

TÓPICOS

Consultoría Fiscal

No. 2

Año XXXII-2013

29 de noviembre de 2013

El pasado 31 de octubre, el Congreso de la Unión concluyó el proceso legislativo mediante el cual aprobó el Proyecto de Decreto por el que se Reforman, Adicionan y Derogan Diversas Disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios; de la Ley Federal de Derechos; mediante el cual se expide una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, y se abrogan la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.

A la fecha de estos Tópicos Fiscales, el referido Proyecto de Decreto no ha sido sancionado por el Ejecutivo Federal, ni publicado en el Diario Oficial de la Federación, y de acuerdo con las disposiciones transitorias del mismo, las normas contenidas en éste entrarán en vigor a partir del 1º de enero de 2014.

En la presente reforma, dentro de los muy pocos aspectos que pueden considerarse como positivos, destaca la abrogación del impuesto empresarial a tasa única. No obstante, algunas de las características de este gravamen que le permitían servir como un impuesto de control se incorporan a la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, junto con otras modificaciones sustanciales que previsiblemente permitirán compensar sobradamente la baja de recaudación por la abrogación de este gravamen.

A partir de 2014, estaremos en presencia de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta, con lo cual, en los términos de las disposiciones transitorias, las obligaciones y derechos derivados de la ley abrogada que hubieran nacido durante su vigencia, por la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas por dicha ley, deberán cumplirse en las formas y plazos establecidos por la misma y conforme a las disposiciones, resoluciones, consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos de carácter general o que se hubieran otorgado a título particular.

A partir de la entrada en vigor de la nueva ley, quedan sin efectos las disposiciones legales, reglamentarias, administrativas, resoluciones generales o particulares, que contravengan o se opongan a lo preceptuado en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta.

El Reglamento de la ley que se abroga continuará aplicándose en lo que no se oponga a la nueva ley y hasta en tanto no se expida un nuevo reglamento.

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

Como parte de las medidas que contiene la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta para compensar la abrogación del impuesto empresarial a tasa única, se introduce una limitante a la deducción de las erogaciones efectuadas en favor de los trabajadores en un 53% (puede disminuir al 47%), cuando estas erogaciones representen ingresos exentos para los trabajadores. Igualmente se limita en estos términos la deducción de las aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones adicionales a los previstos por las disposiciones de seguridad social. Evidentemente esta limitación resulta desproporcionada respecto del efecto que busca compensar por la abrogación del impuesto empresarial a tasa única.

Otro de los cambios significativos que afectan a las personas morales es la abrogación del régimen de consolidación fiscal que, conforme a las normas transitorias, obliga a los contribuyentes a determinar lo que pretendidamente es el impuesto que se difirió mientras se tributó conforme a este régimen. Asimismo, destaca la introducción de un nuevo régimen de integración que busca sustituir al de consolidación fiscal, con características de menor competitividad frente a otros regímenes similares aplicables en otras jurisdicciones.

Otra medida que muy probablemente restará competitividad a nuestro sistema tributario es la introducción de la obligación para las personas morales que distribuyan dividendos a sus socios personas físicas o extranjeros, de efectuar la retención del impuesto sobre la renta a la tasa del 10% sobre el monto del dividendo distribuido, la cual tendrá el carácter de pago definitivo. Es decir, las personas físicas residentes en México que perciban dividendos disminuidos con esta retención, no podrán acreditarlo contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo.

Dentro de las medidas que, según se argumenta en la Exposición de Motivos del Ejecutivo Federal, se justifican al tratarse de normas que tenían un efecto de erosión de la base gravable, destaca la eliminación de la deducción inmediata de las inversiones que realicen las personas morales, la cual constituía una característica atractiva de nuestro sistema fiscal y permitía a los contribuyentes acceder a un financiamiento por la vía fiscal, para la realización de inversiones productivas.

Adelantándose a los demás países en la implementación de medidas planteadas en el documento de análisis de la OCDE para combatir la Erosión de la Base y Transferencia de Utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés), a pesar que tal documento aún no es definitivo y expresamente recomienda no adoptar medidas de tipo unilateral; la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta incorpora las siguientes tres medidas que resaltan:

- a. La posibilidad para las autoridades fiscales de solicitar información a los residentes en el extranjero que perciban pagos efectuados por residentes en México que sean sus partes relacionadas, en la que se acredite la existencia de una doble tributación jurídica; situación que desconoce las obligaciones contraídas por México frente a los países con los que ha celebrado tratados para evitar la doble imposición.
- b. Considerar no deducibles los pagos de intereses, regalías o asistencia técnica a entidades extranjeras que controle o sean controladas por el contribuyente siempre que quien reciba el pago sea transparente fiscalmente, que los pagos se consideren inexistentes para fines fiscales en donde se ubique el perceptor de los mismo y que el extranjero no considere el pago como ingreso gravable.

—

- c. Considerar no deducibles los pagos que también sean deducibles para una parte relacionada ya sea en México o en el extranjero. Esta limitante no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado acumule los ingresos generados, ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

Por lo que hace a los cambios más relevantes que tienen impacto para las personas físicas, destaca en primer término el incremento de tasa máxima al 35%, aplicable a la tarifa para la determinación del impuesto sobre la renta y las modificaciones a los rangos que gravan del 30% al 35%.

Por otra parte, se establece un límite a las deducciones personales a las que tendrán derecho las personas físicas, las que no podrán exceder de la cantidad menor entre cuatro salarios mínimos anuales (\$94,549.60, área A), o del 10% del total de ingresos del contribuyente; situación que resulta contradictoria con los límites establecidos para deducciones específicas y que desconoce la auténtica capacidad contributiva de las personas físicas.

A partir del 1º de enero de 2014 las personas físicas y los residentes en el extranjero dejarán de estar exentos por las ganancias que obtengan en la enajenación de acciones cotizadas en las bolsas de valores, estableciéndose un gravamen sobre la ganancia obtenida a la tasa del 10%.

Otra medida que tendrá un impacto para las personas físicas consiste en la desaparición de la exención sobre la ganancia por la venta de casa habitación cuando el contribuyente la hubiera habitado por más de cinco años, y la reducción del límite de exención de 1,500,000 (\$7.5 millones aproximadamente) a 700,000 unidades de inversión (\$3.5 millones aproximadamente).

Asimismo, se contempla un nuevo procedimiento de discrepancia fiscal, con lo cual se amplían las facultades a las autoridades fiscales para identificar los casos en que las personas físicas realizan erogaciones superiores en un ejercicio a los ingresos manifestados en su declaración anual, para lo cual podrán utilizar cualquier información que obre en poder de las autoridades.

En lo relativo a los residentes en el extranjero, como consecuencia del aumento de la tasa máxima al 35% prevista en la tarifa aplicable a personas físicas, automáticamente se incrementa la tasa aplicable a ciertos ingresos de fuente de riqueza mexicana obtenidos por los residentes en el extranjero, ya que varias disposiciones hacen referencia a esta tasa máxima para determinar las retenciones aplicables.

Por otro lado, se elimina el Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero. Igualmente, se modifican los requisitos aplicables para que estos fondos gocen de la exención respecto de la ganancia que obtengan en la enajenación de los bienes objeto de inversiones en México.

Las disposiciones del impuesto sobre la renta que regulan a las empresas que operan bajo un programa de maquila sufren diversas modificaciones para establecer requisitos específicos que les permitan calificar como maquiladoras para fines de este gravamen y, por lo tanto, no constituir un establecimiento permanente para el residente en el extranjero; asimismo, se eliminan dos de las tres alternativas previstas en la ley que se abroga para que las maquiladoras determinen su base gravable, quedando solamente la conocida como el régimen de "safe harbor".

—

Otra de las modificaciones que afectará sustancialmente a la industria maquiladora es la eliminación de la exención a la importación temporal de bienes para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación (IMMEX), de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y de recinto fiscalizado estratégico, que entrará en vigor un año después de que el Servicio de Administración Tributaria publique ciertas reglas.

En materia de impuesto al valor agregado, se aprobó que la tasa de dicho impuesto en la zona fronteriza se homologara a la tasa general del 16%. Por otro lado, se exceptúa de la tasa del 0% a la enajenación de mascotas y productos para su alimentación, así como a chicles o gomas de mascar, por lo que les resultará aplicable la tasa general referida.

Respecto de los cambios más importantes aprobados en la Ley del Impuesto Especial sobre la Producción y Servicios, destacan el impuesto a las bebidas saborizadas con azúcares añadidos de \$1 peso por litro, así como el impuesto a los alimentos no básicos con alta densidad calórica del 8% sobre el precio de venta y la excepción en el pago de la cuota aplicable a puros y otros tabacos labrados que estén hechos enteramente a mano. De igual forma y con el fin de conservar al medio ambiente se incluyó un impuesto especial a la fabricación, producción o importación de combustibles fósiles, en adición al impuesto que ya pudiera ser aplicable a su enajenación.

En materia de derechos, en adición al derecho sobre minería existente, se estableció un derecho especial del 7.5% por la extracción de minerales, y se incorpora un derecho adicional para aquellos titulares de las concesiones que no lleven a cabo obras y trabajos de exploración o explotación de minerales, así como un derecho extraordinario del 0.5% por los ingresos derivados de la enajenación de oro, plata y platino.

Respecto de la reforma al Código Fiscal, destacan la figura del buzón tributario, que será utilizado por las autoridades fiscales para notificar resoluciones a los contribuyentes de forma electrónica y una nueva facultad de las autoridades para que puedan llevar a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes mediante un procedimiento vía electrónica. Igualmente, resulta relevante la creación de la figura del Acuerdo Conclusivo como un medio para la solución anticipada de actos de fiscalización, donde intervendrá la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).

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

ÍNDICE

NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	13
PERSONAS MORALES	13
Generalidades	13
Aplicación de tratados para evitar la doble tributación	13
Acreditamiento de ISR pagado en el extranjero	14
Utilidad fiscal.....	16
Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU)	17

Liquidación de sociedades	18
Constancias de fideicomisos empresariales	18
Ingresos Acumulables.....	18
Enajenaciones a plazos	18
Determinación del costo fiscal de acciones.....	20
Enajenaciones de acciones a costo fiscal.....	20
Ingreso por adquisición de créditos.....	21
Deudas perdonadas en concurso mercantil	21
Deducciones Autorizadas	22
Sueldos y salarios	22
Pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores	22
Aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones.....	23
Cuotas pagadas al IMSS por cuenta de trabajadores	24
Vales de despensa.....	24
Comprobantes	25
Comprobantes en préstamos	25
Erogaciones pagadas con cheque	25
Mercancías que hubieran perdido su valor.....	25
No deducibles BEPS.....	26
Pagos a partes relacionadas.....	26
Pagos a extranjeros por intereses, regalías y asistencia técnica.....	27
Pagos sujetos a REFIPRES	27
Declaraciones informativas en materia de IVA.....	28
Consumo en restaurantes.....	28
Deducción en renta de automóviles	28
Donativos a la Federación, entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados.....	29
Inversiones.....	29
Deducción de automóviles	29
Gastos preoperativos sector minero.....	29
Costo de lo Vendido	29
Inventarios acumulables	30
Efectos inflacionarios	30
Pérdidas Fiscales	30
Obligaciones de las Personas Morales	31
Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).....	32
Disposiciones transitorias en materia de CUFIN	33
CUFIN al 2013 y CUFIN a partir del 2014	33
UFINES de 2001 a 2013	33

Cuenta de Capital de Aportación (CUCA)	34
Régimen Simplificado	34
Estímulos Fiscales	35
Eliminación de la deducción inmediata de activos fijos	35
Fideicomisos inmobiliarios FIBRAS	36
Sociedades inmobiliarias SIBRAS	37
Desarrolladores inmobiliarios	38
Producción y distribución cinematográfica nacional	38
Fomento al primer empleo	39
Sociedades cooperativas de producción	39
Consolidación Fiscal	40
Antecedentes históricos	40
Justificación del Ejecutivo	41
Opinión	42
Procedimientos de determinación y pago diferido	43
A. Primera opción	44
B. Segunda opción	46
C. Tercera opción	49
Impuesto reforma 2010 pendiente de pago	52
Saldo de CUFIN consolidada	52
Impuesto al activo	52
Grupos de consolidación con plazo menor a cinco años	53
Régimen de Integración para Grupos de Sociedades	53
Sociedades a quienes resulta aplicable el régimen	53
Requisitos para integrar	55
Incorporación de integradas	55
Opción para grupos que consolidaban a 2013	56
Descripción del régimen	56
Pagos provisionales	59
CUFIN	59
Desincorporación y salida del régimen	59
Desincorporación	59
Salida del régimen	60
Escisión integradora	60
Obligaciones	61
De los Coordinados	61
Sistema Financiero	62
Régimen de intereses	62
Reservas preventivas globales	63

Afianzadoras	65
Sociedades de inversión de capitales.....	65
Informativa depósitos en efectivo	65
Personas Físicas	66
Ingresos Exentos	66
Enajenación de casa habitación	66
Enajenación de parcelas y ejidos	67
Ingresos por Salarios	67
Tarifa sueldos y salarios.....	67
Obligaciones de los patrones.....	68
Ingresos por Dividendos	68
Otros Ingresos	69
Dividendos distribuidos por sociedades extranjeras	69
Operaciones financieras derivadas de capital en mercados reconocidos	71
Ingresos por Enajenación de Bienes	71
Enajenación de acciones en bolsa de valores.....	72
Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales.....	72
Eliminación del régimen intermedio y de pequeños contribuyentes	72
Régimen de incorporación fiscal	72
Régimen de transición para contribuyentes del régimen de pequeños contribuyentes.....	73
Ingresos por Arrendamiento	74
Ingresos por Adquisición de Bienes.....	75
Procedimiento de Discrepancia Fiscal	75
Deducciones Personales.....	76
Limitación	76
Gastos médicos y dentales	77
Donativos	77
Intereses sobre créditos hipotecarios	77
Declaración Anual	78
Impuesto sobre dividendos.....	78
Enajenación de acciones a través de bolsa	78
Determinación ganancia o pérdida	80
Obligación intermediarios	80
Pérdidas.....	81
Préstamo de valores y ventas en corto	81
Acciones emitidas por SIEFORES	82
Excepciones al régimen	82
Régimen de transición.....	83
Enajenaciones por parte de residentes en el extranjero.....	84

Sociedades de inversión de renta variable.....	85
Extranjeros.....	86
Enajenación de acciones en bolsa.....	86
Dividendos y utilidades.....	86
Tasa máxima.....	87
Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero.....	87
Fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros.....	88
Pagos que beneficien al extranjero.....	88
Intereses.....	89
Enajenación de bienes inmuebles.....	89
Operaciones financieras derivadas de capital.....	89
Operaciones financieras derivadas de deuda.....	90
Emisión de comprobantes por extranjeros.....	90
Regalías.....	90
Actividades empresariales.....	90
Tasa de retención para REFIPRES.....	91
Remolques y semirremolques.....	91
Regímenes Fiscales Preferentes.....	91
Ingresos pasivos.....	91
Plazo para acreditar el impuesto.....	91
Maquiladoras.....	92
Reducción de impuesto.....	93
Empresas maquiladoras de albergue.....	94
Lista de territorios.....	94
Personas Morales no Lucrativas.....	95
Instituciones de enseñanza y asociaciones deportivas.....	95
Instituciones de beneficencia.....	95
Donatarias autorizadas.....	95
Sociedades cooperativas de producción.....	96
LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y	
LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO.....	96
Transición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.....	97
Transición de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo.....	98
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	98
Generalidades.....	99
Región fronteriza.....	99
REPECOS, SIBRAS y deducción inmediata.....	100
Régimen de incorporación fiscal.....	100

SOFOMES	100
Restitución en devoluciones, descuentos o bonificaciones.....	100
Momento de causación.....	101
Enajenación	101
Enajenación de inmuebles	101
Mascotas y productos para su alimentación.....	101
Chicles o gomas de mascar	101
Retención IMMEX y regímenes similares	102
Exenciones.....	102
Importación	102
Base gravable.....	102
Importaciones temporales IMMEX y regímenes similares.....	102
Acreditamiento	104
Prestación de Servicios	105
Transporte público terrestre de personas	105
Transportación aérea de bienes.....	105
Otros sistema financiero.....	105
Servicios de hotelería para convenciones y congresos.....	106
Personas Físicas Arrendadores	106
Régimen Transitorio	106
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.....	107
Generalidades	107
Régimen de incorporación	107
Momento de Causación	108
Tasas a bebidas alcohólicas y cerveza	108
Tabacos labrados hechos a mano	109
Impuestos a bebidas y alimentos.....	109
Impuesto a bebidas saborizadas con azúcares añadidos.....	109
Impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica	110
Importaciones temporales IMMEX y regímenes similares.....	112
Recinto fiscalizado estratégico.....	114
Impuestos Ambientales	114
Impuesto a los combustibles fósiles	114
Gasolinas y diesel	116
Impuesto a los plaguicidas	116
Cigarros	117
Juegos con Apuestas y Sorteos	118
Régimen Transitorio	119
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	119

Obligaciones Fiscales.....	119
Domicilio fiscal personas físicas.....	119
Cambio de domicilio.....	120
Buzón tributario.....	120
Notificaciones por buzón tributario.....	120
Interposición recurso de revocación por buzón tributario.....	121
Sanción mal uso buzón tributario.....	121
Contabilidad.....	121
Cuentas en el sistema financiero.....	121
Comprobantes fiscales digitales por internet (CFDIs).....	122
Eliminación sanciones.....	122
Devoluciones, descuentos y bonificaciones.....	123
Fabricantes y ensambladores de automóviles.....	123
Importaciones a favor de un tercero.....	123
Adquisición de desperdicios y materiales de la industria del reciclaje.....	123
Transporte de mercancías.....	123
Conservación de documentación relacionada con préstamos.....	123
Nueva obligación de presentar información de manera mensual.....	124
Declaración informativa.....	124
Representación en el trámite de firma electrónica.....	124
Facultades de las Autoridades.....	125
Revisiones electrónicas.....	125
Infracción.....	126
Notificaciones.....	126
Responsabilidad solidaria.....	127
Socios y accionistas.....	127
Albaceas.....	127
Determinación presuntiva.....	127
Presunción de inexistencia de operaciones.....	128
Aseguramiento precautorio de bienes o negociaciones.....	129
Abandono a favor del fisco de los bienes embargados.....	130
Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales.....	130
Determinación clave RFC.....	130
Sanción sobre la validez de certificados de sellos o firmas digitales.....	130
Derechos de los Contribuyentes.....	131
Acuerdos conclusivos.....	131
Pago de contribuciones y aprovechamientos.....	132
Retención por servicios de recaudación.....	132
Devoluciones.....	132

Pago en parcialidades	132
Excepciones al secreto fiscal	133
Notificaciones a los órganos de administración de personas morales	134
Dictamen Fiscal	134
Facultades de comprobación al dictamen fiscal	135
Sanción al contador que emite dictamen fiscal.....	135
Nueva declaración informativa	136
Sanción	137
Infracciones	137
Reducción de multas y recargos	137
Condonación de multas.....	137
Infracción por inexistencia de operaciones	137
Entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo	137
Marbetes y precintos	138
Delitos Fiscales.....	138
Actos equiparables al contrabando.....	138
Defraudación fiscal.....	139
Actos equiparables a la defraudación fiscal	139
Delitos relacionados con el RFC	139
Delitos relacionados con comprobantes	140
Recurso de Revocación	140
Presentación	140
Pruebas	140
Cumplimentación	140
Garantía del Interés Fiscal.....	141
Ejecución de garantías	141
Suspensión de la ejecución del acto administrativo	142
Subcontratación con Gobierno	142
LEY FEDERAL DE DERECHOS	142
Actualización de Derechos.....	142
Minería.....	143
Derecho especial.....	143
Estímulo fiscal	144
Derecho adicional.....	144
Derecho extraordinario	145
Ejercicio de facultades de comprobación.....	145
Fondo para el desarrollo regional sustentable de Estados y Municipios mineros	145
Dictamen Técnico para la Prevención de Actos de Terrorismo y	
Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.....	146

Derechos por Servicios de Inspección y Vigilancia.....	146
Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares	147
Autorizaciones en Materia Sanitaria	147
Agua.....	147
Nueva forma de determinación	147
Trasvase de aguas	148
Aguas interiores salobres	148
Aguas tomadas del mar	149
Uso o Goce de Inmuebles.....	149
Espacio Aéreo	149
Pago por extranjeros	150
Aguas Residuales.....	150
Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales	150
Programa de saneamiento de aguas residuales.....	151

* * * * *

NUEVA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

PERSONAS MORALES

Generalidades

En términos generales, la estructura de la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta no cambia sustancialmente con respecto a la estructura contenida en la ley que se abroga. Se mantiene para el ejercicio de 2014 la tasa corporativa del 30%, sin que se establezca disposición transitoria alguna que contemple algún incremento o disminución en ejercicios posteriores.

En relación con la "simplificación" de la nueva ley anunciada por el Ejecutivo Federal, es necesario tomar en cuenta que se reagrupan e integran en un solo artículo algunas disposiciones que anteriormente estaban contenidas en varios artículos de la ley que se abroga, además de que se incorporan algunas disposiciones que estaban contenidas en otros ordenamientos, tales como su Reglamento y la Resolución Miscelánea.

Aun cuando se prevé a través de diversas disposiciones transitorias el reconocimiento de los saldos iniciales de algunas cuentas y atributos fiscales para el ejercicio fiscal de 2014, es deseable que se hubieran incluido disposiciones similares para todos los atributos y cuentas fiscales que pudieran tener los contribuyentes al cierre del ejercicio de 2013 (por ejemplo, los créditos fiscales por haberse decretado dividendos y por impuestos sobre la renta pagados en el extranjero, así como los montos de las pérdidas fiscales por enajenaciones de acciones pendientes de disminuir, entre otros).

Aplicación de tratados para evitar la doble tributación

[Art. 4]

A partir de 2014, para la aplicación de los beneficios contemplados en los tratados para evitar la doble tributación, los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan, tanto con las disposiciones del tratado como con las disposiciones de procedimiento contenidas en la ley, deberán presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal que se incorpora en el Código Fiscal, o bien, el dictamen de estados financieros cuando se ejerza dicha opción en los términos del citado código.

Resulta desafortunada la redacción incluida en el nuevo ordenamiento legal, ya que la obligación de presentar la declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente, o bien, la opción de presentar el dictamen de estados financieros, únicamente resulta aplicable a residentes en México, por lo que consideramos que se debiera aclarar esta situación a través de reglas de carácter general.

Asimismo, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, se incorpora la posibilidad de que las autoridades fiscales soliciten al contribuyente residente en el extranjero, que acredite la existencia de una doble tributación jurídica a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos

sujetos a imposición en México también se encuentran gravados en su país de residencia, indicando las disposiciones jurídicas aplicables y la documentación que se considere necesaria para tales efectos.

A continuación se explican de manera general, las dos modalidades de doble tributación conforme a la doctrina internacional:

- a. Doble tributación jurídica.- De conformidad con lo establecido por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE) en diversos documentos, es aquella en la que se produce una tributación sobre un mismo ingreso y en un mismo sujeto pasivo. A manera de ejemplo, se presenta cuando un residente en el extranjero obtiene ingresos por salarios y dicho ingreso está sujeto a tributación, tanto en el país de residencia del perceptor como en el país de fuente.
- b. Doble tributación económica.- Es aquella en la que se produce la tributación de un mismo ingreso por impuestos similares pero en personas distintas. A manera de ejemplo, se presenta en el caso de utilidades fiscales que se gravan a nivel de la emisora, y que posteriormente también son gravadas al momento de su distribución, a nivel del accionista que las percibe.

Entendemos que esta nueva facultad se incluye a fin de seguir las recomendaciones contenidas en el documento elaborado por la OCDE para combatir la Erosión de la Base y Transferencia de Utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés), cuyo objetivo es evitar que las empresas multinacionales transfieran utilidades a jurisdicciones de baja imposición y con ello lograr que no se erosione la base gravable.

Adicionalmente, la inclusión de esta nueva facultad resulta criticable, pues se pierden de vista las obligaciones contraídas conforme a los tratados para evitar la doble tributación que México ha celebrado con diversas jurisdicciones que tienen un régimen territorial, en las que los ingresos de fuente de riqueza ubicada en México no están sujetos a una doble tributación jurídica.

Asimismo, es preocupante que este requisito se contraponen con ciertas disposiciones contenidas en dichos tratados, ya que éstos prevén la exención de ciertos ingresos como medida para evitar la doble imposición. Adicionalmente, esta facultad otorgada a las autoridades fiscales pudiera utilizarse inadecuadamente para pretender negar la aplicación de los beneficios de los tratados, lo que genera inseguridad jurídica para los contribuyentes pagadores de los ingresos percibidos por residentes en el extranjero, y para estos últimos.

Acreditamiento de ISR pagado en el extranjero

[Art. 5; Noveno Transitorio, XL]

a) Crédito directo

Se establece que el límite para llevar a cabo el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado directamente en el extranjero, tanto para las personas morales como para las personas físicas residentes en México, deberá determinarse por cada país o territorio de que se trate.

Según se establece en la Exposición de Motivos, la finalidad de este cambio es evitar ceder recaudación a otros países en los que el impuesto sobre la renta excede al impuesto sobre la renta mexicano.

b) Crédito indirecto

Tratándose del impuesto sobre la renta pagado por sociedades residentes en el extranjero ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos, que distribuyan dividendos a personas morales residentes en México, se aclara el procedimiento de cálculo para determinar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que las personas morales residentes en México pueden efectuar contra el impuesto sobre la renta a su cargo, estableciéndose diversos límites y fórmulas para determinar los montos correspondientes.

Dentro de las modificaciones efectuadas, destaca que el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero sujeto a acreditamiento y el límite aplicable, deberán determinarse por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos distribuidos.

Para estos efectos, las personas morales residentes en México deberán cumplir con la obligación de llevar un registro que identifique el ejercicio al cual corresponden los dividendos o utilidades distribuidos por la sociedad residente en el extranjero, además de la de mantener toda la documentación que compruebe la información señalada en el registro. Si la persona moral residente en México no tiene elementos para identificar el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades distribuidos, en el registro se considerará que las primeras utilidades generadas por dicha sociedad son las primeras que se distribuyen.

En caso de no mantener el registro antes mencionado o su documentación comprobatoria, o si los cálculos no son determinados en los términos previstos en la nueva ley, las personas morales residentes en México no tendrán derecho a acreditar el monto proporcional de los impuestos pagados en el extranjero por las sociedades residentes en el extranjero ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos.

A través de disposición transitoria se establece que las personas morales residentes en México que con anterioridad al ejercicio de 2014 hubieran acumulado ingresos por dividendos distribuidos por sociedades residentes en el extranjero ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos, y que tengan pendiente acreditar los montos proporcionales del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero, deberán llevar el registro antes mencionado. Sin embargo, se señala que el incumplimiento de esta obligación no ocasionará la pérdida del derecho al acreditamiento.

Si bien estas aclaraciones otorgan certeza respecto de la determinación del monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por sociedades extranjeras ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos que resulta acreditable, evitando así las distorsiones que existían en la ley que se abroga, resulta criticable que el acreditamiento sólo se permita hasta un segundo nivel corporativo.

c) Otros aspectos

Se aprobaron modificaciones a los criterios para efectuar las conversiones cambiarias, a fin de determinar los montos acreditables del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

—

Específicamente, por lo que respecta al acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado por sociedades residentes en el extranjero ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos, que distribuyan dividendos a personas morales residentes en México, la conversión cambiaria se deberá efectuar considerando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo. En los demás casos, para determinar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que puede acreditarse, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero mediante retención o entero.

Asimismo, para fines del acreditamiento, se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta cuando el impuesto de que se trate cumpla con lo establecido en las reglas generales que expidan las autoridades fiscales mexicanas; o también, cuando se trate de un impuesto señalado expresamente como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble tributación en vigor.

Por otra parte, se incorporan al texto legal ciertas disposiciones contenidas en el Reglamento de la ley que se abroga conforme a las cuales cuando un residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en los términos previstos para estos efectos, únicamente por los ingresos atribuibles que hayan sido sujetos de retención.

Asimismo, se incorpora al texto de la ley la disposición reglamentaria que prevé que la parte del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que no sea acreditable, no será deducible.

Derivado de la eliminación del régimen de consolidación fiscal a partir del 1° de enero de 2014, no se incluye en la nueva ley, el párrafo que establecía la mecánica para determinar el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero que las personas morales que consolidaban podían efectuar. Sin embargo, en la nueva ley no se incorporó alguna disposición transitoria que permita aplicar este acreditamiento para los grupos de consolidación que todavía no cumplen los cinco ejercicios obligatorios de consolidación y que, como se analizará a detalle más adelante en estos Tópicos Fiscales, podrán continuar haciéndolo hasta concluir con dicho plazo.

Utilidad fiscal

[Art. 9]

Se precisa que para la determinación de la utilidad fiscal del ejercicio, las personas morales residentes en México deberán disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por la nueva ley y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU) pagada en el ejercicio. La redacción de la ley que se abroga generaba incertidumbre respecto a si la PTU de las empresas pagada era un concepto que formaba o no parte de la determinación de la utilidad fiscal.

Es criticable que la precisión mencionada en el párrafo anterior no se hizo en el artículo que regula la determinación de la pérdida fiscal que las personas morales pueden incurrir en un ejercicio.

—

Conforme a la nueva ley, la pérdida fiscal se obtendrá de la diferencia entre los ingresos acumulables del ejercicio y las deducciones autorizadas, cuando el monto de estas últimas sea mayor y el resultado obtenido se incrementará, en su caso, con la PTU pagada en el ejercicio. No obstante, esta disposición no aclara de manera específica que se producirá una pérdida fiscal, en el caso en que los ingresos acumulables sean mayores a las deducciones autorizadas, y la PTU pagada en el ejercicio que se disminuye resulte mayor al exceso de los ingresos sobre las deducciones.

Desde nuestro punto de vista, es deseable que se hubiera incorporado a la nueva ley la disposición contenida en el Reglamento de la ley que se abroga y que aclaraba esta problemática.

Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU)

[Art. 9, Noveno Transitorio, XXXIV]

La ley que se abroga contiene un procedimiento específico para la determinación de la base gravable de la PTU de las empresas, mismo que incluye, entre otros conceptos, el reconocimiento de los dividendos percibidos de otras personas morales residentes en México y excluye, entre otras partidas, los efectos inflacionarios y fluctuaciones cambiarias. De dicho procedimiento resulta una base gravable distinta de la base gravable para la determinación del impuesto sobre la renta.

En la nueva ley se pretende homologar la base para determinar la PTU de las empresas con la utilidad fiscal que sirve para la determinación del impuesto sobre la renta.

En este sentido, se precisa que para determinar la renta gravable de la PTU, las personas morales residentes en México no disminuirán la propia PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar. Asimismo, se establece que los contribuyentes podrán disminuir aquellas cantidades que no sean deducibles en materia de impuesto sobre la renta, por concepto de remuneraciones exentas para los trabajadores, conforme a la nueva restricción a la deducibilidad de estos pagos que se comenta en estos Tópicos Fiscales.

Según se establece en la Exposición de Motivos, esta homologación de bases obedece a que la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el procedimiento para determinar la renta gravable para la PTU de las empresas contenido en la ley que se abroga resulta inconstitucional, al arrojar un resultado diferente a la utilidad fiscal gravable para efectos del impuesto sobre la renta.

Sin embargo, conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, es claro que sigue existiendo una diferencia entre la base para determinar la PTU de las empresas y la utilidad fiscal gravable para efectos del impuesto sobre la renta, lo que provoca que el nuevo procedimiento resulte inconstitucional de acuerdo con la propia jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Mediante disposición transitoria se señala atinadamente que aquellos contribuyentes que al 31 de diciembre de 2013 hubieran aplicado la deducción inmediata de inversiones de activo fijo, para calcular la PTU a partir del ejercicio de 2014, deberán considerar la deducción de dichos activos que les hubiera correspondido, en la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión los porcentajes establecidos en la nueva ley.

—

Liquidación de sociedades

[Art. 12]

La ley prevé que se entenderá que una persona moral residente en México se liquida, cuando deje de ser residente en México en los términos del Código Fiscal o conforme a lo previsto en un tratado para evitar la doble tributación celebrado por México. Para estos efectos, la ley establece la necesidad de nombrar un representante legal que deberá cumplir con diversas obligaciones.

Al respecto, la ley que se abroga preveía que el representante legal antes mencionado sería responsable solidario por las contribuciones que debía pagar la persona moral residente en México que se liquidaba, eliminándose tal responsabilidad en el caso de que dicha persona moral presentara un dictamen formulado por un contador público registrado, en el que se indicara que el cálculo del impuesto había sido realizado de acuerdo con las disposiciones fiscales.

A partir del ejercicio de 2014 se elimina la excepción señalada en el párrafo anterior, por lo que la responsabilidad solidaria del representante legal que se designe para estos casos se mantendrá durante todo el plazo en el que las autoridades pueden ejercitar sus facultades, respecto de las contribuciones que la persona moral que se liquida deba pagar. Esta medida nos parece criticable, pues impone una responsabilidad solidaria al liquidador respecto de todas las contribuciones a cargo de la persona moral que se liquida lo cual excede el alcance de su actuación.

Constancias de fideicomisos empresariales

[Art. 13]

Cuando se realicen actividades empresariales a través de un fideicomiso, se establece la obligación para la fiduciaria de expedir a los fideicomisarios o fideicomitentes, en su caso, un comprobante fiscal en el que consten los ingresos y retenciones derivados de la realización de las citadas actividades.

Ingresos Acumulables

Enajenaciones a plazos

[Art. 16, 45, V, 27, XVI, Noveno Transitorio, XI]

Se elimina la opción que permitía a las personas morales residentes en México que realizaran enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal, considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio cobrado durante el mismo, en lugar de la totalidad del precio pactado.

Según se establece en la Exposición de Motivos, dicha opción distorsionaba la base del impuesto sobre la renta, provocando inequidad respecto al resto de los sectores de contribuyentes, con la consecuente reducción y diferimiento del impuesto.

Consideramos injustificada la eliminación de la citada opción, ya que las enajenaciones a plazo debían realizarse con el público en general a efecto de ser susceptibles de aplicar la opción de diferimiento a cobro, situación que no afecta el principio de la simetría fiscal, puesto que por la naturaleza de la contraparte (público en general), éstos no reconocen una deducción por la celebración de las enajenaciones a plazo.

Como consecuencia de las modificaciones antes mencionadas, se afecta de manera importante a varios sectores económicos que realizan recurrentemente ventas a plazo con el público en general, al anticiparles el reconocimiento de sus ingresos y, consecuentemente, dejándose de reconocer su verdadera capacidad contributiva, lo cual pudiera tener un impacto en los precios en que se venden los productos a los consumidores finales.

Adicionalmente, los contribuyentes que estarán obligados a acumular sus ingresos conforme al régimen general, ahora también deberán cumplir los requisitos que resultan aplicables para la deducción de pérdidas por créditos incobrables, situación que, para este tipo de operaciones que se realizan con el público en general, resulta complicada y costosa en la mayoría de las ocasiones.

A través de disposiciones transitorias se establece que aquellos contribuyentes que hubieran celebrado enajenaciones a plazo hasta el 31 de diciembre de 2013, respecto de las cuales hubieran optado por acumular únicamente la parte del precio efectivamente cobrado y que aún tengan cantidades pendientes de acumular, por todas esas enajenaciones deberán continuar aplicando las disposiciones de la ley que se abroga, hasta en tanto acumulen la cantidad pendiente de cobro del precio pactado.

Se prevé que el impuesto sobre la renta que derive de la acumulación de las cantidades que se cobren a partir de 2014, por las citadas enajenaciones a plazo celebradas hasta el 31 de diciembre de 2013, se podrá enterar en dos partes iguales: el 50% en el ejercicio en que se acumule el ingreso y el 50% restante en el ejercicio siguiente. El impuesto correspondiente al 50% que se difiere al ejercicio siguiente, debe enterarse debidamente actualizado desde el mes en el que se ejerce la opción y hasta el mes en que se efectúe su pago.

Para estos efectos, se señala que el impuesto que se podrá diferir será el que corresponda a la proporción que representen las enajenaciones a plazo, respecto de la totalidad de las operaciones que realice el contribuyente en el periodo correspondiente.

Consideramos desafortunada la redacción del procedimiento para la determinación de la proporción antes señalada y su aplicación, lo cual pudiera dar lugar a distintas interpretaciones respecto a los montos a diferirse.

Como consecuencia de la eliminación de la opción señalada en los párrafos anteriores, acertadamente se ajusta la disposición que prevé los conceptos que se consideran como créditos para fines del cálculo del ajuste anual por inflación, para que a partir del ejercicio de 2014 sea claro que los créditos derivados de las enajenaciones a plazo que se lleven a cabo, se consideren como tales para fines de la determinación del citado ajuste.

Desafortunadamente, en materia de los requisitos de las deducciones autorizadas, no se modifica la disposición que prevé que tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos, dichas remuneraciones se deduzcan en el ejercicio en que dichos abonos se cobren. Esperamos que este error se corrija mediante la emisión de una regla de carácter general.

Por lo que respecta al costo de lo vendido, se modifica la disposición que establecía que la deducción identificada con el bien que se enajenaba a plazos, se tenía que efectuar en la proporción que representara el ingreso cobrado en el ejercicio, respecto del total del precio

pactado. Por consecuencia, y en congruencia con la modificación al régimen en estudio, a partir del ejercicio de 2014, los contribuyentes que enajenen bienes a plazo deducirán el 100% del costo de lo vendido en el ejercicio en que se lleve a cabo la enajenación.

