante prórroga, por lo que la tasa máxima de recargos mensual para el caso de mora corresponderá al 1.125%, la cual deberá redondearse al 1.13% de conformidad con las disposiciones del Código Fiscal de la Federación (CFF).

El régimen para el pago de créditos fiscales a plazos también se mantiene. En tal sentido, las tasas serán de 1% mensual tratándose de pagos en parcialidades hasta de 12 meses; de 1.25% mensual tratándose de pagos a plazos en parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, y de 1.5% cuando el pago sea a plazos en parcialidades superiores a 24 meses.

Las tasas mencionadas para el pago a plazos ya incluyen la actualización correspondiente, calculada de conformidad con lo establecido en el CFF.

Recaudación de Ingresos por Dependencias de la Administración Pública Federal

[Artículo 12]

Se deroga la obligación para las dependencias u órganos públicos de pagar cargas financieras por indemnización al Fisco Federal derivado del incumplimiento en la concentración oportuna de los derechos y aprovechamientos por el uso o goce, aprovechamiento o explotación del espectro radioeléctrico y los servicios vinculados a éste.

Resulta criticable que se exima del pago de recargos a las dependencias u órganos públicos que realicen el pago extemporáneo de los derechos mencionados, puesto que el incumplimiento en el pago oportuno del tributo debería acarrear la obligación de resarcir al erario público federal por dicha demora, al igual que se le exige a los contribuyentes.

Estímulos Fiscales que se Renuevan

[Artículo 16]

Se mantienen los Estímulos fiscales que se venían aplicando en materia de impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), entre los cuales destacan los siguientes:

—

- 1) El otorgado a personas morales, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada para fines de los pagos provisionales del ISR, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagado en el mismo ejercicio.
- 2) El que permite que los contribuyentes que empleen a personas que padezcan discapacidad motriz puedan deducir un 25% adicional del salario efectivamente pagado.
- 3) El otorgado a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado de carga o pasaje, así como el turístico que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, que les permite acreditar hasta un 50% del gasto por el pago de peajes.
- 4) Estímulo fiscal a los contribuyentes que entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación y salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, para que deduzcan un 5% adicional del costo de lo vendido de las mercancías donadas.
- 5) El concedido a los contribuyentes que aporten a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, para disminuir de sus pagos provisionales del ISR el crédito que se les autorice en términos del artículo 189 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).
- 6) El Estímulo relacionado con la adquisición de diésel para su consumo final, siempre que se utilice exclusivamente como combustible en maquinaria en general.

Nuevo Estímulo Fiscal

[Artículo 16]

Se incorpora al biodiésel y sus mezclas como productos que podrán gozar del Estímulo fiscal en materia de impuesto especial sobre producción y servicios, siempre que sean utilizados para consumo final de manera exclusiva como combustibles en maquinaria.

Al respecto, se adicionan reglas para su procedencia consistentes en: 1) contar con el comprobante fiscal correspondiente a la adquisición de dichos combustibles, en el que se consigne la proporción del biodiésel que se contenga en el caso de las mezclas, así como el número del pedimento de importación con el que se llevó a cabo la importación del mismo; y 2) recabar una copia del pedimento de importación que se cite en el comprobante fiscal que ampare la adquisición correspondiente.

Intereses bursátiles y bancarios

[Artículo 21]

Se sustituye la tasa actual de retención fija del 0.50% para efectos de las retenciones a que se refieren los artículos 54 y 135 de la LISR (intereses pagados por integrantes del sistema financiero e intereses gravables conforme al Capítulo VI del Título IV de la dicha ley).

El procedimiento para determinar de forma anual la tasa de retención aplicable a dichos intereses, contempla las tasas y precios de referencia de valores públicos y privados, publicados por el Banco de México, así como la inflación. La tasa de retención anual es el resultado de multiplicar el valor obtenido conforme a dicho procedimiento, por la tasa máxima de impuesto sobre la renta del 35%, aplicable a personas físicas.

Tomando en cuenta esta metodología, la tasa de retención será del 0.58%.

Consideramos que el procedimiento para determinar dicha tasa no concuerda con las condiciones económicas actuales, ya que el periodo correspondiente a las tasas y precios de referencia utilizados no es representativo del entorno inflacionario actual. Además, para determinar la tasa de retención se utiliza la tasa máxima del 35%, lo cual resulta en una afectación directa al pequeño y mediano ahorrador.

Por lo anterior, como resultado del procedimiento utilizado, se obtiene una tasa de retención elevada que generará de manera injustificada retenciones en exceso.

Medidas Administrativas en Materia Energética

[Artículos 25 y 26]

Se incorpora un capítulo que contempla ciertas obligaciones adicionales a las establecidas por la Ley de Hidrocarburos aplicables a los titulares de permisos de comercialización, distribución y expendio al público en general de gasolinas, diésel, turbosina, gasavión, gas licuado de petróleo, propano y butano.

Asimismo, se establecen ciertas facultades adicionales a las previstas por la Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética para la Comisión Reguladora de Energía, en materia de determinación de precios y tarifas, disposición de información de su inventario al público, así como el establecimiento de medidas precautorias para el fomento de Competencia Económica en la materia.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Personas Morales

Apoyos económicos

[Artículo 16]

No se consideran ingresos acumulables para efectos del Título II ("De las Personas Morales") de dicha ley, aquellos ingresos por concepto de apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las Entidades Federativas.

Lo anterior, siempre que dichos programas cumplan con los siguientes requisitos: i) cuenten con un padrón de beneficiarios; ii) los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios; iii) los beneficiarios cumplan con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas; y iv) cuenten con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales.

Se prevé que las dependencias o entidades federales o estatales encargadas de otorgar o administrar los apoyos económicos o monetarios, deberán poner a disposición del público en general, el padrón de beneficiarios, lo cual otorga certeza jurídica a los contribuyentes correspondientes.

Lo anterior, según lo señalado en la Exposición de Motivos de la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal, se debe a que los citados apoyos económicos constituyen beneficios de carácter económico concedidos con el fin de apoyar a diversos grupos de la sociedad o actividades productivas del país, que les permita contar con mayores recursos para el desarrollo social o de su actividad productiva.

Por lo anterior, y en congruencia con los diversos precedentes emitidos por los tribunales federales, se elimina la acumulación de dichos recursos para efectos de la determinación del ISR, a fin de no mermar o disminuir los beneficios recibidos, lo que sería contrario a los fines por los cuales se otorgan los recursos presupuestales.

—

De manera congruente, se prevé que los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos que no se consideren ingresos acumulables, no serán deducibles para efectos del ISR y por tanto, el impuesto al valor agregado (IVA) correspondiente a dichos gastos tampoco sería acreditable.

Contraprestaciones en especie a favor de contratistas

[Artículo 16]

En la reforma constitucional en materia energética se determinó que las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos podrían llevarse a cabo mediante asignaciones a las empresas productivas del Estado o por medio de contratos con éstas o con particulares, en distintas modalidades, a saber: i) producción compartida; ii) utilidad compartida; y iii) licencia y servicios.

En la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LIH) se establecen las contraprestaciones que se deberán pactar en favor de los contratistas en los Contratos de Producción Compartida y de Licencia.

Para el caso de Contratos de Licencia, se prevé como una contraprestación a favor del contratista la transmisión onerosa de los hidrocarburos una vez extraídos del subsuelo. Por su parte, tratándose de Contratos de Producción Compartida, se prevé que las contraprestaciones se deberán pagar al contratista en especie, con una proporción de la Producción Contractual de Hidrocarburos que sea equivalente al valor de las referidas contraprestaciones.

Por lo anterior, se establece que los contratistas a que hace referencia la LIH, en los supuestos antes señalados, no consideren como ingresos acumulables aquellas contraprestaciones recibidas en especie, siempre que para la determinación del ISR a su cargo no incluyan como costo de lo vendido deducible el valor de tales contraprestaciones, cuando éstas se enajenen o transfieran a un tercero.

Para ello, el contratista deberá reconocer el ingreso acumulable para efectos del ISR hasta que enajenen o transmitan los hidrocarburos recibidos como contraprestaciones en especie.

Consideramos que resulta afortunada esta reforma, ya que reconoce las características propias de los contratos de producción compartida y de licencia de la industria petrolera, y el hecho de que el verdadero incremento patrimonial de los contratistas se presenta hasta que efectivamente se realiza la enajenación de los hidrocarburos recibidos.

—

Deducciones Autorizadas

Subcontratación laboral

[Artículo 27, fracción V]

Con la finalidad de evitar prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de las obligaciones a cargo de los contribuyentes, se adiciona un requisito de deducibilidad para aquellas actividades de subcontratación laboral, consistente en que el contratante deberá obtener del subcontratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan prestado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Lo anterior, obedece a que, según lo señala la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, se debe exigir al contratante de dicho servicio de subcontratación contar con la documentación que acredite que la empresa contratista ha realizado correctamente el pago de los salarios a los trabajadores y, en consecuencia, ha realizado las retenciones y enteros en materia de ISR y de las que corresponden a las cuotas obreros patronales.

Si bien lo anterior pudiera resultar excesivo, pues se está condicionando la deducción de los gastos efectuados por los contribuyentes que contraten este tipo de servicios, a que los subcontratistas cumplan con las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos y cuotas obrero patronales, lo cierto es que existen empresas que utilizan este tipo de estructuras para obtener beneficios indebidos en perjuicio del fisco federal y de sus trabajadores.

Gastos efectuados con personas morales que acumulan sus ingresos con base en flujo de efectivo.

[Artículo 27, fracción VIII]

Como se analiza más adelante en estos Tópicos Fiscales, se incluyó un estímulo fiscal consistente en que las personas morales acumulen los ingresos sobre una base de flujo de efectivo (en lugar de una base de devengado), siempre que se encuentren constituidas únicamente por personas físicas y que los ingresos en el ejercicio inmediato anterior no sean superiores a \$5 millones de pesos. Derivado de lo anterior y por simetría fiscal, se incorpora como requisito para la deducibilidad de los gastos que incurran las personas morales y que a su vez sean ingresos de los contribuyentes que apliquen dicho Estímulo fiscal, consistente en que efectivamente hayan erogado las cantidades correspondientes en el ejercicio de que se trate.

—

Renta de automóviles eléctricos

[Artículo 28, fracción XIII]

En congruencia con el Estímulo fiscal consistente en otorgar un crédito equivalente al 30% del monto de la inversión que se realice en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, y con la finalidad de lograr un efecto integral en la medida para incentivar el uso de vehículos verdes, se establece que el monto diario deducible por los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles eléctricos o híbridos sea de hasta \$285 pesos diarios por automóvil.

Deducción de bicicletas

[Artículo 34, fracción XIV]

Con la finalidad de cuidar el medio ambiente, se incentiva el uso de medios alternativos de transporte como son las bicicletas convencionales y eléctricas, así como las motocicletas eléctricas, a través de aumentar a un 25% anual la deducibilidad del gasto por su adquisición, en lugar del 10% que se prevé actualmente para este tipo de activos.

Inversión en automóviles eléctricos

[Artículo 36, fracción II]

En congruencia con lo señalado en apartados anteriores relacionados con las medidas para incentivar el uso de vehículos verdes, serán deducibles las inversiones realizadas en automóviles eléctricos e híbridos hasta por un monto de \$250,000 pesos anuales.