Determinación del costo fiscal de acciones

[Art. 22]

La nueva ley contempla la aplicación de un procedimiento para la determinación del costo fiscal de acciones, independientemente del periodo de tenencia accionaria. Este cálculo corresponde al procedimiento que, conforme a la ley que se abroga, se utilizaba al determinar el costo fiscal de acciones con tenencias mayores a 12 meses, el cual consideraba, para obtener el monto original ajustado de las citadas acciones, en términos generales, el costo comprobado de adquisición, las diferencias en los saldos de las Cuentas de Utilidad Fiscal Neta (CUFINES), las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos pagados, las diferencias en los saldos de las Utilidades Fiscales Netas (UFINES) negativas pendientes de disminuir y las pérdidas fiscales generadas antes de la tenencia accionaria pero amortizadas durante dicha tenencia.

Según se establece en la Exposición de Motivos, la aplicación de un solo procedimiento de cálculo a partir del ejercicio de 2014, es congruente con el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en esta materia, respecto de la inequidad tributaria que provocaba el hecho de que existieran dos procedimientos para la determinación del costo fiscal de acciones, dependiendo del periodo de tenencia accionaria.

No obstante, en la nueva ley se establece como una opción para los contribuyentes que tengan acciones con una tenencia de hasta 12 meses, la posibilidad de determinar el costo fiscal conforme al procedimiento simplificado, que para cuantificar el monto original ajustado, únicamente considera el costo comprobado de adquisición actualizado disminuido con los reembolsos de capital y los dividendos o utilidades pagados a los accionistas, debidamente actualizados, correspondientes al periodo de tenencia de las acciones.

Enajenaciones de acciones a costo fiscal

[Art. 24]

Como consecuencia de las modificaciones efectuadas al Código Fiscal, respecto de la emisión de dictámenes sobre los estados financieros y la presentación de la declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente, se precisa que las sociedades que participen en una reestructuración que implique la enajenación de acciones a un valor equivalente a su costo fiscal, deberán presentar la declaración informativa antes mencionada por el ejercicio en que se efectúe la reestructura, en caso de que estén obligados a presentar dicha información. Si las sociedades que participan en la reestructura no están obligadas a presentar la declaración informativa, deberán presentar el dictamen de sus estados financieros como lo tenían que hacer conforme a la ley que se abroga.

Mediante disposiciones transitorias del Código Fiscal se señala que las solicitudes de traspaso a costo fiscal presentadas con anterioridad al 1° de enero de 2014, se tramitarán en los términos previstos en la ley que se abroga.

Ingreso por adquisición de créditos

[Art. 18]

Como una medida de control en la nueva ley, se establece que las personas morales residentes en México o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que adquieran de un residente en el extranjero derechos de crédito a cargo de personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, deberán reconocer como ingreso acumulable los intereses derivados de los citados créditos devengados a favor de los enajenantes residentes en el extranjero.

Lo anterior, salvo que se demuestre que los residentes en el extranjero pagaron el impuesto sobre la renta correspondiente por dichos intereses, en los términos previstos en el Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

En este sentido, este nuevo supuesto de acumulación hace referencia a los intereses devengados a favor del enajenante residente en el extranjero, concepto que incluye tanto los rendimientos (interés ordinario) derivados de los derechos de crédito como la ganancia que, en su caso, se hubiera detonado en su enajenación, misma que califica como interés en términos de las disposiciones fiscales.

Por lo anterior, consideramos que esta medida pudiera estar dirigida a aquellas enajenaciones de créditos efectuadas por residentes en el extranjero que no se encuentren gravadas conforme a lo establecido en algunos tratados para evitar la doble tributación que México tiene celebrados, en cuyo caso, pudieran estarse desconociendo los beneficios establecidos en dichos tratados.

Resulta criticable que se traslade la causación del impuesto sobre la renta a las personas morales residentes en México o a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país adquirentes de los créditos, cuando los ingresos fueron devengados por el enajenante residente en el extranjero, lo que implica gravar un patrimonio ajeno al del contribuyente, situación que pudiera resultar inconstitucional.

Deudas perdonadas en concurso mercantil

[Art. 15]

Se establece que el tratamiento fiscal aplicable a los contribuyentes sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, consistente en permitirles no reconocer como ingreso acumulable la diferencia que exista entre las deudas que sean perdonadas conforme al convenio suscrito con los acreedores reconocidos y el monto de sus pérdidas fiscales pendientes de disminuir, no resultará aplicable cuando la deuda perdonada provenga de transacciones efectuadas entre y con partes relacionadas.

Desde nuestro punto de vista, se limita injustificadamente la aplicación del tratamiento fiscal antes citado a las deudas perdonadas que provengan de operaciones efectuadas con partes relacionadas, cuando las condonaciones se hubieran otorgado en condiciones similares a las que se hubieran pactado con partes independientes, lo cual constituye un tratamiento discriminatorio y, en consecuencia, pudiera tener vicios de inconstitucionalidad.

Deducciones Autorizadas

Sueldos y salarios

[Art. 27, III, V]

La ley que se abroga establece una excepción para los contribuyentes que realizaban pagos por concepto de sueldos y salarios, incluyendo aquéllos cuyo monto excediera de \$2,000, de cumplir con el requisito de efectuarlos vía transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los denominados monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

En la nueva ley se elimina la excepción mencionada en el párrafo anterior, por lo que a partir del ejercicio de 2014, los pagos por concepto de sueldos y salarios cuyo monto exceda de \$2,000 deberán efectuarse a través de los medios antes señalados, para que sean deducibles.

Consideramos desafortunada la eliminación de esta excepción, ya que pudiese representar obstáculos en la operación diaria de ciertos sectores formales de la economía, que tienen la necesidad de contratar a trabajadores eventuales y que tienen una elevada rotación de personal.

Asimismo, se incorpora como requisito para que las personas morales residentes en México puedan efectuar la deducción de los pagos por concepto de sueldos y salarios, el que dichas erogaciones consten en comprobantes fiscales digitales por internet (CFDIs) emitidos en términos del Código Fiscal. Adicionalmente, se establece que en los CFDIs deberán constar las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente. La obligación de expedir y entregar estos comprobantes es a cargo del patrón.

A diferencia de otras obligaciones formales que se mencionarán más adelante en estos Tópicos Fiscales, cuyo cumplimiento se difiere hasta el 31 de diciembre de 2016, dada la desafortunada redacción de las disposiciones transitorias de la nueva ley, no resulta claro si los comprobantes fiscales antes señalados deberán ser expedidos y entregados por los patrones a partir del ejercicio de 2014, o bien, a partir del ejercicio de 2017, por lo que sería de esperarse que dicha situación se aclare por la autoridades fiscales a la brevedad.

Pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores

[Art. 28, XXX]

Una disposición que sufrió diversas modificaciones durante el proceso legislativo es la relativa a la limitante que se estableció para la deducción de los pagos que son considerados como ingresos exentos para el trabajador.

La nueva ley establece que dichos pagos serán deducibles únicamente por la cantidad que resulte de aplicar el factor de 0.47 al monto de que se trate. No obstante, este factor para la deducibilidad será del 0.53 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para éstos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Esta reforma resulta criticable desde varias perspectivas. En primer lugar, en la Exposición de Motivos se vincula su origen con la desaparición del impuesto empresarial a tasa única y del impuesto a los depósitos en efectivo, buscando generar un efecto de simetría con el régimen que resultaba aplicable en el caso del primero de dichos impuestos, circunstancia que es poco veraz, pues existen muchos contribuyentes que consistentemente determinaron un impuesto sobre la renta mayor al impuesto empresarial a tasa única y que por tanto no tendrían por qué absorber un efecto de no deducibilidad en un impuesto que no causaron.

Adicionalmente, los porcentajes que finalmente fueron aprobados en el Congreso, no guardan relación con el diferencial que existía entre la tasa aplicable para la determinación del impuesto sobre la renta y la del impuesto empresarial a tasa única, como ocurría con la propuesta original, por lo que la supuesta relación con la derogación de este último gravamen no es explicable.

Por otra parte, hay que considerar que se limita la deducción de conceptos cuyo pago a los trabajadores resulta obligatorio para los patrones como consecuencia de sus obligaciones legales en materia laboral, como es el caso de gratificaciones anuales, pagos por separación, horas extras, primas vacacionales y PTU, entre otros, o bien, por tratarse de prestaciones contenidas en los contratos colectivos que tengan celebrados con sus trabajadores.

Incluso, el concepto de ingreso exento para el trabajador puede comprender conceptos tales como viáticos, primas de seguros de vida y de gastos médicos, entre otros.

También resulta criticable que no se establezca el procedimiento que los patrones deben llevar a cabo para determinar si les resulta aplicable el factor de 0.53 para la deducibilidad de los pagos, en sustitución del factor de 0.47.

Es decir, no resulta claro si esta medición en cuanto a la modificación de las prestaciones, debe efectuarse tomando en consideración a los trabajadores de manera individual; comparando el total del monto desembolsado por este concepto en cada ejercicio; o bien mediante la determinación de un promedio ponderado.

De esta manera, se establece una limitación a la deducción de uno de los principales gastos del contribuyente, los cuales, conforme a lo sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, afecta una deducción estructural del impuesto (aquella que no puede ser desconocida por el legislador), lo que significa que la limitante podría resultar inconstitucional.

Además, resulta criticable que no se exceptuara de esta limitante a las personas morales con fines no lucrativos con autorización para recibir donativos deducibles, en virtud de que dichas personas nunca causaron el impuesto empresarial a tasa única y ahora deberán considerar como remanente distribuible ficto el importe de las erogaciones que realicen que sean no deducibles.

Aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones

[Art. 25, X]

Se limita la deducción de las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de dicha ley; de tal forma que sólo podrá deducirse un 47% del monto de la aportación realizada en el ejercicio de que se trate.

Las aportaciones en cuestión podrán deducirse en un 53% cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores, que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior.

Resulta criticable que se restrinja la posibilidad de deducir la totalidad de las aportaciones, puesto que las cantidades que se aportan para la creación o incremento de los fondos no se determinan arbitrariamente, sino conforme a estudios actuariales.

Adicionalmente, al establecerse esta limitante no se consideró que los beneficiarios de los fondos se encontrarán exentos de manera parcial cuando perciban las pensiones o jubilaciones, mientras que el castigo de no deducibilidad se aplica sobre la totalidad de las aportaciones basado en un porcentaje arbitrario, circunstancia que produce un efecto asimétrico entre la deducción y el efecto imponible para los trabajadores, y que muy probablemente inhibirá la implementación de este tipo de prestaciones.

Tal como ocurre en el caso de la deducción de pagos que sean ingresos exentos para los trabajadores, resulta criticable que no se establezca el procedimiento que debe llevarse a cabo para determinar si el porcentaje de deducción que resulta aplicable es del 47%, o bien, del 53%, como se explicó en dicho apartado.

Cuotas pagadas al IMSS por cuenta de trabajadores

[Art. 28, I]

No será deducible el pago de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social que sea efectuado por los patrones cuando su pago sea a cargo de los trabajadores.

Consideramos criticable esta medida, puesto que las cuotas a cargo de los trabajadores absorbidas por los patrones usualmente benefician a los trabajadores de menores ingresos y la no deducibilidad de las mismas repercutirá desfavorablemente en la carga fiscal de los patrones, provocando que esta clase de prestaciones se eliminen cuando ello sea jurídicamente viable.

Cabe recordar que existen casos en los que el pago de estas cuotas es obligatorio para los patrones conforme a lo establecido en los contratos colectivos de trabajo que hayan celebrado, o bien, conforme a lo que dispone la Ley del Seguro Social.

Por otra parte, se establece que serán deducibles las cuotas a cargo de los patrones establecidas en la Ley del Seguro del Desempleo que a la fecha de emisión de estos Tópicos Fiscales no se encuentra vigente.

Vales de despensa

[Art. 27, XI]

Los vales de despensa otorgados a trabajadores serán deducibles, siempre que su entrega se haga a través de monederos electrónicos autorizados por el SAT. Desde luego, es necesario que también se cumplan los requisitos aplicables a las erogaciones destinadas a la previsión social.

—

De acuerdo con la Exposición de Motivos, esta limitante busca controlar que los vales sean utilizados directamente por el trabajador, evitando que sean aprovechados indebidamente como un instrumento de cambio o de transacción comercial.

Comprobantes

[Art. 27, III]

Con motivo de las modificaciones efectuadas al Código Fiscal y que también se analizan en estos Tópicos Fiscales, se elimina la disposición contenida en la ley que se abroga que establecía que los contribuyentes podían optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas, los originales de los estados de cuenta en los que se consignaran los pagos respectivos mediante cheques; trasposos de cuenta en instituciones de crédito o casas de bolsa; tarjetas de crédito, de débito o de servicios.

Lo anterior implica que a partir del ejercicio de 2014, es necesario que todas las deducciones estén amparadas con CFDIs emitidos por el proveedor o prestador del servicio, a fin de que las mismas puedan ser consideradas como una deducción.

Comprobantes en préstamos

[Art. 27, VII]

En relación con la deducción de los intereses por capitales tomados en préstamo, se incorpora como un requisito para su deducción que las personas que a su vez otorguen préstamos a terceros, a sus trabajadores o funcionarios o a sus socios o accionistas, expidan y entreguen a quienes hayan otorgado el préstamo los CFDIs correspondientes a dichas operaciones.

Erogaciones pagadas con cheque

[Art. 27, VIII]

Se incorpora al texto de la nueva ley la disposición reglamentaria que prevé, entre otros casos, que los pagos que a su vez sean ingresos para personas físicas y coordinados, así como los pagos por concepto de donativos efectuados mediante cheque nominativo, se deduzcan al momento en que los cheques sean cobrados, aun cuando hayan transcurrido más de cuatro meses entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre el cheque, si ambas fechas corresponden al mismo ejercicio fiscal.

Mercancías que hubieran perdido su valor

[Art. 27, XX]

En materia de deducción de mercancías que hubieran perdido su valor, se modifica el requisito relativo a que, previo a su destrucción, las mismas se ofrecieran en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles. Ahora se especifica que el requisito de ofrecer en donación este tipo de mercancías únicamente resulta aplicable tratándose de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud.

Asimismo, se incorpora en el texto legal lo que previamente ya se había establecido en una regla miscelánea, aclarando que no se podrán ofrecer en donación aquellos bienes que en términos de otro ordenamiento jurídico, relacionado con el manejo, cuidado o tratamiento de dichos bienes, prohíba expresamente su venta, suministro, uso o establezca otro destino para los mismos.

Consideramos adecuadas dichas modificaciones, ya que resuelven algunos problemas prácticos que se habían presentado para ciertos contribuyentes que, debido a la particularidad de sus productos, se encontraban imposibilitadas para ofrecerlos en donación conforme a las disposiciones contenidas en otros ordenamientos legales, como pudiera ser el caso de la industria farmacéutica.

No deducibles BEPS

Como se mencionó anteriormente el informe adicional publicado en julio de 2013, por la OCDE respecto del tema conocido como BEPS por sus siglas en Inglés, que tiene como objetivo atender la preocupación que existe en el ámbito internacional respecto a la erosión de la base gravable por las operaciones realizadas entre empresas transnacionales, cubre el plan de acción que se deberá seguir para evitar que las empresas multinacionales transfieran utilidades a jurisdicciones de baja imposición.

Conforme a la Exposición de Motivos, dentro del plan de acción BEPS, la OCDE recomienda que los países desarrollen disposiciones que permitan neutralizar los efectos de instrumentos financieros y entidades híbridas que no son tratados bajo los mismos parámetros por las legislaciones fiscales de diferentes países, aprovechando dichas diferencias entre el derecho interno y extranjero para tomar una ventaja fiscal que el legislador nunca tuvo la intención de otorgar.

Por lo anterior, a fin de seguir las recomendaciones contenidas en el documento elaborado por la OCDE para combatir el BEPS, en la nueva ley se incluyen ciertas disposiciones que buscan evitar prácticas elusivas y proteger la integridad del sistema fiscal mexicano; no obstante, la aplicación de estas recomendaciones no considera adecuadamente que estos documento preparados por la OCDE no tienen aún su forma final, por lo que parece a todas luces precipitado la adopción de manera unilateral de esta clase de medidas.

Pagos a partes relacionadas

[Art. 28, XXIX]

Tratándose de pagos a cargo de personas morales residentes en el país, se incorporan en la nueva ley, como partidas no deducibles, los pagos que se efectúen y que también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero.

Se establece que esta limitante no resultará aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago, acumule los ingresos generados, por el contribuyente ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

Consideramos que el supuesto relativo a los pagos que se efectúen y a su vez sean deducibles para una parte relacionada residente en México, es prácticamente de imposible actualización, considerando las disposiciones fiscales aplicables en México, por lo que, en nuestra opinión, la referencia realizada a dichos pagos a residentes en México, pudiera tener por objeto el evitar la que se considere como la aplicación de una medida discriminatoria, en términos de lo establecido en los tratados para evitar la doble tributación celebrados por México.

—

Pagos a extranjeros por intereses, regalías y asistencia técnica

[Art. 28, XXXI]

Se incorporan nuevos supuestos para considerar como no deducibles los pagos por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica que se realicen a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, siempre y cuando dichos pagos se encuentren en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a. Que la entidad extranjera que percibe el pago califique como transparente para efectos fiscales. Este supuesto no será aplicable en la medida y proporción que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente estén sujetos a un impuesto sobre la renta por los ingresos percibidos a través de dicha entidad extranjera y que el pago hecho por el contribuyente sea igual al que hubieren pactado partes independientes en operaciones comparables.
- b. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio en que se ubique la entidad extranjera perceptora de los pagos en cuestión.
- c. Que la entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable de conformidad con las disposiciones extranjeras que le sean aplicables. Para estos efectos, se precisa que el pago incluye el devengo de una cantidad a favor de cualquier persona y, cuando el contexto así lo requiera, cualquier parte de un pago.

Para estos efectos, la disposición prevé que se entenderá por control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona.

Resulta criticable que para la exclusión señalada en el inciso a) anterior, únicamente se reconozca la transparencia fiscal de la entidad extranjera al nivel de sus accionistas o asociados directos, sin reconocer también aquellas estructuras corporativas en las que los socios o asociados sujetos al pago del impuesto se encuentran en un nivel corporativo distinto.

Por la desafortunada redacción que se utilizó en la disposición que limita la deducción de los pagos antes mencionados, será necesario analizar en cada caso particular su alcance y ámbito de aplicación.

Pagos sujetos a REFIPRES

[Art. 28, XXIII]

Aun cuando en la nueva ley se mantienen como partidas no deducibles los pagos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como a cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que se demuestre que dichos pagos se encuentran pactados a valores de mercado, se incorpora una nueva limitante en la deducción de este tipo de pagos.

—

En efecto, con independencia de que los pagos antes mencionados sujetos a regímenes fiscales preferentes estén pactados a valores de mercado, se deberá atender a los nuevos supuestos que se incorporan en la ley y que se mencionan en el apartado anterior, respecto a los pagos por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica, a fin de determinar si los mismos califican como conceptos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Declaraciones informativas en materia de IVA

[Art. 27, XVIII]

Se incorpora como un requisito adicional para las deducciones autorizadas, que las personas morales residentes en México presenten ciertas declaraciones informativas de impuesto al valor agregado, relativas a la información de las personas a las que les hubieren efectuado retenciones por concepto de este impuesto y la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto en las operaciones efectuadas con sus proveedores, en los plazos establecidos para la presentación de las declaraciones informativas en materia de impuesto sobre la renta.

Resulta criticable que se establezca como requisito de las deducciones autorizadas el cumplimiento de obligaciones previstas en otra ley, como en el caso que se comenta.

La nueva ley mantiene la posibilidad de que en caso de que las autoridades fiscales requieran a los contribuyentes las declaraciones informativas en materia de impuesto sobre la renta, no se considerará incumplido el requisito de haber presentado en tiempo dichas declaraciones, siempre que se presenten dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el requerimiento; sin embargo, consideramos que es incongruente el hecho de que esta facilidad no se haga extensiva a la presentación de las declaraciones informativas en materia de impuesto al valor agregado.

Consumo en restaurantes

[Art. 28, XX]

Tratándose de consumos efectuados en restaurantes, el monto máximo que podrá ser deducido ascenderá al 8.5%. En la ley que se abroga, la cantidad deducible era equivalente al 12.5% del consumo realizado.

Deducción en renta de automóviles

[Art. 28, XIII]

Se establece que los pagos por concepto de uso o goce temporal de automóviles estarán limitados a un monto que no excederá de \$200 diarios por unidad.

En la ley que se abroga se establecía que la deducción por dicho concepto no podía exceder de \$165 diarios; no obstante, mediante un Decreto Presidencial se permitía deducir dichos gastos hasta por un importe de \$250 diarios por unidad.

Es criticable que tales importes no guardan relación con los valores de mercado de renta de automóviles.

—

Donativos a la Federación, entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados

[Art. 27, I]

Se establece un tope máximo a la deducción de donativos que los contribuyentes efectúen a favor de la Federación, las entidades federativas, municipios y sus organismos descentralizados, fijado en el 4% de la utilidad fiscal obtenida por personas morales en el ejercicio inmediato anterior; o bien, el 4% de los ingresos acumulables obtenidos por las personas físicas en el ejercicio inmediato anterior el que resulte menor.

Inversiones

Deducción de automóviles

[Art. 36, II]

Se disminuye el monto máximo deducible tratándose de la inversión en automóviles de la cantidad de \$175,000 a \$130,000, sin considerar el impuesto al valor agregado. Cabe recordar que en el caso de automóviles, los gastos relacionados son deducibles solamente en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible, respecto de su valor de adquisición.

En la Exposición de Motivos se menciona que la disminución tiene por objeto reducir la erosión de la base gravable que dicha deducción implica, indicando, además, que su aplicación no tendrá un impacto directo en la industria automotriz, en virtud de que el límite de la deducción no guarda una correlación con el aumento o disminución en la venta de automóviles, situación que resulta claramente cuestionable.

Gastos preoperativos sector minero

[Art. 33, II]

En el caso de contribuyentes dedicados a la explotación de yacimientos de mineral, se elimina la posibilidad de deducir las erogaciones realizadas en periodos preoperativos en el ejercicio en que se realizaban. A partir de 2014 dichas erogaciones serán deducibles en línea recta a la tasa del 10% anual.

Costo de lo Vendido

[Arts. 39, 41 y 42]

En materia de costo de lo vendido, los principales cambios respecto del régimen previsto en la ley que se abroga, son los siguientes: a) la eliminación del sistema de costeo directo; y b) la eliminación del uso de la fórmula de asignación del costo denominado últimas entradas primeras salidas (UEPS).

En nuestros Tópicos Fiscales XXIII-2004 destacamos el cambio de la deducción de las mercancías, materias primas, productos semi-terminados o terminados, al momento de su adquisición, por la deducción del costo de dichos bienes hasta el momento en que se enajenen. Para efectos de la determinación del costo de lo vendido, se incluyeron en la ley que se abroga y en su reglamento diversos conceptos que se prevén en los principios contables contenidos en las Normas de Información Financiera.

En la Norma de Información Financiera C-4 "Inventarios", en vigor para los ejercicios que inicien a partir del 1º de enero de 2011, se eliminaron el costeo directo como un sistema de valuación y el método de valuación UEPS, por lo que las modificaciones a las disposiciones que regulan la deducción del costo de lo vendido en la nueva ley resultan congruentes con dichas modificaciones.

Adicionalmente, con motivo de la eliminación de la deducción inmediata, se elimina también la posibilidad de no incluir en el costo de lo vendido la deducción de este tipo de inversiones que estuvieran directamente relacionadas con la producción de mercancías o la prestación de servicios.

Inventarios acumulables

[Noveno Transitorio, XII]

Debe recordarse que como regla general, los contribuyentes que mantenían inventarios al 31 de diciembre de 2004 y que se dedujeron en el ejercicio fiscal en que se adquirieron, no podían deducir el costo de lo vendido de esos inventarios.

No obstante, se estableció un régimen opcional que permitió que los contribuyentes que acumularan a sus demás ingresos el valor de sus inventarios al 31 de diciembre de 2004 conforme al procedimiento particular previsto para tales efectos, dedujeran el costo de lo vendido de esos inventarios conforme se fueran enajenando las mercancías.

Al respecto, mediante disposición transitoria, la nueva ley prevé que para determinar el costo de lo vendido, los contribuyentes que hubieran optado por acumular el valor de sus inventarios en los términos ya mencionados, y que todavía no hubieran acumulado la totalidad de esos inventarios, deberán seguir aplicando lo establecido en las disposiciones transitorias correspondientes contenidas en la ley que se abroga.

Efectos inflacionarios

Considerando que se trata de una nueva ley del impuesto sobre la renta, resulta criticable que no se permita la actualización del costo de lo vendido, tomando en cuenta los precedentes judiciales que se emitieron al amparo de la ley que se abroga. Dichos precedentes judiciales establecen la posibilidad de reconocer la inflación que impacta el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semi-terminados o terminados, que forman parte del costo de lo vendido, mediante la actualización de dichos valores hasta el momento en que se lleve a cabo la enajenación del bien que se produzca o se comercialice, limitado a aquellos casos en los que la compra de la mercancía y su venta tengan lugar en ejercicios distintos, lo cual viola el principio de proporcionalidad tributaria contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Pérdidas Fiscales

[Noveno Transitorio, VI]

Mediante disposición transitoria se reconoce que las personas morales residentes en México que hubiesen sufrido pérdidas fiscales con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, podrán disminuir el saldo pendiente de amortizarse en los términos previstos en la nueva ley.

Obligaciones de las Personas Morales

[Art. 76, Noveno Transitorio, IX y X]

A través de disposición transitoria, se establece que los contribuyentes obligados a presentar declaraciones informativas en los términos de la ley que se abroga, deberán presentar las correspondientes al ejercicio de 2013, a más tardar el 15 de febrero de 2014.

Por otra parte, la obligación de presentar las declaraciones informativas que se mencionan a continuación no se incorpora en el texto de la nueva ley, lo que obedece a una medida de simplificación administrativa según se establece en la Exposición de Motivos:

- a. Retenciones a personas físicas con ingresos por actividades profesionales.
- b. Operaciones con clientes y proveedores.
- c. Retenciones de impuesto sobre la renta y pagos efectuados a personas residentes en el extranjero.
- d. Personas a las que se hubieran otorgado donativos.
- e. Retenciones a personas físicas con ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (incluso cuando se obtienen a través de fideicomisos).
- f. Retenciones a personas físicas con ingresos por concepto de premios.
- g. Pagos por concepto de dividendos o utilidades distribuidos.

Sin embargo, mediante disposición transitoria se establece la obligación de seguir presentando las declaraciones informativas antes mencionadas, a partir del 1° de enero de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, por lo que en realidad en el corto plazo no se presenta la pretendida simplificación administrativa.

Adicionalmente, mediante disposiciones transitorias se establece que a partir del 1° de enero de 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2016, la obligación de expedir, entre otras, las constancias que a continuación se mencionan, cuya obligación se mantiene en la nueva ley, se deberá cumplir en los términos de la ley que se abroga:

- a. De pagos efectuados a residentes en el extranjero que constituyan ingresos de fuente de riqueza ubicada en México.
- b. De pagos de dividendos o utilidades distribuidos.
- c. De remuneraciones a las personas que les presten servicios personales subordinados.
- d. De pagos por concepto de premios.

Por otra parte, se eliminó la facilidad que tenían las personas morales que emitían sus CFDIs a través de la página de Internet del SAT, de tener por presentada su declaración anual del ejercicio con la presentación del dictamen fiscal del año correspondiente.

Asimismo, se eliminó la obligación de llevar el registro de las inversiones por las que se hubiera aplicado el estímulo de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, lo cual resulta obvio considerando la eliminación de dicho estímulo fiscal.

Se precisa también que los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales, en los términos previstos en el Código Fiscal, seguirán teniendo la obligación de dar a conocer en la Asamblea General Ordinaria de Accionistas, el reporte en el que se informe

sobre el cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo en el ejercicio al que corresponde el dictamen. Esta obligación no resulta aplicable a las personas morales que estén obligadas a presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal, de conformidad con las modificaciones efectuadas al Código Fiscal.

Se aclara que las personas morales deberán emitir comprobantes fiscales a favor de las personas físicas a las que distribuyan rendimientos o anticipos y que sean miembros de sociedades cooperativas de producción, o bien, de sociedades y asociaciones civiles.

Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN)

[Art. 77]

Para la determinación de la utilidad fiscal neta (UFIN) del ejercicio que se adiciona al saldo de la CUFIN, se incorpora un procedimiento de ajuste que resulta aplicable a las personas morales que tuvieron la obligación de acumular los montos proporcionales de los impuestos pagados en el extranjero, de conformidad con los lineamientos que ya se analizaron previamente en estos Tópicos Fiscales para el acreditamiento del impuesto sobre la renta pagado por las sociedades residentes en el extranjero en un primero y segundo niveles corporativos, que distribuyeron dividendos a las personas morales residentes en México.

En términos generales, el procedimiento consiste en que, para determinar el monto de la UFIN del ejercicio, las personas morales deberán disminuir el importe del impuesto sobre la renta pagado por sociedades residentes en el extranjero que distribuyan dividendos a las personas morales residentes en el país, el monto que no resulte acreditable en México en los términos de la disposición que regula tal acreditamiento.

Para ello, el monto a disminuir se determinará de la siguiente manera: Al dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, se le adicionará el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en el primer nivel corporativo, así como el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero en el segundo nivel corporativo.

Al resultado obtenido se le disminuirá el dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México, disminuido con la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, así como los impuestos acreditables que correspondan al ingreso que se acumule tanto por el dividendo percibido como por sus montos proporcionales, conforme a los nuevos lineamientos establecidos en la ley.

Consideramos que conforme a este procedimiento, el saldo de la CUFIN refleja las utilidades que ya estuvieron sujetas al pago del impuesto sobre la renta y que efectivamente quedan en la empresa, al eliminar los montos proporcionales que fueron acumulados, correspondientes a los impuestos pagados por sociedades residentes en el extranjero ubicadas en un primer y segundo niveles corporativos que distribuyeron dividendos a favor de personas morales residentes en el país y que no son acreditables en México, cuando el impuesto del país en que se distribuyan los dividendos sea mayor al impuesto sobre la renta mexicano.

—

Es importante resaltar que la redacción de la nueva ley es desafortunada, ya que de manera absurda pudiera llegar a interpretarse que la PTU pagada en el ejercicio debiese ser restada dos veces para la determinación de la UFIN del ejercicio, ya que tal como fue comentado en el apartado correspondiente del presente documento, la citada PTU quedó claramente incluida como uno de las partidas que se deben considerar en el cálculo del resultado fiscal del ejercicio.

Disposiciones transitorias en materia de CUFIN

CUFIN al 2013 y CUFIN a partir del 2014

[Noveno Transitorio, XXX]

Mediante disposición transitoria se establece que el impuesto sobre la renta del 10% aplicable a los dividendos y utilidades percibidos por personas físicas y residentes en el extranjero que se comentará más adelante en estos Tópicos Fiscales, únicamente será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio de 2014 que sean distribuidas por personas morales residentes en México.

Para estos efectos, la disposición transitoria prevé que las personas morales estarán obligadas a mantener la CUFIN con las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013, e iniciar otra CUFIN con las utilidades generadas a partir del 1° de enero de 2014.

Cuando las personas morales o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero no lleven estas dos cuentas por separado o cuando no identifiquen las utilidades mencionadas, se entenderá que las mismas fueron generadas a partir del año 2014.

La redacción de la disposición transitoria es confusa, ya que hace referencia a las utilidades generadas hasta el 31 de diciembre de 2013, lo cual pudiera entenderse que hace referencia a utilidades contables; sin embargo, de la redacción de la disposición también se desprende que el objetivo de identificar dos cuentas de CUFIN, es que el impuesto del 10% por la distribución de dividendos o utilidades no se cause por aquellas utilidades distribuidas que provengan del saldo de la CUFIN generada hasta el 31 de diciembre de 2013.

Consideramos necesario que a través de reglas de carácter general se incluya un procedimiento específico que prevea que aquellos dividendos provenientes de la CUFIN generada hasta el cierre del ejercicio de 2013 y que sean distribuidos a partir del 1° de enero de 2014 a otras personas morales mexicanas ubicadas en otros niveles corporativos superiores, también se considere que forman parte de la CUFIN al 31 de diciembre de 2013 de las sociedades receptoras, a efecto de que dichas utilidades no se graven con el impuesto adicional del 10% al momento de su posterior distribución a personas físicas o residentes en el extranjero.

UFINES de 2001 a 2013

[Noveno Transitorio, XXV]

Mediante disposición transitoria se establece que las UFINES correspondientes a los ejercicios de 2001 a 2013 deberán determinarse en los términos de la ley vigente en el ejercicio fiscal de que se trate, sumando los dividendos o utilidades percibidos y restando los dividendos distribuidos.

Para estos efectos, se prevé que si la suma del impuesto sobre la renta pagado, de las partidas no deducibles y, en su caso, de la PTU del ejercicio de que se trate, sea mayor al resultado fiscal del mismo, la diferencia conocida como UFIN negativa, se disminuirá de la suma de las UFINES al 31 de diciembre de 2013 o, en su caso, de la UFIN de ejercicios siguientes, hasta agotarla.

Consideramos errónea la redacción de dicha disposición transitoria, al incluir dentro de la determinación de las UFINES conceptos tales como dividendos o utilidades percibidos y distribuidos, los cuales únicamente deben ser considerados para la determinación de la CUFIN y no así de las UFINES de un determinado ejercicio.

Resulta criticable que mediante disposición transitoria se obligue a realizar el recálculo de las UFINES, desconociendo importes determinados al cierre del ejercicio de 2013. También es criticable que se incluya la obligación de disminuir la UFIN negativa de 2001, cuando este concepto se incorporó hasta la ley de 2002, situación que incluso ha sido confirmada por la Suprema Corte.

El monto de las UFINES anteriores a 2001 deberá continuar determinándose conforme a la mecánica vigente en cada ejercicio, por lo que, para efectos del recálculo antes mencionado, sí deberá existir un saldo de CUFIN al 31 de diciembre de 2001.

Cuenta de Capital de Aportación (CUCA)

[Noveno Transitorio, XXIV]

Mediante disposiciones transitorias se reconoce que los contribuyentes que hubieran iniciado sus actividades antes de la entrada en vigor de la nueva ley, podrán considerar como saldo inicial de la CUCA, el saldo de dicha cuenta que se hubiera determinado al 31 de diciembre de 2013 conforme al procedimiento previsto en la ley que se abroga.

Régimen Simplificado

[Arts. 74 y 75 y Noveno Transitorio, XXI]

El régimen simplificado previsto por la ley que se abroga no se incorpora a la nueva ley en los mismos términos, por lo que mediante disposición transitoria se establece que las personas morales que tributaron conforme al régimen simplificado vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, seguirán cumpliendo por cuenta de sus integrantes con las obligaciones fiscales que se tengan a esa fecha y a partir del 1° de enero de 2014, los integrantes deberán cumplir con sus obligaciones fiscales de manera individual.

No obstante, en la nueva ley se establece un régimen fiscal especial para las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; a las personas morales de derecho agrario y sociedades cooperativas de producción, y demás personas morales que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, y a las personas morales y sociedades cooperativas de producción que se dediquen a actividades pesqueras exclusivamente.

Este régimen fiscal es muy similar al régimen simplificado contenido en la ley que se abroga; sin embargo, se adicionan ciertos beneficios que incluyen un incremento en el límite de exención previsto en la citada ley para las personas físicas y morales que se dediquen a las actividades mencionadas, señalando que lo que exceda de dicho límite pagará el impuesto considerando una reducción en dicho impuesto del 40% para personas físicas y del 30% para personas morales.

Adicionalmente, las sociedades o asociaciones de productores y las personas físicas y morales sujetas a este régimen, cuyos ingresos no excedan de 20 veces el salario mínimo elevado al año para personas físicas y 40 veces para personas morales, podrán deducir como gasto del ejercicio la adquisición de activos fijos, cargos y gastos diferidos, en lugar de aplicar los porcentajes de deducción de inversiones que se prevén para las personas morales en general.

Llama la atención que en la iniciativa del Ejecutivo, el tratamiento preferencial a estos sectores se había eliminado, y éste fue no sólo reincorporado a la nueva ley por el Congreso de la Unión, sino modificado para prever beneficios adicionales para este tipo de contribuyentes que aquellos previstos por la ley que se abroga.

Resalta también criticable que no se contemple en la nueva ley algún régimen de transición para los contribuyentes que deben dejar de tributar conforme al régimen simplificado previsto en la ley que se abroga, como ha sucedido en el pasado, al eliminar la posibilidad de que contribuyentes tributaran conforme a dicho régimen preferencial.

Estímulos Fiscales

Eliminación de la deducción inmediata de activos fijos

Según la Exposición de Motivos, la eliminación del estímulo que permitía la deducción inmediata de activos fijos obedece a que este beneficio no ha probado ser una forma eficiente para apoyar la inversión para la pequeña y mediana empresa, sino que ha sido utilizado principalmente por las grandes empresas para reducir injustificadamente su carga tributaria.

Resulta criticable la eliminación de este estímulo, pues contrario a lo mencionado en la Exposición de Motivos, son precisamente las pequeñas y medianas empresas las que requieren de este tipo de beneficios al tener menos acceso a fuentes de financiamiento.

Mediante disposiciones transitorias se establece que los contribuyentes que hasta el ejercicio de 2013 hubieran optado por efectuar la deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, no podrán deducir la parte aún no deducida de los mismos.

Sin embargo, se establece que cuando los bienes que se dedujeron de manera inmediata sean enajenados, se pierdan o dejen de ser útiles, los contribuyentes podrán deducir la cantidad que resulte de aplicar al monto original de la inversión actualizado, los porcentajes que resulten conforme al número de años transcurridos desde que se efectuó la deducción y el porcentaje de deducción inmediata aplicado al bien de que se trate, de conformidad con la tabla prevista en la Ley abrogada.

Por otra parte, con la abrogación de este estímulo, se elimina la obligación de adicionar a la utilidad fiscal o de disminuir de la pérdida fiscal, según sea el caso, el importe que se hubiera deducido de manera inmediata para efecto del cálculo del coeficiente de utilidad aplicable para los pagos provisionales del ejercicio fiscal de 2014.

Fideicomisos inmobiliarios FIBRAS

[Art. 187]

A partir del ejercicio 2014 se establecen dos requisitos adicionales para calificar a los fideicomisos que pueden aplicar el estímulo fiscal para los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, conocidos como FIBRAS.

El primero de estos nuevos requisitos establece que cuando en los contratos de arrendamiento se contemplen contraprestaciones determinadas con base en montos variables o referidos a porcentajes, éstos no podrán exceder del 5% del monto total de los ingresos anuales por concepto de rentas del fideicomiso, salvo que dicha contraprestación se determine en función de un porcentaje fijo de las ventas del arrendatario.

La inclusión de este requisito obedece a que, en términos de la Exposición de Motivos, los ingresos que perciben este tipo de fideicomisos deben provenir exclusivamente del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, por lo que se deben delimitar aquellos casos en donde se perciben ingresos por la prestación de servicios adicionales al arrendamiento, pues los mismos provienen de una actividad distinta a la del arrendamiento y, por ende, les debe corresponder un tratamiento fiscal distinto.

Consideramos que la inclusión de este requisito podría desincentivar la implementación o crecimiento de este tipo de fideicomisos en aquellos casos en que dentro de su patrimonio se encuentren inmuebles destinados a la industria hotelera, pues una parte significativa de los ingresos que se obtienen por este tipo de inmuebles está determinada en función a un porcentaje de la utilidad por los servicios que se prestan a los usuarios; situación que obligaría a modificar los términos de los contratos de arrendamiento a efecto de fijar las contraprestaciones por el uso de los inmuebles sobre las ventas, y no sobre la utilidad operativa o alguna otra medida.

Por otra parte, consideramos necesario que se aclare que la excepción del requisito antes señalado resulta aplicable cuando la contraprestación variable se determine con base en los ingresos del arrendatario y no sólo en las ventas, pues no resulta claro si esta excepción aplica exclusivamente en aquellos casos en los que el arrendatario enajene bienes dentro de un inmueble arrendado, cuando en la realidad pudiera darse el caso de que el arrendatario obtenga sus ingresos por la prestación de servicios a sus clientes o usuarios, lo cual es muy común en el contexto de locales comerciales arrendados propiedad de las FIBRAS.

El segundo requisito consiste en que estos fideicomisos se encuentren inscritos en el "Registro de fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles", en los términos de las reglas que al efecto expida el SAT, las cuales esperamos se emitan a la brevedad para que se le otorgue plena certeza del régimen que les resulta aplicable.

Por otra parte, es relevante destacar que a diferencia de lo que ocurre con las acciones que a partir de 2014 se enajenen a través de la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) o en mercados reconocidos, el régimen de exención aplicable a la enajenación de certificados que son emitidos por este tipo de fideicomisos por personas físicas o extranjeros a través de estos mercados no sufrió modificación alguna.

De igual manera, las distribuciones anuales a las que están obligadas de realizar las FIBRAS a los tenedores de los certificados, de al menos el 95% de su resultado fiscal, no se encontrarán sujetas a la retención de impuesto sobre la renta del 10% aplicable a las personas físicas y extranjeros que perciban dividendos o utilidades de sociedades mexicanas a partir de 2014.

Consideramos afortunado el que no se haya homologado el régimen fiscal aplicable a los tenedores de certificados emitidos por este tipo de fideicomisos al nuevo régimen para las personas físicas y extranjeros que obtienen ingresos por dividendos de sociedades mexicanas y ganancias de capital por la enajenación de acciones colocadas en la BMV y los mercados reconocidos antes referidos, pues esta situación seguramente incentivará el crecimiento y desarrollo de estos vehículos en el mercado bursátil mexicano y mantendrá su carácter de estímulo fiscal.

Sociedades inmobiliarias SIBRAS

[Noveno Transitorio, XXXV]

Se elimina el estímulo aplicable a las sociedades mercantiles dedicadas a la adquisición o construcción de bienes inmuebles destinados al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, comúnmente conocidas como SIBRAS.

Dicho estímulo permitía a los accionistas que aportaran bienes inmuebles a este tipo de sociedades acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados cuando enajenaran las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representaran del total de las acciones recibidas por la aportación del inmueble, o bien, cuando la sociedad enajenara los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajenara representara de los mismos bienes.

El referido estímulo también permitía que este tipo de sociedades no realizaran pagos provisionales por concepto de impuesto sobre la renta.

De conformidad con la Exposición de Motivos, la eliminación del estímulo obedece a la existencia de ciertos esquemas donde se evitaba el pago del impuesto sobre la renta por la ganancia en la enajenación de inmuebles, además de que permitía la generación de pérdidas fiscales, lo cual no resulta sorprendente pues se trataba de un esquema que tenía la naturaleza de un estímulo fiscal.

Mediante disposiciones transitorias se prevé que los accionistas que hubieran aportado bienes inmuebles a este tipo de sociedades deberán acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados cuando se actualicen los supuestos de acumulación previstos en la ley que se abroga, es decir cuando los bienes aportados a la SIBRA fueran enajenados, o bien los aportantes de los inmuebles enajenaran las acciones recibidas a cambio de la aportación de los inmuebles.

Adicionalmente en dichas disposiciones transitorias se prevé que si al 31 de diciembre de 2016 no se han presentado dichos supuestos de acumulación, los accionistas deberán acumular la totalidad de la ganancia de los bienes aportados que no se hubiera acumulado previamente, supuesto que no se encontraba previsto en la ley que se abroga y que modifica los términos bajo los cuales se incentivó a los accionistas a la formación de esta clase de sociedades.

Resulta criticable la incorporación de este nuevo supuesto de acumulación de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, considerando que los contribuyentes que aplicaron este estímulo tenían reglas claras de los momentos en los que deberían llevar a cabo la acumulación de la ganancia correspondiente, lo cual resulta en una clara violación al principio de irretroactividad.

Desarrolladores inmobiliarios

[Art. 191]

Se mantiene el estímulo fiscal que permite deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que éstos se adquieran por los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, en los mismos términos que el estímulo fiscal contenido en la ley que se abroga.

Como parte de las condiciones para acceder a este estímulo, se mantiene la obligación para estos contribuyentes de considerar como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido por cada uno de los ejercicios transcurridos entre el ejercicio en el que se adquirió el terreno sujeto al estímulo y hasta el ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que sea enajenado.

Sin embargo, como una regla adicional para acceder a este estímulo, se establece que los contribuyentes que no enajenen el terreno después del tercer ejercicio inmediato posterior a aquél en que fue adquirido, deberán considerar como ingreso acumulable el costo de adquisición actualizado de dicho terreno. Consideramos criticable en primer lugar que esta regla de acumulación del costo de adquisición del terreno no ajuste la parte que ya se hubiera considerado como acumulable al aplicar el 3% en cada ejercicio que se señaló en el párrafo anterior.

Resulta igualmente criticable el plazo previsto en la disposición antes mencionada para tener que considerar como acumulable el valor del terreno si no se ha enajenado, ya que las condiciones de esta industria normalmente requieren de un mayor periodo de tiempo para la recuperación de la inversión efectuada.

Por otra parte, se establece mediante disposición transitoria que aquellos contribuyentes que hubieran aplicado el estímulo en cuestión, deberán considerar como ingreso acumulable el valor total de la enajenación del inmueble en el ejercicio en el que lo enajenen.

Producción y distribución cinematográfica nacional

[Art. 189]

Se mantiene este estímulo como se contemplaba en la ley que se abroga, y se adicionan como sujetos del estímulo a los contribuyentes que realicen la distribución de películas cinematográficas nacionales.

Para ese efecto, se establece que se considera distribución de películas cinematográficas nacionales, la propuesta de acciones, actividades y estrategias destinadas a distribuir películas cinematográficas nacionales con méritos artísticos, tanto en circuitos comerciales como no comerciales, así como aquéllas que estimulen la formación de públicos e incentiven la circulación de la producción cinematográfica nacional.

—

Adicionalmente, se incrementa el monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes del beneficio por cada ejercicio fiscal, estableciendo como límite para los proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional la cantidad de \$650 millones (previamente se otorgaban \$500 millones). Dicho estímulo no podrá exceder de \$20 millones por cada contribuyente y proyecto de inversión.

Por su parte, se establece como límite para los proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales, la cantidad de \$50 millones, sin que dicho estímulo exceda de \$2 millones por cada contribuyente y proyecto de inversión.

Las cantidades antes señaladas se dividirán en montos iguales para ser distribuidas en dos periodos durante el ejercicio fiscal de que se trate.

Mediante disposiciones transitorias se prevé que el Comité Interinstitucional publicará las reglas generales para el otorgamiento del estímulo a los proyectos de inversión en la distribución de películas cinematográficas nacionales, a más tardar el 15 de enero de 2014.

Fomento al primer empleo

La nueva ley no renueva el estímulo fiscal por la contratación de trabajadores de primer empleo para ocupar puestos de nueva creación que entró en vigor a partir del ejercicio de 2011.

En consistencia con las disposiciones transitorias para 2011 de la ley que se abroga, mediante disposiciones transitorias se establece que los patrones que hubieran optado por aplicar el estímulo en cuestión, podrán continuar aplicándolo respecto de dichos empleos hasta por un periodo de 36 meses continuos, contados a partir del momento en que hubieran sido creados.

Sociedades cooperativas de producción

[Art. 194]

Se establece como estímulo fiscal un régimen opcional aplicable a las Sociedades Cooperativas de Producción constituidas exclusivamente por personas físicas.

En términos generales, dicho estímulo fiscal es similar al régimen opcional contenido en la ley que se abroga para esta clase de contribuyentes. Sin embargo, ahora se establece que la sociedad cooperativa de producción deberá pagar el impuesto que le corresponda a sus socios, cuando no hubiera distribuido utilidad alguna y hubieran transcurrido dos ejercicios a partir de la fecha en la que se hubiera determinado la utilidad.

Anteriormente, existía la opción de diferir el pago del impuesto hasta el momento en que se distribuyera la utilidad gravable a los socios cooperativistas.

Mediante disposiciones transitorias se prevé que las sociedades cooperativas de producción que hubieran tributado conforme a lo señalado por la ley que se abroga, estarán obligadas a pagar el impuesto diferido hasta el momento en que distribuyan a sus socios la utilidad gravable originada hasta el 31 de diciembre de 2013 que dio origen al impuesto diferido.

Consolidación Fiscal

[Noveno Transitorio, XV y XVIII]

En línea con los acuerdos políticos alcanzados en el denominado “Pacto por México”, se elimina el régimen de consolidación fiscal a partir del 1° de enero de 2014. En dicho acuerdo político se definió la eliminación de este régimen por considerarlo de privilegios, contrario a lo que los grupos mexicanos requieren para poder competir internacionalmente y a lo que técnicamente sería lo apropiado. Más adelante profundizaremos en dichos conceptos.

Con motivo de la eliminación del régimen de consolidación, se decreta la desconsolidación de los grupos que al 31 de diciembre de 2013 tributaron en este régimen, por lo que las sociedades que tuvieran el carácter de controladoras deberán pagar el impuesto que se encuentre diferido a dicha fecha por haber tributado en ese régimen.

En los primeros apartados analizaremos brevemente algunos de los antecedentes del régimen de consolidación fiscal, la justificación del Ejecutivo Federal para eliminar el régimen y, posteriormente, realizaremos un análisis de la transición por su eliminación, así como de algunas de las distorsiones que se pudieran presentar por su aplicación.

Antecedentes históricos

Como comentamos en nuestro Tópico Fiscal para la Reforma Fiscal de 2010, desde sus inicios, el régimen de consolidación fiscal buscaba lograr neutralidad en el pago del impuesto sobre la renta para aquellos grupos de empresas con intereses societarios y económicos comunes, permitiendo que tributaran como si fueran una sola entidad legal.

El régimen que a partir del 1° de enero de 2014 se elimina, permitía que las pérdidas generadas por una sociedad del grupo fueran disminuidas de inmediato de las utilidades generadas por otras sociedades del mismo grupo, independientemente de que la entidad que las hubiera sufrido todavía no hubiera estado en posibilidad de aplicarlas en lo individual. Además, el régimen de consolidación fiscal permitía el libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo sin la causación del impuesto y eliminaba las ganancias y pérdidas de gran parte de las operaciones intercompañías (Conceptos Especiales de Consolidación) hasta en tanto se consideraran realizadas con terceros, con independencia de las cuentas y registros de utilidades fiscales del grupo.

El régimen originalmente concebido tenía como objetivo tratar a un grupo que se hubiera estructurado en diversas entidades legales, por razón de ventajas operativas, jurídicas, de administración de riesgos, entre otras, como si fuera una sola empresa con distintas divisiones de negocios, eliminando con ello la desventaja impositiva respecto de aquellos contribuyentes que concentraran sus operaciones en una sola entidad legal.

No obstante, a partir del ejercicio de 1999 y con un ánimo esencialmente recaudatorio, el espíritu del régimen fue modificado para establecer que los efectos impositivos de neutralidad originados por la utilización de pérdidas fiscales de algunas entidades contra las utilidades de otras, por los conceptos especiales de consolidación, así como por el esquema de libre flujo de dividendos, se consideraban diferidos en el tiempo hasta en tanto se materializara alguno de los supuestos jurídicos que se mencionan a continuación:

—

- a. Cuando se desincorporara una controlada o se desconsolidara el grupo;
- b. Cuando variara la participación accionaria en una controlada;
- c. Cuando se enajenaran acciones de una controlada fuera del grupo;
- d. Cuando la pérdida fiscal de un ejercicio de una entidad que se hubiera considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, no hubiera sido amortizada a nivel individual por dicha entidad durante el periodo de 10 ejercicios; o
- e. Cuando los bienes que dieron origen a los conceptos especiales de consolidación fueran enajenados a personas ajenas al grupo.

En el caso del libre flujo de dividendos entre las empresas del grupo, a partir de 1999 se señaló que el impuesto derivado de los mismos se causaría cuando se dieran los supuestos mencionados.

A partir de 2010, nuevamente se modificó la ley para incorporar la obligación de pagar el impuesto que se hubiera causado de no haberse aplicado el régimen de consolidación fiscal, en un plazo máximo de cinco ejercicios, lo que se conoce como el impuesto diferido.

Con la entrada en vigor de este nuevo esquema de pago, el impuesto diferido se enteraba a las autoridades fiscales, ya sea cuando hubieran transcurrido cinco ejercicios posteriores a la fecha en que se difirió, o bien, cuando se materializaba:

- i) la desincorporación de sociedades,
- ii) existía un cambio en la participación consolidable, o
- iii) la desconsolidación del grupo, lo que ocurriera primero.

Justificación del Ejecutivo

La Iniciativa del Ejecutivo Federal establece que los diferentes cambios que se han incorporado al esquema en el tiempo lo han hecho innecesariamente complejo y difícil de fiscalizar.

Según se indica en la Iniciativa, se requiere de una especialización técnica tanto para manejar, por parte de los contribuyentes, los múltiples conceptos, como para revisar, por parte de las autoridades fiscales, los efectos del régimen en el resultado fiscal consolidado.

Incluso, de acuerdo con la propia Iniciativa, se señala que cada una de las modificaciones que se han incorporado tiene efectos al día de hoy, por lo que cualquier cambio debe considerar las disposiciones que estuvieron vigentes en el tiempo.

También se señaló en la Iniciativa que los continuos cambios en la tenencia accionaria de las empresas que integran los grupos económicos, la salida y la entrada de empresas al esquema, la reestructuración de los grupos para transferir el control, las fusiones, escisiones, reestructuraciones, incorporación de empresas y la liquidación de otras, obligan a rehacer un sinnúmero de operaciones por todos los años en que ha venido operando el grupo, originando que el régimen de consolidación sea extremadamente complejo, máxime cuando estos cambios y reestructuras requieren una contabilidad muy ordenada y especial de cada una de las empresas del grupo (desde que inician a consolidar), que permita identificar cada concepto para el cálculo del impuesto diferido.

—

De acuerdo con la Iniciativa, los factores descritos debilitan el control y fiscalización sobre las empresas que optan por este régimen, manifestándose además que dicha situación da un amplio margen de maniobra para las planeaciones fiscales, facilitando la evasión y la elusión fiscales, disminuyendo la capacidad recaudatoria del sistema.

Se concluye que por la complejidad de la consolidación fiscal, es evidente que se requiere avanzar en la eliminación de este tipo de esquemas. En concordancia con lo anteriormente señalado, el Ejecutivo Federal propuso eliminar el régimen de consolidación fiscal.

Opinión

Consideramos que nuestra ley debería contener un auténtico régimen de consolidación (de efectos definitivos y no diferidos), en lugar del régimen que ha existido desde 1999, y menos aún que el aprobado en 2010. Ello permitiría que una empresa que, por razones jurídicas, laborales, de concesiones, por administración de riesgos, comerciales, entre otras, requiere dividir su negocio en varias entidades legales, pueda pagar sus impuestos como un solo contribuyente, sobre un solo resultado, al igual que lo hace aquella empresa que no tiene necesidad o razón de dividirse en varias entidades legales.

En efecto, cuando una empresa debe dividirse en varias entidades legales, en muchas ocasiones sucede que una de dichas entidades incurre en una pérdida fiscal y la otra genera utilidades (y por éstas se debe pagar impuesto); el tener acceso a un auténtico régimen de consolidación fiscal le permitiría pagar los impuestos sobre el neto de ambos resultados, lo que se equipara a una empresa que realiza todos sus negocios dentro de una sola entidad legal, pues ahí el resultado es único (el neto de todos sus negocios o divisiones). Por su parte, el libre flujo de dividendos entre compañías del mismo grupo se equipara a transferencias entre las distintas divisiones de un solo contribuyente, y la eliminación de operaciones intercompañías obedecería a considerar al grupo de empresas como una sola entidad legal.

Para lograr lo anterior, la consolidación debería ser un régimen obligatorio que permitiera eliminar estas distorsiones. La consolidación debe ser vista como un régimen de neutralidad y no de estímulo o privilegio, pues como se ha dicho, sólo pone en igualdad de circunstancias a la empresa que divide sus diferentes líneas de negocios en varias entidades legales respecto de la que no lo hace.

Un régimen de esta naturaleza permitiría a las empresas de nuestro país tener mayor competitividad y recursos para la reinversión de utilidades en nuevos negocios y la creación de empleos; además, un régimen así no sería necesariamente complejo, pues no habría el control de impuestos diferidos, ya que en este escenario no existirían.

De hecho, durante los años en que existió el régimen de consolidación fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, dicho régimen permitió el crecimiento económico a través de la reinversión de utilidades de los grupos.

En muchos países, que son importantes socios comerciales de México, se permite el régimen de consolidación en esos términos, lo cual pone en evidente desventaja a nuestras empresas.

—

Finalmente, debe recordarse que cuando en 1982 nació el régimen, se ofrecía a quien optaba por tributar en él, un incentivo a la inversión, pues le permitía gozar de una deducción adicional por inversiones en activo fijo, que no era aplicable a quienes no consolidaban.

Procedimientos de determinación y pago diferido

Mediante disposiciones transitorias se establece que los contribuyentes que hubieran determinado su resultado fiscal de manera consolidada hasta el 31 de diciembre de 2013 por más de cinco ejercicios, deberán desconsolidar el 1° de enero de 2014 y, en consecuencia, determinar y pagar el impuesto diferido a dicha fecha, siguiendo el procedimiento previsto en cualquiera de tres alternativas:

Primera opción: Aplicar disposiciones de la ley que se abroga para desconsolidación con pago en cinco ejercicios.

Segunda opción: Cálculo escalonado con pago en cinco ejercicios.

Tercera opción: Continuar con pago de impuesto diferido vigente en la ley que se abroga a partir de 2010 con pago hasta en diez ejercicios.

En cualquier caso, las sociedades controladoras deberán determinar el resultado fiscal consolidado y cumplir con la obligación de presentar declaración normal de consolidación por el ejercicio de 2013.

Los procedimientos previstos para la determinación y pago del impuesto por la desconsolidación pudieran generar distorsiones en cualquiera de las opciones, por lo que se sugiere revisarlos en cada caso particular.

Cualquier opción que el contribuyente elija para desconsolidar resulta, además de excesivamente compleja y, por lo tanto, sujeta a múltiples interpretaciones con efectos económicamente absurdos, pues hay conceptos que se duplican y en ocasiones hasta triplican, lo que resulta ser inconstitucional al violar los principios de legalidad y proporcionalidad tributaria.

Se rompe con el principio de legalidad tributaria, pues jurídicamente es inadmisibles que se someta al contribuyente a reglas que no conocía al momento en que optó por consolidar y que además su ambigüedad y obscuridad provocan un alto grado de incertidumbre, pues prácticamente generan la imposibilidad de cuantificar el impuesto supuestamente adeudado.

Por otra parte, al obligar al contribuyente, en cualquier opción elegida, a pagar su saldo con efectos que se multiplican, se le grava de una manera ajena a la realidad, producto de una fórmula económicamente equivocada, lo que vulnera la garantía de proporcionalidad tributaria.

Además, las opciones dentro de las que el contribuyente deberá elegir, pueden ser distintas a las que existían al momento de empezar a consolidar, lo que jurídicamente es muy cuestionable.

A continuación se analizan de forma general los procedimientos aplicables:

—

A. Primera opción

[Art. 71, Noveno Transitorio, XV]

La primera opción consiste en la aplicación del procedimiento previsto en la ley que se abroga, para el caso de desincorporación o desconsolidación; sin embargo, éste pudiera originar distorsiones para ciertos contribuyentes, que incluso cuadruplicarían el pago del impuesto originalmente diferido.

I. Declaración complementaria

[Noveno Transitorio, XV, a]

Conforme a este procedimiento, el impuesto diferido será determinado adicionando al resultado o disminuyendo de la pérdida fiscal a nivel consolidado del ejercicio de 2013, los conceptos que se mencionan a continuación, mediante la presentación de una declaración complementaria de dicho ejercicio:

1. El monto de las pérdidas fiscales que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, pendientes de recuperar de las sociedades controladas y de la propia controladora en lo individual, actualizadas y en participación consolidable.
2. El monto de las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, que no hubieran podido deducirse a nivel individual, actualizadas y en participación consolidable.
3. Los dividendos pagados dentro del grupo sin cargo a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) o la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE), actualizados y piramidados con el factor correspondiente (Dividendos Contables).

Sería deseable que se aclare que una vez determinado el impuesto diferido a cargo por estos dividendos, la sociedad que los percibió puede aumentar su saldo de la CUFIN individual y que la sociedad que los distribuyó puede realizar el acreditamiento del impuesto que sea pagado por dicho concepto.

La redacción prevista en las disposiciones fiscales genera duda respecto si para dicho cálculo se deben considerar aquellos dividendos distribuidos antes de 1999.

4. La utilidad por comparación del saldo del Registro de Utilidades Fiscales Netas (RUFIN) consolidado con el saldo que de dicho registro tengan las sociedades controladas y la controladora en lo individual, cuando la suma de individuales sea superior al consolidado. La utilidad será el resultado de multiplicar dicha diferencia por el factor de piramidación. En caso de determinar una utilidad por este concepto, la controladora obtendrá una pérdida fiscal que podrá utilizar en los ejercicios siguientes.
5. La utilidad por comparación del saldo de la CUFIN consolidada con el saldo que de dicha cuenta tengan las sociedades controladas y la controladora en lo individual, cuando la suma de los saldos individuales sea superior al consolidado; la utilidad será el

resultado de multiplicar dicha diferencia por el factor de piramidación. Sería deseable que se aclarara que para determinar esta utilidad debe considerarse la participación consolidable.

Los contribuyentes que elijan la determinación del impuesto sobre la renta diferido conforme a esta primera opción, estarán en posibilidad de disminuir a la utilidad que resulte por los conceptos anteriores las pérdidas fiscales consolidadas que estuvieran pendientes de amortizar a la fecha de la presentación de la declaración complementaria.

Con la incorporación de estos conceptos en la determinación del resultado fiscal consolidado de 2013, se debe determinar una utilidad fiscal consolidada y determinar el impuesto correspondiente aplicando la tasa del 30%.

II. Utilidad por comparaciones R-CUFIN

[Noveno Transitorio, XV, b]

Quien haya presentado aviso conforme a las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea de los ejercicios 2010 a 2013, para diferir el pago del impuesto diferido por comparar el saldo del Registro de CUFIN (R-CUFIN) consolidado con el saldo que de dicho registro tengan las sociedades controladas y la controladora en lo individual, deberán realizar dichas comparaciones por cada uno de los ejercicios en que se hubiera optado por diferir el pago del impuesto diferido (2004 y anteriores, 2005, 2006 y 2007).

Si el saldo del R-CUFIN individual es mayor al del registro consolidado, la diferencia multiplicada por el factor de piramidación será la utilidad sujeta al pago de impuesto.

Para efectos de la referida comparación del R-CUFIN, la sociedad controladora podrá adicionar al saldo consolidado, el importe de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido de 2010 a 2013, netas del impuesto sobre la renta.

Será necesario que las autoridades fiscales emitan reglas respecto de la forma en que se deberá determinar y pagar este impuesto, ya que corresponde a un pago por separado y no se prevén reglas específicas en las disposiciones que lo contienen.

Resumen primera opción

Considerando los elementos de cálculo antes mencionados, es posible resumir que el impuesto sobre la renta que se deberá pagar conforme a esta primera opción, de acuerdo con los plazos que más adelante se señalan, será el que resulte de lo siguiente, mediante la presentación de una declaración complementaria del ejercicio anterior:

	Utilidad o pérdida fiscal consolidada 2013 (declaración normal)
(+)	Pérdidas fiscales individuales
(+)	Pérdidas en venta de acciones
(+)	Dividendos Contables
(+)	Utilidad por comparación de RUFIN
(+)	<u>Utilidad por comparación de CUFIN</u>
(=)	Utilidad del ejercicio

- (-) Pérdidas fiscales consolidadas pendientes de aplicar
- (=) Utilidad por declaración complementaria
- (x) Tasa ISR 30%
- (=) ISR por declaración complementaria
- (-) ISR por declaración normal
- (=) ISR a pagar por desconsolidación en declaración 2013
- (+) ISR sobre la utilidad por comparaciones de R-CUFIN
- (=) ISR a pagar por desconsolidación

Aunque es confusa la redacción de las disposiciones, consideramos que no debiera pagarse el impuesto que ya se pagó anteriormente ni pagarse más de una vez, por lo que resultaría deseable que las autoridades fiscales volvieran a emitir la regla contenida en la Resolución Miscelánea vigente en 2013 para determinar el impuesto diferido por desconsolidación, misma que corregía algunas distorsiones del procedimiento, entre ellas, las que triplican el impuesto diferido pagado.

El impuesto a cargo por desconsolidación determinado conforme al procedimiento anterior deberá ser pagado por la sociedad controladora en un periodo de cinco años a partir de 2014, conforme a lo siguiente:

	Fecha máxima de pago				
	mayo de 2014	abril de 2015	abril de 2016	abril de 2017	abril de 2018
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013	25%	25%	20%	15%	15%

Si bien el impuesto correspondiente a la primera parcialidad que se deberá pagar en el ejercicio de 2014, se enteraría con la presentación de una declaración anual complementaria de 2013, existe omisión respecto de la forma en que se deberá presentar y pagar el impuesto de los siguientes ejercicios, situación que deberá aclararse mediante reglas de carácter general.

Adicionalmente, para esta primera opción, no se prevén disposiciones que permitan utilizar las pérdidas fiscales consolidadas que, en su caso, queden pendientes de amortizar, ni siquiera para el cálculo de los R-CUFINES antes mencionado.

B. Segunda opción

[Noveno Transitorio, XV]

En esta segunda opción, el impuesto se determina de la siguiente manera:

I. Declaración complementaria

[Noveno Transitorio, XV, a, 1, i-iii]

Mediante la presentación de una declaración complementaria del ejercicio de 2013, se deberán adicionar al resultado fiscal o disminuir de la pérdida fiscal, consolidados, los siguientes elementos:

- a. El monto de las pérdidas fiscales que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, pendientes de recuperar de las sociedades controladas y de la propia controladora.
- b. El monto de las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones que se hubieran considerado para determinar el resultado fiscal consolidado de dichas sociedades que no hubieran podido deducirse a nivel individual.
- c. Los Conceptos Especiales de Consolidación. Respecto de esta partida, existe la posibilidad de diferir el pago del impuesto de los conceptos generados con anterioridad a 1999, hasta que los bienes que dieron origen a dichos conceptos sean enajenados a personas ajenas al grupo. El ejercicio de esta opción se presta a múltiples interpretaciones respecto del control de la información que deberán llevar los contribuyentes.

Los tres elementos anteriores deberán considerarse en la participación accionaria o consolidable de 2013, según corresponda.

Con la incorporación de estos elementos en la determinación del resultado fiscal consolidado de 2013, se debe determinar una nueva utilidad fiscal o pérdida fiscal consolidada y calcular el impuesto correspondiente aplicando la tasa del 30%.

Los contribuyentes que elijan la determinación del impuesto sobre la renta diferido conforme a esta opción, estarán en posibilidad de disminuir de la utilidad que resulte por los conceptos anteriores, las pérdidas fiscales consolidadas que estuvieran pendientes de amortizar a la fecha de la presentación de la declaración complementaria.

La utilidad fiscal neta consolidada que exceda a la que originalmente se hubiera determinado en el propio ejercicio de 2013 podrá ser utilizada para determinar un aumento en la CUFIN consolidada que se explica más adelante.

II. Dividendos Contables

[Noveno Transitorio, XV, a, 2]

Se deberá determinar el impuesto diferido por los dividendos pagados dentro de un grupo sin cargo a la CUFIN o la CUFINRE, para lo cual deberán piramidarse con el factor correspondiente. Para efectos de este cálculo, se aclara que no se consideran aquellos dividendos distribuidos con anterioridad a 1999 y que éstos no incrementarán el saldo de CUFIN de la sociedad que los percibió.

Se prevé un mecanismo optativo a través del cual, la sociedad controlada que distribuyó los dividendos entere el impuesto directamente ante las autoridades fiscales dentro de los cinco meses siguientes a la desconsolidación, caso en el cual se incluye la posibilidad de que la sociedad que recibió el dividendo adicione dicho importe a su saldo de CUFIN, siempre que la sociedad controladora presente aviso del ejercicio de esta opción ante las autoridades fiscales a más tardar el último día del mes de febrero de 2014.

Asimismo, se prevé la posibilidad de que la sociedad controlada que distribuyó dicho dividendo acredite el impuesto sobre la renta que pague al momento de la desconsolidación; la sociedad que ejerza esta opción deberá disminuir el saldo de la CUFIN con el monto del dividendo el 1° de enero de 2014 o en ejercicios siguientes, de no existir saldo, con independencia de que goce del crédito; creemos que no era la intención que el saldo de la CUFIN de la sociedad que distribuyó el dividendo se disminuya de inmediato, dado que el acreditamiento no necesariamente se realizaría en dicho momento.

III. Utilidad por comparación CUFIN

[Noveno Transitorio, XV, a, 3]

La utilidad por comparación de saldos de la CUFIN corresponde al resultado de multiplicar la diferencia que resulte por la comparación del saldo de la CUFIN consolidada (previamente adicionada con la utilidad fiscal neta de la fracción I antes mencionada) con el saldo que de dicha cuenta tengan las sociedades controladas y controladora en lo individual, cuando la suma de los saldos individuales sea superior al consolidado, multiplicada por el factor de piramidación correspondiente.

Para estos efectos, se considerarán los saldos de las CUFIN individuales y la consolidada generados a partir del 1° de enero de 2008 y hasta el 31 de diciembre de 2013; sin embargo, no se aclara si los saldos de CUFIN individuales de las sociedades controladas deben ser considerados en participación consolidable, situación que así debiera ser.

Partiendo del principio general de que un impuesto diferido no debe pagarse dos veces, aunque no se prevé claramente, la sociedad controladora debiera utilizar en la comparación de saldos de CUFIN, el saldo de la R-CUFIN consolidada a que se refiere el siguiente apartado, en caso de ser superior a la de las controladas y la controladora en 2007.

IV. Utilidad por comparaciones R-CUFIN

[Noveno Transitorio, XV, b]

Quien haya presentado aviso conforme a las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea vigente en los ejercicios fiscales de 2010 a 2013, para diferir el pago del impuesto diferido por comparar el saldo del R-CUFIN consolidado con el saldo que de dicho registro tengan las sociedades controladas y la controladora en lo individual, deberán realizar dichas comparaciones por cada uno de los ejercicios en que se hubiera optado por diferir el pago del impuesto diferido (2004 y anteriores, 2005, 2006 y 2007).

De resultar el saldo del R-CUFIN a nivel individual superior al saldo de dicho registro a nivel consolidado, dicha diferencia multiplicada por el factor de piramidación será la utilidad sujeta al pago de impuesto.

Para efectos de la referida comparación del R-CUFIN, la sociedad controladora podrá adicionar al saldo consolidado, el importe de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido de 2010 a 2013, netas del impuesto sobre la renta.

Será necesario que las autoridades fiscales emitan reglas respecto de la forma en que se deberá determinar y pagar este impuesto, ya que corresponde a un pago por separado pero no se prevén reglas específicas en las disposiciones que lo contienen.

Resumen segunda opción

Considerando los elementos de cálculo antes mencionados, es posible resumir que el impuesto sobre la renta que se deberá pagar conforme a esta segunda opción, será el que resulte de lo siguiente:

- Utilidad o pérdida fiscal consolidada 2013 (declaración normal)
- (+) Pérdidas fiscales individuales
- (+) Pérdidas en venta de acciones
- (+/-) Conceptos Especiales de Consolidación (optativo)
- (=) Utilidad del ejercicio
- (-) Pérdidas fiscales consolidadas pendientes de aplicar
- (=) Utilidad por declaración complementaria
- (x) Tasa ISR 30%
- (=) ISR por declaración complementaria
- (-) ISR por declaración normal
- (=) ISR a pagar por desconsolidación en declaración 2013
- (+) ISR por Dividendos Contables (optativo)
- (+) ISR de utilidad por comparación de CUFIN de 2008 a 2013
- (+) ISR de utilidad por comparación de R-CUFIN 2007 y anteriores
- (=) ISR a pagar por desconsolidación

El impuesto a cargo por desconsolidación determinado con el procedimiento anterior, deberá ser pagado por la controladora en cinco años a partir de 2014 conforme a lo siguiente:

	Fecha máxima de pago				
	mayo de 2014	abril de 2015	abril de 2016	abril de 2017	abril de 2018
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013	25%	25%	20%	15%	15%

No se prevén disposiciones que permitan utilizar las pérdidas fiscales consolidadas que, en su caso, queden pendientes de amortizar, incluso contra los Dividendos Contables y las utilidades por comparación de CUFIN y R-CUFIN.

C. Tercera opción

[Noveno Transitorio, XVIII]

Se prevé una tercera opción para calcular los efectos de desconsolidación, que sólo podrá ser ejercida por los contribuyentes que hubieran determinado en el ejercicio de 2013 el impuesto diferido a su cargo con la mecánica incorporada a partir de 2010 en la ley que se abroga. Esto implica que a diferencia de las opciones anteriores, no se presente una declaración complementaria del ejercicio 2013, sino que se siga calculando el impuesto diferido conforme a dicha mecánica.

En este caso los contribuyentes deberán considerar de 2014 a 2019 los conceptos que se mencionan a continuación, respecto del sexto ejercicio inmediato anterior, para su determinación.

I. Conceptos del sexto ejercicio inmediato anterior

Quienes opten por aplicar este procedimiento deberán tomar en cuenta anualmente los conceptos que se mencionan a continuación respecto del sexto ejercicio inmediato anterior, a partir del ejercicio de 2014 (por el ejercicio de 2008) y hasta el ejercicio de 2019 (por el ejercicio de 2013):

- a. El monto de las pérdidas fiscales que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, pendientes de recuperar de las sociedades controladas y la propia controladora, actualizadas y en participación consolidable.
- b. El monto de las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones que se hubieran considerado para determinar el resultado o la pérdida fiscal consolidada, siempre que no hubieran podido deducirse a nivel individual, actualizadas y en participación consolidable.
- c. Los Dividendos Contables pagados dentro del grupo sin cargo a la CUFIN o la CUFINRE, piramidados y actualizados.

Sería deseable que se aclare que, una vez pagado el impuesto diferido por estos dividendos, la sociedad que los percibió puede aumentar su saldo de la CUFIN individual y que la sociedad que los distribuyó puede realizar el acreditamiento del impuesto que sea pagado por dicho concepto.

- d. La utilidad por comparación del saldo del R-CUFIN consolidada con el saldo de las sociedades controladas y la controladora en lo individual, cuando el saldo individual sea superior al consolidado.