Infraestructura para actividades de transporte de hidrocarburos

[Artículo 35, fracciones III y VI]

Derivado de la reforma constitucional en materia energética, la Ley de Hidrocarburos establece porcentajes de deducción que los contratistas y asignatarios deberán aplicar con motivo de la exploración y extracción de hidrocarburos. Sin embargo, la LISR no se actualizó respecto del tratamiento aplicable a inversiones relacionadas con el desplazamiento de hidrocarburos y en general de la industria petrolera para los contribuyentes que no son contratistas o asignatarios, específicamente, por lo que se refiere a los porcentajes de deducción aplicables.

De hecho, existen diversos asuntos dirimidos en Tribunales Federales por virtud de la discrepancia en la aplicación de tasas de depreciación respecto de inversiones relacionadas con la materia de hidrocarburos y en general en la industria petrolera, ante la falta de claridad de la LISR al respecto.

En efecto, actualmente la LISR tiene una distorsión en la aplicación de la norma, dado que para el mismo activo fijo (ducto) pudiera interpretarse que resultan aplicables tasas de depreciación diversas dependiendo de la actividad en que éstas se utilicen (7% en la extracción, 10% en transporte y distribución, o incluso 25%, derivado de que la maquinaria se utiliza para la realización de actividades de construcción).

Por lo anterior, a efecto de dar certeza jurídica a los contribuyentes que no sean contratistas o asignatarios, se estableció que el porcentaje de deducción anual sea equivalente al 10% respecto a la infraestructura fija para el transporte, almacenamiento y procesamiento de hidrocarburos, en plataformas y embarcaciones de perforación de pozos, y embarcaciones de procesamiento y almacenamiento de hidrocarburos.

Asimismo, se elimina en la LISR la tasa de deducción del 7% anteriormente aplicable a la extracción y procesamiento de petróleo crudo y gas natural, puesto que la tasa aplicable para tales efectos ya se encuentra prevista en la LIH.

Comprobantes de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero

[Artículo 76, fracción IX]

Actualmente, los contribuyentes que celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero están obligados a obtener y conservar la documentación que soporte que el monto de sus ingresos y deducciones se efectuaron de acuerdo a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

No obstante, existe una excepción a dicha obligación para aquellos contribuyentes que realicen actividades empresariales o presten servicios profesionales cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de \$13 millones de pesos y \$3 millones de pesos, respectivamente.

Según se desprende de la Exposición de Motivos antes señalada, con la finalidad de evitar que en la industria petrolera existan incentivos para la erosión de la base gravable a través de operaciones con partes relacionadas, se establece que la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia será aplicable tratándose de asignatarios y contratistas a que se refiere la LIH, con independencia del nivel de ingresos que éstos tengan.

En este sentido, la Exposición de Motivos señala que si bien la excepción antes señalada busca evitar una carga administrativa onerosa para determinados contribuyentes, se considera que el

monto de los ingresos acumulables en un ejercicio resultaría intrascendente en el caso de contratistas y asignatarios a que se refiere la LIH.

Lo anterior, obedece a que si bien es cierto que en la industria de exploración y extracción de hidrocarburos existe un alto volumen de inversión, también es cierto que no se generarían ingresos durante los primeros años de operaciones correspondientes al periodo de exploración, con lo cual, este sector de contribuyentes se haría acreedor a una facilidad administrativa que no fue concebida para ellos.

Personas Morales No Contribuyentes

A través de la iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal, se establece que la actual administración ha trabajado en conjunto con las donatarias autorizadas a fin de mejorar el marco fiscal que les aplica, y, de dicha manera, facilitar la realización de las actividades vinculadas con su objeto social.

Derivado de lo anterior, en el transcurso del presente año, la actual administración ha realizado diversas reuniones de trabajo con representantes del sector de donatarias en las que se han planteado las diversas problemáticas que enfrentan estas instituciones, específicamente, por lo que se refiere a su constitución y operación.

Por lo anterior, el Ejecutivo Federal, con base en lo que señala en la Exposición de Motivos, propuso una serie de modificaciones para reducir la complejidad administrativa que dificulta la operación del sector y fortalecer la confianza de la sociedad hacia su labor, así como para fortalecer y combatir los esquemas de evasión y elusión fiscal que se han desarrollado aprovechando una interpretación agresiva de la ley, desde su punto de vista.

Consideramos que algunas de las medidas propuestas son excesivas, y en lugar de facilitar la realización de las actividades vinculadas con su objeto social, imponen cargas administrativas adicionales a este tipo de contribuyentes, además de que están sujetas a la publicación de diversas reglas administrativas que pudieran contener requisitos de difícil cumplimiento.

Apoyo al sector agrícola y artesanal

[Artículo 79, fracción XXV]

Se amplía el listado de las actividades que pueden desarrollar las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles sin fines de lucro, para ser consideradas como instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del ISR, para incluir la actividad consistente en apoyar a proyectos de

productores agrícolas y de artesanos, con ingresos en el ejercicio inmediato anterior de hasta 4 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización (\$106,580 para 2016), y que se ubiquen en las zonas con mayor rezago del país de acuerdo con el Consejo Nacional de Población y que cumplan con las reglas que para tales efectos emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Ingresos por actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizadas

[Artículo 80]

Actualmente la LISR prevé que las donatarias autorizadas puedan obtener ingresos que no excedan de hasta el 10% de sus ingresos totales provenientes de actividades diferentes al objeto social por el que fueron autorizadas para recibir donativos deducibles; por el excedente se está obligado a pagar el ISR correspondiente.

Tomando en consideración que por las operaciones que llevan a cabo las donatarias, éstas perciben una fuente importante de sus ingresos por concepto de cuotas de recuperación, se incorpora a dichas cuotas de recuperación como un concepto excluido del límite del 10%.

Consideramos positiva esta reforma, ya que es ordinario que las donatarias autorizadas perciban ingresos de esta naturaleza con objeto de cumplir con sus propósitos filantrópicos.

Lo anterior con independencia de que el 26 de mayo de 2010 se publicó el "Decreto por el que se otorga un Estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta" a través del cual se otorga un Estímulo fiscal a las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, consistente en un crédito fiscal equivalente al monto del ISR que se cause por los ingresos obtenidos que excedan el 10% antes referido.

Este Estímulo fiscal seguirá vigente hasta el 31 de diciembre de 2017 de conformidad con lo previsto en la fracción VI del Artículo Tercero Transitorio del Decreto publicado el 30 de diciembre de 2015.

Liquidación de donatarias

[Artículo 82, fracciones V y VI y Artículo 82-BIS]

Actualmente se establece como obligación de las donatarias autorizadas, en caso de que se liquiden, destinar la totalidad de su patrimonio a otras entidades autorizadas para recibir donativos.

—

En la Exposición de Motivos de la Iniciativa se señala que con objeto de evitar esquemas de evasión y elusión fiscal que se han desarrollado aprovechando una interpretación agresiva de la LISR, se señala que en los casos de cambio de residencia fiscal o revocación de la autorización del régimen, las donatarias autorizadas deberán destinar la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos, pues se presumirá que éstas fueron liquidadas para efectos de la LISR.

De igual manera, se establece que para aquellas donatarias a las que se les hubiera revocado o no hubieran renovado la autorización para recibir donativos deducibles, se presumirán liquidadas si dicha autorización no hubiera sido obtenida o renovada durante los 12 meses siguientes a la pérdida de vigencia de dicha autorización.

En congruencia con lo anterior, se establece que en los casos en que no se haya obtenido una nueva autorización o renovado su vigencia, los contribuyentes deberán transmitir en un plazo de seis meses, los recursos que no hubieran sido destinados para los fines propios de su objeto social a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles. Para lo anterior, se deberá acreditar cuáles donativos recibidos fueron utilizados para los fines propios de su objeto social, y cuáles no.

Los contribuyentes que actualicen el supuesto antes referido, podrán mantener los activos que integran su patrimonio para seguir operando como personas morales que tributen en los términos del Título III de la LISR, sin la autorización para recibir donativos deducibles.

Para tales efectos, se deberá informar a las autoridades fiscales el importe y los datos de identificación de los bienes, así como los de identidad de las personas morales a quienes se destinó la totalidad de su patrimonio. De no cumplir con dichas obligaciones, el valor de los bienes susceptibles de transmisión se considerará como un ingreso omitido y se deberá pagar el ISR correspondiente de conformidad con lo dispuesto en el Título II de la LISR.

En adición a lo anterior, se prevé la obligación de emitir el comprobante fiscal digital correspondiente por concepto de donativo conforme a las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Mediante disposición transitoria, se establece que lo anterior no será aplicable para las donatarias que, a más tardar el 31 de diciembre de 2016, se les haya notificado el oficio de revocación o no renovación de la autorización para recibir donativos deducibles y se encuentren sujetos al procedimiento contenido en reglas de carácter general que el SAT debe seguir para dirimir los asuntos de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles para efectos del ISR.

—

Gobierno corporativo

[Artículo 82, fracción IX]

Se incluye un requisito adicional para obtener autorización para recibir donativos deducibles del ISR, aplicable para las personas morales con fines no lucrativos con ingresos totales anuales de más de \$100 millones de pesos o que tengan un patrimonio de más de \$500 millones de pesos, consistente en contar con las estructuras y procesos de un gobierno corporativo, para la dirección y el control de la propia persona moral.

Los requisitos de dicha estructura de gobierno serán establecidos mediante reglas de carácter general que emita el SAT. Esta nueva medida entrará en vigor a partir del 1º de enero de 2018 con la finalidad de que este sector de contribuyentes cuente con el tiempo suficiente para ajustarse a dicho requisito.

Certificación de instituciones autorizadas

[Artículo 82-TER]

Se establece la opción para las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, consistente en sujetarse a un proceso de certificación de cumplimiento de obligaciones fiscales, de transparencia y de evaluación de impacto social.

De acuerdo con la Exposición de Motivos de la Iniciativa propuesta por el Ejecutivo Federal, esta medida de certificación voluntaria permitirá al SAT establecer mecanismos con objeto de disminuir los tiempos de respuesta respecto de las solicitudes de autorización, así como mejorar los mecanismos de control durante la vida de las donatarias y, consecuentemente, dar mayor certeza a los donantes respecto al destino que tendrán sus donativos.

Aquellas instituciones autorizadas que se encuentren certificadas, podrán aplicar las facilidades administrativas que para tales efectos publique el SAT.

Cabe señalar que el proceso de certificación estará a cargo de instituciones especializadas en este tipo de mediciones, que serán autorizadas por el SAT y se darán a conocer en la página de Internet de dicha dependencia, al igual que las donatarias que cuenten con dicha certificación.

Obligación de expedir CFDI's por dependencias públicas

[Artículo 86]

Se crea una nueva obligación para la Federación, entidades federativas, los municipios y las instituciones que por ley estén obligadas a entregar al Gobierno Federal el importe íntegro de su

remanente de operación, consistente en emitir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet por las contribuciones, productos y aprovechamientos que cobren.

Personas Físicas

Apoyos económicos para personas físicas

[Artículo 90]

Al igual que para el caso de personas morales comentado en el apartado correspondiente, se establece que las personas físicas tampoco consideren como ingresos acumulables para efectos del ISR los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que se cumplan los mismos requisitos previstos para las Personas Morales.

De igual manera, se prevé que los gastos o erogaciones que se realicen con los apoyos económicos que no se consideren ingresos acumulables, no serán deducibles para efectos del ISR y, consecuentemente, el IVA tampoco será acreditable.

Gastos por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición

[Artículo 151, fracción I]

Se adicionan como deducción personal, los pagos por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición, siempre que sean prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.