Para estos efectos, en caso de que el respectivo saldo del R-CUFIN a nivel individual sea superior al saldo de dicho registro a nivel consolidado, la diferencia multiplicada por el factor de piramidación correspondiente constituye una utilidad sujeta al pago de impuesto.

Surge la duda respecto a si el saldo del R-CUFIN consolidado podrá ser adicionado con las pérdidas individuales disminuidas del impuesto respectivo desde el ejercicio en que se consideren para este cálculo, y no hasta que se amorticen en forma individual, pues es lo que resulta válido económicamente para evitar una duplicidad en el pago del impuesto diferido.

El impuesto diferido se determinará respecto del sexto ejercicio inmediato anterior y se pagará mediante cinco parcialidades conforme a la siguiente tabla:

	Fecha máxima de pago									
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2008	25%	25%	20%	15%	15%					
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2009		25%	25%	20%	15%	15%				
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2010			25%	25%	20%	15%	15%			
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2011				25%	25%	20%	15%	15%		
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2012					25%	25%	20%	15%	15%	
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2013						25%	25%	20%	15%	15%

II. Utilidad por comparaciones R-CUFIN

Quien haya presentado aviso conforme a las disposiciones contenidas en la Resolución Miscelánea vigente en los ejercicios fiscales de 2010 a 2013 para posponer el pago del impuesto diferido por comparar el saldo del R-CUFIN consolidado con el saldo que de dicho registro tengan las sociedades controladas y la controladora en lo individual, deberán realizar dichas comparaciones por cada uno de los ejercicios en que se hubiera optado por posponer el pago del impuesto diferido (2004 y anteriores, 2005, 2006 y 2007).

De resultar el saldo del R-CUFIN a nivel individual superior al saldo de dicho registro a nivel consolidado, dicha diferencia multiplicada por el factor de piramidación será la utilidad sujeta al pago de impuesto.

Para efectos de la referida comparación del R-CUFIN, la sociedad controladora podrá adicionar al saldo consolidado, el importe de las pérdidas fiscales por las que se determinó el impuesto diferido de 2010 a 2013, netas del impuesto sobre la renta.

Será necesario que las autoridades fiscales emitan reglas respecto de la forma en que se deberá determinar y pagar este impuesto, ya que corresponde a un pago por separado, pero no se prevén reglas específicas en las disposiciones que lo contienen.

Las disposiciones fiscales que prevén esta opción son omisas en cuanto al esquema de pagos aplicable a las comparaciones de R-CUFIN correspondientes a los ejercicios de 2007 y anteriores, por lo que es deseable que se aclare esta situación, ya que pudiera ser pagado en una sola exhibición en 2014 o conforme al siguiente esquema de pago.

	Fecha máxima de pago				
	mayo de 2014	abril de 2015	abril de 2016	abril de 2017	abril de 2018
ISR por utilidad por comparaciones de R-CUFIN	25%	25%	20%	15%	15%

Resumen tercera opción

El impuesto diferido a cargo conforme a esta mecánica será determinado anualmente, considerando los siguientes conceptos correspondientes al sexto ejercicio inmediato anterior:

- (+) ISR por pérdidas fiscales individuales
- (+) ISR por pérdidas en venta de acciones
- (+) ISR de utilidad por comparación de R-CUFIN
- (+) ISR por Dividendos Contables
- (=) ISR diferido sexto ejercicio anterior

Adicionalmente, se debe determinar lo siguiente, aunque no existe claridad en la época de pago, como se describió anteriormente:

- (+) ISR de utilidad por comparación de R-CUFIN 2007 y anteriores

Resulta criticable que este procedimiento no prevea la posibilidad de utilizar pérdidas fiscales consolidadas pendientes de amortizar a 2013.

Impuesto reforma 2010 pendiente de pago

[Noveno Transitorio, XV, d]

Con independencia de la alternativa que se considere para determinar el impuesto diferido, se deberá continuar efectuando el entero de las parcialidades determinadas a partir del ejercicio de 2010 y hasta 2013 conforme al régimen que entró en vigor en 2010, mismas que corresponden a los ejercicios de 2007 y anteriores, de conformidad con el calendario y procedimiento de pago (incluyendo actualización) originalmente previsto en la ley que se abroga y que se muestra a continuación:

	Fecha máxima de pago			
	2014	2015	2016	2017
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2004	15%			
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2005	15%	15%		
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2006	20%	15%	15%	
Impuesto diferido al 31 de diciembre de 2007	25%	20%	15%	15%

Saldo de CUFIN consolidada

[Noveno Transitorio, XV]

Se prevé que el saldo de la CUFIN consolidada al 31 de diciembre de 2013, que en su caso resulte después de efectuar la desconsolidación no tendrá ningún efecto fiscal posterior.

Impuesto al activo

[Noveno Transitorio, XV, e), XVIII y XIX]

Bajo cualquier alternativa de las antes mencionadas, la sociedad que se desconsolida deberá determinar el impuesto al activo que tengan derecho a recuperar las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladas y de controladora en exceso del impuesto que tenga por

recuperar a nivel consolidado. El impuesto que, en su caso, resulte a cargo, se deberá pagar en cinco parcialidades conforme al siguiente esquema de pago, iniciando a partir del ejercicio en que se genere el derecho a recuperar dicho impuesto:

	Fecha máxima de pago				
	1er. ejercicio	2o. ejercicio	3er. ejercicio	4o.ejercicio	5o.ejercicio
Impuesto al activo por recuperar	25%	25%	20%	15%	15%

Grupos de consolidación con plazo menor a cinco años

[Noveno Transitorio, XVI]

Los grupos de consolidación que todavía no cumplan los cinco ejercicios obligatorios para la determinación del impuesto sobre la renta consolidado, deberán seguir consolidando hasta concluir dicho plazo y una vez concluido o una vez que se cuente con autorización para desconsolidar, deberán determinar el impuesto diferido por los ejercicios anteriores; no obstante, existe un error de referencia en el texto de la disposición transitoria que no permite concluir claramente cuál sería el procedimiento para efectuar este cálculo.

Régimen de Integración para Grupos de Sociedades

[Arts. 59 a 73)

De acuerdo con la Iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal, se propone establecer un régimen opcional para grupos de sociedades, a través del cual se brinden condiciones fiscales propicias para que las empresas mexicanas sean competitivas a nivel internacional, al tiempo que asegure los controles necesarios para evitar las planeaciones fiscales, con el fin de otorgar flexibilidad organizacional a las empresas.

Asimismo, se prevé que con este esquema se seguirá favoreciendo tanto a los grupos empresariales que válidamente han tributado en la consolidación fiscal beneficiándose estrictamente de lo que dispone el esquema, así como a nuevos grupos que cumplan con los requisitos establecidos.

De acuerdo con lo que fue mencionado en el apartado de Régimen de Consolidación Fiscal, resulta criticable que este régimen de integración no corresponda a un régimen de auténtica consolidación de sociedades, como lo necesitan nuestras empresas, sino un régimen de diferimiento relacionado solamente con las pérdidas fiscales que sufran las empresas de un grupo.

Sociedades a quienes resulta aplicable el régimen

El nuevo régimen de tributación opcional para grupos de empresas (que para nuestros fines denominaremos de Integración) permitirá el diferimiento del impuesto causado para las sociedades que lo integran y siempre que las mismas reúnan ciertos requisitos. Las sociedades que los encabezan (integradoras) deberán reunir los siguientes requisitos:

- a. Que se trate de sociedades residentes en México;

- b. Que sean propietarias de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades (llamadas ahora "integradas"), inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean integradas de la misma sociedad integradora; y
- c. Que en ningún caso más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto emita el SAT.

Se consideran sociedades integradas aquéllas en las cuales más del 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora. Para estos efectos, la tenencia indirecta será aquélla que tenga la sociedad integradora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean integradas por la misma sociedad integradora.

Quedan excluidas de la aplicación de este régimen las siguientes sociedades:

- a. Las que se consideren como no contribuyentes del impuesto sobre la renta;
- b. Las que componen el sistema financiero y las sociedades de inversión de capitales creadas conforme a las leyes de la materia;
- c. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país;
- d. Aquéllas que se encuentren en liquidación;
- e. Las sociedades y asociaciones civiles, así como las sociedades cooperativas;
- f. Las personas morales que tributen conforme al régimen de coordinado;
- g. Las asociaciones en participación;
- h. Las que llevan a cabo operaciones de maquila;
- i. Aquéllas que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir, que se hubieren generado con anterioridad a la fecha en que reúnan los requisitos para calificar como integradas o integradoras; y
- j. Las empresas que presten el servicio de transporte público aéreo.

Resulta criticable que este régimen no pueda ser aplicable a grupos de sociedades que componen el sistema financiero, a las sociedades de inversión de capitales, a asociaciones en participación y a sociedades que presten el servicio de transporte público aéreo, pues aun siendo especializadas como lo señala la Exposición de Motivos, esta situación no debería ser impedimento para tributar en este régimen, ya que estas sociedades están sujetas al régimen general de personas morales.

Asimismo, resulta criticable que no se puedan incorporar a este régimen aquellas sociedades que cuenten con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, pues el Fisco Federal no tendría lesión, debido a que el Fisco cobraría el mismo impuesto si permitiera amortizar pérdidas a una sociedad que forme parte de un grupo de integración, a que si dicha sociedad no formara parte del grupo de integración y las amortizara en lo individual.

Requisitos para integrar

Para efectos de estar en posibilidad de aplicar las disposiciones fiscales que regulan este régimen, se deberán cumplir diversos requisitos, entre los cuales, destacan los siguientes:

- a. Que se cumplan los requisitos para calificar como sociedad integradora e integradas.
- b. Que se presente una solicitud de autorización a más tardar el 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar el resultado fiscal de forma integrada. A esta solicitud, se deberá acompañar la información que para tales efectos establezca el SAT, señalando todas las sociedades que califiquen como integradas.
- c. Que se cuente con la conformidad por escrito de los representantes legales de las sociedades integradas para determinar y enterar el impuesto sobre la renta conforme a este régimen optativo.
- d. Que se cumplan con todas las demás obligaciones aplicables a los grupos que ejerzan esta opción.

La autorización para ejercer la opción del régimen de integración surtirá efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue, por lo que como regla general, los grupos de sociedades que opten por realizar el procedimiento de integración podrán efectuarlo a partir de 2015, una vez que se cumplan con los requisitos y se cuente con autorización.

Dicha autorización será personal de la sociedad integradora y no podrá ser transmitida a otra persona ni como consecuencia de fusión. Una vez ejercida la opción, las sociedades del grupo deberán aplicarla hasta en tanto no se presente aviso para dejar de hacerlo o cuando se incumpla alguno de los requisitos contenidos en este régimen.

Incorporación de integradas

La sociedad integradora deberá incorporar sociedades al grupo de acuerdo con los siguientes momentos:

- a. Las sociedades que se consideren como integradas antes de que surta efectos la autorización para incorporar, se incorporarán al grupo a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización.

—

- b. Las sociedades que califiquen como integradas con posterioridad a la fecha en que surta efectos la autorización, se deberán incorporar en el ejercicio siguiente a aquél en que ocurra dicho supuesto.

En ambos casos, la sociedad integradora deberá presentar aviso de incorporación dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que una sociedad califique como integrada, señalando el porcentaje de participación integrable, así como la clase de participación (directa, indirecta o de ambas formas) y deberá acompañar la información que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

En caso de sociedades que surjan con motivo de escisión, la sociedad integradora deberá presentar el aviso para incluir a la sociedad o sociedades escindidas en el régimen de integración dentro los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan.

Opción para grupos que consolidaban a 2013

[Noveno Transitorio, XVII]

Mediante disposiciones transitorias se prevé una alternativa para que los grupos que determinen su resultado fiscal de manera consolidada hasta el 31 de diciembre de 2013, puedan aplicar el régimen de integración a partir del ejercicio de 2014, siempre que cumplan con todos los requisitos.

Para tales efectos, en caso de sociedades con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, se podrá considerar válida la opción, sin que por ello puedan disminuir dichas pérdidas, lo cual en muchos casos no resultará conveniente.

Descripción del régimen

Conforme a este régimen, cada una de las sociedades del grupo (integradas e integradora) deberá cumplir con sus obligaciones fiscales de pago del impuesto sobre la renta en forma individual, incluyendo los relacionados con los pagos provisionales, considerando la participación integrable y no integrable.

Para estos efectos, la participación integrable será la participación accionaria promedio por día que una sociedad integradora tenga en el capital social de una sociedad integrada durante el ejercicio fiscal, ya sea de forma directa o indirecta. La participación integrable de la integradora será del 100%.

La participación no integrable será la participación accionaria en que la sociedad integradora no participe directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.

A través de este régimen, las sociedades que componen los grupos de integración estarán en posibilidad de diferir en forma individual parte del impuesto determinado, que deberá ser enterado en la misma fecha en que deban presentar la declaración correspondiente al ejercicio siguiente a aquél en que concluya el plazo de tres ejercicios, actualizado desde que se determinó y hasta la fecha de su entero.

—

La sociedad integradora determinará un resultado fiscal integrado por el grupo de sociedades, adicionando el resultado fiscal y restando las pérdidas fiscales de cada ejercicio de cada una de las sociedades integradas y el suyo en la participación integrable.

La sociedad integradora determinará un factor de integración (hasta el diezmilésimo), dividiendo el resultado fiscal integrado (que incluye resultados y pérdidas fiscales individuales) del ejercicio de que se trate entre la suma de los resultados fiscales (sólo resultados positivos) obtenidos en dicho ejercicio por la propia integradora y las integradas en la participación integrable. En caso de que el resultado integrado sea negativo se considerará cero.

Para estos fines, no será necesario que la sociedad integradora presente declaración del grupo, sino que cada una de las sociedades integradas e integradora deberán determinar el impuesto que les corresponda pagar en cada ejercicio, que se deberá enterar conjuntamente con la declaración de dicho periodo, considerando los siguientes elementos:

- a. El monto relativo a la participación integrable, que será el resultado de multiplicar el impuesto que le hubiera correspondido en la participación integrable por el factor del resultado fiscal integrado (éste será el impuesto que potencialmente podrá diferirse de acuerdo con un factor de integración); y
- b. El monto correspondiente a la participación no integrable que se determinará multiplicando el impuesto por la participación no integrable (éste será el impuesto que no podrá diferirse).

El impuesto sobre la renta que cada sociedad integrada o la propia integradora puedan diferir será aquél que corresponda a la participación integrable disminuido del impuesto que resultó de multiplicar dicho impuesto por el factor del resultado fiscal integrado.

A continuación se muestra un ejemplo de la determinación del impuesto sobre la renta considerando el régimen de integración:

	Resultado (Pérdida)	Participación	Resultado (Pérdida)
Integradora	1,200	100%	1,200
Integrada A	1,000	80%	800
Integrada B	(250)	100%	<u>(250)</u>
Resultado Integrado			1,750

Considerando estos elementos, se determinaría un factor integrado conforme a lo siguiente:

Resultado integrado	1,750
(/) Suma de resultados	<u>2,000</u>
(=) Factor de integración	0.875

Partiendo del factor de integración antes determinado, la sociedad Integrada A estaría en posibilidad de diferir el impuesto sobre la renta del ejercicio conforme a lo siguiente:

Integrada A		
	Utilidad	800
(x)	Tasa ISR	30%
(=)	ISR causado	240
(x)	Participación integrada	80%
(=)	ISR en participación integrada	192
(x)	Factor de integración	0.875
(=)	ISR por pagar (participación integrada)	168
	ISR determinado	240
(x)	Participación no integrable	20%
(=)	ISR por pagar (participación no integrada)	48
	ISR por pagar (participación integrada)	168
(+)	ISR por pagar (participación no integrada)	48
(=)	ISR por pagar	216
	ISR en participación integrada	192
(-)	ISR por pagar (participación integrada)	168
(=)	ISR diferido	24

La sociedad Integrada A podría diferir \$24 del impuesto del ejercicio, por el efecto que tienen las pérdidas fiscales de la Integrada B (\$250). La Integrada A será quien deba enterar directamente a las autoridades fiscales el importe tanto del impuesto a pagar en la declaración del ejercicio (\$216), como del impuesto diferido (\$24), una vez que concluya el plazo para diferir el impuesto.

Por su parte, la sociedad Integradora determinaría los siguientes efectos:

Integradora		
	Utilidad	1,200
(x)	Tasa ISR	30%
(=)	ISR causado	360
(x)	Participación integrada	100%
(=)	ISR en participación integrada	360
(x)	Factor de integración	0.875
(=)	ISR por pagar (participación integrada)	315
	ISR en participación integrada	360
(-)	ISR por pagar (participación integrada)	315
(=)	ISR diferido	45

En este caso, la sociedad Integradora podría diferir \$45 del impuesto del ejercicio, por el efecto que tienen las pérdidas fiscales de la Integrada B (\$250). La Integradora será la que enterará directamente el importe tanto del impuesto a pagar en la declaración del ejercicio (\$315), como del impuesto diferido (\$45), una vez que concluya el plazo para diferir el impuesto.

En resumen, el régimen de integración consiste en el diferimiento del impuesto sobre la renta por la combinación de resultados fiscales y pérdidas de las compañías que forman parte del mismo grupo, sin que exista un método relacionado con el libre flujo de dividendos u otras transacciones intercompañías.

Pagos provisionales

En el caso de pagos provisionales, las sociedades integradas e integradoras podrán diferir el pago del impuesto que resulte de multiplicar el impuesto determinado por la participación integrable correspondiente al ejercicio inmediato anterior, por el factor del resultado fiscal integrado correspondiente a dicho ejercicio inmediato anterior.

El impuesto determinado conforme al procedimiento anterior podrá ser disminuido del impuesto del ejercicio que se enterará directamente a las autoridades fiscales.

Para el primer ejercicio que se cuente con autorización para aplicar el régimen de integración, la sociedad integradora calculará el factor del resultado fiscal integrado que le hubiera correspondido al grupo en el ejercicio inmediato anterior de haber ejercido dicha opción y el primer pago provisional del ejercicio comprenderá el primer, segundo y tercer mes de dicho ejercicio.

CUFIN

En caso de optar por aplicar el régimen de integración, las sociedades integradas e integradoras llevarán una CUFIN considerando para efectos de su determinación el importe de las utilidades fiscales netas correspondientes a la utilidad fiscal de las participaciones integrable y no integrable por la que se pague el impuesto del ejercicio.

La utilidad fiscal neta correspondiente a la participación integrable por la que se difirió el impuesto del ejercicio se podrá incrementar al saldo de la CUFIN hasta el momento en que se pague el impuesto diferido.

Es criticable que el procedimiento para la determinación de la utilidad fiscal neta de la participación integrable por la que se difirió el impuesto no se conocen efectos por inflación sobre las utilidades cuyo impuesto quedó diferido, siendo que dicho impuesto se pagará actualizado.

A efectos de evitar distorsiones que conlleven a duplicar el impuesto diferido en el caso de que se paguen dividendos sin cargo a la CUFIN, se otorga la posibilidad de anticipar el pago del impuesto diferido a fin de incrementar el saldo de CUFIN.

Desincorporación y salida del régimen

Desincorporación

En caso de que una sociedad integrada incumpla con los requisitos para ser considerada como integrada, deberá desincorporarse del régimen y enterar el impuesto diferido dentro del mes siguiente. Se considera que si una sociedad integrada participa en una fusión o escisión, como sociedad fusionada o escidente, se desincorpora del régimen.

La sociedad integradora deberá presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, acompañando la documentación que requiera el SAT mediante reglas de carácter general, salvo en el caso de escisión, en el cual se tienen 45 días hábiles.

El impuesto diferido se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio, de no aplicar el régimen de integración, y hasta que se realice la desincorporación.

En el caso de fusión, la sociedad fusionante será quien deba pagar el impuesto que se hubiera diferido aplicando la mecánica antes mencionada. En el caso de escisión, la sociedad escidente o la sociedad que tenga el carácter de escindida designada deberá pagar el impuesto que hubiera diferido dentro del mes siguiente a aquél en que surta efectos la escisión.

La sociedad escidente que subsista podrá seguir aplicando el régimen de integración a partir del ejercicio siguiente a aquél en que ocurra la escisión.

Salida del régimen

Cuando la sociedad integradora decida dejar de aplicar el régimen de integración, cuando deje de reunir los requisitos para ser considerada como tal o cuando participe en una fusión como sociedad fusionada, cada sociedad, incluyendo la sociedad integradora, deberá desincorporarse a partir de la fecha en que ocurra este supuesto y enterar el impuesto diferido dentro del mes siguiente, debidamente actualizado desde el mes en que se debió haber efectuado el pago y hasta que el mismo se realice.

En el caso de fusión, la sociedad fusionante será quien deba efectuar el pago del impuesto diferido.

De ser éste el caso, las sociedades integradas e integradora estarán impedidas para volver a aplicar el régimen de integración durante los tres ejercicios siguientes a aquél en el que se actualice dicha situación.

En caso de que la sociedad integradora o alguna integrada continúe aplicando este régimen, cuando hubieran dejado de cumplir los requisitos aplicables, se deberá enterar el impuesto diferido actualizado, así como recargos que resulten desde el mes en que se debió haber efectuado el pago del impuesto de cada ejercicio, de no haber aplicado la opción, y hasta el mes en que el impuesto se entere.

Asimismo, en caso de que la sociedad integradora no incorpore a una sociedad que deba considerarse como integrada o incorpore a una sociedad que no calificaba como integrada, el grupo deberá dejar de aplicar este régimen, quedando obligadas tanto la integradora como las integradas a pagar el impuesto diferido actualizado con los recargos correspondientes.

Escisión integradora

Si la sociedad integradora se escinde parcialmente, la sociedad escidente deberá pagar, dentro del mes siguiente a aquél en que surta efectos la escisión, el impuesto diferido actualizado desde el mes en que debió efectuarse el pago y hasta que se realice.

—

Por su parte, en caso de una escisión total de la sociedad integradora, la sociedad que sea designada y las sociedades integradas deberán desincorporarse.

En todos los casos, la sociedad integradora, la fusionante, escidente o escindida deberán presentar aviso dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que ocurra dicho supuesto, acompañando la documentación que requiera el SAT mediante reglas de carácter general.

Resulta poco claro si la escisión parcial de una la sociedad integradora califica como una causal de salida de dicho régimen por parte de la totalidad de las sociedades del grupo.

Obligaciones

Para estar en posibilidad de aplicar la opción de determinar el impuesto sobre la renta bajo este régimen de integración, se deberán cumplir diversas obligaciones, incluyendo conservar registros de los elementos para el cálculo del impuesto y presentar declaraciones informativas, entre otros.

Destacan las siguientes obligaciones que tendrán las sociedades integradas e integradoras:

- a. Llevar registros de utilidad fiscal neta;
- b. Llevar registros de dividendos percibidos y distribuidos;
- c. Presentar junto con la declaración informativa de cada año, copia de las opiniones que en materia fiscal recibieron de terceros y que hubieran tenido el efecto de disminuir el resultado fiscal o aumentar la pérdida fiscal del ejercicio;
- d. En el caso de la integradora, deberá llevar los registros que permitan la determinación del resultado fiscal integrado y el factor del mismo, así como el porcentaje de participación integrable de las sociedades integradas;
- e. Deberán presentar declaración anual dentro de los tres primeros meses siguientes a cada ejercicio;
- f. En caso de las integradas, deberán informar a la integradora, dentro del mismo plazo, el resultado determinado; y
- g. Las integradas e integradoras deberán hacer público en el mes de mayo el impuesto que se hubiera diferido conforme a lo que se prevea en reglas de carácter general. Llama la atención que deba ser de carácter público, pues atenta contra el derecho a la intimidad de las personas contenido en diversos tratados.

De los Coordinados

[Arts. 72 y 73]

En un nuevo capítulo denominado "De los coordinados", se agrupan las disposiciones que regulaban a las personas morales que administran y operan activos fijos o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y sus integrantes, así como otras actividades complementarias, incorporándolos al régimen general,

por lo que deberán aplicar las mismas reglas, procedimientos, requisitos, obligaciones y derechos que se prevén para las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, con las modalidades que en dicho capítulo se establecen.

Sistema Financiero

Régimen de intereses

[Art. 54, VII, 55, II, Noveno Transitorio, XXIX]

La Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 mantiene la tasa de retención del 0.60% para el caso de intereses pagados por integrantes del sistema financiero, aplicada sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses.

En esta nueva ley se prevé el mismo régimen fiscal contenido en la ley que se abroga en materia de intereses bursátiles y bancarios, con lo cual no entra en vigor la reforma aprobada para el ejercicio fiscal de 2010, misma que comentamos en nuestros Tópicos Fiscales 2009-3 y que en términos generales consistía en retener el impuesto sobre los intereses devengados y no por los intereses que fueran efectivamente pagados.

La entrada en vigor de dicha reforma fue prorrogada en varias ocasiones mediante disposiciones contenidas en la Ley de Ingresos de la Federación, lo cual no sucede en la ley para el ejercicio de 2014, con lo cual se deroga de manera definitiva esta reforma que nunca entró en vigor.

También en relación con la obligación que tienen las instituciones que componen el sistema financiero de retener impuesto por los intereses que pagan, de manera poco afortunada, ahora se establece que no deberá efectuarse esta retención sobre las ganancias obtenidas en las operaciones financieras derivadas de capital referidas al tipo de cambio de una divisa que se realicen en la BMV o en el MexDer.

Con lo anterior, el legislador parte de la premisa de que las ganancias en operaciones derivadas referidas al tipo de cambio de una divisa califican como interés, cuando es evidente que no lo son, ni siquiera por razón de una recharacterización fiscal.

En este sentido, es importante recordar que ni siquiera en el caso de operaciones financieras derivadas de deuda cuya ganancia califica como interés, resulta aplicable retener este impuesto, ya que en estas operaciones no existe monto de capital que dé lugar al pago de intereses.

Asimismo, se establece como nueva obligación para estas instituciones, expedir CFDIs en los que conste el monto del pago de esos intereses, así como el impuesto retenido.

Esta nueva obligación es independiente de la que ya existía en la ley que se abroga y que persiste en esta nueva ley, consistente en proporcionar a más tardar el 15 de febrero, constancia en la que se señale el monto nominal y real de los intereses pagados o, en su caso, la pérdida y las retenciones correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Mediante disposición transitoria se mantiene la exención que igualmente se preveía en disposiciones transitorias de la ley que se abroga, sobre los ingresos por intereses que perciban las personas físicas, cuando éstos provengan de ciertos títulos bursátiles corporativos o

gubernamentales (federales, agencias de financiamiento, Bonos de Regulación Monetaria, Pagarés de Indemnización Carretera, Bonos de Protección al Ahorro) de plazo superior a tres años, mientras los mismos hubiesen sido emitidos con anterioridad al 1º de enero de 2003 y la tasa de interés no hubiese sido objeto de revisión, lo cual fue objeto de análisis en nuestros Tópicos Fiscales 2002-1.

Reservas preventivas globales

[Art. 27, XV y Noveno Transitorio, XIV]

Definitivamente, la reforma de mayor relevancia para las instituciones de crédito es que, a partir del ejercicio fiscal de 2014, no podrán considerar como deducible la creación o el incremento de las reservas preventivas globales.

El Ejecutivo Federal propuso esta reforma basándose en que la deducibilidad de dichas reservas había estado estrechamente vinculada a la regulación de la contabilidad financiera, cuando en su opinión atienden a diferentes objetivos, interpretación que fue compartida por las Cámaras en el Congreso.

Por lo anterior, se consideró que el método de deducción de reservas debilita la recaudación, ya que por tratarse de un mecanismo cautelar, la deducción se autoriza antes de que exista prueba de la imposibilidad de cobro.

En esta línea de pensamiento fue que se modificó la disposición que anteriormente prohibía a las instituciones de crédito la deducción de pérdidas por créditos incobrables cuando hubiesen optado por considerar como deducible la creación o el incremento de reservas preventivas globales; no obstante que se hubiese consumido el plazo de prescripción o fuese notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Ahora se establece que cuando dicha cartera sea castigada de conformidad con las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, podrán considerar que existe notoria imposibilidad práctica de cobro en la cartera de créditos. A diferencia de las reglas de observancia general por parte del resto de las personas morales, las instituciones de crédito sólo podrán considerar que existe imposibilidad práctica de cobro bajo este único supuesto.

Cabe señalar que esta nueva limitante se refiere sólo a la imposibilidad práctica de cobro, mas no así cuando se haya consumado el plazo de prescripción.

Mediante disposición transitoria se prevé que a partir de 2014, las instituciones de crédito no podrán deducir las pérdidas por créditos incobrables que provengan de la creación o incremento de las reservas preventivas globales deducidas conforme al régimen fiscal que se abroga.

Por lo tanto, para considerar como deducibles los créditos que se conviertan en incobrables a partir de 2014, habiendo sido otorgados con anterioridad a esta fecha, será necesario que las instituciones cuenten en sus sistemas con la información necesaria para identificar claramente los créditos que hubiesen otorgado, con el monto global de la reserva que anualmente era considerada como deducible, al no haber excedido del 2.5% de la cartera crediticia.

En virtud de que el cálculo del importe deducible de las reservas se ha realizado de manera global conforme a la ley que se abroga, resulta criticable que mediante esta disposición transitoria se pretenda establecer un procedimiento de identificación directa entre los créditos incobrables, con el monto que de su reserva haya sido deducido en ejercicios anteriores al de 2014. Esperamos que las autoridades publiquen reglas que permitan realizar una identificación global entre ambos conceptos, ya que de lo contrario, es probable que algunas instituciones no se encuentren en posibilidad de identificar esa relación directa.

Igualmente, mediante disposición transitoria se mantiene la obligación para que en los ejercicios subsecuentes, se deba considerar como ingreso acumulable la diferencia que exista entre el saldo al cierre del ejercicio de que se trate, de las reservas preventivas globales por las que se haya ejercido la opción de deducción en la ley que se abroga y el mismo saldo del ejercicio anterior, cuando este último sea mayor. Para estos efectos, no se considerarán las disminuciones aplicadas contra las reservas por castigos que ordene o autorice la CNBV.

Alternativamente, las instituciones de crédito podrán no acumular el decremento en el saldo de la reserva que se comenta en el párrafo anterior, sino hasta que se liquiden, quebranten, renueven o reestructuren los créditos que les dieron origen a dichas reservas. Bajo esta alternativa, el saldo de las reservas preventivas globales que tengan al 31 de diciembre en términos de la ley que se abroga, se podrán mantener en la cuenta contable que para estos efectos establece la CNBV.

Haciendo una referencia general a todas las instituciones de crédito que hubiesen determinado ingreso acumulable conforme a lo anterior, se establece que deberán informar, a más tardar el 15 de febrero de cada año y de acuerdo con las disposiciones que al efecto emita el SAT, los conceptos que dedujeron en el año calendario inmediato anterior. Aunque no resulta claro, en nuestra opinión, esta obligación de reporte solamente es aplicable para aquellos contribuyentes que hubiesen aplicado el procedimiento alternativo de acumulación.

Con lo anterior, las instituciones de crédito podrán optar por considerar como ingreso acumulable, el decremento que el saldo al 31 de diciembre del año de que se trate tenga en comparación con el saldo de la reserva preventiva global al cierre del ejercicio anterior, o bien, considerar como acumulable la liquidación, quebranto, renovación o reestructuración de créditos que dieron lugar a la creación de las reservas que formaban parte de ese saldo al cierre de cada año.

Para determinar el ingreso acumulable, las instituciones de crédito deberán actualizar el saldo acumulado de las reservas preventivas globales del ejercicio anterior, desde el último mes de ese ejercicio inmediato anterior y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Se establece que en este caso, se podrá disminuir del ingreso acumulable, hasta agotarlo, el excedente actualizado de las reservas preventivas globales pendientes de deducir, siempre que no se hayan deducido con anterioridad conforme al régimen fiscal que se deroga.

Asimismo, se establece que las instituciones de crédito que al 31 de diciembre de 2013 tengan excedentes de reservas preventivas globales pendientes por aplicar en términos de la ley que se abroga, podrán deducirse en cada ejercicio, siempre que el monto de las pérdidas por créditos incobrables en el ejercicio que correspondan sean menores al 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio de que se trate. El monto deducible será la cantidad que resulte de restar al 2.5% del saldo promedio anual de la cartera de créditos del ejercicio, el monto de las pérdidas por créditos incobrables deducidas en el ejercicio que corresponda.

No se prevé la posibilidad de actualizar por inflación el excedente de reservas preventivas globales pendiente por aplicar, lo cual suponemos será objeto de revisión por parte de las autoridades en su oportunidad.

Una vez que se haya deducido totalmente el excedente de reservas preventivas globales pendientes por aplicar al cierre del 2013, en adición a la deducción de cuentas incobrables, se podrá comenzar a deducir el monto de las quitas, condonaciones, bonificaciones y descuentos sobre la cartera de créditos que representen servicios por los que se devenguen intereses a su favor, así como el monto de las pérdidas originadas por la venta que realicen de dicha cartera y por aquellas pérdidas que sufran en las daciones en pago, siempre y cuando, no originen en el tiempo una doble deducción y no se hayan realizado entre partes relacionadas.

No obstante que esta limitante encontraría sentido si la deducción de estos conceptos adicionales se refiriera a créditos otorgados con anterioridad a 2014, resulta criticable que la redacción de la disposición pudiera ser interpretada como una limitante para la deducción de estos conceptos, incluso cuando se tratara de créditos otorgados en ejercicios subsecuentes.

Afianzadoras

[Art. 52]

Se incluye la posibilidad para que las instituciones de fianzas puedan considerar como deducibles los llamados dividendos o intereses que, como procedimiento de ajuste de primas, paguen o compensen a sus asegurados [*sic*], de conformidad con las pólizas respectivas.

Sociedades de inversión de capitales

[Noveno Transitorio, XIII]

A partir de 2014 se eliminará la posibilidad que existía para que las sociedades de inversión de capitales opten por acumular las ganancias por enajenación de acciones, así como los intereses y el ajuste anual por inflación acumulable, hasta el ejercicio en que distribuyeran dividendos a sus integrantes.

No obstante lo anterior, mediante disposición transitoria se permite a este tipo de sociedades, mantener el régimen fiscal que se deroga, siempre que con anterioridad hubiesen ejercido esta opción y únicamente respecto de las inversiones en sociedades promovidas que hubieran realizado hasta el 31 de diciembre de 2013.

Informativa depósitos en efectivo

[Art. 55, IV]

No obstante la abrogación de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, se conserva el mecanismo de control que en esa ley se preveía para el reporte de las cuentas que en un mes hubiesen recibido depósitos en efectivo superiores a \$15,000. Esta obligación ahora se contiene en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta y deberá informarse a más tardar el 15 de febrero de cada año.

Personas Físicas

Ingresos Exentos

Enajenación de casa habitación

[Art. 93, XIX, a)]

Hasta 2013, las personas físicas que enajenen su casa habitación ante fedatario público están exentas hasta por un monto de 1,500,000 unidades de inversión (aproximadamente \$7.5 millones), si durante los cinco años anteriores no hubieran enajenado otra casa habitación. Dicho límite no resulta aplicable si la persona física demuestra haber residido en ella durante los cinco años inmediatos anteriores a la fecha de su venta.

A partir del ejercicio de 2014, se disminuye el monto máximo exento a 700,000 unidades de inversión (aproximadamente \$3.5 millones), salvo que la persona física haya enajenado otra casa habitación que haya gozado de la exención en los últimos cinco años, eliminándose así la posibilidad de exentar por completo la venta cuando la persona física demuestre haber residido en su casa habitación en los últimos cinco años.

Por el excedente se determinará la ganancia y se calculará el impuesto anual y el pago provisional conforme a las disposiciones fiscales aplicables, mismo que el fedatario público correspondiente deberá calcular y enterar.

Para determinar la ganancia se considerarán las deducciones en la proporción que resulte de dividir el excedente entre el monto de la contraprestación obtenida, como se muestra a continuación:

Precio de venta	4,000,000
Tope exención 700,000 UDIS *	3,500,000
Excedente gravable (A)	500,000
Costo comprobado de adquisición (CCA)	2,000,000
Proporción deducible (Excedente gravable / precio de venta)	12.5%
CCA proporcional (B)	250,000
Ganancia gravable (A) – (B)	250,000

* Monto aproximado

Resulta criticable que las personas físicas ya no puedan gozar de la exención completa en aquellos casos en los que comprueben haber residido en su casa habitación en los últimos cinco años. Lo anterior, considerando que los recursos utilizados por las personas físicas para la adquisición de su casa habitación ya debieron ser gravados en su momento, lo cual pudiera dar lugar a gravar dos veces el mismo patrimonio, sobre todo en los casos en que el producto de la venta de una casa habitación es destinado por la persona física para adquirir otra casa de características similares.

Adicionalmente, resulta criticable que no se haya aclarado el procedimiento a seguir para determinar el costo comprobado de adquisición que podrá considerarse en la determinación de la ganancia gravable, en aquellos casos en los que la persona física no cuente con la documentación comprobatoria que sirva para integrar la totalidad de dicho costo, al no haber estado obligada a conservarla, por estar exenta conforme a los supuestos de la ley que se abroga.

Casos comunes de la problemática señalada se presentarán cuando la persona física haya efectuado remodelaciones o mejoras a su casa habitación con posterioridad a su escrituración, o bien, cuando la persona física, habiendo habitado su casa por un periodo inferior a cinco años, hubiera estado exenta conforme a la limitante prevista en la ley que se abroga (1,500,000 unidades de inversión) y quede gravada conforme a la limitante de la nueva ley (700,000 unidades de inversión).

Para dar mayor certidumbre, es deseable que para aquellos casos en donde no se pueda comprobar el costo de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se hubiera confirmado que podrá considerarse como costo, el aviso de terminación de obra a que se refiere el reglamento de la ley que se abroga.

No obstante, no deja de ser criticable el hecho de que, en algunos casos, las personas físicas hubieran podido considerar un costo de construcción mayor si la ley que se abroga les hubiera impuesto la obligación de conservar la documentación comprobatoria correspondiente a dichas partidas, sobre todo si se toma en cuenta que dicho costo de construcción debe disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación, al momento de determinar la ganancia gravable correspondiente.

Enajenación de parcelas y ejidos

[Art. 93, XXVIII]

Se establecen nuevos requisitos para que resulte aplicable la exención sobre ingresos que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se haya adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros.

A partir del ejercicio de 2014, en todos los casos, la operación deberá realizarse ante fedatario público y el enajenante deberá acreditar que es el titular de los derechos parcelarios o comuneros, así como su calidad de ejidatario o comunero, mediante los certificados o los títulos a que se refiere la ley de la materia.

Al igual que como se prevé en el reglamento de la ley que se abroga, se establece que si no se cumplen los requisitos anteriores, o bien, no se trata de ventas de primera transmisión, el fedatario público será quien deberá calcular y enterar el impuesto correspondiente.

Ingresos por Salarios

Tarifa sueldos y salarios

[Art. 96]

Se adicionan los siguientes renglones a la tarifa mensual aplicable a ingresos marginales por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado de personas físicas:

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Tasa sobre excedente límite inferior
32,736.84	62,500.00	6,141.95	30%
62,500.01	83,333.33	15,070.90	32%
83,333.34	250,000.00	21,737.57	34%
250,000.01	En adelante	78,404.23	35%

Estos incrementos son mayores si tomamos en consideración que los límites inferiores no han sido ajustados por inflación, lo que da lugar a que las personas físicas sean objeto de gravamen a una tasa efectiva mayor en términos reales, debido al efecto inflacionario y no a un incremento real de sus ingresos, aun cuando la ley prevé un procedimiento de ajuste para tal efecto.

Obligaciones de los patrones

[Art. 99 y Noveno Transitorio, X]

Conforme a la nueva ley, los patrones estarán obligados a expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de las disposiciones laborales correspondientes.

Se elimina la obligación de presentar la declaración informativa de sueldos y salarios, incluso para los casos de liquidación, escisión o fusión.

Mediante disposición transitoria se establece que la obligación de presentar la declaración informativa de sueldos y salarios, así como la constancia de remuneraciones y retenciones, aplicables conforme a la ley que se abroga, se deberá continuar cumpliendo hasta el 31 de diciembre de 2016.

Ingresos por Dividendos

[Art. 140]

Se establece que las personas físicas estarán sujetas a un impuesto adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades que sean distribuidos por personas morales residentes en México. Las personas morales que distribuyan los dividendos tendrán la obligación de retener y enterar el impuesto correspondiente con carácter de definitivo, conjuntamente con el pago provisional del periodo, cuando distribuyan los dividendos o utilidades.

Se precisa que, en el caso de erogaciones no deducibles que beneficien a los accionistas de las personas morales y que, por ende, sean caracterizados como dividendos o utilidades distribuidos, el impuesto que retenga la persona moral se enterará a más tardar en la fecha en que se presente o debió presentarse la declaración del ejercicio correspondiente.

Resulta criticable que no se incluya en la nueva ley la posibilidad de acreditar el impuesto adicional pagado sobre los dividendos o utilidades distribuidos contra el impuesto anual a cargo de la persona física. Asimismo, consideramos criticable que el pago del impuesto adicional podría generar que la tasa efectiva aplicable a las personas físicas a partir del ejercicio de 2014 sea del 42%, conforme se muestra a continuación:

Persona Moral		Persona Física	
Utilidades de la sociedad	1,000	Ingreso acumulable	1,000
Tasa corporativa	30%	Tasa máxima PF	35%
ISR pagado por la sociedad	<u>300</u>	ISR PF	<u>350</u>
CUFIN	700	Crédito	<u>300</u>
Dividendo distribuido	700	ISR remanente	50
ISR adicional del 10%	70	Total de impuesto pagado	420
Dividendo neto distribuido	<u>630</u>	Tasa Efectiva	42.00%
Dividendo distribuido	700		
Factor de piramidación	1.4286		
Dividendo piramidado	<u>1,000</u>		
Tasa corporativa	30%		
ISR pagado	300		

Mediante disposiciones transitorias se precisa que el impuesto adicional del 10% no será aplicable cuando los dividendos provengan del saldo de la CUFIN determinada hasta 2013.

Otros Ingresos

[Arts. 141 a 146]

Dividendos distribuidos por sociedades extranjeras

Se establece la obligación para las personas físicas que perciban dividendos o utilidades de sociedades extranjeras de enterar de forma adicional un impuesto definitivo correspondiente al 10% del monto del dividendo o utilidad distribuido, sin incluir la retención que en su caso le hubiera sido efectuada, y deberá ser enterado a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que se perciban los mismos.

Resulta criticable que, no obstante que los dividendos o utilidades distribuidos por sociedades extranjeras a favor de personas físicas están sujetos al pago de un impuesto adicional, los mismos también deben ser considerados como ingresos acumulables por dichas personas, teniendo derecho de acreditar solamente el impuesto que en su caso hubiera sido retenido en el extranjero. Esto generará una tasa de impuesto efectiva inclusive superior a la resultante en el caso de dividendos de empresas mexicanas (de hasta el 45%), en aquellos casos en los que la tasa de retención aplicada en el extranjero sea inferior al 30%, como se muestra continuación:

a) Cálculo retención

	Ejemplo 1	Ejemplo 2	Ejemplo 3
Monto del dividendo	393,000.00	393,000.00	393,000.00
Tasa de retención en el extranjero	0%	10%	30%
Monto retenido	-	39,300.00	117,900.00

b) Determinación de ISR del ejercicio

Ingreso acumulable	393,000.00	432,300.00	510,900.00
Tasa máxima persona físicas a partir de 2014	35%	35%	35%
ISR persona física	137,550.00	151,305.00	178,815.00
Impuesto acreditable	-	39,300.00	117,900.00
ISR del ejercicio	137,550.00	112,005.00	60,915.00

c) Cálculo ISR definitivo

Monto del dividendo	393,000.00	393,000.00	393,000.00
Tasa ISR definitivo	10%	10%	10%
ISR definitivo	39,300.00	39,300.00	39,300.00
Tasa efectiva	45%	44%	43%

Operaciones financieras derivadas de capital en mercados reconocidos

Se incorpora la obligación para las personas físicas que obtengan ganancias provenientes de la celebración de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en mercados reconocidos de conformidad con el Código Fiscal, de efectuar el pago y el entero del impuesto correspondiente a dichas ganancias de conformidad con lo previsto para el caso de enajenaciones de acciones realizadas a través de bolsas de valores, quedando relevada la institución financiera de la obligación de efectuar la retención del impuesto sobre la renta correlativo a dicha ganancia.

Ingresos por Enajenación de Bienes

[Arts. 119 a 128]

Para el caso de enajenaciones consignadas en escritura pública, se establece la obligación para los fedatarios públicos de expedir CFDIs en los que conste la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.

Se modifica el plazo que preveía la ley que se abroga para que los fedatarios públicos presenten ante las oficinas autorizadas la información que al efecto establezca el Código Fiscal respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior, para que en lugar del mes de febrero de cada año, dicha información se presente dentro de los 15 días siguientes a aquél en el que se firme la escritura o minuta.

Si bien lo señalado en el párrafo anterior pareciera ser la intención del legislador, resulta criticable la redacción de la disposición correspondiente, puesto que no se elimina la referencia al mes de febrero de cada año, por lo que pudiera llegar a interpretarse que los fedatarios públicos cuentan con dos momentos distintos para dar cumplimiento a la obligación antes señalada, o que deben presentarla dos veces.

Se establece que para el caso de enajenación de bienes distintos a inmuebles, deberá expedirse un CFDI en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.

En aquellos casos en que el adquirente efectúe la retención, de igual forma deberá expedir un CFDI.

Consideramos excesivo el alcance de la obligación de emitir CFDIs en todo tipo de enajenaciones, inclusive aquéllas por las que se deriven ingresos exentos, tales como ventas de bienes usados entre personas físicas hasta por cierto importe. Al respecto, será necesario que se emitan reglas con objeto de aclarar el alcance de la referida obligación.

En las operaciones de enajenación de acciones, se mantiene la opción de presentar dictamen efectuado por contador público registrado para aquellos contribuyentes que deseen efectuar un pago provisional menor al 20% del monto total de la operación.

Enajenación de acciones en bolsa de valores

[Art. 129]

Se elimina la exención que hasta el 2013 tenían las personas físicas respecto a la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas o títulos que las representen, así como de acciones emitidas por sociedades extranjeras cuando su enajenación se realice a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores.

La descripción detallada del nuevo régimen contenido en la nueva ley se encuentra contenida en el apartado correspondiente de estos Tópicos Fiscales.

Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales

Eliminación del régimen intermedio y de pequeños contribuyentes

[Arts. 111, 112 y 113]

Se eliminan los regímenes fiscales que conforme a la ley que se abroga resultaban aplicables a ciertas personas físicas con actividades empresariales y profesionales. Asimismo, se incluye un nuevo régimen llamado de "incorporación fiscal".

El régimen de incorporación fiscal sustituye tanto al régimen intermedio aplicable a las personas físicas que exclusivamente realizaban actividades empresariales con ingresos anuales de hasta \$4 millones, como al régimen de pequeños contribuyentes (REPECO), aplicable a las personas físicas que realizaban actividades empresariales, que únicamente enajenaran bienes o prestaran servicios al público en general con ingresos anuales de hasta \$2 millones.

De acuerdo con lo señalado en la propuesta del Ejecutivo Federal, el régimen de pequeños contribuyentes que se eliminó permitía que se rompiera la cadena de comprobación fiscal, dado que los contribuyentes que participaban en dicho régimen no estaban obligados a conservar comprobantes de sus proveedores ni a emitir facturas de sus ventas, situación que generaba espacios para la evasión y elusión fiscales.

Régimen de incorporación fiscal

Conforme a lo antes señalado, mediante este nuevo régimen se pretende facilitar a las personas físicas con actividades empresariales y que presten servicios, iniciar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así, las personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, con ingresos anuales de hasta \$2 millones, podrán optar por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal.

Dicho régimen permite a los contribuyentes calcular y enterar el impuesto que corresponda de forma bimestral, contrario a la obligación de efectuar pagos provisionales de manera mensual, establecida para los contribuyentes que tributan bajo el régimen general de personas físicas que realicen actividades empresariales y presten servicios profesionales.

—

Se establece que no podrán optar por tributar conforme a este régimen los socios, accionistas o integrantes de personas morales; aquellos contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces (excepto tratándose de corredores de bienes inmuebles que reúnan ciertos requisitos); aquellos contribuyentes que obtengan ingresos por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación o distribución; los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociaciones en participación; entre otros.

La utilidad de cada bimestre se determinará de manera simplificada restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo en efectivo, en bienes o en servicios, las deducciones autorizadas que sean estrictamente indispensables, así como las erogaciones realizadas para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

Los contribuyentes determinarán el impuesto a su cargo aplicando la tarifa bimestral que se prevé para tales efectos a la utilidad que se determine conforme a lo anterior y cuya tasa máxima es de 35%.

Asimismo, con la intención de incentivar a personas a incorporarse a este nuevo régimen, se establece una reducción del impuesto a cargo de dichas personas durante los primeros diez años contados a partir de su incorporación al mismo.

Así, las personas que elijan tributar bajo este nuevo régimen podrán disminuir el impuesto a su cargo en los porcentajes establecidos en la nueva ley, los cuales serán aplicados de acuerdo con el número de años que los contribuyentes tengan tributando bajo dicho régimen, como se muestra a continuación:

Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el régimen de incorporación fiscal									
Año 1	Año 2	Año 3	Año 4	Año 5	Año 6	Año 7	Año 8	Año 9	Año 10
100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

A partir del decimoprimer ejercicio posterior a su incorporación a este régimen, o cuando se deje de cumplir con los requisitos para poder tributar en el mismo, los contribuyentes deberán tributar en el régimen general previsto para personas físicas que realicen actividades empresariales y presten servicios profesionales.

También se establece que en el caso de que se enajene la totalidad de la negociación, activos, gastos y cargos diferidos, el adquirente no podrá tributar bajo este régimen y deberá hacerlo bajo el régimen general para personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

Régimen de transición para contribuyentes del régimen de pequeños contribuyentes

[Noveno Transitorio, XXVI y XLIII]

A través de disposiciones transitorias se establecen las reglas aplicables a aquellos contribuyentes que hasta el 31 de diciembre de 2013 tributen bajo el régimen de pequeños contribuyentes. En caso de que dichas personas no reúnan los requisitos para tributar bajo el régimen de

incorporación fiscal (tener ingresos inferiores a \$2 millones y que en el caso de prestación de servicios, no se requiera de un título profesional para su prestación), deberán tributar bajo el régimen general aplicable a personas físicas que realizan actividades empresariales y prestan servicios profesionales.

Mediante dichas disposiciones transitorias también se establecen las reglas que deberán cumplir las personas que anteriormente tributaban como pequeños contribuyentes y que a partir del 1° de enero de 2014 estén obligadas a hacerlo bajo el régimen general, en materia de pagos provisionales y de deducción de inversiones. De igual forma, respecto de los ingresos en crédito que hubieran obtenido los contribuyentes cuando tributaban bajo el régimen de pequeños contribuyentes, se establece que éstos deberán ser acumulados hasta que se cobren en efectivo, en bienes o en servicios.

Cabe destacar que, a diferencia de la iniciativa del Ejecutivo Federal, en la nueva ley no se establece explícitamente que aquellas personas físicas que venían tributando conforme al régimen intermedio y al régimen general de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, podrán tributar bajo el nuevo régimen de incorporación en la medida en la que cumplan los requisitos para ello.

También mediante disposiciones transitorias se establece que el Ejecutivo Federal, en un plazo no mayor de 30 días a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, deberá emitir reglas de carácter general en las que se establezcan incentivos económicos para facilitar la inclusión de contribuyentes al nuevo régimen de incorporación fiscal.

Dichos incentivos deberán contemplar esquemas de financiamiento a través de la banca de desarrollo, de otras instituciones o de particulares, para la modernización de las operaciones de estos contribuyentes; flexibilización en las tarifas por el uso de servicios públicos en función de las ganancias; programas de capacitación, emprendimiento empresarial o del negocio, así como de cultura contributiva.

Ingresos por Arrendamiento

[Arts. 114 a 118]

Se incorpora el requisito de obtener comprobantes fiscales en los que consten los correspondiente para aquellos contribuyentes que deseen efectuar la deducción de los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los bienes inmuebles.

Se elimina el beneficio de no efectuar pagos provisionales para los contribuyentes que sólo obtengan ingresos por arrendamiento inferiores a diez salarios mínimos generales vigentes en el Distrito Federal elevados al mes, obligándolos ahora a presentarlos de forma trimestral.

Para el caso de personas morales que efectúen pagos por arrendamiento a contribuyentes personas físicas y que se encuentran obligadas a efectuar la retención del 10% sobre el monto de los mismos, se incorpora la obligación de emitir comprobantes fiscales en adición a la obligación de emitir las constancias que amparen dichas retenciones.

—

Se elimina la obligación para las personas morales de presentar la declaración informativa correspondiente a las personas a las que les hubieran efectuado retenciones en el año de calendario inmediato anterior.

En las operaciones de fideicomiso por las que se otorgue el uso o goce temporal de bienes inmuebles, se sustituye la obligación para las instituciones fiduciarias de emitir constancias de los rendimientos generados a través de dicho vehículo, por la obligación de emitir CFDIs.

Asimismo, se releva a dichas instituciones fiduciarias de presentar la declaración informativa correspondiente a los datos, rendimientos, pagos provisionales efectuados y deducciones relacionados con las personas a que correspondan los rendimientos.

Con independencia de las modificaciones antes señaladas, mediante disposición transitoria se establece que se deberá continuar cumpliendo con la obligación de presentar las declaraciones informativas antes referidas hasta el 31 de diciembre de 2016.

Se elimina la facilidad de no llevar contabilidad para aquellos contribuyentes que obtengan ingresos por arrendamiento inferiores a \$1,500 mensuales que no hubieran optado por la deducción del 35% de los ingresos que se mantiene.

Ingresos por Adquisición de Bienes

[Arts. 130, 131 y 132]

En las operaciones consignadas en escritura pública, se incorpora la obligación para los fedatarios públicos de expedir el CFDI correspondiente en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.

Se modifica el plazo previsto en la ley que se abroga para que los fedatarios públicos presenten ante las oficinas autorizadas la información que al efecto establezca el Código Fiscal respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior, para que en lugar del mes de febrero de cada año, dicha información se presente dentro los 15 días siguientes a aquél en el que se firme la escritura o minuta.

Al igual que en el caso de ingresos por enajenación de bienes, si bien lo señalado en el párrafo anterior pareciera ser la intención del legislador, resulta criticable la redacción de la disposición correspondiente, puesto que no se elimina la referencia al 15 de febrero de cada año, por lo que pudiera llegar a interpretarse que los fedatarios públicos cuentan con dos momentos distintos para dar cumplimiento a la obligación antes señalada, o que deben presentarla dos veces.

Mediante disposición transitoria se establece que se deberá continuar cumpliendo con la obligación de presentar las declaraciones informativas antes referidas, hasta el 31 de diciembre de 2016.

Procedimiento de Discrepancia Fiscal

[Art. 91]

Se incorporan a la nueva ley algunos cambios al procedimiento que siguen las autoridades fiscales para identificar los casos en que las personas físicas realizan erogaciones superiores en un ejercicio a los ingresos manifestados en su declaración anual.

A partir del ejercicio de 2014, las autoridades fiscales podrán utilizar cualquier información que obre en su poder, ya sea porque conste en sus expedientes, documentos o bases de datos, o porque haya sido proporcionada por un tercero u otra autoridad, pudiendo quedar comprendida la información que proporcionen las autoridades fiscales de los países con los que México tenga celebrados acuerdos de intercambio de información.

Por otro lado, se incorporan a la nueva ley como medios de verificación para el procedimiento de discrepancia fiscal, los gastos, las adquisiciones de bienes y los depósitos que se reflejen en los estados de cuenta de las tarjetas de crédito de las personas físicas.

Adicionalmente, se prevé que cuando las autoridades determinen un ingreso omitido a personas físicas que no se encuentren inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, éstas procederán a inscribirlas bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales.

Cabe recordar que este procedimiento admite prueba en contrario, por lo que las personas físicas tienen la posibilidad de hacer valer las razones que tengan para inconformarse o para explicar la razón de la discrepancia, conforme a los plazos y reglas que se prevén para tal efecto.

Deducciones Personales

[Arts. 147, 148 y 151]

Limitación

Se incorpora un límite para el monto de las deducciones personales a las que tienen derecho las personas físicas en cada ejercicio, las cuales no podrán exceder de la cantidad que resulte menor entre cuatro salarios mínimos generales elevados al año del área geográfica del contribuyente (\$94,549.60 para el área geográfica "A" a diciembre de 2013), o del 10% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquéllos por los que no se pague el impuesto.

Cabe destacar que el monto de los donativos que se lleguen a efectuar por parte del contribuyente no se encuentra sujeto al límite señalado en el párrafo anterior, prevaleciendo la limitante del 7% sobre el importe de los ingresos que hubiera obtenido el contribuyente en el ejercicio anterior.

Resulta criticable la inclusión de un límite en las deducciones personales de los contribuyentes, considerando que cada una de éstas ya contaba con reglas específicas para poder aplicar su deducción, por lo que consideramos excesivo establecer un nuevo límite en su conjunto.

Asimismo, como consecuencia de incorporar dicho límite, se está dejando de reconocer la verdadera capacidad contributiva de los contribuyentes, generando distorsiones en su base gravable, lo cual nos parece incongruente, máxime que mediante esta nueva ley se pretende incorporar a la esfera de la formalidad a contribuyentes que con anterioridad tributaban bajo regímenes en los cuales se generaban espacios para la evasión y la elusión fiscales.

Es importante señalar que las modificaciones realizadas a las deducciones personales resultarán aplicables a partir del ejercicio de 2014 y no así para la determinación del impuesto ejercicio de 2013.

—

Gastos médicos y dentales

Se establece que a partir del ejercicio de 2014, para efectos de estar en posibilidad de llevar a cabo la deducción de los gastos médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, los mismos deberán efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, 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 mediante tarjetas de crédito, de débito, o de servicios.

Donativos

Se incluye una limitante para donativos otorgados a favor de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios o de sus organismos descentralizados, los cuales no podrán exceder del 4% de los ingresos acumulables que sirvan de base para calcular el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente, sin que en ningún caso los donativos otorgados tanto a las demás donatarias autorizadas como a las entidades señaladas excedan del límite del 7%.

Asimismo, se establece que cuando se otorguen donativos entre partes relacionadas, la donataria no podrá contratar con su parte relacionada la prestación de servicios, la enajenación o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En caso de darse dicha situación, el donativo deberá ser considerado por el donante como un ingreso acumulable, el cual deberá ser actualizado desde la fecha de su deducción y hasta el momento en que se lleve a cabo su acumulación.

Intereses sobre créditos hipotecarios

Se reduce el límite del monto total de los intereses reales efectivamente pagados por créditos otorgados para la adquisición de inmuebles destinados a casa habitación, de 1,500,000 a 750,000 unidades de inversión (aproximadamente \$3.7 millones), para efectos de que las personas físicas se encuentren en posibilidad de considerar como una deducción personal el monto de los intereses reales pagados por dichos créditos.

Resulta relevante que no se establece una regla particular para el caso en que el crédito hipotecario supere el límite de 750,000 unidades de inversión, como si está previsto en el Reglamento de la ley que se abroga.

Lo anterior resulta criticable, ya que no es claro el procedimiento que deben seguir los contribuyentes a partir del ejercicio de 2014 para determinar la cantidad deducible de los intereses reales pagados en créditos que superen el límite de 750,000 unidades de inversión.

Asimismo, ni en las disposiciones contenidas en la nueva ley ni en sus disposiciones transitorias se establece si a los intereses reales pagados en créditos hipotecarios contratados con anterioridad al ejercicio de 2014, les resulta aplicable el nuevo límite de las deducciones personales antes referido.

Esta situación resulta criticable, ya que claramente muestra cómo, para un mismo concepto deducible, se establecen dos límites: el límite del crédito hipotecario (750,000 unidades de inversión) y el nuevo límite de deducciones personales.

—

Declaración Anual

[Arts. 150, 151 y 152]

Se incorporan nuevos renglones en la tarifa empleada para la determinación del impuesto del ejercicio, tal como se muestra a continuación:

Límite Inferior	Límite Superior	Cuota Fija	Tasa sobre excedente límite inferior
392,841.96	750,000.00	73,703.41	30%
750,00.01	1,000,000.00	180,850.82	32%
1,000,000.01	3,000,000.00	260,850.81	34%
3,000,000.01	En adelante	940,850.81	35%

Impuesto sobre dividendos

[Arts. 140 y 164]

Como se comenta en el apartado correspondiente de estos Tópicos Fiscales, mediante la nueva ley se prevé la obligación de retener impuesto sobre la renta a los dividendos que sean pagados tanto a personas físicas residentes en México como a residentes en el extranjero.

Dicha obligación se impone a la persona moral que distribuya los dividendos, quien en el caso de dividendos provenientes de acciones bursátiles, no podrá identificar a aquellos accionistas a los que deba retenerles, ya que sólo los intermediarios bursátiles que mantienen las acciones en custodia cuentan con esa información.

Por lo anterior, resulta necesario que esta obligación de retener se transfiera al intermediario bursátil mediante reglas de carácter general, tal como sucede con la retención de impuesto sobre los intereses que provienen de títulos bursátiles.

También resulta necesario establecer el procedimiento mediante el cual la persona moral que distribuya los dividendos pueda proporcionar al intermediario la información relativa al monto del dividendo que provenga de las utilidades generadas con anterioridad al ejercicio de 2014 y posteriormente, ya que las primeras no deberán ser objeto de este impuesto, mientras que las subsecuentes sí lo serán.

Esperamos que una vez que el SAT identifique esta problemática, emita reglas que permitan aplicar de forma correcta esta nueva obligación.

Enajenación de acciones a través de bolsa

[Art. 129]

Se incorpora una nueva Sección dentro del Capítulo correspondiente a los ingresos que perciben las personas físicas residentes en México por la enajenación de bienes, en la que se prevé un nuevo régimen para los ingresos provenientes de la enajenación de acciones en bolsas de valores.

—

Se establece que las personas físicas estarán obligadas a pagar un impuesto sobre la renta definitivo, aplicando la tasa del 10% a las ganancias obtenidas durante el ejercicio. Por lo anterior, las ganancias sujetas a este régimen no deberán ser consideradas como ingreso acumulable.

Los contribuyentes deberán presentar declaración por estas operaciones y efectuar el pago del impuesto correspondiente, de manera conjunta con la declaración anual por el resto de los ingresos percibidos en el ejercicio.

Las ganancias a las que les será aplicable este régimen son las derivadas de las siguientes operaciones:

- a. La enajenación de acciones mexicanas o de títulos que exclusivamente las representen, cuando su enajenación se realice en la BMV o en el MexDer, o de acciones extranjeras ahí cotizadas.
- b. La enajenación de títulos que representen índices accionarios enajenados en la BMV o en el MexDer.
- c. La enajenación de acciones mexicanas o de títulos que exclusivamente las representen, siempre que la enajenación se realice en bolsas de valores o mercados de derivados ubicados en países con los que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble tributación.
- d. Las operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en la BMV, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen acciones colocadas en la BMV, siempre que se realicen en la BMV, el MexDer o en bolsas y sistemas de cotización extranjeros.

En virtud de lo anterior es posible resumir las operaciones bursátiles cuyas ganancias serán objeto de este régimen de la manera siguiente:

- a. Acciones mexicanas y títulos que exclusivamente las representen (e.g. ADRs, CPOs), enajenados en mercado mexicano o mercados de países con tratado para evitar la doble tributación.
- b. Acciones extranjeras que coticen en la BMV a través del mercado global conocido por sus siglas como SIC. No se incluye a los títulos que representen la propiedad de estas acciones extranjeras.
- c. Títulos que representen índices accionarios (e.g. ETFs, TRACs), cuya enajenación se realice en mercado mexicano, con independencia de que el índice sea sobre acciones mexicanas o extranjeras.
- d. Operaciones derivadas de capital referidas a acciones colocadas en la BMV o referidas a índices de estas acciones, realizadas en el mercado mexicano (e.g. *Warrants*) o en el extranjero.

Determinación ganancia o pérdida

La ganancia o pérdida del ejercicio se deberá determinar, sumando o disminuyendo, las ganancias o pérdidas que deriven de cada emisora o título representativo de acciones o índices, así como de operaciones financieras derivadas, que se efectúen a través de cada uno de los intermediarios del mercado de valores o a través de entidades financieras extranjeras.

Las ganancias o pérdidas en la enajenación de acciones o de títulos representativos de acciones o índices se determinarán por cada emisora o títulos que representen dichos índices, disminuyendo del precio de venta, las comisiones por concepto de intermediación pagadas por la enajenación, así como el costo promedio de adquisición. Este último se adicionará con las comisiones por concepto de intermediación pagadas por su adquisición.

El costo promedio y las comisiones pagadas por la adquisición se calcularán dividiendo el monto efectivamente pagado entre el número de acciones o títulos comprados. Este costo promedio se actualizará desde la fecha de adquisición hasta el mes inmediato anterior a la fecha en que se efectúe la venta. En caso de que el costo de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia se considerará como pérdida.

Tratándose de operaciones financieras derivadas, el resultado de ganancia o pérdida se determinará de conformidad con el régimen general aplicable a estas operaciones.

El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá establecer mecanismos que faciliten el cálculo, pago y entero del impuesto a que se refiere este nuevo régimen.

Obligación intermediarios

Si bien no se establece obligación al intermediario bursátil que intervenga en la operación de retener este impuesto, estas instituciones tendrán la obligación de calcular la ganancia o pérdida del ejercicio y entregar al contribuyente la información referente a este cálculo, quien por su parte, realizará el pago del impuesto correspondiente. En caso que el resultado del ejercicio fuese una pérdida, la institución deberá entregar una constancia de la misma. La información que se entregue al contribuyente deberá proporcionarse a través de constancias por cada contrato de intermediación, siempre que contengan de forma pormenorizada toda la información requerida para el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente.

Salvo esta obligación de cálculo e información, no existe obligación en materia de retención de impuesto a personas residentes en México, e incluso, por obvias razones, fue eliminada la obligación que anteriormente existía en la ley que se abroga del intermediario que intervenía en la enajenación de acciones cuya ganancia no se encontraba exenta del pago de ese impuesto.

Derivado de la eliminación de esta obligación general para retener, no existe obligación para que estas entidades deban retener impuesto alguno tratándose de operaciones que no obstante haberse celebrado en bolsas de valores, no sean objeto de este nuevo régimen cédular, por tratarse de operaciones de excepción, tal como será comentado más adelante.

—

Tratándose de contratos de intermediación que concluyan durante el ejercicio, el intermediario deberá determinar la ganancia o pérdida de las operaciones celebradas durante el ejercicio y hasta esa fecha y entregar la información al contribuyente.

Asimismo, cuando el contribuyente cambie de intermediario bursátil, deberá proporcionar al nuevo toda la información relativa al contrato, incluyendo las operaciones celebradas previamente durante ese ejercicio. Por su parte, el intermediario que realice el traspaso deberá proporcionar la información del costo promedio de las acciones o títulos, actualizado a la fecha del traspaso. Esta información deberá ser considerada por el nuevo intermediario para el cálculo de la ganancia o pérdida al momento en que se enajenen las acciones o títulos.

En caso que el contribuyente hubiese celebrado estas operaciones a través de contratos de intermediación con entidades financieras en el extranjero, deberá calcular la ganancia o pérdida fiscal del ejercicio, pagar el impuesto que resulte a su cargo y tener a disposición de la autoridad fiscal los estados de cuenta correspondientes. Si el contribuyente sustituyera al intermediario extranjero por uno que sí estuviese autorizado para operar en México, le deberá proporcionar la información correspondiente a las operaciones celebradas durante ese ejercicio, para que este nuevo intermediario bursátil efectúe el cálculo de la ganancia o pérdida.

Pérdidas

Se prevé que las pérdidas sufridas en este tipo de operaciones únicamente podrán disminuir la ganancia obtenida en ese mismo ejercicio, o en los diez siguientes, en las operaciones a que se refiere este régimen cédular y sólo hasta el monto de la ganancia.

Estas pérdidas deberán actualizarse desde el mes en que se incurrieron y hasta el mes de cierre del ejercicio. Las pérdidas que no se disminuyan se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes de cierre del ejercicio en que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se disminuirá. Cabe señalar que este procedimiento de ajuste tiene el efecto de perder un año de actualización cuando la pérdida vaya a ser disminuida en un ejercicio posterior a aquél en que se haya sufrido.

Cuando pudiendo haber disminuido una pérdida, el contribuyente no lo haga, se perderá el derecho a hacerlo en los ejercicios posteriores y hasta por la cantidad en la que pudo haberla disminuido.

Préstamo de valores y ventas en corto

Este régimen recoge el tratamiento fiscal aplicable para el préstamo de acciones y su venta en corto que ya estaba previsto en disposiciones misceláneas.

Se establece que siempre que estas operaciones se realicen de conformidad con la regulación bursátil, el prestatario podrá considerar como ganancia derivada de la venta en corto en la BMV o MexDer, la diferencia entre el precio de venta actualizado y el costo comprobado de adquisición de las acciones de la misma emisora, que durante la vigencia del contrato respectivo sean adquiridas para liquidar la operación con el prestamista, incluso las que hubiese adquirido en virtud de capitalizaciones de utilidades u otras partidas del capital contable.

—

Asimismo, se precisa que cuando el prestatario no adquiriera la totalidad de las acciones que se encuentre obligado a restituir, podrá determinar la ganancia gravable por la venta en corto, disminuyendo del precio de venta, el precio de cotización promedio en la BMV o MexDer, al último día en que debió haberlas restituido.

Para ambos casos se prevé que el precio de venta podrá disminuirse con el importe de todas las comisiones que hayan sido pagadas a intermediarios, tanto por el préstamo de valores y su liquidación, como por la enajenación y adquisición de acciones o títulos.

Igualmente, para ambos casos, los dividendos pagados durante la vigencia del contrato podrán ser parte del costo comprobado de adquisición, cuando no habiendo sido cobrados por el prestatario sino por un tercero, sean restituidos al prestamista por concepto de derechos patrimoniales.

El precio de venta de las acciones se actualizará desde la fecha en que se efectuó la enajenación y hasta la fecha en la que el prestatario las adquiriera o haya debido adquirirlas, para liquidar la operación de préstamo.

Cuando el costo comprobado de adquisición sea mayor al precio de venta, la diferencia será el monto de la pérdida en la operación.

Se establece que en caso de acciones o títulos que no sean restituidos por el prestatario dentro del plazo establecido en el contrato de préstamo, se considerará que fueron enajenados por el prestamista al prestatario en la fecha en que debieron haber sido restituidos y, para estos efectos, se considerará como precio de venta su precio de cotización promedio en la BMV o MexDer, al día de la enajenación y para determinar la ganancia, serán aplicables las demás disposiciones de este nuevo régimen cedular.

Las acciones que, por virtud de capitalizaciones, reciba el prestamista en exceso a las acciones que prestó al inicio del contrato, no tendrán costo promedio de adquisición.

Acciones emitidas por SIEFORES

Las personas físicas que obtengan ganancias derivadas de la enajenación de acciones emitidas por SIEFORES no pagarán este impuesto cuando la enajenación se registre en la BMV.

Excepciones al régimen

Este nuevo régimen cedular no será aplicable, y en consecuencia, se deberá pagar el impuesto sobre la ganancia conforme al régimen general, cuando las acciones o títulos que se enajenen no hayan sido adquiridos en BMV, MexDer o mercados reconocidos en el extranjero, salvo en el caso en que se enajenen acciones que no representen más del 1% de la emisora. Esta medición deberá realizarse tomando en consideración todas las operaciones realizadas por el contribuyente en periodos de 24 meses.

Quien enajene ese porcentaje de menos del 1% estará obligado a proporcionar al intermediario la información necesaria para que pueda determinar su ganancia o pérdida correspondiente.

—

Con independencia de que las acciones que se enajenan hayan sido adquiridas en los mercados que se mencionan, este régimen cedular tampoco será aplicable para la enajenación que efectúe una persona o grupo de personas, durante un periodo de 24 meses, de más del 10% de una emisora o del control de ésta. Los conceptos “grupo de personas” y “control” son aquéllos previstos en la Ley del Mercado de Valores.

Incluso, tratándose de enajenaciones de participaciones inferiores al 10% o que no constituyan el control, no sería aplicable el régimen cedular si la enajenación se realiza fuera de los mercados bursátiles, o cuando califiquen como operación de registro, cruce protegido u otra de condiciones similares.

Finalmente, se prevé un supuesto de excepción adicional, mismo que ya se contenía en la ley que se abroga para limitar la exención para las operaciones en bolsa, aplicable a la enajenación de acciones adquiridas por canje de acciones de sociedades fusionadas o escindentes, cuando las acciones de estas últimas se encuentren en los supuestos de enajenación de más del 10%, transmisión del control, operaciones de cruces protegidos o de enajenaciones realizadas fuera de mercados bursátiles.

Régimen de transición

[Noveno Transitorio, XXXII]

Para efectos de determinar la ganancia o pérdida en la enajenación de acciones o títulos a los que se refiere este nuevo régimen, cuando la adquisición de esas acciones o títulos se haya efectuado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, en lugar de considerar el costo promedio de adquisición ahí previsto, se podrá optar por realizar dicha determinación disminuyendo al precio de venta, disminuido con las comisiones por concepto de intermediación pagadas en la enajenación, el valor promedio de adquisición que resulte de los últimos 22 precios de cierre de dichas acciones o títulos inmediatos anteriores a la entrada en vigor de esta ley.

Si los últimos 22 precios de cierre son inhabituales en relación con el comportamiento de las acciones de que se trate en los seis meses anteriores respecto de número y volumen de operaciones, así como su valor, en lugar de tomar los 22 últimos precios de cierre, se considerarán los valores observados en los últimos hechos de los seis meses anteriores.

Cabe mencionar que no se prevé definición alguna sobre el concepto de “inhabitual”, por lo que esperamos que las autoridades proporcionen esta definición a la brevedad.

Considerando que el intermediario bursátil es quien debe determinar la ganancia o pérdida en la enajenación de acciones adquiridas con anterioridad a 2014, serán dichos intermediarios quienes en su momento deberán elegir entre determinar el costo de adquisición de las acciones con base en el costo de adquisición original, o utilizando el precio promedio previsto en disposiciones transitorias, por lo que será necesario que cada contribuyente, con la debida anticipación, haga saber su decisión al respecto a su intermediario.

Bajo este procedimiento alternativo, se podrá actualizar por inflación el costo comprobado de adquisición a partir del 31 de diciembre de 2013.

—

Enajenaciones por parte de residentes en el extranjero

[Art. 161]

Contraviniendo la realidad en los mercados internacionales, de manera inexplicable se establece que este gravamen de 10% también resulta aplicable a las ganancias que perciban los residentes en el extranjero por las operaciones bursátiles que realicen con las acciones, títulos y operaciones financieras derivadas mencionadas en esta sección.