Esta deducción estará sujeta a los límites anuales que en términos generales resultan aplicables a la mayoría de las deducciones personales; es decir, que no excedan la cantidad que resulte menor entre 5 salarios mínimos generales elevados al año o del 15% del total de los ingresos del contribuyente.

Planes personales de retiro colectivos

[Artículo 151, fracción V]

Se establece que en el caso de las deducciones de aportaciones complementarias de retiro realizadas a las cuentas de planes personales de retiro que sean contratados de manera colectiva, se deberá identificar a cada una de las personas físicas que integran dichos planes, y además se deberá cumplir con los requisitos previstos en reglas de carácter general.

Cada una de las personas físicas estará sujeta al mismo tope establecido en las disposiciones fiscales para determinar las deducciones personales que pueden efectuar en su declaración anual.

Opción de acumulación de ingresos por personas morales

[Artículos 196, 197, 198, 199, 200 y 201]

Régimen general

De acuerdo con la Exposición de Motivos, las microempresas que tributan en el régimen general de las personas morales están sujetas a las mismas obligaciones que debe cumplir cualquier otra empresa de mayor escala, lo que puede implicar costos administrativos significativos. Por lo anterior, el Ejecutivo considera necesario contar con un esquema alternativo de cumplimiento para personas morales de reducida capacidad administrativa, cuyos ingresos no sean superiores a 5 millones de pesos anuales, que facilite el cálculo de sus obligaciones, sin que implique un menor pago de impuestos, ni debilite los elementos en materia de control y vigilancia por parte de las autoridades fiscales.

Atendiendo a dicha situación, se adiciona el Capítulo VIII denominado "De la opción de acumulación de ingresos por personas morales" al Título VII (De los Estímulos Fiscales) de la LISR.

Este Estímulo otorga la opción para que las personas morales que se encuentren constituidas únicamente por personas físicas, cuyos ingresos totales obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de 5 millones de pesos, acumulen sus ingresos hasta que sean efectivamente percibidos y determinen la base gravable del ISR mediante el sistema de base de efectivo, considerando las deducciones que efectivamente hayan sido erogadas y no conforme al sistema de devengado.

En términos generales, esta opción consiste en acumular los ingresos efectivamente percibidos y llevar a cabo las deducciones que hayan sido efectivamente erogadas, debiéndose también deducir las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados.

Conforme al Estímulo, no serán deducibles como "adquisiciones" los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios, así como los títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto certificados de depósito de bienes o mercancías; la moneda extranjera, las piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera ni las piezas denominadas onzas troy.

Es importante precisar que la aplicación del Estímulo se establece sólo para ciertos contribuyentes, tal como se señala más adelante.

—

Los contribuyentes que decidan optar por el Estímulo, deberán presentar a más tardar el 31 de enero de 2017 un aviso ante el SAT en el que señalen que ejercerán dicha opción.

A su vez, los contribuyentes que apliquen el Estímulo y que posteriormente dejen de hacerlo, deberán presentar a más tardar el día 31 de enero del ejercicio inmediato siguiente a aquél en que dejen de aplicar el mismo, un aviso ante el SAT en el que señalen que ya abandonaron esta opción.

Se prevé que el SAT podrá instrumentar, mediante reglas de carácter general, los mecanismos operativos de transición para la presentación de declaraciones, avisos y otro tipo de información para los contribuyentes que dejen de aplicar el Estímulo y tengan que pagar el impuesto en los términos del régimen general previsto para personas morales, así como para los contribuyentes que se encuentren tributando conforme a dicho régimen general y opten por aplicar el Estímulo.

Se precisa que en el caso de contribuyentes que inicien actividades, éstos podrán calcular el impuesto conforme a lo establecido en el Estímulo si estiman que los ingresos del ejercicio fiscal de que se trate no excederán del límite de 5 millones antes señalado. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto antes referido, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días.

Cuando los ingresos obtenidos por el contribuyente en el periodo transcurrido desde el inicio del ejercicio y hasta el mes de que se trate, excedan de la cantidad antes señalada, el contribuyente dejará de aplicar lo dispuesto en el Estímulo y deberá pagar el ISR en los términos de la LISR y en el régimen correspondiente, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se excedió el monto citado.

En congruencia con el régimen de flujo que involucra el Estímulo, en caso de contribuyentes que efectúen pagos que a su vez sean ingresos de las personas morales que apliquen el Estímulo, dichos pagos sólo se podrán deducir cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.

Contribuyentes que no podrán optar por el Estímulo

No podrán aplicar este Estímulo:

- I. Las personas morales cuando uno o varios de sus socios, accionistas o integrantes, participen en otras sociedades mercantiles donde tengan el control de la sociedad o su administración, o cuando sean partes relacionadas.

- II. Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.
- III. Quienes tributen conforme al Capítulo VI “Del régimen opcional para grupos de sociedades” del Título II de la LISR (Sociedades Integradoras).
- IV. Las personas morales cuyos socios, accionistas o integrantes, hayan sido socios, accionistas o integrantes de otras personas morales que hayan tributado conforme al Capítulo VIII.
- V. Los contribuyentes que dejen de aplicar el Estímulo.

Ingresos

Los ingresos se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto, sin importar el nombre con el que se les designe.

Igualmente se considera percibido el ingreso cuando el contribuyente reciba títulos de crédito emitidos por una persona distinta de quien efectúa el pago; tratándose de cheques, se considerará percibido el ingreso en la fecha de cobro del mismo o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entenderá que el ingreso es efectivamente percibido, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Mediante disposición transitoria se contempla que los contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2016 tributen conforme al régimen general previsto para las personas morales y opten por aplicar los beneficios del Estímulo, no deberán efectuar la acumulación de los ingresos efectivamente percibidos durante el ejercicio fiscal de 2017, si dichos ingresos ya hubieran sido previamente acumulados.

Se establecen ciertas reglas para la determinación de ingresos en los casos de condonaciones, quitas o remisiones de deudas, así como en materia de ingresos derivados de la venta de bienes en exportación.

En términos generales, tratándose de condonaciones, quitas o remisiones de deudas, o de las deudas que se dejen de pagar por prescripción de la acción del acreedor, se considerará ingreso acumulable la diferencia que resulte de restar del principal actualizado por inflación, el monto de la

quita, condonación o remisión, al momento de su liquidación o reestructuración, siempre y cuando la liquidación total sea menor al principal actualizado y se trate de quitas, condonaciones o remisiones otorgadas por instituciones del sistema financiero.

En condonaciones, quitas o remisiones de deudas otorgadas por personas distintas a instituciones del sistema financiero, se acumulará el monto total de las mismas.

En el caso de enajenación de bienes que se exporten, se deberá acumular el ingreso cuando efectivamente se perciba. Si el ingreso no se percibe dentro de los doce meses siguientes a aquél en el que se realice la exportación, se deberá acumular el ingreso transcurrido en dicho plazo.

Deducciones

Los contribuyentes que opten por aplicar el Estímulo, deberán efectuar las deducciones establecidas para el régimen general de las personas morales (Sección I del Capítulo II del Título II de la LISR), debiendo cumplir con el requisito de que hayan sido efectivamente erogadas en el ejercicio de que se trate.

Mediante disposición transitoria se establece que si estos contribuyentes ya hubieran efectuado las deducciones correspondientes conforme al referido régimen general, no podrán volver a efectuarlas.

Las deducciones se entenderán como efectivamente erogadas cuando hayan sido pagadas en efectivo, mediante transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México; o en otros bienes que no sean títulos de crédito.

Tratándose de pagos con cheque, se considerarán efectivamente erogadas en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración; de igual forma, se considerarán efectivamente erogadas cuando el contribuyente entregue títulos de crédito suscritos por una persona distinta. También se entiende efectivamente erogada una deducción, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en el comprobante fiscal que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses, excepto cuando ambas fechas correspondan al mismo ejercicio.

—

En materia de deducciones, se sustituye la deducción del costo de lo vendido y la reglamentación para la valuación de los inventarios, por la deducción de compras del ejercicio.

Así, en lugar de aplicar la deducción del costo de lo vendido, los contribuyentes que opten por el Estímulo deberán deducir las adquisiciones de mercancías; así como de materias primas, productos semiterminados o terminados que utilicen para prestar servicios, para fabricar bienes o para enajenarlos, disminuidos con las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre las mismas efectuadas, inclusive, en ejercicios posteriores, cuando aún no hayan aplicado dicha deducción.

Mediante disposición transitoria se establece que los contribuyentes que se encuentren tributando conforme al régimen general previsto para personas morales y opten por aplicar el Estímulo, respecto del inventario con que cuenten de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados al 31 de diciembre de 2016, y que a dicha fecha no hayan efectuado la deducción correspondiente, deberán seguir aplicando la mecánica de costo de lo vendido hasta que se agote dicho inventario, debiendo considerar que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido con anterioridad al 1º de enero de 2017.

Inversiones

Éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión, para lo cual deberá atenderse al procedimiento general de deducción de inversiones previsto para las personas morales en la Sección II, del Capítulo II, del Título II de la LISR.

A través de disposición transitoria se precisa que los contribuyentes que al 31 de diciembre de 2016 tributen en los términos del Título II de la LISR y se encuentren en el supuesto de optar por aplicar los beneficios del Estímulo, deberán seguir aplicando los porcentajes máximos de deducción que les correspondan de acuerdo con los plazos que hayan transcurrido, respecto de las inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Ajuste anual por inflación y pagos provisionales

Las personas morales que ejerzan la opción de aplicar los beneficios del Estímulo, no tendrán la obligación de determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación previsto en el régimen general para las personas morales y determinarán los pagos provisionales sin aplicar un coeficiente de utilidad, es decir, restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo periodo y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio y, en su caso, las pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido.

Se establece que los contribuyentes podrán optar por determinar los pagos provisionales aplicando al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad que corresponda en los términos de lo dispuesto en la ley, considerando la totalidad de los ingresos en el periodo de pago que se trate. Dicha opción no se podrá variar en el ejercicio.

Cálculo del ISR e impuesto sobre dividendos

Se establece que los contribuyentes que opten por aplicar los beneficios del Estímulo deberán calcular el impuesto del ejercicio a su cargo en términos del Título II de la LISR y deberán efectuar la retención y entero del ISR correspondiente por los dividendos o utilidades que distribuyan.

Contribuyentes que dejen de aplicar la opción

Los contribuyentes que dejen de aplicar esta opción deberán cumplir con las obligaciones previstas en el Título II de la LISR a partir del ejercicio inmediato siguiente a aquel en que decidan dejar dicha opción o no cumplan los requisitos para continuar ejerciendo la misma.

Respecto a los pagos provisionales correspondientes al primer ejercicio inmediato siguiente a aquel en que se dejó de aplicar el Estímulo, se deberá considerar como coeficiente de utilidad el que corresponda a la actividad preponderante de los contribuyentes conforme a las actividades y porcentajes establecidos en el CFF, los cuales van del 6% al 50%, dependiendo de la actividad específica del contribuyente.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán presentar un aviso ante el SAT a más tardar el 31 de enero del ejercicio siguiente a aquel en que se dejó de aplicar la opción.

Se especifica que las personas morales que dejen de calcular el impuesto conforme a esta opción, en ningún caso podrán volver a tributar en los términos de la misma.

Estímulos Fiscales

Estímulo fiscal para proyectos de inversión en la producción teatral nacional

[Artículo 190]

A partir de 2011 se estableció un nuevo Estímulo a los contribuyentes del impuesto sobre la renta por las aportaciones que realicen a proyectos de inversión en la producción teatral nacional, consistente en la aplicación de un crédito fiscal contra el ISR del ejercicio y los pagos provisionales del mismo, condicionado a que dicho Estímulo no exceda del 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

A partir de 2017 el Estímulo también resultará aplicable a los proyectos de inversión en artes visuales, danza, música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz.

Se consideran como proyectos de inversión en artes visuales, danza, música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz, las inversiones en territorio nacional destinadas específicamente al montaje de artes visuales, danza, música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz, a través de un proceso en el que se conjugan la creación y realización, así como los recursos humanos, materiales y financieros para dicho objeto.

Mediante disposición transitoria se señala que el Comité Interinstitucional dará a conocer dentro de los 120 días naturales contados a partir de la entrada en vigor de esta reforma, las reglas generales para el otorgamiento del Estímulo aplicable a este tipo de proyectos.

Se incrementa de 50 millones a 150 millones de pesos el límite del monto total del Estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, manteniéndose el límite de 2 millones de pesos por cada contribuyente y proyecto.

Se señala que el Estímulo fiscal no podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

Es criticable que no se especifique a qué beneficios y estímulos fiscales se refiere dicha limitante, pues la poca claridad y generalización en la redacción de la misma seguramente generará incertidumbre en los contribuyentes, pudiendo inhibir que éstos decidan efectuar aportaciones a proyectos de inversión que pudieran ser elegibles para aplicar el Estímulo.

Sería muy conveniente que el SAT aclare esta situación mediante reglas generales.

Estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología

[Artículo 202]

Como parte de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2010, se eliminaron de la LISR los incentivos destinados a la realización de investigación y desarrollo de tecnología, manteniéndose a través del Presupuesto de Egresos de la Federación la posibilidad de asignar recursos mediante la administración del CONACYT, consistentes en el reembolso de un porcentaje de gastos elegibles, atendiendo al tipo de programa, entidad y proyecto.

Con la finalidad de fomentar en las empresas la realización de investigación y el desarrollo de tecnología, se establece en la LISR un Estímulo fiscal a los contribuyentes del impuesto sobre la renta que efectúen proyectos de investigación y desarrollo de tecnología, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizadas en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el ISR causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito, además de que este crédito no será acumulable para efectos del citado impuesto.

En la Exposición de Motivos se menciona que la inversión en investigación y desarrollo de tecnología permite generar y difundir conocimientos científicos y tecnológicos, que se traducen en mayores niveles de productividad de las empresas y la economía en su conjunto, contribuyendo a alcanzar tasas de crecimiento más elevadas.

Se menciona que los resultados de la política de apoyo a la investigación y desarrollo de tecnología a través del gasto público han sido favorables, señalando un incremento en el presupuesto otorgado del 75.5% en términos reales entre los años de 2009 a 2015. Además, para el caso de los proyectos apoyados por el CONACYT, éstos aumentaron de 503 en el 2009 a 821 en 2015.

Por lo anterior, el Ejecutivo reitera que nuestro país requiere acelerar el desarrollo de nuevas tecnologías, para lo cual es necesario complementar el gasto público que se realiza a través del CONACYT, con mayores inversiones por parte de las empresas.

En cuanto a la aplicación del crédito, éste se determinará sobre la base incremental de los gastos e inversiones efectuados en materia de investigación y desarrollo de tecnología en el ejercicio correspondiente, respecto del promedio de aquellos gastos e inversiones realizados en los tres ejercicios fiscales anteriores.

Se establece que cuando el crédito fiscal sea mayor al ISR que tengan a su cargo los contribuyentes en el ejercicio fiscal en el que se aplique el Estímulo, se podrá acreditar la diferencia que resulte contra el ISR que se tenga a cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. En caso de no aplicar el crédito en el ejercicio en el que pudiera hacerlo, se perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que se pudo haber efectuado.

Para efectos del Estímulo, se consideran gastos e inversiones en investigación y desarrollo de tecnología, los realizados en territorio nacional, destinados directa y exclusivamente a la ejecución de proyectos propios que se encuentren dirigidos al desarrollo de productos, materiales o procesos de producción, que representen un avance científico y tecnológico.

Para la aplicación del Estímulo en comento, se estará a lo siguiente:

—

- I. Se crea un Comité Interinstitucional conformado por un representante del Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología, Secretaría de Economía, Presidencia de la República responsable de los temas de ciencia y tecnología, SAT y Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).

Dicho Comité elaborará y aprobará las reglas de aplicación de los proyectos a beneficiarse y de su funcionamiento.

- II. El monto total del Estímulo a distribuir no excederá de 1,500 millones de pesos por ejercicio fiscal ni de 50 millones de pesos por contribuyente.
- III. Se publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio los proyectos, montos autorizados durante el ejercicio anterior, así como los contribuyentes beneficiados.
- IV. Se deberá atender a las reglas generales que para el otorgamiento del Estímulo publique el Comité Interinstitucional.

Por otra parte, se establece que los contribuyentes que reciban los beneficios de este Estímulo, además de cumplir con las obligaciones establecidas en otros artículos de la LISR, deberán presentar en el mes de febrero de cada año una declaración informativa en la que se detallen los gastos e inversiones realizados correspondientes al proyecto de investigación y desarrollo de tecnología autorizado, validado por contador público registrado.

Asimismo, se menciona que se deberá llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione la información relacionada con la aplicación de los recursos del Estímulo en cada uno de los rubros de gasto e inversión que se determinen, para lo cual el SAT, mediante reglas de carácter general, señalará las características técnicas, de seguridad y requerimientos de información del sistema de cómputo señalado.

La aplicación del Estímulo no se deberá llevar a cabo en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

Consideramos criticable que no se especifique a qué beneficios y estímulos fiscales se refiere dicha limitante, pues la poca claridad de la redacción seguramente generará incertidumbre en los contribuyentes pudiendo inhibir a que éstos decidan invertir en proyectos de investigación y desarrollo de tecnología que pudieran ser elegibles para aplicar el Estímulo.

—

Mediante disposiciones transitorias se establece que el Comité Interinstitucional dará a conocer dentro de los 90 días naturales siguientes a la publicación del Decreto, las reglas generales para el otorgamiento del Estímulo.

Consideramos que la entrada en vigor del Estímulo tendría que ayudar a incrementar el interés de los contribuyentes en destinar parte de sus recursos, tanto económicos como humanos, en la investigación y desarrollo de tecnología.

No obstante lo anterior, en nuestra opinión, las reglas que fueron incorporadas en el Estímulo son muy generales, además de que su redacción pudiera llevar a distintas interpretaciones, existiendo dudas sobre la correcta aplicación del Estímulo; esperamos que esta situación sea aclarada mediante las reglas que sean publicadas por el Comité Interinstitucional a fin de que los contribuyentes cuenten con certeza jurídica que los motive a invertir en proyectos de investigación y desarrollo de tecnología elegibles para la aplicación del Estímulo y se logre cumplir con los objetivos por los que fue incorporado en la LISR.

Estímulo fiscal al deporte de alto rendimiento

[Artículo 203]

Se establece un Estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, contra el ISR causado en el ejercicio en que se determine el crédito. Dicho crédito no será acumulable para efectos del ISR.

De conformidad con la Exposición de Motivos, el desarrollo del deporte de alto rendimiento es un tema que ha cobrado relevancia en nuestro país, no solamente por los beneficios que representa en materia de salud y calidad de vida de la sociedad, sino también por el aspecto formativo de atletas mexicanos que tendrán la posibilidad de participar en competencias internacionales.

Se menciona que el país enfrenta deficiencias en el ámbito deportivo, por lo que para superarlas se requiere, entre otras medidas, la participación de la iniciativa privada en los programas de activación física con el objetivo de mejorar los resultados del deporte mexicano en el contexto internacional y disminuir los problemas de salud pública asociados al sedentarismo de las personas y al incremento en las enfermedades no transmisibles, debido, entre otros factores, a que las personas no realizan la actividad física necesaria para obtener beneficios para la salud.

—

Por tal motivo, se incorpora dicho crédito a la LISR, el cual no podrá exceder del 10% del ISR causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Se establece que cuando el crédito fiscal sea mayor al ISR que se tenga a cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el Estímulo, se podrá acreditar la diferencia contra el ISR de los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. En caso de que el contribuyente no aplique el crédito en el ejercicio en el que pudiera hacerlo, perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Para los efectos del Estímulo, se considerarán como proyectos de inversión, las inversiones en territorio nacional que se destinen al desarrollo de infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, las cuales no deberán tener fines preponderantemente económicos, de lucro y no estar vinculadas, directa o indirectamente, con la práctica profesional del deporte, así como los gastos de operación y mantenimiento de las citadas instalaciones deportivas.

Asimismo, se considerarán como programas aquéllos diseñados para su aplicación en el territorio nacional, dirigidos al desarrollo, entrenamiento y competencia de los atletas mexicanos de alto rendimiento.

El monto total del Estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio, no excederá de 400 millones de pesos por ejercicio fiscal ni de 20 millones de pesos por cada contribuyente aportante, proyecto de inversión o programa.

Se establece que se podrá autorizar un monto superior al límite de 20 millones de pesos, cuando se trate de proyectos o programas que por su naturaleza o importancia dentro del ámbito del deporte de alto rendimiento requieran inversiones superiores al referido monto.

Se crea un Comité Interinstitucional, el cual dará a conocer el último día del mes de febrero de cada ejercicio fiscal, el nombre de los contribuyentes beneficiados, los montos autorizados durante el ejercicio fiscal anterior y los proyectos de inversión y programas.

Los contribuyentes que reciban el Estímulo, además de cumplir las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, una declaración informativa en la que se detallen los gastos e inversiones realizados en los proyectos de inversión y programas que tengan por objeto la formación de deportistas de alto rendimiento, validado por contador público registrado, así como llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al SAT, en forma permanente, la información relacionada con la aplicación de los recursos del Estímulo en cada uno de los rubros de gasto e inversión que dicho órgano desconcentrado determine.

El SAT, mediante reglas de carácter general, señalará las características técnicas, de seguridad y requerimientos de información del sistema de cómputo señalado.

Se establece que Estímulo no se llevará a cabo en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

Consideramos criticable que no se especifique a qué beneficios y estímulos fiscales se refiere dicha limitante, pues la poca claridad de la redacción generará incertidumbre en los contribuyentes pudiendo inhibir que éstos decidan aportar a proyectos de infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas o a programas para atletas mexicanos de alto rendimiento que pudieran ser elegibles para aplicar el Estímulo.

Al igual que para el Estímulo fiscal otorgado a la investigación y desarrollo de tecnología, el Comité dará a conocer dentro de los 90 días naturales siguientes a la publicación del Decreto, las reglas generales para el otorgamiento del Estímulo.

Consideramos acertada la entrada en vigor del presente Estímulo, ya que es claro que se busca generar más oportunidades para que atletas de alto rendimiento puedan desarrollar sus habilidades en instalaciones deportivas de vanguardia, y en paralelo, incrementar la competitividad de nuestro país a nivel internacional.

No obstante lo anterior, en nuestra opinión las reglas que fueron incorporadas en el Estímulo son muy generales, además de que su redacción pudiera llevar a distintas interpretaciones, existiendo dudas sobre la correcta aplicación del Estímulo; esta situación deberá ser aclarada mediante las reglas que sean publicadas por el Comité Interinstitucional a fin de que los contribuyentes tengan certeza jurídica y decidan aportar a proyectos de infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas o a programas para atletas mexicanos de alto rendimiento que pudieran ser elegibles para la aplicación del Estímulo y se logre cumplir con los objetivos por los que fue incorporado en la LISR.