Este impuesto también resulta aplicable a la ganancia obtenida en la enajenación de acciones cotizadas en la BMV que hayan sido emitidas por sociedades extranjeras. Esta disposición, que en principio pareciera exceder el alcance del supuesto de fuente de riqueza en México, encuentra explicación en el caso de enajenación de acciones emitidas por sociedades extranjeras que califican como residentes fiscales en México, en cuyo caso, se materializa el supuesto de ingresos de fuente de riqueza ubicada en México percibidos por residentes en el extranjero.

No obstante lo anterior, por la amplitud del supuesto previsto en esta disposición, pudiera interpretarse como un supuesto en el que aquellos intermediarios que representen a residentes en el extranjero deberán retenerles este impuesto del 10% sobre la ganancia que resulte en la enajenación de acciones que, habiendo sido emitidas por sociedades extranjeras, coticen en el Mercado Global de la BMV.

Por lo anterior, estimamos necesario que las autoridades publiquen reglas que limiten la aplicación de este supuesto y que dejen claro que la ganancia en la venta de acciones emitidas por sociedades extranjeras no califica como ingreso de fuente de riqueza ubicada en México, salvo que esa sociedad extranjera califique como residente fiscal en este país.

En general, los intermediarios bursátiles mexicanos estarán obligados a efectuar la retención del impuesto del 10% que se menciona sobre cada transacción en la que intervengan, sin deducir las pérdidas, lo que difiere considerablemente de la ganancia gravable que determinarán las personas físicas residentes en México.

El impuesto retenido deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente a aquél en el que se efectuó la enajenación y tendrá el carácter de pago definitivo.

Se establece que no se deberá pagar este impuesto cuando el enajenante sea residente en un país con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición, para lo cual, el residente en el extranjero deberá proporcionar una declaratoria bajo protesta de decir verdad, proporcionando su número de registro o identificación fiscal, emitido por autoridad fiscal competente.

Tratándose de la enajenación de acciones que se ubiquen en alguno de los supuestos mencionados en la sección de "Excepciones al régimen", el intermediario deberá retener el 35% sobre la ganancia que sea determinada conforme a lo establecido para las ganancias de personas físicas residentes en México en la enajenación extrabursátil de acciones. Cabe mencionar que esta disposición hace referencia equívoca a los párrafos donde se prevé el régimen para extranjeros en operaciones bursátiles.

—

Finalmente, para la determinación del costo promedio de adquisición de aquellas acciones que, habiendo sido adquiridas antes de la entrada en vigor de esta nueva ley, sean enajenadas a partir del ejercicio de 2014, el intermediario podrá considerar el promedio de los últimos veintidós hechos de cierre, o en caso de operaciones inhabituales, el promedio de los últimos seis meses, tal como se establece para el costo promedio de las enajenaciones que realicen las personas físicas residentes en México.

Sociedades de inversión de renta variable

[Arts. 88, 161 y Noveno Transitorio, XXXIII]

El régimen fiscal aplicable a los ingresos que perciben las personas físicas por las inversiones que efectúan en sociedades de inversión en renta variable se modifica de manera significativa. A partir de 2014 se establece que se deberá considerar el componente de interés conforme se devengue como un ingreso acumulable, mientras que la ganancia derivada del componente en acciones deberá determinarse hasta que se enajenen las acciones emitidas por la sociedad de inversión, y dicha ganancia no se acumulará al resto de los ingresos, sino que será objeto de un régimen cedular.

Dichas personas estarán obligadas a pagar el impuesto que resulte de aplicar la tasa del 10% a la ganancia obtenida en el ejercicio y se considerará como definitivo, lo cual resulta criticable, ya que, más allá del régimen cedular de la nueva ley para la enajenación de acciones en bolsa, el régimen que se establece para las acciones de sociedades de inversión resulta ser aún más restrictivo.

Se establece que la ganancia o pérdida se determinará disminuyendo al precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de venta de las acciones de dicha sociedad de inversión, el precio de los activos objeto de inversión de renta variable en la fecha de adquisición, actualizado por inflación, sin incluir el valor de otros activos objeto de inversión tales como divisas, tasas, créditos, bienes objeto de comercio, entre otros.

En virtud de que los activos objeto de inversión de renta variable a la fecha de adquisición de las acciones de la sociedad de inversión, serán diversos a aquéllos a la fecha de enajenación, e incluso, seguramente tendrán proporciones distintas en comparación al valor de la cartera total, esperamos que mediante reglas de carácter general se proporcionen procedimientos que eliminen este tipo de desviaciones en la determinación de la ganancia o pérdida.

Cabe mencionar que a diferencia del régimen aplicable a las ganancias que perciben las personas físicas por la enajenación de acciones bursátiles, en el que existen ciertas excepciones a las cuales no les es aplicable el mismo, en el caso de sociedades de inversión en renta variable, dichas excepciones no existen, por lo que en principio, este régimen aplicable al componente de inversión en acciones sería aplicable a cualquier acción en el portafolio de la sociedad de inversión.

Cuando los contribuyentes generen pérdida en el ejercicio, podrán disminuir dicha pérdida actualizada únicamente contra el monto de la ganancia que en su caso obtengan en el ejercicio o en los diez siguientes, por ese mismo tipo de enajenaciones. Se perderá el derecho a disminuir la parte de la pérdida que no se disminuya pudiendo haberlo hecho, hasta por ese importe.

—

Los contribuyentes deberán presentar declaración por las ganancias obtenidas y efectuar, en su caso, el pago del impuesto correspondiente al ejercicio, el cual deberá entregarse de manera conjunta con la declaración anual.

En el caso de la enajenación de acciones emitidas por sociedades de inversión en renta variable por parte de residentes en el extranjero, el impuesto se pagará mediante retención que efectuará la distribuidora, aplicando la tasa del 10% sobre la ganancia, sin deducir pérdidas.

A diferencia de lo que sucede en la enajenación de acciones bursátiles que realicen los residentes en el extranjero, donde existe la posibilidad de no tener que pagar este impuesto cuando sean residentes de un país con tratado para evitar la doble imposición, esa posibilidad no se prevé para el supuesto en que esa misma ganancia la perciban a través de sociedades de inversión.

Mediante disposición transitoria, se prevé que en el caso de que las acciones de la sociedad de inversión hayan sido adquiridas con anterioridad a la entrada en vigor de esta ley, se considere como costo comprobado de adquisición de las acciones objeto de inversión de la sociedad, el promedio de los últimos 22 hechos de cierre durante 2013 o en caso de que fuesen inhabituales, el promedio de cierre de los últimos seis meses.

Extranjeros

Enajenación de acciones en bolsa

[Art. 161]

Al igual que en el caso de las personas físicas, se establece un impuesto definitivo a la tasa del 10% sobre la ganancia obtenida en la enajenación de ciertos títulos a través de bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, así como una exención del pago del impuesto tratándose de residentes en países con los que México tenga un convenio para evitar la doble imposición en vigor que enajenen acciones a través de los citados mercados, lo cual se ha comentado en el apartado de Sistema Financiero.

Dividendos y utilidades

[Art. 164]

Al igual que en el caso de personas físicas residentes en México, se establece un impuesto adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades que las personas morales residentes en México lleguen a distribuir a residentes en el extranjero. Para estos efectos, las utilidades afectas al impuesto comprenderán también la utilidad distribuida que derive de reducciones de capital, así como las utilidades en bienes o en efectivo que los establecimientos permanentes en México envíen a su oficina central o a otro establecimiento permanente en el extranjero.

Al haberse modificado la propuesta del Ejecutivo y establecerse este impuesto como una retención respecto de un ingreso atribuible al accionista, resulta claro que podrán aplicarse las disposiciones contenidas en los convenios para evitar la doble imposición celebrados por México, bajo las cuales se podría reducir la tasa aplicable. Sin embargo, como ya se refirió en el apartado correspondiente a las Generalidades de Personas Morales de la nueva ley de estos Tópicos Fiscales, en el caso de operaciones entre partes relacionadas, se incorpora la facultad para las autoridades fiscales de solicitar al residente en el extranjero la información que acredite la existencia de una doble

imposición jurídica. Como ya se comentó, esto resulta criticable, pues en algunos casos la autoridad pudiera pretender que la reducción de la tasa de retención establecida en algún convenio respecto de dividendos no resulta aplicable, lo cual pudiera considerarse como una práctica que busca anular o limitar el contenido de los convenios para evitar la doble imposición, comúnmente conocida como *treaty override*.

Como se menciona en el apartado de Personas Físicas, a través de una disposición transitoria se establece que el impuesto por la distribución de dividendos o utilidades solamente se causará por aquellas distribuciones que se efectúen con cargo a utilidades generadas a partir de 2014. Por ello, las sociedades residentes en México y los establecimientos permanentes deberán llevar una nueva cuenta en la que registren por separado las utilidades generadas a partir de 2014. De no cumplir con lo anterior, se asumirá que el saldo fue generado a partir de 2014.

De forma desafortunada, la disposición transitoria no contempla que el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta al 31 de diciembre de 2013 se pueda adicionar con los dividendos o utilidades que las personas morales o los establecimientos permanentes perciban de otras personas morales residentes en México, cuando tales dividendos o utilidades provengan a su vez del saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta que estas últimas mantuvieran al 31 de diciembre de 2013. Esto pudiera dar lugar a que tales utilidades generadas con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley sean gravadas, a pesar de que esto es lo que pretende evitar la disposición transitoria en cuestión.

Tasa máxima

Derivado de la modificación a la tarifa del impuesto sobre la renta anual de personas físicas residentes en México, en la cual se incorporó una tasa máxima del 35%, la tasa que en algunos supuestos resulte aplicable a las ganancias obtenidas por residentes en el extranjero bajo diversas disposiciones del Título V (como es el caso de las ganancias por servicios turísticos de tiempo compartido, ganancias en enajenación de bienes inmuebles, ganancias en enajenación de acciones y las ganancias por operaciones financieras derivadas de capital, entre otros) se verá automáticamente modificada.

Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero

En la nueva ley se elimina la figura del Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero. Por consiguiente, se elimina la obligación para ciertos residentes en el extranjero de inscribirse en dicho registro a fin de gozar de tasas menores de retención o incluso de una exención, tal como es el caso de los bancos extranjeros o de los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros.

Si bien esta eliminación resulta en una simplificación administrativa para este tipo de entidades y vehículos extranjeros, es criticable que no se prevea la forma en que los contribuyentes residentes en México que realicen operaciones con ellos podrán cerciorarse de la naturaleza y régimen fiscal de dichos residentes en el extranjero, a fin de verificar que éstos se encuentran en los supuestos de exención o tasa reducida previstos en las disposiciones fiscales y tratados aplicables.

Fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros

[Art. 153]

Como ya se comentó, se establece un impuesto adicional del 10% a los dividendos distribuidos a personas físicas y residentes en el extranjero, de cuyo pago no se exceptúa a los fondos de pensiones y jubilaciones del extranjero, ni a los vehículos a través de los cuales inviertan.

Esto resulta criticable, pues si bien los fondos de pensiones y jubilaciones (o los vehículos a través de los cuales inviertan en nuestro país) podrán estar exentos del pago del impuesto si cumplen los requisitos correspondientes, al igual que las personas morales mexicanas en que inviertan, estas últimas deberán retener el impuesto del 10% al distribuir dividendos o utilidades, anulando así parcialmente la exención establecida para dichos residentes en el extranjero.

Al respecto, será necesario analizar el tratado para evitar la doble imposición que, en su caso, pudiera resultar aplicable al fondo de pensiones inversionista de que se trate, a fin de determinar la existencia de algún beneficio al amparo de dichos convenios.

Por otro lado, tratándose de fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros que participen en sociedades mexicanas, de manera afortunada se incorpora la aclaración antes prevista en la Ley de Ingresos, que permite a estas últimas excluir el ajuste anual por inflación acumulable y la ganancia cambiaria del cálculo de los ingresos mínimos que provengan del otorgamiento del uso o goce temporal de los inmuebles que se requieren para gozar de la exención.

Adicionalmente, se amplía de uno a cuatro años el periodo mínimo durante el cual debe otorgarse el uso o goce temporal de los inmuebles previo a su enajenación, para que los fondos de pensiones y jubilaciones extranjeros (o los vehículos a través de los cuales inviertan) gocen de la exención respecto de la ganancia que obtengan en la enajenación de los bienes objeto de inversión.

Consideramos criticable que se realice una ampliación del plazo sin considerar algún régimen transitorio para los fondos que ya hubieran invertido en el país, pues este tipo de fondos realiza sus inversiones considerando detalladamente los potenciales periodos de desinversión y el régimen fiscal que les resultará aplicable, situación que seguramente se verá afectada con dicha ampliación, generando incertidumbre en sus inversiones.

Adicionalmente, en virtud de este periodo obligatorio, parece redundante haber establecido una limitante para la aplicación de la exención en la enajenación o adquisición de inmuebles, consistente en que no estén registrados como inventarios por dichos fondos, siendo que ésta no puede ser su naturaleza, pues tales bienes deben previamente haber sido otorgados en arrendamiento.

Pagos que beneficien al extranjero

[Art. 153]

Se aclara que en los casos en que se efectúen pagos que beneficien al residente en el extranjero o se cubra el impuesto a su cargo y, por tanto, esa cantidad se considere ingreso de fuente mexicana, dicho monto tendrá la misma naturaleza que el ingreso que dio origen al impuesto y le resultarán aplicables las mismas disposiciones.

—

Intereses

[Art. Octavo de Vigencia Temporal]

A través de una disposición de vigencia anual, se mantiene la posibilidad de efectuar la retención del impuesto sobre la renta a la tasa del 4.9% a los intereses pagados a bancos extranjeros, incluyendo los de inversión y entidades de financiamiento de objeto limitado residentes en el extranjero, siempre que éstos sean los beneficiarios efectivos de los intereses y residan en un país con el que México tenga en vigor un tratado fiscal y se cumplan los requisitos del mismo.

En concordancia con la eliminación del Registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero, no se incluye la obligación de que el banco de que se trate se encuentre inscrito en dicho registro para gozar de la tasa reducida, lo cual como ya se refirió representa una simplificación administrativa para los extranjeros, pero genera incertidumbre para los residentes en el país que realicen estos pagos.

Enajenación de bienes inmuebles

[Art. 160]

Al igual que en el caso de personas físicas, se modifica la obligación para los fedatarios públicos de informar acerca de las operaciones de enajenación de bienes inmuebles por parte de un residente en el extranjero de las que hayan dado fe, estableciéndose un plazo de 15 días posteriores a la fecha en que se firme la escritura o la minuta.

Al respecto, resulta criticable que la obligación establecida se refiera a las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior, lo cual consideramos es un error de referencia, pues el plazo establecido corresponde a una operación en lo individual, con lo que la información que debería ser presentada por el fedatario pudiera ser redundante respecto de otras operaciones.

Operaciones financieras derivadas de capital

[Art. 163]

De forma consistente con la imposición de un gravamen a la tasa del 10% aplicable a la ganancia obtenida en la enajenación de acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas, se elimina la exención que establecía la ley que se abroga para las ganancias provenientes de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones colocadas en bolsas de valores concesionadas, así como por aquéllas referidas a índices accionarios que representen dichas acciones, siempre que se realicen en los mercados reconocidos a que se refiere el Código Fiscal, resultando aplicable el mismo régimen que ahora se establece para los residentes en el extranjero respecto de la ganancia en la enajenación de acciones a través de bolsas de valores concesionadas o mercados de derivados reconocidos, que se comentó anteriormente.

Para efectos de determinar la retención, pago y entero del impuesto sobre dichas ganancias, al igual que en el caso de la enajenación de acciones por residentes en el extranjero, se realiza una referencia equívoca a los párrafos donde se prevé el régimen para extranjeros en operaciones bursátiles.

Operaciones financieras derivadas de deuda

[Art. 163]

Coincidimos con la inclusión de la exención del impuesto sobre la renta en la nueva ley, que anteriormente estaba prevista en la Ley de Ingresos, tratándose de operaciones financieras derivadas de deuda que se encuentren referidas a la Tasa de Interés Interbancaria de Equilibrio (TIIE) o a títulos de crédito emitidos por el Gobierno Federal o por el Banco de México o cualquier otro que determinen las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general, colocados en México entre el gran público inversionista, especificándose que también gozarán de esa exención aquéllas que, además de estar referidas a dicha tasa o títulos, lo estén a otra tasa de interés, o a otros subyacentes que a su vez se encuentren referidos a la TIIE o a cualquiera de los títulos antes mencionados, o a esta tasa o títulos y a otras tasas de interés, siempre que se realicen en bolsa de valores o mercados reconocidos y que los beneficiarios efectivos sean residentes en el extranjero.

A fin de tener certeza respecto de los supuestos bajo los cuales se podrá aplicar la exención antes referida, se espera que se mantenga la regla de la Resolución Miscelánea que establece los supuestos bajo los cuales se considera que las operaciones financieras derivadas de deuda antes referidas se realizan en mercados reconocidos.

Emisión de comprobantes por extranjeros

[Arts. 156 y 158]

De manera consistente con la reforma al Código Fiscal en materia de comprobantes fiscales, se modifican diversas disposiciones del Título V de la nueva ley que hacen referencia a la emisión de alguna clase de comprobante,

Sin embargo, resulta criticable el establecimiento de esa referencia genérica, pues a partir de la reforma al Código Fiscal, únicamente se prevé la expedición de CFDIs, los cuales difícilmente podrán ser expedidos por residentes en el extranjero sin presencia en nuestro país.

Regalías

[Art. 167]

Se modifica el supuesto para considerar que la enajenación de bienes o derechos puede dar lugar al pago de regalías, incorporando la aclaración que ya se contenía en la Resolución Miscelánea, consistente en que dicha enajenación debe estar condicionada a la productividad, el uso o la disposición ulterior de los mismos bienes o derechos. Esta inclusión es acorde con los Comentarios del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE referentes a ingresos por regalías, por lo que de manera acertada se corrige la anterior referencia.

Actividades empresariales

[Art. 175, VI]

De manera desafortunada, se incluye nuevamente en la nueva ley la definición del término "actividades empresariales" contenida en la ley que se abroga, la cual excluye los ingresos particulares de fuente de riqueza mexicana gravados en términos del Título V de la propia ley, lo que pudiera considerarse como una práctica que busca anular o limitar el contenido de los convenios para evitar la doble imposición (*treaty override*).

Debe recordarse que la existencia de dicha definición hizo necesario que la Resolución Miscelánea estableciera una definición distinta para efectos de los artículos de beneficios empresariales contenidos en los convenios para evitar la doble tributación celebrados por México, por lo que sería deseable que se vuelva a expedir una regla similar.

Tasa de retención para REFIPRES

[Art. 171]

En relación con la disposición que establece una tasa de retención del 40% para diversos pagos efectuados a contribuyentes residentes en el extranjero sujetos a un régimen fiscal preferente, o que sean transparentes para efectos fiscales, y que establece ciertas excepciones, entre las cuales se incluyen los pagos por dividendos, consideramos que la referencia normativa efectuada es equívoca, pues únicamente se menciona la disposición que regula el impuesto corporativo que en su caso debiera ser pagado por la sociedad residente en México que los distribuye.

Remolques y semirremolques

[Art. 158]

Se incluye en la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta la tasa del 5% tratándose del uso o goce temporal de remolques o semirremolques que sean importados de manera temporal hasta por un mes, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes. Dicho beneficio anteriormente se establecía mediante un decreto.

Regímenes Fiscales Preferentes

Ingresos pasivos

[Art. 176]

Se modifica la definición del término “ingresos pasivos” que resulta relevante para fines de la determinación de la existencia de regímenes fiscales preferentes, adicionándose los ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los ingresos percibidos a título gratuito, a la lista que anteriormente se contemplaba.

Plazo para acreditar el impuesto

[Art. 177]

Se establece un plazo de diez años para que los contribuyentes que obtengan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes acrediten el impuesto retenido a las figuras o entidades extranjeras en que participen por los ingresos de fuente de riqueza ubicada en México que obtengan, en la medida en que dicho impuesto retenido no exceda el que resulte de aplicar la tasa corporativa del 30% al ingreso gravado. Asimismo, se aclara que el impuesto retenido que no se pueda acreditar no podrá ser objeto de devolución.

Esta incorporación resulta acertada, pues se podrá reconocer el impuesto que se hubiese pagado indirectamente en México, acreditándolo en un plazo consistente con el establecido en el artículo que regula, en el régimen general, el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.

Maquiladoras

[Arts. 181, 182 y 183]

Las maquiladoras no constituirán establecimiento permanente en México cuando cumplan con las reglas de precios de transferencia establecidas para éstas, conforme a lo previsto en la nueva ley, que únicamente permite la aplicación del método “safe harbor” para precios de transferencia.

En términos generales, el método “safe harbor” establece que las maquiladoras deberán reportar una utilidad fiscal que represente la mayor entre el 6.9% del total de los activos utilizados en la operación de maquila o el 6.5% del total de costos y gastos de la operación de maquila.

En este sentido, se eliminan las opciones previstas en la ley que se abroga para el cumplimiento en materia de precios de transferencia aplicable a maquiladoras, que consistían en lo siguiente:

- a. Costo adicionado neto más 1% del valor de activos propiedad del extranjero.
- b. Retorno sobre activos operativos ajustado por financiamiento y actividades de abastecimiento o procuración.

Las empresas maquiladoras que hasta el ejercicio fiscal 2013 optaban por aplicar alguna de las opciones antes mencionadas, estarán obligadas a tributar bajo la metodología “safe harbor” a partir del ejercicio 2014.

Adicionalmente, continúa la posibilidad para las maquiladoras de exportación de obtener una resolución particular para cumplir con las reglas de precios de transferencia (Acuerdo de Precios Anticipado o “APA”).

La nueva ley incluye una definición para efectos fiscales de operación de maquila, con independencia de la que actualmente está incluida en el Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación (IMMEX).

En general, la definición establece que las mercancías suministradas por el residente en el extranjero para la operación de maquila sean importadas temporalmente y retornen al extranjero, inclusive mediante operaciones virtuales, además de lo siguiente:

- a. Que la totalidad de sus ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila.
- b. Que cuando se incorporen a los procesos productivos mercancías nacionales o extranjeras que no sean importadas temporalmente, éstas deberán exportarse o retornarse conjuntamente con las mercancías que hubieran importado temporalmente.
- c. Que el proceso de maquila se realice con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero, siempre que no haya sido propiedad de la empresa maquiladora o de otra parte relacionada residente en México. Dicha maquinaria y equipo deberá ser propiedad del residente en el extranjero en al menos el 30%. Este porcentaje se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el SAT.

Lo anterior concuerda con las consideraciones realizadas por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados a la iniciativa de reforma presentada por el Ejecutivo Federal, en el sentido de que dicha definición de operación de maquila para efectos fiscales tiene la finalidad de definir claramente que las empresas maquiladoras son aquéllas que realizan exclusivamente operaciones de maquila industrial. Esto es, se excluyen del régimen de maquila a las empresas que además de realizar operaciones de maquila obtienen ingresos por otras actividades, incluidas las maquiladoras de servicios.

No obstante lo anterior, para efectos de determinar la utilidad fiscal de las empresas maquiladoras de exportación, se establece que las personas residentes en el país que realicen actividades distintas a la operación de maquila, únicamente deberán considerar para dicho cálculo la operación de maquila. Esto es, se contempla la posibilidad que un residente en el país que realiza operación de maquila también lleve a cabo actividades distintas a ésta.

Por lo anterior y en función de esta contradicción de disposiciones, no resulta claro si las empresas maquiladoras de exportación también pueden obtener ingresos por actividades distintas a ésta, y si en estos casos se cumple con la definición de operación de maquila que se incluye en la nueva ley, a efecto de que no se considere que el residente en el extranjero tenga establecimiento permanente en México.

Como se mencionó anteriormente, para efectos de la nueva ley, también se requiere que la operación de maquila se realice con maquinaria y equipo propiedad del residente en el extranjero en una proporción de al menos 30%. Por lo anterior, es importante que las empresas maquiladoras de exportación revisen la proporción de tenencia de maquinaria y equipo, conforme a las reglas que emita el SAT, a efecto de que no se considere que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en México.

Por otro lado, se establece que no se considerará operación de maquila la transformación o reparación de mercancías cuya enajenación se realice en territorio nacional y no se encuentre amparada con un pedimento de exportación, por lo que no resultarán aplicables las reglas especiales de precios de transferencia denominadas "safe harbor" antes mencionadas.

En lo que se refiere a las empresas que prestan servicios de exportación (maquiladora de servicios) contempladas en el Decreto para el fomento de la industria manufacturera, maquiladora y de servicios de exportación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de noviembre de 2006, éstas no están contempladas en la definición de operación de maquila de la nueva ley, lo cual es congruente con la Exposición de Motivos que señala que las maquiladoras de servicio deben ser excluidas del régimen fiscal de maquila.

Reducción de impuesto

El decreto presidencial (Decreto Fox) de fecha 30 de octubre de 2003 que otorgaba beneficios fiscales para empresas maquiladoras que reducían de manera significativa el pago del impuesto sobre la renta conforme la ley que se abroga, no tendrá validez para efectos del nuevo régimen fiscal de maquiladoras antes descrito.

—

De no renovarse el beneficio que otorgaba una reducción de impuesto sobre la renta establecida en dicho decreto, resultará en un perjuicio importante a las empresas maquiladoras de exportación.

Lo anterior, aunado a la limitante para las maquiladoras de exportación de poder aplicar únicamente la metodología "safe harbor" de precios de transferencia.

Empresas maquiladoras de albergue

No se considerará que tienen establecimiento permanente en el país, los residentes en el extranjero que proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar las actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado por la Secretaría de Economía.

Lo anterior, en la medida en que dichos residentes en el extranjero no sean partes relacionadas de la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue de que se trate, ni de una parte relacionada de dicha empresa.

Las empresas maquiladoras bajo la modalidad de albergue tendrán que presentar anualmente ante las autoridades fiscales, a más tardar en el mes junio del año de que se trate, declaración informativa de las operaciones realizadas.

Entre otros requisitos, las maquiladoras de albergue deberán cumplir con lo siguiente:

- i) no tener a su cargo créditos fiscales firmes,
- ii) no tener a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados, y
- iii) que se encuentren registradas en el RFC.

Por otro lado, se establece que las empresas maquiladoras bajo la modalidad de albergue sólo podrán aplicar este esquema por un periodo no mayor a cuatro años consecutivos.

La consideración de establecer un periodo de cuatro años consecutivos se sustenta en que las empresas maquiladoras bajo la modalidad de albergue, según los legisladores, tendrán un lapso razonable para recuperar las inversiones realizadas y tener un horizonte amplio para promover sus servicios.

Resulta criticable aseverar que este tipo de empresas maquiladoras recuperen su inversión en el plazo de cuatro años que se propone por el poder legislativo, ya que su modelo de negocio generalmente tiene un horizonte de inversión más amplio.

Lista de territorios

[Noveno Transitorio, XLII]

Se establece en disposición transitoria la lista de los territorios que generan para los contribuyentes del Título VI la obligación de presentar una declaración informativa. Resulta criticable que dicha lista contenga diversas jurisdicciones con las cuales México ya ha celebrado

tratados para el intercambio de información, como es el caso de Belice, Costa Rica, Islas de Guernsey y Jersey, entre otros, o bien tratados para evitar la doble tributación, como es el caso de Barbados, Bahrein, Qatar, Kuwait, Hong Kong y Uruguay.

Personas Morales no Lucrativas

Instituciones de enseñanza y asociaciones deportivas

[Art. 79, X, XVI y XXVI]

Se establece que las instituciones de enseñanza privadas no serán contribuyentes del impuesto sobre la renta, siempre que mantengan, o en su caso, obtengan la autorización del SAT para recibir donativos deducibles. En caso contrario, se considerará que tributan en el régimen general de las personas morales.

Además, se elimina la posibilidad de que las asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines deportivos califiquen como personas morales con fines no lucrativos, por lo que a partir del ejercicio de 2014, tributarán conforme a las disposiciones aplicables a las personas morales en general. Se exceptúa de lo anterior, a las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte, siempre que sean miembros del Sistema Nacional del Deporte, en los términos de la Ley General de Cultura Física y Deporte, quienes tributarán como entidades con fines no lucrativos.

Mediante disposición transitoria se establece que las personas a que nos referimos en este apartado deberán determinar el remanente distribuible generado con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley, y sus socios o integrantes considerarán como ingreso gravado dicho remanente, cuando les sea entregado en efectivo o en bienes.

Instituciones de beneficencia

[Art. 79, VI]

Se amplía y precisa 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 de impuesto sobre la renta.

Las actividades incluidas en este listado consisten en el apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas, la aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad y el fomento de acciones para mejorar la economía popular.

Donatarias autorizadas

[Art. 82, III]

Se incluye como una actividad que pueden realizar entidades que deseen calificar como donatarias autorizadas, realizar proyectos encaminados a promover reformas legislativas con la intención de apoyar a sectores sociales, industriales o ramas de la economía nacional, que pueden resultar beneficiados de un ramo regulatorio que mejore la relación entre el Estado y la ciudadanía.

Sociedades cooperativas de producción

[Noveno Transitorio, XXVII y XXVIII]

Se elimina el régimen de las sociedades cooperativas de producción que inició en 2006, y que permitía que la sociedad cooperativa no pagara impuesto de manera directa, sino que lo calculara por cada uno de sus socios, determinando la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le correspondía a cada cooperativista por su participación en la sociedad, difiriendo el pago del impuesto hasta el ejercicio fiscal en que se distribuyera la utilidad respectiva.

Como reglas de transición, se establece que las sociedades que con anterioridad al 1° de enero de 2014 hubieran optado por diferir el impuesto, seguirán haciéndolo hasta que se cubra el impuesto que hubieran diferido por los ingresos percibidos hasta el 31 de diciembre de 2013.

Se señala que, en relación a la utilidad distribuible a los socios, el impuesto diferido se pagará aplicando al monto de la utilidad que se distribuya, la tarifa a que se refiere la nueva ley en el ejercicio fiscal en el que se distribuya a sus socios la utilidad gravable que les corresponda.

Las personas físicas integrantes de las sociedades cooperativas no podrán cumplir individualmente las obligaciones establecidas en la nueva ley, sino que será la sociedad cooperativa quien calcule y entere el impuesto como un solo ente jurídico en términos de dicha ley, por lo que a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, las sociedades cooperativas deberán cumplir con sus obligaciones fiscales en términos del régimen general de las personas morales.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA Y LEY DEL IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

De acuerdo con la Exposición de Motivos, a fin de buscar la simplificación del sistema impositivo y reducir el costo del cumplimiento de las obligaciones fiscales, se propone la eliminación tanto del impuesto empresarial a tasa única, como del impuesto a los depósitos en efectivo, fortaleciendo así la base del impuesto sobre la renta, de manera que sólo permanezca éste como único impuesto al ingreso, ya que el impuesto empresarial a tasa única se considera como un impuesto mínimo y el impuesto a los depósitos en efectivo como un impuesto de control, el cual será reemplazado por disposiciones de control establecidas en la ley y en el Código Fiscal.

Asimismo, se señala que la integración de las bases gravables del impuesto sobre la renta de las empresas y del impuesto empresarial a tasa única requería que las empresas mantuvieran dos sistemas de registro paralelos para cumplir sus obligaciones. Por su parte, en la citada Exposición de Motivos se señaló que el impuesto a los depósitos en efectivo, aun cuando era recuperable, generaba un costo financiero adicional.

Consideramos adecuada la eliminación tanto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, como de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, ya que como se señala puntualmente en la Exposición de Motivos, dichos impuestos únicamente generaban mayor complejidad para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como mayores costos administrativos.

—

No obstante, consideramos incorrecta la forma en que se pretendió compensar en el impuesto sobre la renta el efecto de la eliminación del impuesto empresarial a tasa única, puesto que las medidas establecidas no guardan proporción con dicho impuesto eliminado, como es el caso de la no deducibilidad de los gastos que a su vez representan ingresos exentos para los trabajadores y que fue comentado en la sección de Deducciones Autorizadas de estos Tópicos Fiscales.

Transición de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

[Décimo Segundo Transitorio, I y II]

Mediante disposición transitoria se establece que, dado que a partir del 1° de enero de 2014 se abroga la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se dejan sin efecto las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular en materia de impuesto empresarial a tasa única.

No obstante lo anterior, se señala que los derechos y las obligaciones derivados de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única que se abroga, que hubieran nacido durante su vigencia por la realización de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha ley, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en la misma y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos mencionados en el párrafo anterior.

Las disposiciones transitorias no son claras respecto al tratamiento que deberán tener las operaciones que se hubieran efectuado durante la vigencia de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y sean cobradas hasta el ejercicio de 2014; sin embargo, la ley que se abroga señalaba que la obligación de pago del impuesto se genera al momento en que los ingresos se obtengan, situación que se materializa al momento en que se cobren las contraprestaciones correspondientes.

Por lo tanto, en la medida en que las operaciones no sean efectivamente cobradas en 2013, no se generará en 2014 una obligación de acumulación y posterior pago del impuesto.

Lo anterior se corrobora con lo dispuesto en el artículo Segundo Transitorio de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que estará vigente a partir del ejercicio de 2014, ya que éste es muy claro al establecer que tratándose de las operaciones que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de su entrada en vigor, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a la fecha mencionada, estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes en el momento de su cobro, es decir, las operaciones celebradas durante el ejercicio de 2013 y que se cobren en el ejercicio de 2014 se causarán a la tasa correspondiente en 2014. Por lo anterior, considerando que el impuesto empresarial a tasa única sigue la misma línea de causación que el impuesto al valor agregado, resulta claro que para el impuesto empresarial a tasa única las contraprestaciones cobradas en 2014 no tendrán efecto alguno para dicho impuesto.

Adicionalmente, mediante disposición transitoria de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece que los contribuyentes que en su momento hubieren estado obligados al pago del impuesto al activo, que efectivamente paguen el impuesto sobre la renta, podrán seguir aplicando la disposición transitoria señalada en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única referente a solicitar la devolución de las cantidades actualizadas que hubieran efectivamente pagado en el

impuesto al activo en los diez ejercicios inmediatos anteriores a aquél en el que efectivamente se pague el impuesto sobre la renta, siempre que dichas cantidades no se hubieran devuelto con anterioridad o no se haya perdido el derecho a solicitar su devolución.

Es importante mencionar que dicho monto sujeto a devolución no podrá ser mayor a la diferencia entre el impuesto sobre la renta que efectivamente se pague en el ejercicio de que se trate y el impuesto al activo pagado que haya resultado menor en los ejercicios fiscales de 2005, 2006 ó 2007 en los términos de la abrogada Ley del Impuesto al Activo, sin que en ningún caso exceda del 10% del impuesto al activo por el que se pueda solicitar la devolución.

Consideramos acertada la disposición que permite a los contribuyentes seguir recuperando el impuesto al activo, ya que es un derecho de los contribuyentes, aún con todas las limitantes y deficiencias que desde un principio se establecieron en las disposiciones.

Transición de la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo

[Décimo Tercero Transitorio, I y II]

Mediante disposición transitoria se establece que, dado que a partir del 1° de enero de 2014 se abroga la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo, se dejan sin efecto las resoluciones y disposiciones administrativas de carácter general y las resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos otorgados a título particular en materia de impuesto a los depósitos en efectivo.

Asimismo, con motivo de dicha abrogación, se señala que los derechos y las obligaciones derivados conforme a la Ley del Impuesto a los Depósitos en Efectivo que se abroga, que hubieran nacido por la realización durante su vigencia, de las situaciones jurídicas o de hecho previstas en dicha ley, deberán ser cumplidas en los montos, formas y plazos establecidos en la misma y conforme a las disposiciones, resoluciones a consultas, interpretaciones, autorizaciones o permisos mencionados en el párrafo anterior.

Adicionalmente, las disposiciones transitorias señalan que las instituciones del sistema financiero obligadas a informar, recaudar o enterar el impuesto a los depósitos en efectivo, deberán cumplir dichas obligaciones, respecto a las operaciones efectuadas en la vigencia de dicha ley, así como entregar a los contribuyentes las constancias que acrediten el entero de su retención, a más tardar el 15 de febrero de 2014 por los depósitos en efectivo efectuados en 2013, y proporcionar al SAT, a más tardar en esa misma fecha, la información relativa al importe del impuesto recaudado y del pendiente por recaudar.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En la Exposición de Motivos se señala que las modificaciones propuestas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado obedecen a que la recaudación de dicho impuesto en México resulta ser una de las más bajas a nivel internacional, fundamentalmente por la aplicación de diversos regímenes especiales, tales como la aplicación de la tasa del 0%, exenciones a un amplio número de bienes y servicios, así como la aplicación de una tasa reducida en la región fronteriza, lo que origina una erosión en la base gravable de este impuesto.

Asimismo, a través de la referida Exposición de Motivos, el Ejecutivo Federal señaló que un diseño ideal del impuesto al valor agregado es aquél en el que no haya excepciones ni tratamientos preferenciales y que, por lo tanto, todos los contribuyentes deban pagar la misma tasa del impuesto, ya que ello simplificaría la administración y control del mismo, y evitaría la simulación de actividades que permite a los contribuyentes ubicarse en un tratamiento más favorable.