De los equipos de alimentación para vehículos eléctricos

[Artículo 204]

Mediante la Exposición de Motivos se señala que el mercado de los equipos de alimentación para vehículos eléctricos en México está en su etapa inicial, por ello el Ejecutivo Federal considera necesario llevar a cabo acciones conjuntas con diversos actores que permitan adoptar fuentes de energía alternativas y lograr un cambio en los modelos de movilidad.

Al respecto, se menciona que un análisis a la industria de vehículos verdes indica que existe un problema de coordinación en cuanto a la adopción de la nueva tecnología, de forma que el mercado no produce un resultado eficiente. Es decir, no se instalan equipos de alimentación de energía eléctrica porque no hay suficientes vehículos, mientras que los consumidores no compran vehículos porque son caros y no hay estaciones de recarga.

Asimismo, el Ejecutivo precisa que los estímulos directos al precio para reducir su costo respecto a los vehículos de combustión interna, no son recomendables. Además de resultar poco efectivos por el problema de coordinación mencionado, medidas de esta naturaleza son regresivas dado que estos bienes son adquiridos principalmente por personas con mayores niveles de ingreso. En el país el 58% del total de los vehículos pertenece al 30% de los hogares de mayores ingresos.

Con tal motivo, se establece un Estímulo fiscal a los contribuyentes del ISR, consistente en aplicar un crédito fiscal equivalente al 30% del monto de la inversión que se realice en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre que éstos se encuentren conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos, contra el ISR que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito. Dicho crédito no será acumulable para efectos del ISR.

Cuando el crédito fiscal sea mayor al ISR que se tenga a cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el Estímulo, se podrá acreditar la diferencia contra el ISR de los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. En caso de que el contribuyente no aplique el crédito en el ejercicio en el que pudiera hacerlo, perderá el derecho a acreditarlo en los ejercicios posteriores por la cantidad en la que pudo haberlo efectuado.

Consideramos acertada la entrada en vigor del Estímulo, ya que si bien se busca fomentar e impulsar la industria de vehículos verdes, en paralelo es claro que se busca generar un efecto positivo en el medio ambiente.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Generalidades

Acreditamiento en subcontratación laboral

[Artículos 5 y 32]

Con la finalidad de evitar prácticas de evasión fiscal y acreditamientos improcedentes, se establece un requisito adicional para certificar la procedencia del acreditamiento del IVA trasladado por servicios de subcontratación laboral contratados, consistente en que el contratante deberá obtener

del contratista copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como el detalle de la información enviada al SAT sobre el pago de dicho impuesto.

Asimismo, se establece que el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación antes mencionada, misma que deberá de ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago, y se establece que en caso de que el contratante no recabe la documentación antes mencionada, deberá presentar declaración complementaria a través de la cual disminuya el acreditamiento correspondiente en el mes de que se trate.

Como consecuencia de lo anterior, se adiciona la obligación para el contratista de informar, a través de la denominada Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), aquellas cantidades de IVA que le hubiera trasladado a cada uno de sus clientes, así como el IVA que, en su caso, pagó en la declaración respectiva.

Acreditamiento en periodo preoperativo

[Artículo 5]

Se establece un procedimiento distinto para regular el acreditamiento del IVA trasladado a los contribuyentes que se encuentran en periodos preoperativos.

Al respecto, resulta importante señalar que actualmente la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) prevé un procedimiento que permite a los contribuyentes que efectúen inversiones o gastos en periodos preoperativos, acreditar el impuesto que les sea trasladado por dichos conceptos, estimando para tales efectos si el destino de los mismos corresponderá a la realización de actividades por las que se deba pagar el impuesto o no, así como el procedimiento que los contribuyentes deben seguir en caso de que dicha estimación resulte imprecisa.

No obstante lo anterior, y de acuerdo con la Exposición de Motivos enviada por el Ejecutivo Federal, se señala que dicho procedimiento de acreditamiento resulta obsoleto dado que, después de 34 años de haber sido adicionado en la LIVA, el mismo no ha sufrido modificación alguna, a pesar de que durante dicho periodo, el mismo impuesto sufrió un cambio de régimen, ya que de calcularse de manera anual, pasó al régimen que conocemos hoy en día de pagos mensuales definitivos.

Adicionalmente, la citada Exposición de Motivos señala que la LIVA no preveía un mecanismo de ajuste para el caso en que el acreditamiento del impuesto se hubiera realizado en exceso al estimado, lo cual resulta cuestionable dado que la propia ley, a través del párrafo segundo de la fracción primera del artículo 5 que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, establecía el

procedimiento que los contribuyentes debían seguir en caso de que dicha estimación hubiese resultado imprecisa.

Continúa señalando la Exposición de Motivos que con objeto de eliminar las distorsiones causadas por las estimaciones previamente mencionadas, se establece un nuevo procedimiento para el acreditamiento del IVA que sea trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades gravadas que realicen los contribuyentes en dichos periodos, estableciéndose dos opciones para llevar a cabo dicho acreditamiento.

Opciones

La primera opción consiste en un cálculo a través del cual el IVA que sea trasladado a los contribuyentes, correspondiente a los gastos e inversiones efectuados en dichos periodos, será acreditable hasta la declaración que corresponda al primer mes en el que se realicen actividades gravadas para efectos de dicho impuesto o a las que se les aplique la tasa del 0%; es decir, hasta el momento en que se inician las actividades objeto del impuesto.

El impuesto que resulte acreditable conforme a esta primera opción podrá ser actualizado por el periodo comprendido desde el mes en que se hubiera trasladado el impuesto o bien, se hubiera pagado el impuesto en la importación, hasta el mes en que se presente la declaración que corresponda al primer mes en el que se realicen actividades gravadas.

La segunda opción consiste en solicitar la devolución del impuesto que corresponda al mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimación que se haga de la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de actividades gravadas respecto del total de actividades a realizar. En caso de que se ejerza esta opción, se deberá presentar a la autoridad fiscal, conjuntamente con la primera solicitud de devolución, la siguiente documentación e información:

- a. La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que realizará el contribuyente. Para tales efectos, se deberán presentar, entre otros documentos, los títulos de propiedad, contratos, convenios, autorizaciones, licencias, permisos, avisos, registros, planos, licitaciones que, en su caso, sean necesarios para acreditar que se llevarán a cabo las actividades.
- b. La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades gravadas respecto del total de las actividades a realizar.

- c. Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones en periodo preoperativo.
- d. La fecha estimada para realizar las actividades objeto de la LIVA, así como en su caso, el prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de las actividades gravadas. Para efectos de lo anterior, se establece que dicha información deberá de presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Al respecto, consideramos conveniente que dichas reglas establezcan de manera precisa la información y documentación que será solicitada por las autoridades a fin de estar en posibilidad de efectuar las devoluciones correspondientes, así como los plazos que tendrán dichas autoridades para realizar la devolución, con objeto de contar con certeza jurídica respecto de dichas devoluciones en favor de los contribuyentes.

Procedimiento de ajuste

Asimismo, se establece que en caso de que los contribuyentes hubieran aplicado alguna de las opciones anteriormente descritas, deberán determinar, en el doceavo mes siguiente a aquel en el que iniciaron actividades, un factor de acreditamiento determinado con base en las actividades que hubieran realizado en el mes en el que iniciaron actividades. Después del periodo de 12 meses, se prevé el cálculo de un factor de acreditamiento adicional correspondiente a dicho periodo, con objeto de que el contribuyente realice una comparación del factor determinado durante el mes de inicio de sus actividades contra el factor de 12 meses.

En caso de que derivado de la comparativa señalada en el párrafo anterior, exista una diferencia entre los factores mayor a un 3%, los contribuyentes deberán ajustar el impuesto acreditado y/o devuelto, mismo que deberá ser actualizado y, en su caso, reintegrado al fisco federal o aumentando el monto del impuesto acreditable y/o devuelto de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT, en el doceavo mes contado a partir del mes inmediato posterior a aquel en el que el contribuyente inició sus actividades, según corresponda.

Definición de periodo preoperativo

Como consecuencia de lo anterior, se establece la definición de lo que debe entenderse por periodo preoperativo, especificando que es aquél en el que se realizaron gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes a que se refiere el artículo 1º de la LIVA.

Asimismo, se establece que tratándose de industrias extractivas, dicha definición comprende la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.

Adicionalmente, se establece que el periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año, contado a partir de que se presente la primera solicitud de devolución del IVA, salvo que el contribuyente acredite ante la autoridad fiscal que su periodo preoperativo tendrá una duración mayor conforme al prospecto o proyecto de inversión cuya ejecución dará lugar a la realización de actividades gravadas por la LIVA.

Al respecto, resulta importante señalar que si bien la definición de periodo preoperativo considera la mayoría de los actos o actividades gravados por la LIVA, no se incluyó la importación de bienes o servicios dentro de dicha definición.

Industria Extractiva

Respecto de la industria extractiva, se establece que las actividades de exploración realizadas por dicha industria para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos, o para el desarrollo de infraestructura y demás actividades necesarias previas a la extracción comercial de los recursos de dichos yacimientos, no se consideren como actividades que corresponden a periodos preoperativos, con lo cual se podrá acreditar el impuesto que corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de las actividades señaladas, siempre que cumplan con los demás requisitos previstos en la ley. Lo anterior resulta aplicable aun cuando por causas ajenas al contribuyente, la extracción de dichos recursos no sea factible o resulte incosteable.

Asimismo, se establece que cuando las empresas dejen de realizar las actividades previas a la extracción comercial regular de los recursos asociados a los yacimientos por causas diversas a las mencionadas en el párrafo anterior, deberán reintegrar el IVA que les hubiera sido devuelto en el mes inmediato anterior a aquel en el que dejaron de realizar las actividades mencionadas; para tales efectos, el impuesto así determinado deberá actualizarse desde el mes en que se obtuvo la devolución y hasta el mes en el que realice el reintegro, de conformidad con lo establecido en el artículo 17-A del CFF.

Mediante disposición transitoria se prevé que el acreditamiento del IVA en el periodo preoperativo correspondiente a los gastos e inversiones realizados hasta el 31 de diciembre de 2016, deberá efectuarse conforme a las disposiciones vigentes hasta dicha fecha.

—

Consideramos que esta reforma que modifica el procedimiento vigente hasta el 31 de diciembre del 2016 en materia de acreditamiento del impuesto al valor agregado que generen los contribuyentes por las inversiones o gastos que realicen en periodos preoperativos, desconoce la necesidad que tienen diversos sectores económicos del país, ya que existen ciertos proyectos de inversión cuya duración pudiera prolongarse por largos periodos en los cuales resulte necesario la recuperación de los flujos de efectivo que el acreditamiento y consecuente devolución de un posible saldo a favor de IVA pudiesen generar a las sociedades.

Asimismo, es evidente que dicha medida genera un desincentivo para las sociedades que, por virtud del giro de su negocio, requieran incurrir en gastos e inversiones en periodos preoperativos, tales como la industria de la construcción, la hotelera, de infraestructura, entre otras, pues aun cuando se establece la opción de solicitar en devolución las cantidades erogadas en gastos e inversiones en periodos preoperativos, las sociedades en cuestión tendrán que considerar dentro de sus proyecciones financieras el plazo legal que tienen las autoridades fiscales para la devolución de las cantidades a favor que, en su caso, se generen por virtud del procedimiento antes mencionado, procedimiento que deja de manifiesto el espíritu recaudatorio que reviste dicha reforma.