Bajo este tenor, como parte de las propuestas originalmente presentadas por el Ejecutivo Federal, destacaba la eliminación de la exención de impuesto al valor agregado aplicable a:

- i) la enajenación de casa habitación;
- ii) las comisiones e intereses que se deriven del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación
- iii) el uso o goce temporal de bienes inmuebles destinados a casa habitación; y,
- iv) la prestación de servicios de enseñanza pública, así como de aquéllos prestados por establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, y los servicios educativos de nivel preescolar.

No obstante, la Cámara de Diputados no aprobó las propuestas de eliminación de exención antes señaladas, por considerar que en estos momentos no era adecuado gravar las citadas actividades.

A continuación se comentan las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en vigor a partir del 1° de enero de 2014.

Generalidades

Región fronteriza

[Art. 2]

La tasa de lo que hoy se considera región fronteriza se homologa a la tasa general del 16% aplicable al resto del territorio nacional. En congruencia, se eliminan diversas referencias correspondientes a este tema contenidas en la ley de la materia.

Consideramos que esta reforma tendrá un impacto en la competitividad de los residentes en esta región, al incentivar a los consumidores a adquirir bienes y servicios en el extranjero.

Derivado de esta modificación, será necesario adecuar ciertas disposiciones administrativas y reglamentarias para su correcta aplicación.

Cabe mencionar que mediante disposiciones transitorias se prevé un periodo de transición para que los contribuyentes de este impuesto puedan cumplir con la correcta aplicación de la modificación a la tasa impositiva en la región fronteriza; sin embargo, desde nuestro punto de vista, el alcance del periodo de transición podría originar diversas distorsiones, tales como las que se mencionan en el apartado de Régimen Transitorio.

REPECOS, SIBRAS y deducción inmediata

[Arts. 2-C, 5, I, 41, II y 43, IV]

En congruencia con la reforma en materia de impuesto sobre la renta consistente en la eliminación de diversos regímenes especiales y estímulos, se eliminan las disposiciones que regulan el régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS), así como las referencias a los estímulos aplicables a las sociedades mercantiles constructoras o adquirentes de bienes inmuebles (SIBRAS) y de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo.

Régimen de incorporación fiscal

[Arts. 5-D y 5-E]

En congruencia con lo dispuesto en materia de impuesto sobre la renta, se incorpora una facilidad para los contribuyentes que opten por tributar bajo el régimen de incorporación fiscal, consistente en determinar y enterar el impuesto al valor agregado de manera bimestral y definitiva, como ocurre en el impuesto sobre la renta.

Asimismo, se establecen las siguientes facilidades para los citados contribuyentes: (i) la posibilidad de enterar de manera bimestral el impuesto que, en su caso, hubieran retenido; (ii) se libera de la obligación de presentar declaraciones informativas en términos de la ley de la materia, en la medida en que la información correspondiente se proporcione a través de las declaraciones de pago bimestrales definitivas; así como, (iii) llevar su contabilidad y conservar y expedir comprobantes fiscales, de conformidad con las reglas contenidas en el régimen de incorporación fiscal previsto en materia de impuesto sobre la renta.

SOFOMES

[Art. 5-C]

En la Exposición de Motivos se señala que las Sociedades Financieras de Objeto Múltiple que califican como integrantes del sistema financiero en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, gozan de un tratamiento similar al de las otras entidades que integran el sistema financiero, en relación con la exención a los intereses que reciban o paguen; no obstante, en lo que respecta al cálculo de la proporción de prorrato del acreditamiento, se les ha dado un tratamiento diferente al resto de tales entidades.

En consecuencia, se establece que las citadas sociedades determinarán la proporción de prorrato del acreditamiento, considerando los mismos conceptos que los demás integrantes del sistema financiero.

Restitución en devoluciones, descuentos o bonificaciones

[Art. 7]

Con motivo de esta reforma, los contribuyentes que reciban la devolución de bienes enajenados, otorguen descuentos o bonificaciones o devuelvan los anticipos o los depósitos recibidos, deberán hacer constar el impuesto al valor agregado que se restituyó mediante un documento que contenga en forma expresa y por separado la contraprestación, así como el impuesto trasladado que se hubiese restituido, señalando los datos de identificación del comprobante fiscal de la operación original.

Momento de causación

[Arts. 11 y 17]

Se establece el momento en que se causará el impuesto al valor agregado, en los siguientes supuestos:

- a. Faltante de bienes en inventarios de las empresas, cuando el contribuyente o las autoridades fiscales conozcan dicho faltante;
- b. Tratándose de donaciones por las que se deba pagar el impuesto, en el momento en que se haga la entrega del bien donado o se extienda el comprobante que transfiera la propiedad, lo que ocurra primero; y
- c. Por lo que se refiere a la prestación de servicios en forma gratuita por los que se deba pagar el impuesto, en el momento en que se proporcione el servicio.

Consideramos acertada esta reforma, ya que con ella se da certeza jurídica a los contribuyentes del momento de causación del impuesto en este tipo de operaciones.

Enajenación

Enajenación de inmuebles

[Art. 33]

Tratándose de enajenaciones de bienes inmuebles por las que se deba pagar el impuesto, se adiciona la obligación para los notarios, corredores públicos, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, de expedir un comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación e impuesto retenido.

Mascotas y productos para su alimentación

[Art. 2-A, I, a) y b]

Se elimina el derecho a aplicar la tasa del 0% a la enajenación de perros, gatos y pequeñas especies utilizadas como mascotas en el hogar, así como en la enajenación de alimentos procesados para este tipo de animales. En la Exposición de Motivos se establece como justificación primordial para la eliminación de este tratamiento preferencial, el que dichas actividades reflejan capacidad contributiva y, en consecuencia, se trata de manifestaciones de riqueza que deben ser gravadas.

Chicles o gomas de mascar

[Art. 2-A, I, b]

Se excluye de los productos destinados a la alimentación a los que les resulta aplicable la tasa del 0%, a los chicles o gomas de mascar, con objeto de que se encuentren gravados a la tasa general del 16%, ya que según la Exposición de Motivos se consideró que por las características de dichos productos, éstos no pueden ser catalogados como alimentos.

—

Retención IMMEX y regímenes similares

[Art. 1-A, IV]

Se elimina la obligación para las personas morales con programas para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX) o tengan un régimen similar, o sean empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, de retenerles a sus proveedores nacionales autorizados en sus programas el impuesto que les trasladen por los bienes que adquiridos.

Exenciones

[Art. 9, IX]

Se elimina la exención aplicable a las enajenaciones de mercancías celebradas por un residente en el extranjero con una persona moral que cuente con un programa IMMEX, que tengan un régimen similar o que pertenezcan a la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte o de autopartes para su introducción a depósito fiscal, permaneciendo dicha exención únicamente para las operaciones celebradas entre residentes en el extranjero, y siempre que los bienes respectivos que se encuentren en el país se mantengan en el régimen de importación temporal o en uno de los antes descritos.

Asimismo, se elimina la exención aplicable para la enajenación de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico, ya que conforme a la Exposición de Motivos, esta exención resultaba en un tratamiento excepcional que sólo se otorgaba respecto de los bienes que se encontraban sujetos a dicho régimen, sin otorgarse en las enajenaciones efectuadas en ningún otro régimen aduanero con características similares.

Consideramos que las reformas antes citadas originarán un costo financiero para las sociedades que adquieran dichas mercancías, ya que si bien a partir del 1° de enero de 2014 dichas operaciones se encontrarán gravadas a la tasa general del 16%, el acreditamiento de impuesto correspondiente podrá realizarse hasta el mes siguiente.

Importación

Base gravable

[Art. 27]

Para efectos de la determinación del impuesto al valor agregado tratándose de importación de bienes tangibles, se precisa que la base gravable se integra también por el monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se paguen con motivo de la importación.

Importaciones temporales IMMEX y regímenes similares

[Arts. 24, I, 25, I y IX, 27, 28, 28-A y Segundo Transitorio]

Con motivo de la reforma, se grava con este impuesto la introducción al país de los bienes que, estando gravados para estos efectos, se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas IMMEX, de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y de recinto fiscalizado estratégico.

Como consecuencia de ello, el esquema de causación de este impuesto para dichos regímenes sufre cambios relevantes que los afectarán de manera importante, lo cual pudiera implicar que las empresas tengan que absorber un costo adicional, perdiendo parte de su competitividad.

De acuerdo con la Exposición de Motivos, la exención del impuesto en estas importaciones, lejos de promover la integración de contenido nacional en los insumos que utilizan este tipo de industrias, promueve preferencias hacia insumos extranjeros, por lo que se ha inhibido el desarrollo de la proveeduría nacional.

Lo anterior, señala la Exposición de Motivos, se debe a que estas industrias prefieren importar sus insumos exentos de impuesto al valor agregado que desarrollar cadenas productivas, ya que no se da el mismo tratamiento fiscal a la proveeduría nacional que a la extranjera.

Asimismo, señalan que dichos regímenes de exención han ocasionado que se lleven a cabo diversas prácticas abusivas por parte de los contribuyentes, con el fin de eludir y evadir el pago del impuesto.

En virtud de lo anterior, en la reforma se establece que se considera como importación gravada para efectos del impuesto, la introducción al país de bienes que se destinen a los citados regímenes aduaneros, salvo que se trate de mercancías nacionales o importadas en definitiva y siempre que no hayan sido consideradas como exportadas en forma previa para ser destinadas a los regímenes en comento.

En este sentido, se establece que la exención aplicable a las importaciones que en los términos de la legislación aduanera no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo, no será aplicable tratándose de bienes que se destinen a los regímenes aduaneros antes mencionados.

En congruencia con lo anterior, y a efecto de evitar que se vuelva a pagar el impuesto al consumarse la importación definitiva, se establece que no se pagará el impuesto en las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado dicho impuesto al destinarse a los regímenes aduaneros que se propone gravar, o se trate de importaciones definitivas que incluyan los bienes por los que se pagó el impuesto.

En concordancia con dicha reforma, para este tipo de operaciones se establece una mecánica para la determinación de la base gravable del impuesto, consistente en considerar el valor en aduana de los bienes, adicionado del monto de las contribuciones y aprovechamientos que se tuvieron que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva, así como el momento de pago de dicho impuesto, que será a más tardar en el momento en que se presente el pedimento respectivo para su trámite.

Al respecto, se establece la posibilidad de aplicar un crédito fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto al valor agregado que deba enterarse por la importación, el cual será acreditable contra el impuesto que deba pagarse por las citadas actividades.

—

Dicho crédito estará sujeto a la obtención de una nueva modalidad de certificación por parte del SAT, para lo cual se deberán cumplir los requisitos que establezcan las autoridades mediante reglas de carácter general.

Según se establece, la certificación será de vigencia anual y podrá ser renovada dentro de los 30 días anteriores a que venza, lo que implicará un procedimiento administrativo adicional para las compañías.

Desde nuestro punto de vista, si bien la obtención de una nueva certificación para acceder al crédito en materia de impuesto al valor agregado es una medida justificada, resulta criticable que dicha certificación se encuentre condicionada al cumplimiento de diversos requisitos que serán emitidos mediante reglas de carácter general, los cuales claramente quedarán al arbitrio de las autoridades fiscales, por lo que habrá que esperar a su publicación.

Asimismo, se prevé que los contribuyentes que no opten por certificarse podrán no pagar el impuesto por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con la reglas de carácter general que emitan las autoridades fiscales.

Es importante resaltar que mediante disposiciones transitorias se establece que todo lo anteriormente señalado, incluida la obligación de pago del impuesto por la importación de bienes destinados a los regímenes mencionados, entrará en vigor un año después de que se hayan publicado las reglas sobre la certificación antes referida.

Asimismo, mediante disposiciones transitorias se señala que los insumos que se hubieran destinado hasta antes de la entrada en vigor de esta reforma a los regímenes aduaneros de referencia, que se incorporen en mercancías que también lleven incorporados insumos por los que se haya pagado el impuesto al destinarlos a los regímenes mencionados, dicha mercancía estará sujeta al pago del impuesto conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma cuando se importe de manera definitiva.

Resulta criticable la medida consistente en gravar la introducción de insumos al país bajo los regímenes aduaneros antes referidos, ya que representará un costo financiero importante para aquellas empresas maquiladoras que por diversas razones no puedan o decidan no obtener la certificación antes mencionada, ni tampoco garantizar el interés fiscal, afectando la competitividad de dichas empresas.

Acreditamiento

[Art. 30]

Se establece que el acreditamiento del impuesto trasladado a los exportadores también procederá cuando las empresas residentes en el país retornen al extranjero los bienes que hayan destinado a los regímenes aduaneros de importación temporal, siempre que dicho impuesto no haya sido acreditado en los términos de la ley.

La reforma en cuestión originará una carga administrativa adicional para las compañías, ya que deberán mantener un control del impuesto al valor agregado correspondiente a las mercancías que serán retornadas al extranjero.

—

Prestación de Servicios

Transporte público terrestre de personas

[Art. 15, V]

Se establece que la prestación de servicios de transporte terrestre de personas únicamente se encontrará exenta del impuesto al valor agregado, siempre que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas. Asimismo, se prevé que la exención antes señalada será igualmente aplicable para el servicio ferroviario.

En la legislación federal y estatal del país se contemplan algunas definiciones de lo que debe entenderse por áreas urbanas, suburbanas y zonas metropolitanas, las cuales difieren para cada estado, por lo que resulta criticable que para efectos de esta disposición no exista una definición general para cada uno de dichos conceptos, situación que podría originar distorsiones en su aplicación.

Transportación aérea de bienes

[Art. 29, VI]

Con motivo de jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se establece que al igual que en el caso de transportación aérea de personas, se deberá considerar como exportación para efectos del impuesto, la transportación aérea internacional de bienes.

Conforme a la legislación vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, se consideraba que el 25% del servicio de transportación aérea internacional de bienes se encontraba gravado a la tasa del 0% y el 75% restante se consideraba no objeto para efectos del impuesto al valor agregado, al tratarse de un servicio prestado fuera de territorio nacional.

De acuerdo con la Exposición de Motivos y con la supuesta intención de aclarar la procedencia del acreditamiento del 100% del impuesto que les sea trasladado a los contribuyentes por la adquisición de bienes y servicios necesarios para la prestación del servicio de transportación aérea internacional de carga, el 25% del servicio se gravará a la tasa general de 16% y el 75% restante calificará como una exportación de servicios sujeta a la tasa del 0%.

Lo anterior repercutirá en un costo adicional del 4% para las sociedades que proporcionen estos servicios, ya que, como se mencionó, el 25% del mismo se gravará a la tasa del 16%.

Otros sistema financiero

[Art. 15, X, b]

Se establece que también estarán exentos de este impuesto, sujeto a ciertos requisitos, los intereses que reciban o paguen las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como las sociedades financieras populares, las sociedades financieras comunitarias y los organismos de integración financiera rural, a sus socios o clientes, según se trate; así como los que reciban o paguen en operaciones de financiamiento, los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal y los fideicomisos de fomento económico del Gobierno Federal sujetos a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.

—

Si bien respecto de algunos de estos organismos ya se incluía la exención en reglas administrativas, consideramos acertada su inclusión en el texto legal para darle mayor certeza jurídica a este tipo de contribuyentes.

Servicios de hotelería para convenciones y congresos

[Arts. 29, VII y Segundo Transitorio]

Se elimina la aplicación de la tasa del 0% a la prestación de servicios de hotelería y conexos realizados por empresas hoteleras a turistas extranjeros que ingresen al país para participar exclusivamente en congresos, convenciones, exposiciones o ferias a celebrarse en México, con lo cual dichos servicios quedarán gravados al 16%.

En la Exposición de Motivos se señala que la realización de tales eventos debe ser gravada, al tratarse de servicios aprovechados en territorio nacional, máxime que los organizadores incrementan los precios sin generar un beneficio para los participantes.

Mediante disposición transitoria se establece que tratándose de contratos para proporcionar dichos servicios, celebrados con anterioridad al 8 de septiembre de 2013, las contraprestaciones correspondientes que se perciban durante los primeros seis meses de 2014, seguirán estando gravadas a la tasa del 0%. Este tratamiento transitorio no será aplicable a operaciones entre partes relacionadas.

Esta modificación impactará desfavorablemente el crecimiento del sector turístico, al eliminar un factor altamente competitivo respecto de otros destinos latinoamericanos, al elevar los costos en un 16%, cuando en otras partes se ofrecen precios menores. Consideramos que esta reforma afectará los ingresos turísticos, desalentará la inversión y generación de divisas, desmotivará el crecimiento del empleo y el arraigo de usuarios cautivos en el tiempo.

Personas Físicas Arrendadores

[Art. 5-F]

En congruencia con lo dispuesto en materia de impuesto sobre la renta, se incorpora una facilidad para los contribuyentes personas físicas que únicamente obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, cuyo monto mensual no exceda de diez salarios mínimos generales del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, elevados al mes, consistente en determinar y enterar el impuesto de referencia de manera trimestral, siempre que hubieren optado por calcular el impuesto sobre la renta en los mismos plazos.

Régimen Transitorio

[Segundo Transitorio]

Mediante disposiciones transitorias se prevé que tratándose de enajenación de bienes, prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la reforma, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a dicha fecha estarán afectas al pago del impuesto al valor agregado de conformidad con las disposiciones vigentes al momento de su cobro.

—

No obstante, tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios que con anterioridad al 1° de enero de 2014 hayan estado afectas a una tasa de impuesto al valor agregado menor a la que deban aplicar con posterioridad a dicha fecha, se podrá determinar el citado impuesto conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad al 1° de enero de 2014, siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado con anterioridad a la fecha mencionada y el pago de la contraprestación se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la fecha de referencia (11 de enero). Lo anterior, también resultará aplicable para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

Asimismo, en el caso de actos o actividades que con anterioridad al 1° de enero de 2014 no hayan estado afectas al pago del referido impuesto y que con posterioridad a la fecha referida se encuentren gravadas, no se estará obligado al pago de dicho impuesto siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado con anterioridad a la fecha mencionada y el pago de la contraprestación se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la fecha de referencia (11 de enero).

Lo dispuesto en los dos párrafos que anteceden no será aplicable a las actividades que se lleven a cabo entre partes relacionadas.

Consideramos que el periodo de transición que se propone, tratándose de operaciones que se realicen en la región fronteriza, es insuficiente y desconoce la realidad de los negocios, ya que habrá operaciones que, aun cuando califiquen como actos o actividades realizados durante 2013, el que la contraprestación respectiva sea pagada con posterioridad a los diez días citados ocasionará serios problemas prácticos en cuanto a la expedición de la documentación comprobatoria, misma que requiere cumplir ciertos requisitos para permitir la deducción o acreditamiento que procedan.

Por ejemplo, en los casos en los que los comprobantes correspondan a operaciones realizadas en el ejercicio de 2013, y que con base en la práctica comercial las facturas sean expedidas durante ese ejercicio, trasladando el impuesto a la tasa del 11%, provocará problemas tanto en materia de acreditamiento del impuesto, como en la deducción del gasto, cuando la contraprestación se cubra con posterioridad al periodo de diez días antes citado, pues estrictamente el impuesto se causará a la nueva tasa y la operación quedaría mal documentada, o requerirá la emisión de nuevos comprobantes para subsanar las diferencias.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Generalidades

Régimen de incorporación

[Art. 5-D]

Para el caso de contribuyentes personas físicas que opten por determinar el impuesto sobre la renta bajo el denominado "Régimen de Incorporación", tal como sucede en el caso de dicho impuesto, se prevé un procedimiento para el pago del impuesto especial sobre producción y servicios de manera bimestral.

El pago bimestral será la diferencia entre el impuesto que corresponda al total de las actividades causadas en el bimestre y las cantidades correspondientes al mismo periodo por las que proceda su acreditamiento.

Los contribuyentes que ejerzan esta opción no estarán obligados a presentar las declaraciones informativas respectivas, siempre que presenten la información de las operaciones realizadas con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior, al igual que sucede en materia de impuesto sobre la renta.

Momento de Causación

[Art. 10]

Se establece el momento en que se causará el impuesto especial sobre producción y servicios en los siguientes supuestos:

- a. Faltante de bienes en los inventarios, consumo o autoconsumo, en el momento en el que el contribuyente o las autoridades fiscales conozcan que se realizaron los hechos mencionados, lo que ocurra primero; y
- b. Tratándose de donaciones por las que se deba pagar el impuesto, en el momento en que se haga la entrega del bien donado o se extienda el comprobante que transfiera la propiedad, lo que ocurra primero.

Consideramos acertada esta reforma, ya que con ella se da certeza jurídica a los contribuyentes respecto al momento de causación del impuesto en este tipo de situaciones.

Enajenación e Importación

Tasas a bebidas alcohólicas y cerveza

[Art. 2]

Según se establece en la Exposición de Motivos, con la finalidad de no afectar las finanzas de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, se incorporan en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios las tasas del 26.5% y 53% contempladas en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013 para la enajenación o importación de bebidas alcohólicas con una graduación de hasta 14° G.L. o de más de 20° G.L., respectivamente.

De acuerdo a lo señalado en la propia Exposición de Motivos, originalmente las tasas antes señaladas sólo resultarían aplicables hasta el ejercicio de 2012, previéndose que se reducirían de forma gradual en 2013 (26% y 52%, respectivamente) y en 2014 y hacia adelante (25% y 50%, respectivamente). No obstante, debido al entorno económico mundial, en su momento se consideró que no era conveniente llevar a cabo dicha reducción de tasas, por lo que mediante la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2013 se aprobó posponer un año la aplicación de las tasas reducidas.

Con la incorporación de dichas tasas a la ley, ya no se dará dicha reducción, por lo que se mantendrán las mencionadas tasas del 26.5% y 53%.

Tabacos labrados hechos a mano

[Art. 2, I, c)]

Se exceptúa del pago de la cuota aplicable a puros y otros tabacos labrados, a aquéllos que estén hechos enteramente a mano, manteniéndose la tasa aplicable a la enajenación de los mismos. Lo anterior, de acuerdo a lo comentado por las Cámaras, tiene como propósito apoyar a la industria artesanal que elabora dichos puros y tabacos.

Impuestos a bebidas y alimentos

Se establece un impuesto especial a las bebidas saborizadas con azúcares añadidos, ya que, a consideración del Ejecutivo Federal, el problema de sobrepeso y obesidad se ha incrementado en los últimos años, aumentado así el riesgo de padecer enfermedades crónicas no transmisibles, por lo que consideró conveniente establecer este impuesto a efecto de coadyuvar el combate contra dicho problema. Con el mismo propósito, se adiciona un impuesto especial a los alimentos no básicos con alta densidad calórica.

A continuación se describe cada uno de los impuestos señalados en el párrafo anterior:

Impuesto a bebidas saborizadas con azúcares añadidos

[Arts. 2, 3, 4, 5, 8, 10, 11 y 13]

Se adiciona un gravamen con una cuota específica de \$1 peso por litro aplicable a la enajenación o importación de bebidas saborizadas; concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas; y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, electrónicos o mecánicos, siempre que dichos bienes contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

Cabe señalar que la cuota antes mencionada también resultará aplicable a las bebidas energizantes, así como a los polvos y jarabes para preparar dichas bebidas, cuando éstas contengan azúcares añadidos, señalándose que dicha cuota se aplicará en adición al impuesto establecido para dichos bienes.

Para estos efectos, se define como "bebidas saborizadas" a aquellas bebidas no alcohólicas elaboradas por la disolución en agua de cualquier tipo de azúcares y que pueden incluir ingredientes adicionales tales como saborizantes naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas o de verduras o de legumbres, de sus concentrados o extractos y otros aditivos para alimentos, y que pueden estar o no carbonatadas.

Por lo que se refiere a "concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que permitan obtener bebidas saborizadas", se definen como tales a los productos con o sin edulcorantes o saboreadores, naturales, artificiales o sintéticos, adicionados o no, de jugo, pulpa o néctar, de frutas o de verduras o de legumbres y otros aditivos para alimentos.

Adicionalmente, se define como "azúcares" a los monosacáridos, disacáridos y polisacáridos, siempre que en este último caso se utilicen como edulcorantes con aporte calórico.

—

Dicho impuesto resulta aplicable únicamente a los fabricantes, productores o importadores, y se causará en el momento en que éstos cobren la contraprestación por la enajenación, procediendo únicamente el acreditamiento del impuesto pagado en la importación y del trasladado al contribuyente en la adquisición de este tipo de bienes.

Se establece que el impuesto se calculará sobre el total de litros enajenados de bebidas saborizadas con azúcares añadidos y, por lo que se refiere a concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, dicho impuesto se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas con azúcares añadidos que se puedan obtener del total de productos enajenados, de conformidad con las especificaciones del fabricante, producto por producto.

Asimismo, se establece que el pago mensual por dicho concepto será la cantidad que se obtenga de aplicar la cuota a los litros de las bebidas saborizadas enajenadas en el mes o al total de litros que se puedan obtener de los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores enajenados en el mes, disminuido con el impuesto pagado en el mismo mes con motivo de la importación de dichos bienes o el traslado en la adquisición de los bienes citados.

No se grava la enajenación o importación de lo siguiente: (i) bebidas saborizadas que cuenten con un registro sanitario como medicamentos; (ii) leche en cualquier presentación; y (iii) suero oral. También se exenta a las bebidas saborizadas que se elaboren en restaurantes, bares y otros lugares en donde se proporcionen servicios de alimentos y bebidas (en la Exposición de Motivos se establecen como ejemplos los teatros y cines), al considerarse que en estos casos se está en presencia de prestaciones de servicios y no de enajenación de bienes.

Es criticable que este impuesto no atienda a las características y particularidades de los diversos tipos de productos que existen en el mercado, al establecer una cuota única general a bebidas y productos que son diferenciados, como lo son los refrescos en relación con los polvos o jarabes, los cuales debieran tener un tratamiento distinto entre sí que efectivamente atienda a parámetros de precios y márgenes de utilidad, situación que consideramos presenta claros vicios de inconstitucionalidad.

Mediante disposiciones transitorias de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014, se establece que el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2014 deberá prever una asignación equivalente a la recaudación estimada que corresponda a la Federación, una vez descontadas las participaciones que correspondan a las entidades federativas, por concepto del impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a las bebidas saborizadas, para destinarse a programas de combate a la desnutrición, a la atención y prevención de la obesidad y enfermedades crónico degenerativas relacionadas, así como al acceso al agua potable en zonas rurales, en escuelas y espacios públicos.

Impuesto a alimentos no básicos con alta densidad calórica

[Arts. 2, 3, 4, 5-A, 10 y 11]

Se adiciona un impuesto del 8% sobre el precio de venta, a la enajenación o importación de alimentos no básicos con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos, incluyéndose a las botanas; productos de confitería; chocolate y demás productos derivados del cacao; flanes y pudines; dulces de frutas y hortalizas; cremas de cacahuete y avellana; dulces de leche; alimentos preparados a base de cereales; y, helados, nieves y paletas de hielo, entre otros.

Se establece una definición para cada uno de estos conceptos, las cuales en algunos casos son confusas o muy amplias, lo que pudiera generar incertidumbre respecto a si cierto tipo de productos estarían sujetos al gravamen.

Por ejemplo, se define como “botanas” a los productos elaborados a base de harinas, semillas, tubérculos, cereales, granos y frutas sanos y limpios que pueden estar fritos, horneados y explotados o tostados y adicionados de sal, otros ingredientes y aditivos para alimentos, así como las semillas para botanas, que son la parte del fruto comestible de las plantas o árboles, limpia, sana, con o sin cáscara o cutícula frita, tostada u horneada, adicionado o no de otros ingredientes o aditivos para alimentos.

En el caso de esta definición, tomando en cuenta lo genérica de la misma, pudiera resultar confuso para los contribuyentes determinar si un determinado producto encuadra en dicha definición y, por tanto, si se encuentra sujeto al pago del impuesto; además, no es claro si la incorporación o mezcla de alguno de estos productos en la elaboración de otro producto distinto podría hacer calificar a este último como una botana.

Otro ejemplo es el caso de los “productos de confitería”, los cuales se definen como “dulces” y “confites”, previéndose algunos ejemplos de productos específicos que quedan comprendidos en esta categoría (por ejemplo, el dulce imitación de mazapán o el mazapán, la gelatina o la grenetina, el malvavisco, entre otros). Otro caso es de los “dulces de leche”, el cual comprende a la cajeta, el jamoncillo (dulce a base de leche y azúcar) y las natillas.

En la ley se establece que las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, darán a conocer los alimentos de consumo básico, considerando su importancia en la alimentación de la población, que quedarán excluidos del apartado correspondiente.

No queda claro qué criterios serán utilizados por las autoridades fiscales a efecto de definir qué productos, de acuerdo a su grado de importancia en la alimentación de la población, quedarán excluidos del pago del impuesto.

Por otra parte, se establece que cuando los alimentos mencionados cumplan con las disposiciones relativas a las especificaciones generales de etiquetado para alimentos, los contribuyentes podrán tomar en consideración las kilocalorías manifestadas en la etiqueta; en el caso de alimentos que no tengan dicha etiqueta, se presumirá, salvo prueba en contrario, que los mismos tienen una densidad calórica igual o superior a 275 kilocalorías por cada 100 gramos, por lo que estarán sujetos al pago del impuesto.

Este impuesto grava a la enajenación e importación de estos productos, por lo que, en principio, grava a toda la cadena comercial, y se causará en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado. No obstante, el impuesto trasladado será acreditable por quienes estén obligados al pago del mismo.

No se establecen precisiones sobre el tratamiento aplicable a los establecimientos que elaboren o preparen esta clase de alimentos para su consumo en los mismos, tal como podría ser el caso de restaurantes, cines y teatros, no obstante que en el caso de bebidas saborizadas con azúcares añadidos sí se prevé expresamente una exención para estos casos.

Adicionalmente, se establece que se causará dicho impuesto en la prestación de servicios consistentes en la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de los alimentos no básicos sujetos al pago de dicho impuesto. La tasa aplicable será la misma que corresponda a la enajenación de estos bienes (8%).

Considerando lo anterior, como una medida de control congruente con la obligación general de retención que ya existe para el caso de ciertas enajenaciones, se adiciona la obligación para los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que enajenen alimentos no básicos sujetos al pago del impuesto a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores, de efectuar la retención del impuesto sobre la contraprestación que a estos últimos corresponda. Cuando las contraprestaciones se incluyan en el valor de la enajenación por la que se pague este impuesto, no se deberá efectuar la retención y no se considerarán contribuyentes del impuesto por dicha actividad.

Es importante enfatizar que los impuestos a bebidas y alimentos que se comentaron anteriormente pueden resultar violatorios de garantías constitucionales, pues dan trato desigual entre los contribuyentes, lo que provoca inequidad conforme a los criterios de la Suprema Corte.

Además, los supuestos gravables resultan ambiguos, oscuros y ampliamente genéricos, pudiendo dar lugar a múltiples interpretaciones, lo que viola el principio de legalidad tributaria.

Lo anterior se hace aún más evidente y grave si se toma en cuenta que, al menos en el caso de los alimentos no básicos con alta densidad calórica, será la autoridad recaudadora la que finalmente definirá qué productos causarán o no el impuesto.

Más aún, resulta falso que el consumo de algunos de estos productos resulte nocivo para la salud, pues su consumo moderado incluso es recomendado por organismos internacionales en materia nutricional.

Por último, al pretender inhibir su consumo a través de impuestos, se atenta contra la libre voluntad del consumidor, lo que jurídicamente es cuestionable.

Importaciones temporales IMMEX y regímenes similares

[Arts. 13, 14, 15, 15-A y Cuarto Transitorio]

De la mano con las modificaciones efectuadas en materia de impuesto al valor agregado, se modifica la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios a efecto de gravar con este último impuesto la introducción al país de los bienes que estando gravados para estos efectos, se destinen a los regímenes aduaneros de importación temporal para elaboración, transformación o reparación en programas IMMEX, de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos, de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado y de recinto fiscalizado estratégico.

En congruencia con lo anterior, y a efecto de evitar que se vuelva a pagar el impuesto al consumarse la importación definitiva, se establece que no se pagará el impuesto en las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado dicho impuesto al destinarse a los regímenes aduaneros antes señalados, o se trate de importaciones definitivas que incluyan los bienes por los que ya se pagó el impuesto.

De la mano con dicha reforma, se establece que para calcular el impuesto, se considerará el valor en aduana de los bienes, adicionado del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tuvieran que pagar en caso de que se tratara de una importación definitiva, a excepción del impuesto al valor agregado; asimismo, se prevé que el pago de dicho impuesto se hará a más tardar en el momento en que se presente el pedimento respectivo para su trámite.

Se prevé que en caso de que se retornen al extranjero los bienes por los que se haya pagado el impuesto al introducirlos al país bajo los regímenes mencionados, los contribuyentes podrán solicitar la devolución del impuesto pagado, considerando que no se consumirán en México.

No obstante lo anterior, y en congruencia con las modificaciones efectuadas en materia de impuesto al valor agregado, se establece la posibilidad de aplicar un crédito fiscal del 100% del impuesto especial sobre producción y servicios que deba enterarse por la importación, el cual será acreditable en contra del impuesto que deba pagarse por las citadas actividades.

Dicho crédito estará sujeto a la obtención de una certificación por parte de las autoridades fiscales, misma que se podrá obtener en la medida en que se cumplan los requisitos que se emitan mediante reglas de carácter general.

La certificación en comento tendrá una vigencia anual y podrá ser renovada por las empresas dentro de los 30 días anteriores a que venza el plazo de vigencia, cuando acrediten que continúan cumpliendo con los requisitos que en su caso resulten aplicables, lo que implicará un procedimiento administrativo adicional para dichas empresas.

Se aclara que los contribuyentes que, derivado de haber contado con la certificación, hayan acreditado el impuesto causado, no estarán exentos del pago de dicho impuesto en las importaciones definitivas.

Las personas que decidan no obtener la certificación en comento, no estarán obligadas a pagar el impuesto por la introducción de los bienes a los regímenes aduaneros antes mencionados, siempre que garanticen el interés fiscal mediante fianza otorgada por institución autorizada, de conformidad con las reglas de carácter general que emitan las autoridades fiscales.

Mediante disposición transitoria se difiere, hasta un año después de que se hayan publicado las reglas para la obtención de la certificación antes mencionada, la entrada en vigor de las disposiciones motivo de la reforma.

Asimismo, mediante disposición transitoria se establece que en el caso de insumos que hasta antes de la entrada en vigor de las modificaciones a los regímenes aduaneros de referencia, se hubieran destinado a dichos regímenes y se hubieran incluido en mercancías que también lleven incorporados insumos por los que se haya pagado el impuesto al destinarlos a dichos regímenes, el impuesto respectivo se causará conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a dicha entrada en vigor, cuando se importen en definitiva las referidas mercancías.

Consideramos criticable la medida consistente en gravar la introducción de insumos al país bajo los regímenes aduaneros antes referidos, ya que representará un costo financiero importante para las empresas maquiladoras que por diversas razones no puedan o decidan no obtener la certificación mencionada, ni tampoco garantizar el interés fiscal, afectando su competitividad.

—

Recinto fiscalizado estratégico

[Art. 13, I]

Se elimina la exención para la enajenación de cualquier tipo de bienes que se encuentren sujetos al régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico, pues según la Exposición de Motivos, dicho tratamiento no tenía justificación alguna, tomando en cuenta que el mismo no se otorga en las enajenaciones efectuadas en regímenes aduaneros con características similares.

Impuestos Ambientales

Se establece un impuesto especial a la fabricación, producción o importación de combustibles fósiles, así como un impuesto a la enajenación o importación de plaguicidas, mismos que, en términos de la Exposición de Motivos, tienen la finalidad de desincentivar conductas que afectan negativamente al medio ambiente, como sucede en el caso de las emisiones a la atmósfera de bióxido de carbono (principal gas de efecto invernadero) y del uso de plaguicidas que generan indirectamente daños a la salud y al medio ambiente.

A continuación se describe cada uno de los impuestos mencionados en el párrafo anterior:

Impuesto a los combustibles fósiles

[Arts. 2, 3, 4, 5, 7, 8, 10, 11 y 13 y Art. 16, A, VI Ley de Ingresos]

Se establece un impuesto especial a la enajenación o importación de combustibles fósiles de acuerdo con su grado de contenido de carbono, consistente en aplicar una cuota por tipo de combustible fósil, dependiendo de su unidad de medida, ya sea en litros o toneladas, conforme a lo siguiente:

Combustible fósil	Cuota	Unidad de medida
Propano	5.91	centavos por litro
Butano	7.66	centavos por litro
Gasolinas y gas avión	10.38	centavos por litro
Turbosina y otros kerosenos	12.40	centavos por litro
Diesel	12.59	centavos por litro
Combustóleo	13.45	centavos por litro
Coque de petróleo	15.60	pesos por tonelada
Coque de carbón	36.57	pesos por tonelada
Carbón mineral	27.54	pesos por tonelada
Otros combustibles fósiles	39.80	pesos por tonelada de carbono que contenga el combustible

Se establece una definición para cada uno de dichos combustibles fósiles. De conformidad con la Exposición de Motivos, las cuotas antes señaladas se fijaron con base en la cantidad de bióxido de carbono que es emitida por cada tipo de combustible.

Se establece que se considerará como enajenación de los combustibles fósiles antes señalados, el autoconsumo de los mismos.

Los contribuyentes del impuesto serán los fabricantes, productores e importadores que realicen la enajenación o importación de los combustibles fósiles, y se causará en el momento en que cobren la contraprestación por la enajenación, procediendo únicamente el acreditamiento del impuesto pagado en la importación.

Se establece que el impuesto se calculará sobre el total de las unidades de medida y, en su caso, fracciones de dichas unidades, según corresponda en cada caso.