Finalmente, es de llamar la atención que el Ejecutivo Federal en turno, a través de la Exposición de Motivos que dio origen al Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto al Valor Agregado, del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y Federal de Derechos, que expide la Ley del Impuesto sobre la Renta y abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que entró en vigor a partir del 1º de enero de 2014, señaló que el IVA tiene efectos favorables sobre la inversión, el ahorro y la generación de empleos y, por lo tanto, sobre el crecimiento económico. Ello se debía a que dicho impuesto no gravaba la inversión, ya que permite la recuperación del IVA pagado en la adquisición de activos fijos incluso en el periodo preoperativo, con lo cual se evita elevar el costo del capital. Así, es de llamar la atención que lo anterior se contradiga con las consideraciones y criterios del Ejecutivo Federal en la reforma que se comenta.

Acreditamiento tratándose de inversiones

[Artículo 5-B]

Según la Exposición de Motivos, el tratamiento del acreditamiento del IVA aplicable al periodo preoperativo, hace conveniente adoptar un sistema similar para aquellas inversiones realizadas por los contribuyentes en el ejercicio de inicio de sus actividades y en el siguiente, cuando dichos contribuyentes opten por el esquema simplificado que establece el artículo 5-B de la LIVA.

—

Para tales efectos, se establece que durante el año de calendario en el que los contribuyentes inicien las actividades por las que deban pagar el IVA y en el siguiente, la proporción aplicable en cada uno de los meses de dichos ejercicios se calculará considerando la proporción que representen el total de las actividades por las que se deba pagar el impuesto o a las que les aplique la tasa del 0%, respecto del valor total de las actividades de los contribuyentes (factor de acreditamiento).

Así, tratándose de inversiones, el impuesto acreditable se calculará tomando en cuenta la proporción del mes en el que se iniciaron dichas actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable y deberá efectuarse un ajuste en la declaración correspondiente al doceavo mes, contado a partir del mes en el que el contribuyente inició sus actividades de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT. Para ello, se deberá considerar la proporción correspondiente al periodo de los primeros doce meses de actividades del contribuyente, misma que se comparará con la proporción inicialmente aplicada al impuesto trasladado o pagado en la importación de la inversión realizada. En caso de que existiera una modificación mayor al 3%, se deberá ajustar dicho acreditamiento tal como se señala a continuación:

- Cuando disminuya la proporción del valor de las actividades por las que deba pagarse el IVA o se aplique la tasa del 0%, respecto del valor de las actividades totales, el contribuyente deberá reintegrar el acreditamiento efectuado en exceso, actualizado desde el mes en el que se realizó el acreditamiento y hasta el mes en el que se haga el reintegro. En este caso, el monto del acreditamiento en exceso será la cantidad que resulte de disminuir del monto del impuesto efectivamente acreditado en el mes de que se trate, la cantidad que resulte de aplicar la citada proporción correspondiente al periodo de doce meses al monto del impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente o pagado en la importación en las inversiones realizadas en el citado mes.
- En caso de que la proporción aumente, el contribuyente podrá incrementar el acreditamiento actualizado desde el mes en el que se acreditó y hasta el doceavo mes, contado a partir del mes en el que se iniciaron las actividades.

La actualización a que se refieren los párrafos antes señalados deberá calcularse de conformidad con lo establecido en el artículo 17-A del CFF.

Mediante disposición transitoria, se prevé que el ajuste señalado en los párrafos anteriores será aplicable a las inversiones que se realicen a partir del 1º de enero de 2017.

—

Uso o Goce Temporal de Bienes

Uso o goce de bienes tangibles otorgados por residentes en el extranjero

[Artículos 20, fracción IV y fracción 24-IV]

De acuerdo con la LIVA vigente al 31 de diciembre de 2016, no se pagará el IVA por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles otorgado por parte de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, siempre y cuando se hubiera pagado el IVA por la importación de dichos bienes en los términos señalados por la ley en comento.

De acuerdo con la Exposición de Motivos enviada por el Ejecutivo Federal, la exención antes señalada generaba interpretaciones incorrectas por parte de los contribuyentes, dado que para efectos de la LIVA el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes implica la entrega física de los mismos en territorio nacional, situación que no se configuraba por la introducción del bien arrendado al país y el consecuente pago del IVA por la importación.

Como consecuencia de lo anterior, se derogó la fracción IV del artículo 20 de la LIVA, con lo cual el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles otorgado por parte de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, estará gravado a la tasa general de 16%.

La modificación antes señalada implicó, a su vez, una adición a la fracción IV del artículo 24 de la LIVA, con objeto de establecer que no se considera como importación de bienes el otorgamiento del uso o goce temporal en territorio nacional de bienes entregados en el extranjero por no residentes en el país, siempre y cuando por dichos bienes se hubiera pagado efectivamente el IVA por la introducción de los mismos al país.

Para tales efectos, se precisa que no se considerará como efectivamente pagado el impuesto cuando éste se realice mediante la aplicación de un crédito fiscal. Esto obedece a que la introducción de bienes al país a través del régimen de importación temporal genera un crédito fiscal para las empresas que cuentan con la certificación correspondiente de acuerdo con el artículo 28-A de la LIVA, por lo que dichas empresas no podrán considerar la aplicación del mencionado crédito fiscal como pago efectivo por la importación de bienes en términos de la fracción IV del artículo 24 en comento.

—

Importación de Bienes

Aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero

[Artículo 26, fracción IV]

Se precisa que tratándose de la importación de bienes o servicios, ésta se efectúa, en el caso del aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero, en el momento en que efectivamente se pague la contraprestación, lo cual resulta congruente con el principio de base-flujo de efectivo contenido en la LIVA.

Base gravable por importación de bienes tangibles

[Artículo 27]

Se establece que el valor que se tomará en cuenta tratándose de la importación del uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, será el que le correspondería en la LIVA por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Exportación de Servicios

Exportación de servicios de tecnologías de la información

[Artículo 29, fracción IV, inciso i)]

De acuerdo con la Exposición de Motivos, los últimos avances tecnológicos, especialmente en materia de informática y de telecomunicaciones, han hecho posible el surgimiento de nuevos servicios basados en tecnologías de la información, los cuales han permitido una mayor integración y un intercambio más ágil entre las empresas ubicadas en diferentes países.

Al respecto, se señala que las empresas mexicanas de alta tecnología que proveen estos servicios digitales se encuentran en una clara desventaja competitiva en comparación con los mercados internacionales, debido a que la prestación de los servicios mencionados, tanto a residentes en el país como a residentes en el extranjero, se encuentra gravada a la tasa del 16% de IVA, por la falta de actualización en la LIVA en materia de exportación de servicios.

Por lo anterior, la prestación de servicios de tecnologías de la información que sean prestados por residentes en México y aprovechados en el extranjero, serán considerados como servicios de exportación para los efectos de la LIVA. En dichos casos, las empresas residentes en el país deberán calcular el impuesto aplicando la tasa del 0% al valor de la prestación de dichos servicios.

—

En este sentido, se considera exportación de servicios el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país por concepto de servicios de tecnologías de la información, mismos que se detallan a continuación:

- a) Desarrollo, integración y mantenimiento de aplicaciones informáticas o de sistemas computacionales.
- b) Procesamiento, almacenamiento, respaldos de información, así como la administración de bases de datos.
- c) Alojamiento de aplicaciones informáticas.
- d) Modernización y optimización de sistemas de seguridad de la información.
- e) La continuidad en la operación de los servicios anteriores.

Con objeto de que puedan aplicar este beneficio, las empresas prestadoras de los servicios en México deberán cumplir con ciertos requisitos, entre los cuales destacan los siguientes:

1. Que los contribuyentes utilicen en su totalidad infraestructura tecnológica, recursos humanos y materiales, ubicados en territorio nacional.
2. Que el identificador numérico (dirección IP) de los dispositivos electrónicos a través de los cuales se prestan los servicios, así como la de su proveedor del servicio de Internet, se encuentren en territorio nacional y que el mencionado identificador de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio y la de su proveedor del servicio de Internet, se encuentren en el extranjero.
3. Que consignen en el comprobante fiscal el registro o número fiscal del residente en el extranjero que contrató y pagó el servicio.
4. Que el pago se realice a través de medios electrónicos y provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero, mismo que deberá realizarse a una cuenta del prestador del servicio en instituciones de crédito en México.

Adicionalmente, se señala que en ningún caso la prestación de los servicios de tecnologías de la información se considerará exportada cuando para proporcionar dicho servicio se utilicen redes privadas virtuales, pues el uso de este tipo de redes no garantiza que el servicio se preste de dispositivos ubicados en México.

Es de llamar la atención que el beneficio consistente en la aplicación de la tasa 0% de IVA en la exportación de bienes y servicios, únicamente se haya incluido para efectos de la prestación de servicios de tecnologías de la información, considerando que actualmente existen diversos sectores de la economía en el país que requieren un impulso en sus respectivos mercados y la aplicación de la medida antes señalada hubiera generado un incremento en su competitividad a nivel internacional.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Uso Generalizado Medios Electrónicos

De acuerdo con lo señalado en la Exposición de Motivos, la firma electrónica avanzada y el buzón tributario se crearon como un mecanismo de autenticación de documentos digitales para efectos tributarios, así como un medio de comunicación electrónica de los contribuyentes con las autoridades fiscales, respectivamente; por lo que a fin de continuar impulsando la utilización de estos medios, se establece la posibilidad de hacer su uso generalizado, inclusive entre particulares.

Uso de firma electrónica avanzada entre particulares

[Artículo 17-F]

Se establece que cuando entre particulares se acuerde el uso de la firma electrónica avanzada como medio de autenticación o firmado de documentos digitales, los interesados podrán solicitar al SAT que les preste el servicio de verificación y autenticación de los certificados de firmas electrónicas avanzadas. Los requisitos para otorgar dicho servicio se establecerán conforme a reglas de carácter general que emita el SAT.

Autorización para uso del buzón tributario

[Artículo 17-L]

Se incorpora la posibilidad de que el SAT, mediante reglas de carácter general, autorice el uso del buzón tributario a las autoridades de la administración pública centralizada y paraestatal del gobierno federal, estatal o municipal, así como a los organismos constitucionalmente autónomos, con el consentimiento de los particulares, o bien, entre particulares, cuando acepten la utilización del referido buzón tributario para depositar información o documentos.

Cabe destacar que la información depositada o contenida en el citado buzón tributario conforme al párrafo anterior, no podrá tener uso para efectos fiscales, por lo que no servirá para motivar las resoluciones de la SHCP y de cualquier otra autoridad u organismo descentralizado competente en materia de contribuciones federales.

Obligaciones de los representantes legales

[Artículo 27]

Se establece la obligación a los representantes legales de las personas morales de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC), obtener su firma electrónica avanzada, así como presentar los diversos avisos a los que se refiere el Reglamento del CFF.

Los fedatarios públicos, además de la obligación de asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales la clave de inscripción en el RFC de los socios o accionistas que deban solicitar su inscripción en dicho Registro, y de verificar que dicha clave se encuentre asentada en dichos documentos, ahora también tendrán la misma obligación con respecto a los representantes legales de tales personas morales, debiendo cerciorarse que la clave corresponda con la cédula de identificación fiscal respectiva.

Cancelación CFDI

[Artículo 29-A]

Conforme a lo señalado en la Exposición de Motivos, se ha detectado que diversos contribuyentes emisores de comprobantes fiscales digitales por Internet (CFDI's), llevan a cabo su cancelación de manera unilateral y con la finalidad de no acumular como ingreso la cantidad que ampare el CFDI, ocasionando efectos fiscales adversos a la persona a favor de quien se le expidió, como lo es la imposibilidad de deducir la erogación o acreditar el impuesto correspondiente.

Por lo anterior, se establece que sólo se podrán cancelar los CFDI's, siempre que la persona a favor de quien fueron expedidos así lo acepte.

Al respecto, se establece que mediante reglas de carácter general, el SAT establecerá la forma y los medios para que las personas manifiesten su aceptación para cancelar los CFDI's correspondientes. Lo anterior entrará en vigor a partir del 1º de mayo de 2017.

—

Autorizaciones del SAT

Autorización a proveedores de certificación de documentos digitales

[Artículo 31]

Se incorpora al texto del CFF lo dispuesto por la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) en el sentido de que el SAT autorizará a proveedores de certificación de documentos digitales, para que incorporen el sello digital de dicho organismo a los documentos digitales que cumplan con los requisitos contenidos en las disposiciones fiscales.

Para obtener y conservar su autorización, tales proveedores de certificación deberán cumplir con los requisitos y obligaciones que establezca el SAT conforme a las reglas de carácter general que emita al respecto.

Dictamen fiscal e información sobre situación fiscal

Conforme a lo señalado en el Dictamen de la Cámara de Diputados, a fin de continuar con el proceso de simplificación administrativa para que el cumplimiento de las obligaciones fiscales sea más expedito en beneficio de los contribuyentes, se establece que la presentación de la declaración informativa sobre la situación fiscal sea parte de la información correspondiente a la declaración anual del impuesto sobre la renta.

Dictamen fiscal opcional

[Artículo 32-A]

En congruencia con lo anterior, los contribuyentes que ejerzan la opción de presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado, tendrán por cumplida la obligación de presentar la información sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H del CFF.

Declaración informativa sobre situación fiscal

[Artículo 32-H]

Se precisa que los contribuyentes deberán presentar ante la autoridad fiscal, como parte integrante de su declaración del ejercicio, la información sobre su situación fiscal a través de los medios y formatos que establezca el SAT conforme a las reglas de carácter general que emita para tal efecto.

—

Mediante disposiciones transitorias se establece que la declaración informativa sobre la situación fiscal de los contribuyentes del ejercicio fiscal 2016, deberá presentarse conforme a las disposiciones vigentes al término de dicho ejercicio; esto es, a más tardar el 30 de junio de 2017.

Personas morales como órganos certificadores

[Artículo 32-I]

Actualmente se encuentra previsto en diversas reglas de la RMF para 2016, que el SAT podrá realizar en cualquier momento la verificación del cumplimiento de los requisitos y obligaciones de sus proveedores autorizados, tales como los proveedores de servicios para emitir monederos electrónicos y vales de despensa, los proveedores de certificación de CFDI's o los proveedores de servicios como centros autorizados de destrucción de vehículos.

A partir de 2017, el SAT podrá autorizar a personas morales como órganos certificadores para garantizar y verificar a los referidos proveedores autorizados, a fin de que cumplan con los requisitos y obligaciones para obtener y conservar las autorizaciones que expida el SAT.

Los requisitos y obligaciones que deberán cumplir los órganos certificadores se establecerán conforme a reglas de carácter general que emita el SAT.

Los proveedores autorizados deberán otorgar las facilidades necesarias para que los órganos certificadores lleven a cabo las verificaciones correspondientes y puedan obtener la certificación que les permita mantener la autorización respectiva.

A partir de la entrada en vigor de esta disposición, el SAT podrá auxiliarse de empresas del sector privado para desempeñar las referidas funciones de verificación.

Facultades de comprobación en materia aduanera

[Artículo 42, fracción V]

Derivado de diversos precedentes judiciales en los que se ha cuestionado la forma en que las autoridades fiscales fundan su competencia, se establece de manera expresa que dichas autoridades podrán ejercer facultades de comprobación en materia aduanera.

Asimismo, se modifica el precepto en análisis, enumerando de manera específica el fundamento que sustentaría la práctica de una visita domiciliaria para verificar el cumplimiento de obligaciones del contribuyente, incorporando dentro de dichas premisas las obligaciones relacionadas con autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera y su

—

reglamentación, debiéndose realizar la respectiva visita cumpliendo las formalidades previstas en dicha ley especial.

Revisiones electrónicas

[Artículo 53-B]

Como fue señalado en nuestros Tópicos Fiscales XXXII-2013, correspondientes a las reformas que entraron en vigor a partir de 2014, se estableció una nueva facultad de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes a través de un procedimiento electrónico cuyas actuaciones se notificarán y presentarán mediante buzón tributario.

A este respecto, en fechas recientes la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) concluyó que dicho procedimiento resultaba inconstitucional, al establecer que las cantidades determinadas en una preliquidación se harían efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, circunstancia que resulta violatoria de la garantía de audiencia, al permitir que la autoridad proceda a la ejecución inmediata del pago sin que el contribuyente tenga oportunidad de aportar pruebas adicionales a través de la interposición de un recurso de revocación.

En congruencia al criterio emitido por la SCJN, se modifican diversas disposiciones relativas al procedimiento electrónico, para quedar de manera general en los siguientes términos:

Las autoridades fiscales llevarán a cabo las revisiones electrónicas con base en información y documentación que obre en su poder, debiendo emitir, en su caso, una resolución provisional que señale los hechos que deriven en irregularidades y la preliquidación respectiva.

Se elimina la consecuencia de que la resolución provisional y el oficio de preliquidación se vuelvan definitivos, y que las cantidades determinadas en el oficio de preliquidación se hagan efectivas mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en aquellos casos que el contribuyente no haga manifestaciones, no aporte pruebas o éstas sean insuficientes para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo establecido en dicho procedimiento.

La citada resolución provisional se notificará al contribuyente para que en un plazo de 15 días siguientes a su notificación, desvirtúe las irregularidades o acredite el pago de las supuestas omisiones. Si el contribuyente acepta la preliquidación, podrá gozar del beneficio de que la multa sea equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

En caso que el contribuyente ofrezca pruebas para desvirtuar las observaciones, la autoridad fiscal podrá efectuar un segundo requerimiento dentro de un plazo de 10 días siguientes a que venza el

plazo de 15 días antes mencionado, que deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo máximo de 10 días siguientes a partir de la notificación del nuevo requerimiento.

En caso que la autoridad solicite y obtenga información y documentación de un tercero, ésta deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los 10 días siguientes a aquel en que el tercero la aporte, incorporándose dentro del procedimiento que la autoridad deberá conceder al contribuyente un plazo de 10 días para manifestar lo que a su derecho convenga.

Una vez concluidos los plazos antes mencionados, la autoridad contará con un plazo máximo de 40 días para emitir y notificar la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente.

Dentro de dichas modificaciones, se establece que las autoridades deberán concluir el procedimiento electrónico en un plazo máximo de 6 meses, contado a partir de la notificación de la resolución provisional, con excepción de aquéllas referidas a temas de comercio exterior, en cuyo caso el plazo para concluir el procedimiento no excederá de 2 años.

Caducidad

[Artículo 67]

Con motivo de los ajustes realizados a la LIVA respecto del acreditamiento del impuesto trasladado o pagado en la importación durante el periodo preoperativo, se incorpora un nuevo supuesto de caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades en 5 años, el cual comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquél en el que concluya el mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste de acreditamiento del IVA al que se hace referencia en el apartado correspondiente de estos Tópicos Fiscales.

Procedimiento de acuerdo conclusivo

[Artículo 69-F]

Conforme a lo resuelto por la SCJN al analizar la constitucionalidad de las revisiones electrónicas, se establece como supuesto para suspender tanto el procedimiento de dichas revisiones, como el plazo de caducidad del ejercicio de facultades, la solicitud de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).

Dicha suspensión inicia a partir de que el contribuyente presente ante la PRODECON la solicitud de acuerdo conclusivo y concluye hasta que se le notifique a la autoridad revisora la conclusión de dicho procedimiento.

Infracciones

Donatarias autorizadas

[Artículos 81 y 82]

Se incorpora una nueva infracción para los casos de liquidación, cambio de residencia o por revocación de la autorización de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles que no destinen la totalidad del patrimonio o los donativos correspondientes a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles, cuya sanción consistirá en una multa de \$140,540.00 a \$200,090.00.

Asimismo, se incorporan infracciones para dichas donatarias autorizadas cuando no mantengan a disposición del público en general la información relativa a la autorización para recibir donativos, al uso y destino que se haya dado a los mismos, así como no proporcionen información a las autoridades fiscales relativa a los bienes o a las personas morales a quienes se destinó la totalidad de su patrimonio, conductas que serán sancionadas con multas de \$80,000.00 a \$100,000.00 y, en su caso, la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles.

Comprobantes fiscales digitales

[Artículos 81 y 82]

De manera totalmente genérica e incierta, se establece un nuevo supuesto de infracción a los contribuyentes que no cumplan con las especificaciones tecnológicas que determinará el SAT mediante reglas de carácter general, al enviar CFDI's a dicho órgano administrativo desconcentrado.

Se establece una multa de \$1.00 a \$5.00 por cada CFDI que no contenga las citadas especificaciones tecnológicas determinadas por el SAT.

Con la incorporación de dicha infracción, se permite a las autoridades fiscales actuar de la manera discrecional que determinen a través de reglas administrativas de carácter secundario, lo que pudiera dar lugar a actuaciones arbitrarias.

Disposiciones Transitorias del Código Fiscal de la Federación

Artículo Sexto

Se instruye al SAT para que emita, mediante reglas de carácter general, un sistema simplificado para llevar los registros contables de las personas físicas que obtengan ingresos por actividades

agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, cuyos ingresos no excedan de 16 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización (\$426,320 para 2016) y que los ingresos por su actividad primaria representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales en el ejercicio, en sustitución de las obligaciones establecidas en el CFF y su Reglamento.

LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

Atendiendo a diversas cuestiones prácticas que se han suscitado desde la implementación de la Reforma Energética, específicamente en materia de hidrocarburos, se realizan ciertos ajustes a diversas disposiciones de la LIH. Con dichas modificaciones se otorga mayor certidumbre jurídica a los participantes de este sector y se garantiza que el Estado maximice los ingresos que deriven de contratos para la exploración y extracción de hidrocarburos.

Derecho por la utilidad compartida

[Artículos 41 y 42]

Como parte del régimen tributario previsto para aquellos asignatarios que operen bajo la modalidad de utilidad compartida, éstos tienen la posibilidad de deducir para el cálculo del derecho que deben pagar por la utilidad que obtengan, bienes de activo fijo a las tasas máximas permitidas en la LIH.

Como se explica en la Exposición de Motivos de esta reforma, el 18 de abril de 2016 se publicó cierto Decreto que permitió flexibilizar las reglas para la determinación de los límites de deducción para los asignatarios, buscando mitigar los efectos de la caída del valor de los hidrocarburos a nivel internacional.

En este mismo sentido, para calcular el derecho por la utilidad compartida que los asignatarios deben pagar al Estado, se incrementa el límite al monto máximo por concepto de costos, gastos e inversiones que los asignatarios pueden deducir del 12.5% del valor anual de los hidrocarburos distintos al gas natural no asociado y a sus condensados extraídos en áreas terrestres, para ahora toparse al monto mayor que resulte del 12.5% sobre el valor anual de los hidrocarburos y 8.30 dólares americanos por barril de petróleo crudo equivalente extraído en el periodo de que se trate.

De igual forma, se ajusta el monto máximo de costos, gastos e inversiones que los asignatarios podrán deducir tratándose de hidrocarburos distintos al gas natural extraídos en áreas marítimas con tirante de agua inferior a 500 m², para señalar que dicha deducción no podrá ser mayor a la cantidad que resulte entre 12.5% del valor anual de los hidrocarburos y 6.10 dólares americanos por barril de petróleo crudo equivalente extraído en el periodo de que se trate.

Mecanismos de ajuste

[Artículos 3 y 10]

Para los contratos de exploración y extracción, actualmente se prevé en la LIH un mecanismo de ajuste a las contraprestaciones que los asignatarios deben pagar al Estado, para permitirle obtener mayores retornos, cuando existan beneficios extraordinarios derivado de incrementos en precio, volumen de producción o eficiencia de costos.

De acuerdo con la Exposición de Motivos, se propone modificar la definición de "mecanismo de ajuste" a fin de permitir determinar condiciones económicas relativas a términos fiscales que se adecuen mejor a las características de proyectos que requieran una administración más sencilla, tales como proyectos de campos terrestres maduros o no convencionales, para lo cual, se elimina de la definición de "mecanismo de ajuste" contenida en la LIH, la referencia a que la fórmula de ajuste se determine considerando la rentabilidad en cada periodo del contrato.

También se modifica el mecanismo de ajuste para permitir que éste no solamente se realice a través del cambio de la tasa, sino también a través del monto final de la contraprestación que resulte de la aplicación de dicha tasa.

Comprobantes de gastos en consorcios para fines fiscales

[Artículo 32-B]

Se modifican las disposiciones relativas a la emisión de comprobantes por las personas morales o empresas productivas del Estado que participan en consorcio, para permitir que éstas deduzcan los gastos que efectivamente realicen en un determinado periodo, aun cuando el porcentaje de gastos que efectúen varíe respecto del porcentaje al que están obligados a realizar, en términos de lo acordado en el contrato de operación que se celebre para tales efectos.

Considerando lo anterior, se otorga mayor flexibilidad al momento en que el operador emita los comprobantes fiscales a los integrantes del consorcio, para que estos últimos realicen la deducción de los gastos que efectivamente hayan sido erogados en el periodo correspondiente, o bien, en un monto diferente del estipulado en el contrato, durante un período determinado.

Facultades del SAT

[Artículo 63]

Se precisa que el SAT, como parte del apoyo que brinda a la SHCP, podrá llevar a cabo auditorías y visitas para verificar las operaciones y registros contables derivados de los contratos de exploración y extracción de hidrocarburos.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Dentro de las reformas realizadas a la Ley Federal de Derechos, destaca la realización de adecuaciones en las referencias a diversos conceptos y ordenamientos jurídicos que han variado con motivo de las reformas en materia de telecomunicaciones, energética y financiera, entre otras.

Secretaría de Gobernación

Servicios de Cinematografía, Televisión y Radio

[Artículo 19-E, fracción VI y Artículo 19-F, fracción IV]

Para no limitar el supuesto de causación sólo a cierto tipo de materiales grabados, ahora se pagarán derechos por el trámite, estudio, clasificación y, en su caso, autorización de materiales grabados, en lugar de películas, telenovelas, teleteatros y series filmadas que hoy se contemplan.

Se modifican los derechos por concepto de trámite, estudio, clasificación y, en su caso, autorización de materiales grabados, para ser determinados por cada 15 minutos o fracción de duración por material, en lugar de la cuota fija que actualmente se prevé, dado que la duración de los materiales grabados que los concesionarios o permisionarios de servicios en materia de televisión presentan ante la autoridad para su revisión y clasificación es distinta en cada caso.

Se adiciona el pago de derechos por concepto de trámite, clasificación y, en su caso, autorización de materiales grabados para los concesionarios o permisionarios de servicios en materia de radio, mismos que se determinarían por cada 15 minutos o fracción de duración por material.

Secretaría de Hacienda y Crédito Público

Derechos de vigilancia a cargo de beneficiarios de Estímulos fiscales

[Artículos 27 y 28]

Con la intención de eliminar diversas cargas tributarias a los contribuyentes, se derogan los derechos por concepto de vigilancia a cargo de los beneficiarios de estímulos fiscales equivalente al 4% sobre el monto del beneficio correspondiente, así como la disposición que establecía la forma de determinar la base para el cálculo de los mencionados derechos de vigilancia.

Derechos de inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores

[Artículo 29-E, fracción XXI]

Con el objeto de incluir a la totalidad de las entidades que pueden proporcionar de manera directa el servicio de distribución de acciones de fondos de inversión y que deben pagar los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), se contempla adecuar las referencias que se señalaban a la Ley de Sociedades de Inversión, por la de la Ley de Fondos de Inversión, la cual a partir de su vigencia contempla un catálogo más amplio de dichas entidades.

Servicios aduaneros

[Artículo 50-B]

Con el objeto de que Petróleos Mexicanos esté en un plano de igualdad ante sus competidores derivado de su nueva naturaleza jurídica de empresa productiva del Estado, se establece la derogación de la disposición que preveía que Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios no estarán obligados al pago de los derechos de trámite aduanero, cuando importen o exporten gas natural, así como por el aprovisionamiento de combustible a embarcaciones de matrícula extranjera arrendados por dichos organismos para la realización de los fines que les son propios.

Resoluciones Relativas a Precios de Transferencia entre Partes Relacionadas

[Artículos 53-G y 53-H]

Se aumentan de \$12,633.43 a \$216,308.51 las cuotas por los servicios consistentes en el estudio y trámite de cada solicitud de resolución relativa a los precios o montos de contraprestaciones entre partes relacionadas, así como de \$2,526.55 a \$43,261.70 por cada revisión del informe anual sobre la aplicación de dichas resoluciones.

Llama la atención la justificación contenida en la Exposición de Motivos, pues se sustenta, entre otras, en que presumiblemente los contribuyentes que solicitan estas consultas incorporan operaciones altamente complejas o posturas sin sustento, como parte de estrategias erosivas agresivas, más que meramente en el costo del servicio.

Secretaría de Energía

Actividades reguladas en materia energética

[Artículos 58-A y 58-B]

Se derogan las cuotas anuales que se establecían a Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios por los servicios de supervisión de la operación y mantenimiento de las actividades de

transporte y distribución por medio de ductos de los productos que se obtengan de la refinación del petróleo y de los petroquímicos básicos, así como de los sistemas de almacenamiento que se encuentren directamente vinculados a éstos; y por el análisis y, en su caso, la expedición de la resolución sobre las propuestas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios en materia de términos y condiciones de ventas de primera mano, transporte y distribución por ductos.

Según se desprende de la Exposición de Motivos, esta medida obedece a la necesidad de crear un plano de igualdad entre Petróleos Mexicanos y sus competidores, con motivo de su nueva naturaleza jurídica de empresa productiva del Estado.

Instituto Federal de Telecomunicaciones

[Artículos 173-A y 174-L]

Con el propósito de armonizar y ampliar los servicios que actualmente proporciona el Instituto Federal de Telecomunicaciones, se incorpora como supuesto para el pago de derechos por el estudio de la solicitud y, en su caso, la autorización, al subarrendamiento de bandas de frecuencias concesionadas para uso comercial y privado, además del arrendamiento de dichas bandas.

No se pagarán los derechos a que se refieren los artículos 173, 173-A, 173-B y 174-C, cuando el servicio se vincule a concesiones para uso social comunitario o indígena, a fin de permitir a estos sectores obtener a través de diversas fuentes los recursos necesarios para su desarrollo, propósitos y necesidades específicas asociadas a la promoción de la cultura, la pluralidad y las entidades propias de tales comunidades y pueblos indígenas.

Disposiciones Transitorias

Derechos por los servicios de inspección y vigilancia de la CNBV

[Artículo Segundo Transitorio, fracción II, III y IV]

En las disposiciones transitorias se reincorpora un régimen para las instituciones de banca múltiple, banca de desarrollo, casas de bolsa y sociedades de inversión que se encuentran obligadas al pago de derechos por los servicios de inspección y vigilancia prestados por la CNBV, derecho que ha estado vigente de 2010 a 2016, consistente en que podrán optar por un procedimiento de vigencia anual distinto al establecido para su cálculo y determinación.

El procedimiento opcional consiste en tomar las cuotas de derechos por vigilancia e inspección que les correspondió pagar en el ejercicio de 2016 y aplicarle un incremento del 3% o, en su defecto, pagar la cuota mínima correspondiente al ejercicio de 2017. Este procedimiento no resulta aplicable a las instituciones de banca múltiple.

—

El procedimiento opcional para las instituciones de banca múltiple consiste en tomar las cuotas de derechos por vigilancia e inspección que les correspondieron en el ejercicio de 2016 y adicionarle el 10% del resultado que se obtenga de la suma del resultado de multiplicar 0.128561 al millar por el valor del total de pasivos de la entidad de que se trate y el resultado de multiplicar 0.0071110 al millar por el valor de sus activos sujetos a riesgos totales.

Cuando dichos organismos o entidades se hubieren constituido en el ejercicio de 2016, podrán optar por pagar los mencionados derechos de inspección y vigilancia a la cuota mínima correspondiente para el ejercicio fiscal de 2017.

Tratándose de casas de bolsa, éstas podrán optar por pagar los referidos derechos de inspección y vigilancia considerando la cantidad que resulte de multiplicar 1% por su capital contable.

Es previsible que la SHCP, publique en el Diario Oficial de la Federación los oficios por los que se dan a conocer a las entidades sujetas a la inspección y vigilancia que presta la CNBV en términos de la legislación aplicable, las cuotas anual y mensual que deberán pagar éstas de conformidad con la mencionada disposición transitoria, tal y como ha sucedido en ejercicios anteriores.

Condonación de créditos fiscales

[Artículo Segundo Transitorio, fracción VII]

Se contempla la condonación de los créditos fiscales a los usuarios de las bandas del espectro radioeléctrico dedicadas a actividades de seguridad nacional que hayan sido determinados durante los ejercicios fiscales de 2015 y 2016 por concepto de la causación del derecho por el uso del espectro radioeléctrico a que se refiere el artículo 239, quinto y sexto párrafos de la Ley Federal de Derechos, como consecuencia de las reformas a dicho precepto en vigor a partir de 2014, respecto de las bandas de frecuencias del espectro radioeléctrico a las que hayan renunciado, siempre y cuando estén al corriente en el pago de los derechos por el uso del espectro radioeléctrico correspondientes al ejercicio fiscal de 2017 por las bandas de frecuencia que utilizan.

Es cuestionable que se establezca una amnistía fiscal limitada a cierto tipo de contribuyentes, lo que pudiera dar lugar a reclamar la inequidad y desigualdad de trato que otorga dicha disposición.

* * * * *

© **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.

AVISO LEGAL

TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS ©2016, CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA, S.C., AVENIDA VASCO DE QUIROGA #2121, 4° PISO, COLONIA PEÑA BLANCA SANTA FE, DELEGACIÓN ÁLVARO OBREGÓN, CIUDAD DE MÉXICO, MÉXICO.

Todo el contenido (publicaciones, marcas y Reservas de Derechos) antes mostrado es propiedad de CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA, S.C., mismo que se encuentra protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor, la Ley de la Propiedad Industrial y los Tratados Internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte.

Todo uso no autorizado por cualquier medio conocido o por conocerse, ya sea de forma escrita, digital o impresa, será castigado y perseguido conforme a la legislación aplicable. Queda prohibido copiar, editar, reproducir, distribuir o cualquier otra forma de explotación, mediante cualquier medio, sin la autorización por escrito de CHEVEZ, RUIZ, ZAMARRIPA Y CIA, S.C.

—