Se establecen como actividades exentas la enajenación e importación de petróleo crudo y de gas natural; en el primer caso, ya que de acuerdo con el Congreso, el petróleo crudo no es utilizado para la combustión, sino como insumo principal en la elaboración de otros combustibles fósiles utilizados como combustibles, los cuales quedarán gravados, y en el segundo caso, de acuerdo a lo señalado por dicho Congreso, el gas natural es el combustible fósil con menor contenido de carbono por unidad energética, con un bajo potencial de emisión de gases de efecto invernadero.

En relación con el pago de este impuesto, se establece que el mismo será la cantidad que se obtenga de aplicar las cuotas que corresponda a las unidades de medida de dichos bienes, enajenados en el mes, disminuida con el impuesto pagado en el mismo mes al aplicar las cuotas correspondientes con motivo de la importación de dichos bienes.

No obstante, se otorga un incentivo fiscal consistente en la posibilidad de pagar el impuesto mediante la entrega de bonos de carbono contemplados en el Protocolo de Kioto y avalados por la Organización de las Naciones Unidas dentro de la Convención Marco de las Naciones Unidas sobre el Cambio Climático, lo cual, de acuerdo con lo señalado por el Congreso, tiene como fin reducir el impacto de este impuesto sobre la actividad productiva de nuestro país y el incentivar la adopción de medidas de reducción o mitigación de emisiones contaminantes. Para estos efectos, se establece que el valor de dichos bonos será el que corresponda a su valor de mercado en el momento en que se pague el impuesto, así como que la entrega de dichos bonos y la determinación de su valor se realizará de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Esperamos que el mecanismo a través del cual se podrá hacer el pago del impuesto con la entrega de los referidos bonos de carbono quede claramente establecido en las reglas que sean emitidas por las autoridades, a efecto de que este incentivo tenga una verdadera aplicación en la práctica.

Por otra parte, a través de la Ley de Ingresos se establece un estímulo fiscal a los adquirentes de los combustibles fósiles objeto del impuesto que los utilicen en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes, siempre que en dicho proceso productivo no se destinen a la combustión.

El estímulo fiscal consiste en permitir el acreditamiento, de la cantidad que resulte de multiplicar la cuota del impuesto especial sobre producción y servicios que corresponda, por la cantidad del combustible consumido en un mes, que no se haya sometido a un proceso de combustión contra el impuesto sobre la renta a cargo del contribuyente.

—

Se establece si no se acredita la cantidad señalada contra los pagos provisionales o en la declaración del ejercicio que corresponda, se perderá el derecho de realizarlo con posterioridad.

Se faculta a las autoridades fiscales para emitir reglas de carácter general que determinen los porcentajes máximos de utilización del combustible no sujeto a un proceso de combustión por tipos de industria, así como las demás disposiciones que considere necesarias para la correcta aplicación de este estímulo fiscal.

Gasolinas y diesel

[Art. 2-A y Art. 16, A, I, II, III y IV Ley de Ingresos]

Se mantiene, como regla general, la obligación para las personas que enajenan gasolina y diesel en territorio nacional, de pagar el impuesto especial sobre producción y servicios correspondiente mediante la aplicación de la tasa determinada conforme al procedimiento previsto para tales efectos, así como de la cuota que para cada caso se establece en la ley.

No obstante, se actualiza el procedimiento para la determinación de las tasas aplicables a la enajenación de gasolina y diesel, el cual es muy similar al procedimiento previsto en la ley que se modifica, pero que ahora incorpora diversas definiciones de conceptos que son parte del cálculo del impuesto y que no estaban anteriormente definidos; de esta forma, se incorpora la definición de conceptos tales como “precio productor”, “costo de distribución y comercialización” y “precio neto de venta en la Terminal de almacenamiento y reparto”.

De acuerdo con la Exposición de Motivos, el objeto de la actualización de la mecánica de cálculo de la tasa es incorporar procedimientos de uso común de la industria y elementos que permitan armonizar esta ley y otras disposiciones legales relativas a las gasolinas y el diesel en el país.

Así, se establece un procedimiento más claro de cómo determinar cada uno de los elementos de cálculo de la tasa aplicable, manteniéndose las mismas cuotas que vienen aplicándose desde 2008.

Se realizan ajustes al régimen aplicable a este impuesto, quedando Petróleos Mexicanos (PEMEX) y sus organismos subsidiarios como únicos contribuyentes del mismo, lo cual es consistente con lo señalado en la Exposición de Motivos.

Al igual que en el ejercicio fiscal de 2013, en la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2014 se mantienen los estímulos fiscales relacionados con la adquisición de diesel que se venían aplicando en materia de impuesto especial sobre producción y servicios.

Por otra parte, la Ley de Ingresos de la Federación de 2014 prevé que se cancelan los créditos fiscales derivados de las cantidades que obtuvieron del SAT los contribuyentes del sector agropecuario y silvícola por el uso del diésel para su consumo final, durante enero a junio de 2013.

Impuesto a los plaguicidas

[Arts. 2, 3, 4, 5-A, 8, 10, 11 y Cuarto Transitorio]

Se establece un impuesto especial a la importación y enajenación de plaguicidas de conformidad con su nivel de toxicidad, consistente en aplicar una tasa sobre el precio de venta, dependiendo del grado de toxicidad del plaguicida de que se trate, conforme a lo siguiente:

—

Categoría de peligro de toxicidad aguda	Tasa
Categorías 1 y 2	9%
Categoría 3	7%
Categoría 4	6%

Para efectos de definir en qué categoría se encuentra el plaguicida de que se trate, se establece una tabla en la que se detallan los parámetros que resultan aplicables a cada categoría, la cual estará sujeta a la Norma Oficial Mexicana "NOM-232-SSA1-2009", publicada en el Diario Oficial de la Federación el 13 de abril de 2010.

El impuesto se causará en todas las etapas de la cadena comercial, por lo que serán sujetos del impuesto las personas que enajenen o importen los plaguicidas, y se causará en el momento en que se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de lo cobrado. Sin embargo, se permitirá el acreditamiento del impuesto que se haya trasladado en la etapa anterior.

Asimismo, se establece que se causará dicho impuesto en la prestación de servicios consistentes en la comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución con motivo de la enajenación de plaguicidas. En este caso, la tasa aplicable será la que corresponda a la enajenación del tipo de plaguicida según su categoría.

Considerando lo anterior, como una medida de control congruente con la obligación general de retención que ya existe para el caso de ciertas enajenaciones, se adiciona la obligación para los fabricantes, productores, envasadores o importadores, que enajenen estos productos a través de comisionistas, mediadores, agentes, representantes, corredores, consignatarios o distribuidores, de efectuar la retención del impuesto sobre la contraprestación que a estos últimos corresponda. Cuando las contraprestaciones se incluyan en el valor de la enajenación por la que se pague este impuesto, no se deberá efectuar la retención y no se considerarán contribuyentes del impuesto por dicha actividad.

A través de una disposición transitoria se establece que durante el ejercicio fiscal de 2014, se reducirán en un 50% las tasas aplicables a la enajenación e importación de los plaguicidas de que se trate.

Se establece que la enajenación o importación de plaguicidas con categoría cinco no se encontrarán sujetas al pago del impuesto, ya que de conformidad con la Exposición de Motivos, se consideró que dichos plaguicidas son ligeramente tóxicos y no generan efectos de contaminación ambiental.

Cigarros

[Arts. 19 y 19-A y Arts. 86-G al 86-J Código Fiscal]

De conformidad con la Exposición de Motivos, por un tema de salud pública, resulta necesario emprender acciones que coadyuven a combatir la falsificación y contrabando de cigarros de procedencia ilícita.

En este sentido, se establece la obligación a los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de productores de puros y otros tabacos labrados hechos a mano, de imprimir un código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México, ya sea en la línea de producción de los mismos o antes de su importación a territorio nacional, con las características técnicas que establezcan las autoridades fiscales, así como de almacenar y proporcionar a dichas autoridades la información que se genere de los mecanismos o sistemas de impresión del referido código.

La impresión de dichos códigos, su almacenamiento y el suministro de información se realizarán a través de proveedores de servicios autorizados por las autoridades fiscales.

Se faculta a dichas autoridades para que practiquen verificaciones en cualquier local o establecimiento en donde se vendan, enajenen o distribuyan estos productos, a fin de cerciorarse que los mismos contengan impreso el código de seguridad, así como para que aseguren y destruyan las cajetillas de cigarros en aquellos casos en que detecten que las mismas no cuentan con dicho código de seguridad.

En congruencia con lo anterior, se adicionan infracciones para los productores, fabricantes e importadores de cigarros y tabacos labrados, exceptuando a los puros y otros tabacos labrados hechos a mano, por no imprimir el código de seguridad correspondiente en cada una de las cajetillas puestas a la venta en territorio nacional, así como por no proporcionar o no poner a disposición de las autoridades fiscales la información necesaria que permita constatar el cumplimiento de sus obligaciones, o bien, por no permitir la realización de las verificaciones correspondientes.

Se establece como nuevo supuesto de infracción almacenar, vender, enajenar o distribuir en territorio nacional cajetillas de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos a mano, que no tengan impreso el código de seguridad exigido por la ley, o bien, que éste sea apócrifo.

Mediante disposición transitoria se establece que las disposiciones que regulan las obligaciones antes comentadas, así como la facultad de las autoridades de tomar medidas en caso de incumplimiento de las mismas, entrarán en vigor al año siguiente al de la entrada en vigor del decreto de reforma fiscal objeto de estos Tópicos Fiscales.

Juegos con Apuestas y Sorteos

[Art. 20 y Cuarto Transitorio]

Con objeto de corregir el problema de inconstitucionalidad observado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de garantías de audiencia y de defensa establecidas en nuestra Constitución, se establece el procedimiento al que deben sujetarse las autoridades fiscales en el caso de clausura de establecimientos donde se realicen actividades de juegos con apuestas y sorteos, cuando los contribuyentes que realicen dichas actividades no cumplan con la obligación de llevar sistemas de cómputo y de proporcionar al SAT, en forma permanente, la información en línea y en tiempo real del sistema central de apuestas.

Se modifica el plazo de clausura de dichos establecimientos, que de uno a dos meses, pasa a tiempo indefinido, hasta que el contribuyente acredite haber subsanado el incumplimiento.

—

Asimismo, en concordancia con la eliminación del REPECOS en materia de impuesto sobre la renta, a través de disposición transitoria se elimina la facultad de las Entidades Federativas para fiscalizar a personas físicas sujetas a dicho régimen que causen el impuesto especial sobre producción y servicios aplicable a juegos con apuestas y sorteos.

Régimen Transitorio

[Art. Cuarto Transitorio]

Al igual que en materia de impuesto al valor agregado, mediante disposiciones transitorias se prevé que tratándose de enajenación de bienes o la prestación de servicios que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la reforma, las contraprestaciones correspondientes que se cobren con posterioridad a dicha fecha estarán afectas al pago del impuesto especial sobre producción y servicios de conformidad con las disposiciones vigentes al momento de su cobro.

No obstante, se establece que tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios que con anterioridad a la fecha de la entrada en vigor de la reforma hayan estado afectas a una tasa de impuesto menor a la que deban aplicar con posterioridad a dicha fecha, se podrá calcular el citado impuesto aplicando la tasa que corresponda conforme a las disposiciones vigentes con anterioridad a la fecha de entrada en vigor de la reforma, siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado con anterioridad a la fecha mencionada y el pago de la contraprestación se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la fecha de referencia (11 de enero).

Asimismo, en el caso de actos o actividades que con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma no hayan estado afectas al pago del referido impuesto y que con posterioridad a la fecha referida se encuentren gravadas, no se estará obligado al pago de dicho impuesto siempre que los bienes o servicios se hayan entregado o proporcionado con anterioridad a la fecha mencionada y el pago de la contraprestación se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la fecha de referencia (11 de enero).

Lo dispuesto en los dos párrafos que anteceden no será aplicable a las actividades que se lleven a cabo entre partes relacionadas.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Obligaciones Fiscales

Domicilio fiscal personas físicas

[Art. 10]

Se adiciona como supuesto de domicilio fiscal para personas físicas, el que éstas hubieran manifestado como usuarios de las entidades financieras o de sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

Este supuesto sólo resultará aplicable en los casos en que el contribuyente no hubiera manifestado como su domicilio fiscal:

—

- i) el principal asiento de sus negocios,
- ii) el local que utilice para el desempeño de sus actividades,
- iii) no hubiera acreditado alguno de dichos domicilios a requerimiento de la autoridad, o
- iv) no hubiera sido localizado en el mismo.

Cambio de domicilio

[Art. 27]

Se reduce el plazo para la presentación del aviso de cambio de domicilio de un mes a diez días siguientes al día en que tenga lugar el cambio de domicilio.

Buzón tributario

[Arts. 17-K y 18]

Se incorpora al texto del Código Fiscal el denominado “Buzón Tributario”, el cual consiste en un sistema de comunicación electrónica entre los contribuyentes y las autoridades fiscales ubicado en la página de Internet del SAT. Mediante disposiciones transitorias se establece que este medio de comunicación será aplicable a partir del 30 de junio de 2014 para las personas morales y a partir del 1 de enero de 2015 para las personas físicas. Hasta en tanto sea aplicable, las notificaciones deberán realizarse conforme a las disposiciones generales previstas en el propio Código Fiscal.

La comunicación a través de este medio comprende, entre otros supuestos, la notificación de documentos y actos administrativos; la presentación de promociones, solicitudes o avisos; el cumplimiento a los requerimientos que efectúe la autoridad; la realización de consultas sobre la situación fiscal de un contribuyente, así como la posibilidad de recurrir actos administrativos.

Se establece la obligación a los contribuyentes de ingresar a dicho buzón para notificarse de los actos y trámites de la autoridad, dentro de los tres días siguientes a la recepción de un aviso electrónico enviado por el SAT.

Adicionalmente, los contribuyentes deberán elegir, dentro de las opciones que al respecto se establezcan a través de reglas de carácter general, el mecanismo de comunicación para efectos de la implementación del Buzón Tributario, a través del cual la autoridad enviará por única ocasión un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento del sistema. Dicho mecanismo será asignado por la propia autoridad fiscal. Esperamos que las reglas correspondientes se emitan a la brevedad, a efecto de dar mayor certeza a los contribuyentes.

Notificaciones por buzón tributario

[Art. 18]

Como consecuencia de la inclusión del buzón tributario, se establece que las notificaciones podrán efectuarse por este medio, además de personalmente o por correo certificado. La notificación que se efectúe por el buzón tributario se realizará conforme las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

En el caso de efectuarse alguna notificación a través de dicho buzón, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo que previamente hubiere elegido, a fin de que éste acceda al buzón dentro los tres días hábiles siguientes.

Las notificaciones electrónicas enviadas a través del buzón tributario se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar y, en caso de no abrir el documento digital en el plazo de tres días señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día hábil, contado a partir del día siguiente a aquél en que le fue enviado el referido aviso.

Estas notificaciones estarán disponibles en el portal de Internet que establezcan las autoridades fiscales, pudiéndose imprimir una copia con sello digital de autenticación por el interesado.

Interposición recurso de revocación por buzón tributario

[Art. 134]

Con la inclusión del buzón tributario, se prevé que el recurso de revocación deberá ser presentado a través de este medio y, opcionalmente, podrá enviarse a la autoridad competente, a través de los medios que autorice el SAT mediante reglas de carácter general.

Sanción mal uso buzón tributario

[Art. 110]

Se prevé que se impondrá sanción de 3 meses a 3 años de prisión a quien modifique, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario, con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del Fisco Federal, o bien, ingrese de manera no autorizada a dicho buzón, para obtener información de terceros.

Contabilidad

[Art. 28]

Se establecen nuevos elementos que integran la contabilidad para efectos fiscales, tales como los estados de cuenta, cuentas especiales y toda la documentación que sea obligatorio mantener de conformidad con otras leyes.

Se efectúan ajustes con respecto a la manera en que debe llevarse la contabilidad, remitiéndose en gran medida a lo que se establecerá en el Reglamento y en reglas de carácter general.

Adicionalmente, se establece la obligación de llevar los registros o asientos que integran la contabilidad en medios electrónicos, de conformidad con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal y con las reglas de carácter general correlativas que en su momento se expidan.

Cuentas en el sistema financiero

[Art. 27]

Se obliga a las personas morales y físicas a solicitar su inscripción en el RFC si abren una cuenta a su nombre en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones.

Comprobantes fiscales digitales por internet (CFDIs)

[Arts. 29, 29-A]

A partir de 2014 los comprobantes fiscales deberán emitirse de manera digital a través de la página de Internet del SAT, eliminándose la posibilidad de emitir cualquier otro tipo de comprobantes, tales como los comprobantes fiscales simplificados y los comprobantes fiscales emitidos conforme a facilidades administrativas.

Esta obligación será aplicable a los contribuyentes a los que las leyes fiscales les obliguen a expedir comprobantes por las actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen.

Se señala que los contribuyentes deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que se establezcan mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet. La impresión del citado comprobante únicamente constituirá una presunción de su existencia.

En disposiciones transitorias se aclara que cualquier referencia a comprobantes fiscales digitales por Internet, comprenderá cualquier comprobante a que se refiere la legislación vigente en 2013 y ejercicios anteriores.

Asimismo, cualquier referencia al término comprobantes fiscales que se efectúe en leyes, reglamentos o demás disposiciones, se entenderá hecha a los comprobantes fiscales digitales por Internet.

Resulta criticable que a partir de 2014 los únicos comprobantes fiscales que reconoce la legislación sean los comprobantes fiscales digitales por Internet, pues esto no necesariamente atiende a la realidad tecnológica y a las prácticas comerciales del país.

Adicionalmente, se prevé que los comprobantes fiscales digitales por Internet deben contener los requisitos previstos en las disposiciones fiscales que dará a conocer el SAT mediante reglas de carácter general, lo que podría dar lugar a requisitos excesivos.

Se señala que no serán deducibles o acreditables las cantidades amparadas con comprobantes fiscales que no cumplan con los requisitos establecidos en el Código Fiscal, así como en las reglas de carácter general.

Eliminación sanciones

[Art. 84]

Considerando la derogación de las disposiciones que preveían la posibilidad de emitir comprobantes fiscales en forma impresa en el caso de contribuyentes cuyos ingresos no excedieran de cierto monto establecido por el SAT, se elimina el delito correspondiente a dar efectos fiscales a los comprobantes en forma impresa cuando no reúnan los requisitos establecidos para su emisión.

Devoluciones, descuentos y bonificaciones

[Art. 29]

Tratándose de devoluciones, descuentos y bonificaciones que se deduzcan en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberá expedir el respectivo CFDI que ampare dicha operación.

Fabricantes y ensambladores de automóviles

[Art. 29-A, V, e]

Se establece la obligación para fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles, de incorporar el número de identificación vehicular en las facturas que expidan, así como el valor del bien, en moneda nacional.

Importaciones a favor de un tercero

[Art. 29-A]

Se incorpora la obligación de reflejar en los comprobantes fiscales digitales la información relativa al número y fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero, y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de dicha importación, lo que podrá dar lugar a problemas prácticos, pues en ocasiones el importador desconoce las características específicas de los bienes que se importan.

Adquisición de desperdicios y materiales de la industria del reciclaje

[Segundo Transitorio, IX]

Mediante disposiciones transitorias se prevé que el SAT, en un plazo que no excederá de 30 días hábiles contados a partir de la entrada en vigor del Código Fiscal, deberá emitir reglas de carácter general para instrumentar el esquema de comprobación fiscal para los contribuyentes que adquieran desperdicios o materiales de la industria del reciclaje, para lo cual se prevé el cumplimiento de ciertos requisitos.

Asimismo, se establece que en la realización de tales operaciones se tendrá la obligación de retener el 5% del monto total de la compra realizada, por concepto de impuesto sobre la renta, lo cual deberá constar en el propio comprobante.

Transporte de mercancías

Si bien se elimina la obligación establecida en el Código Fiscal para los propietarios o poseedores de mercancías de acompañar diversa documentación relacionada con el transporte de las mismas, dicha obligación persiste en términos de lo dispuesto por la Ley Aduanera.

Conservación de documentación relacionada con préstamos

[Art. 30]

Se otorga una nueva facultad a las autoridades fiscales para que en el ejercicio de sus facultades de comprobación, soliciten documentación de ejercicios distintos al revisado que acredite el origen y procedencia de los préstamos recibidos, la contratación de deudas con acreedores o la recuperación de créditos de deudores, con independencia del tipo de contrato utilizado.

Dicha regulación resulta similar a lo que ocurre tratándose de documentación de ejercicios distintos al revisado, con la que se acredita el origen y procedencia de pérdidas fiscales de ejercicios anteriores amortizadas en el ejercicio revisado.

Nueva obligación de presentar información de manera mensual

[Art. 28]

Se establece la obligación a las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, de ingresar de forma mensual en la página de Internet del SAT su información contable, conforme a las reglas que al respecto se emitan.

Mediante disposición transitoria se establece que tanto el Reglamento del Código Fiscal, como las disposiciones de carácter general que emita el SAT deberán contemplar la entrada en vigor escalonada de la obligación de llevar los registros y la contabilidad en medios electrónicos, así como la obligación de presentar de manera mensual la información que integra la contabilidad, considerando las diferentes clases de contribuyentes y la cobertura tecnológica según las regiones del país, comenzando con los contribuyentes que lleven contabilidad simplificada.

Esperamos que tanto el Reglamento del Código Fiscal, como las disposiciones de carácter general que emita el SAT sean publicados a la brevedad posible, pues de ello pueden derivar diversas obligaciones para los contribuyentes en términos de la disposición transitoria antes mencionada.

Asimismo, esperamos que dicha regulación, así como su entrada en vigor escalonada atienda a la realidad económica del país, de manera que permita a los contribuyentes dar cumplimiento a esta nueva obligación.

Declaración informativa

[Arts. 31-A y 32-D]

De manera totalmente genérica e incierta, se establece una nueva obligación de presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que al efecto aprueben las autoridades fiscales, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que las mismas se celebren.

Se establece como sanción, para el caso de incumplimiento a la presentación de dicha declaración o para la presentación fuera de plazo, que la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, en ningún caso contraten adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con dichos contribuyentes incumplidos.

Con la incorporación de dicha disposición, se permite a las autoridades fiscales obligar a los contribuyentes a presentar la información que de manera discrecional determinen a través de disposiciones de carácter secundario, lo que podría dar lugar a actos arbitrarios.

Representación en el trámite de firma electrónica

[Art. 17-D]

Conforme a la Exposición de Motivos, para los casos en que sea materialmente imposible la actuación directa de los contribuyentes interesados, como en el caso de incapaces, menores de edad, mexicanos residentes en el extranjero, personas enfermas que se encuentren hospitalizadas,

entre otros, se contempla la posibilidad de que las autoridades fiscales establezcan mediante reglas de carácter general los supuestos para que una persona física pueda tramitar su certificado de firma electrónica a través de un apoderado o representante legal.

Consideramos adecuada dicha modificación, pues reconoce una situación de hecho que supera a los contribuyentes y que les permite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Facultades de las Autoridades

Revisiones electrónicas

[Art. 53-B]

Se establece una nueva facultad para que las autoridades puedan llevar a cabo la verificación del cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes mediante un procedimiento electrónico.

Mediante este nuevo esquema, las autoridades podrán requerir documentación e información de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, así como emitir la resolución determinante del crédito fiscal, llevando a cabo las notificaciones y recepción de documentos, todo por medio del buzón tributario.

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

Esta 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.

Si el contribuyente no acepta la determinación y ofrece pruebas para desvirtuar las observaciones, la autoridad fiscal podrá efectuar un segundo requerimiento dentro del plazo de diez días siguientes a aquél en que reciba las pruebas, mismo que deberá ser atendido por el contribuyente dentro del plazo máximo de diez días siguientes contados a partir de su notificación.

Una vez recibida la información, la autoridad fiscal tendrá un plazo máximo de 40 días para la emisión y notificación de la resolución, salvo tratándose del ofrecimiento de pruebas periciales, caso en el cual el plazo se computará a partir de su desahogo.

Si dentro del plazo inicial de diez días arriba mencionado, la autoridad solicitara información y documentación a un tercero, se suspenderá el plazo de 40 días para emitir la resolución determinante desde el día en que se formule la solicitud y hasta aquél en que el tercero conteste, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información. En este caso, la suspensión no podrá exceder de seis meses, excepto en materia de comercio exterior, supuesto en que el plazo no podrá exceder de dos años.

Concluidos los plazos que le son otorgados al contribuyente para hacer valer lo que a su derecho convenga, respecto de los hechos u omisiones que le hayan sido dados a conocer, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo con posterioridad.

Más aún, si el contribuyente no aporta pruebas ni hace manifestaciones para desvirtuar los hechos u omisiones dentro del plazo inicial de 15 días, la resolución provisional se volverá definitiva y la preliquidación se podrá hacer efectiva mediante el procedimiento administrativo de ejecución correspondiente.

Desde nuestra perspectiva, esta nueva forma de fiscalización puede entrañar violaciones a los derechos subjetivos de los contribuyentes en materia de legalidad, pues no se establece la obligación de la autoridad de informar el inicio del acto de fiscalización.

Asimismo, consideramos que con independencia de que en contra de esta determinación pueda interponerse un recurso de revocación o incluso juicio de nulidad, el que no esté prevista la obligación de emitir una resolución final determinante en todos los casos por parte de la autoridad, además de la circunstancia de que todas las diligencias se deben realizar por medio del buzón tributario, puede trascender el derecho de acceso a una tutela judicial efectiva para el particular afectado.

Infracción

[Art. 85]

Como consecuencia de la inclusión de esta nueva facultad de comprobación a través de revisiones electrónicas, se establece como nuevo supuesto de infracción relacionado con la obligación de proporcionar la contabilidad, no aportar la documentación requerida por las autoridades fiscales en ejercicio de esta nueva atribución.

Notificaciones

[Arts. 134 y 137]

Como una nueva modalidad para comunicar citatorios de actos administrativos, a partir del ejercicio de 2014 se prevé que cuando la notificación se deba efectuar personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, la autoridad podrá comunicar el citatorio de referencia a través del buzón tributario.

Adicionalmente, se prevé que ante la negativa de recibir una notificación por quien se encuentre en el domicilio, o bien, por un vecino, la autoridad realizará la notificación correspondiente por medio del referido buzón tributario.

Se prevé que las notificaciones de requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán a través del buzón tributario cuando no puedan realizarse personalmente, porque: i) la persona a quien deba notificarse no sea localizada en el domicilio fiscal, ii) se ignore su domicilio o el de su representante, iii) desaparezca, iv) se oponga a la diligencia de notificación o v) desocupe o desaparezca del lugar donde tenga el domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente después de iniciadas las facultades de comprobación.

Responsabilidad solidaria

[Art. 26]

Socios y accionistas

La responsabilidad de los socios o accionistas ocurre en aquellos casos en los cuales la persona moral no solicite la inscripción al RFC, cambie de domicilio sin presentar el aviso correspondiente, y no lleve su contabilidad, la oculte o destruya. Ahora, se adiciona la causal consistente en que la persona moral desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal sin dar el aviso correspondiente.

El monto de la responsabilidad solidaria se calcula multiplicando el porcentaje de participación del socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.

Anteriormente, el Código Fiscal señalaba que la responsabilidad de los socios o accionistas no debía exceder de la participación que tenían éstos en el capital social de la sociedad durante el periodo o a la fecha de que se tratara, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.

También se establece que la responsabilidad de los socios o accionistas únicamente procede en los casos en los que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad respecto de las contribuciones que se hubieran causado cuando tenían ese carácter.

Para tales efectos, se define el término control efectivo como la capacidad de una persona o grupo de personas de llevar a cabo alguno de los siguientes actos:

- Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.
- Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.
- Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Albaceas

Se incorpora a los albaceas o representantes de la sucesión como responsables solidarios por las contribuciones que se causaron durante su periodo de encargo.

Determinación presuntiva

[Art. 58-A]

Se incorporan al Código Fiscal dos figuras jurídicas en materia de determinación presuntiva que actualmente se encuentran establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta:

—

- La determinación presuntiva de la utilidad fiscal, aplicando a los ingresos brutos declarados o determinados presuntivamente, un coeficiente que se determina atendiendo a la naturaleza de ciertas actividades.
- La modificación de la utilidad o la pérdida fiscal, mediante la determinación presuntiva del precio en la adquisición o enajenación de bienes o del monto de la contraprestación en el caso de operaciones distintas de enajenación.

Presunción de inexistencia de operaciones

[Art. 69-B]

Se incorpora en el ordenamiento una nueva presunción legal, mediante la cual las autoridades fiscales podrán determinar la inexistencia de operaciones, cuando detecten que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados.

Para estos efectos, las autoridades fiscales deberán seguir el siguiente procedimiento:

- a. Se emitirá una resolución a los contribuyentes emisores de comprobantes que en opinión de la autoridad se encuentren en esta situación. Esta determinación deberá ser notificada a través del buzón tributario y se dará a conocer a través de la página de Internet del SAT, así como mediante publicación en el Diario Oficial.
- b. Los contribuyentes tendrán un plazo de 15 días contados a partir de la última de las notificaciones que se hayan efectuado para manifestar lo que a su derecho convenga.
- c. Las autoridades tendrán un plazo que no excederá de cinco días para valorar las pruebas y defensas y emitir la resolución definitiva correspondiente.
- d. La resolución se notificará a través del buzón tributario de los contribuyentes que no hubieran desvirtuado los hechos que se les imputan y se publicará un listado de éstos en la página de Internet del SAT y en el Diario Oficial, determinando de manera definitiva que se encuentran en la situación jurídica señalada.
- e. Los efectos de la publicación de este listado serán considerar con efectos generales, que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por los contribuyentes en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno.
- f. Las personas físicas o morales, que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado antes mencionado, contarán con un plazo de 30 días siguientes al de la citada publicación para acreditar ante la propia autoridad que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales, o bien, deberán corregir su situación fiscal, mediante la declaración o declaraciones complementarias que correspondan.

- g. En caso de que la autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, detecte que una persona que haya dado efectos fiscales a los comprobantes expedidos por un contribuyente incluido en la publicación definitiva no compareció ante las autoridades para acreditar que la prestación del servicio o adquisición de los bienes se dieron efectivamente, o bien, que no corrigió su situación fiscal, podrá determinar los créditos fiscales que correspondan.

No obstante que resulta positiva la intención de erradicar prácticas ilegales mediante el uso de comprobantes fiscales, consideramos que esta nueva disposición legal adolece de diversas irregularidades en materia de legalidad:

- a. No se precisa el alcance de la declaración general que puede emitirse respecto de la inexistencia de operaciones, dejando a la discreción de la autoridad los periodos y alcances de dicha declaración, lo que puede generar excesos autoritarios en perjuicio de la seguridad jurídica de los afectados.
- b. No se prevé que la autoridad deba emitir resolución para los contribuyentes que demuestren positivamente la existencia de operaciones a partir de la primera notificación, en perjuicio de la certeza jurídica que debe otorgar todo procedimiento administrativo.
- c. Respecto a los efectos a terceros, resulta sumamente criticable que no se establezca un procedimiento específico para que los afectados deban ser notificados de manera personal respecto de las posibles consecuencias en su caso particular y puedan hacer valer lo que a su derecho convenga, incluso durante el ejercicio de facultades de comprobación.

Habría que destacar también que la determinación definitiva de la presunción de la inexistencia de operaciones, conlleva otra presunción legal de especial trascendencia, pues se establece que las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales antes señalados se considerarán como actos o contratos simulados para efectos de los delitos previstos en el propio Código Fiscal, lo que desde nuestra perspectiva, agrava las consecuencias de las irregularidades de la disposición mencionada.

Aseguramiento precautorio de bienes o negociaciones

(Arts. 40-A y 145)

Se incorpora un nuevo procedimiento que deberán seguir las autoridades fiscales a efecto de llevar a cabo el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes o los responsables solidarios, cuando se obstruya el ejercicio de facultades de fiscalización y se hubieren agotado las medidas de apremio, así como para aquellos casos en los que los contribuyentes no hayan garantizado un crédito fiscal estando obligados a ello, o cuando habiéndolo hecho, ello fuera de manera insuficiente.

El aseguramiento precautorio no podrá exceder del monto provisional de los adeudos fiscales determinados de manera presuntiva y deberá sujetarse al siguiente orden: i) bienes inmuebles; ii) cuentas por cobrar y otros títulos; iii) derechos de autor; iv) obras artísticas y científicas; v) dinero; vi) depósitos bancarios, vii) bienes muebles no comprendidos en otras fracciones; y viii) la negociación del contribuyente.

En términos generales, se establecen procedimientos que pretenden dar certeza a contribuyentes, juzgadores y autoridades, en cuanto a la manera en que se practicarán y levantarán este tipo de aseguramientos precautorios.

Abandono a favor del fisco de los bienes embargados

[Art. 196-A]

En el caso de bienes embargados que hubieren causado abandono de conformidad con el Código Fiscal, se elimina el plazo de 15 días con el que cuentan los contribuyentes, para que una vez notificado el oficio a través del cual se les comunica que ha transcurrido el plazo de abandono, puedan retirar los bienes, previo pago de los derechos de almacenaje y custodia.

Caducidad de las facultades de las autoridades fiscales

[Art. 67]

En relación con el nuevo procedimiento de revisión electrónica, se establece un supuesto para que el plazo de la caducidad de las facultades de las autoridades para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, también se suspenda al practicar este tipo de revisiones.

Determinación clave RFC

[Art. 33]

Se incorpora la facultad para que las autoridades fiscales determinen la clave del RFC, con base en la información de la Clave Única de Registro de Población (CURP), de manera tal que permite a la autoridad un mejor ejercicio de sus facultades y la asistencia al contribuyente al momento de su inscripción en el RFC.

Sanción sobre la validez de certificados de sellos o firmas digitales

[Art. 17-H]

Se amplía el listado de los casos en los cuales las autoridades fiscales se encuentran facultadas para dejar sin efectos los certificados que emita el SAT, incluyendo supuestos previamente considerados en la Resolución Miscelánea.

Se incluyen, entre otros supuestos, el caso de que los comprobantes fiscales emitidos se empleen para amparar probables operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas y, cuando se omita en un mismo ejercicio fiscal, estando obligado a ello, la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad.

Se señala que, mediante reglas de carácter general se establecerá un procedimiento a través del cual el contribuyente podrá realizar la aclaración correspondiente, para así estar en posibilidad de obtener un nuevo certificado.

—

Derechos de los Contribuyentes

Acuerdos conclusivos

[Art. 69-C al 69-H]

Se crea la figura del acuerdo conclusivo como un medio para la solución anticipada de actos de fiscalización, que se tramitará con la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON).

Se señala que este acuerdo podrá ser solicitado por el contribuyente a partir de que se inicien las facultades de comprobación de las autoridades y hasta antes de que se le notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones. La solicitud deberá presentarse por escrito ante la PRODECON.

El procedimiento se iniciará a petición de parte y podrá versar sobre uno o varios de los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, con los que el contribuyente no esté de acuerdo.

La solicitud del contribuyente suspenderá los plazos relativos al ejercicio de las facultades de comprobación a partir de que se presente.

Recibida la solicitud, la PRODECON requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de 20 días, contado a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo conclusivo, los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

Una vez que la PRODECON reciba la respuesta de la autoridad fiscal, contará con un plazo de 20 días para concluir el procedimiento, lo que se notificará a las partes. De concluirse el procedimiento con la aceptación del acuerdo, éste deberá suscribirse por el contribuyente, la autoridad revisora, así como por la PRODECON. En contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad, no procederá medio de defensa alguno.

Cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, los mismos serán incontrovertibles. Inclusive, las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo conclusivo, ni procederá el juicio de lesividad, salvo que se compruebe que se trate de hechos falsos, lo que otorgará certeza jurídica a los contribuyentes que opten por este método de solución anticipada.

Los acuerdos de referencia sólo surtirán efectos entre las partes y en ningún caso generarán precedentes. El contribuyente que suscriba un acuerdo conclusivo tendrá derecho, por una sola ocasión, a la condonación del 100% de las multas.

Consideramos que como se señala en la Exposición de Motivos, con esta figura se reafirma la participación institucional de la PRODECON en beneficio de los contribuyentes y se promueve que estos acuerdos se desarrollen de manera transparente, constatando que los mismos se encuentren apegados a las disposiciones jurídicas aplicables, esencialmente en lo que hace a los derechos de los contribuyentes.

—

Pago de contribuciones y aprovechamientos

[Art. 20]

Se incorporan las tarjetas de crédito y débito como medio de pago de las contribuciones y aprovechamientos, lo cual se encontraba previamente establecido en la Resolución Miscelánea y se prevé que el SAT, previa opinión de la Tesorería de la Federación, puede autorizar otros medios de pago mediante reglas de carácter general.

Retención por servicios de recaudación

Conforme a la Exposición de Motivos, con la intención de simplificar el esquema de traslado del impuesto al valor agregado por los servicios de recaudación, se contempla la facultad de la Secretaría de Hacienda de efectuar la retención del impuesto al valor agregado que le sea trasladado con motivo de la prestación de servicios de recaudación que le presten las entidades financieras o auxiliares de la Tesorería de la Federación.

Lo anterior, únicamente estaba previsto tratándose de entidades financieras al recibir y procesar pagos y declaraciones por cuenta de las autoridades fiscales.

Devoluciones

[Art. 22]

Respecto de los plazos en los que las autoridades fiscales deben efectuar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, se eliminan los plazos de 25 días cuando el contribuyente dictamina sus estados financieros y el de 20 días para quienes emiten sus CFDIs a través de la página de Internet del SAT. De esta manera, permanece como plazo general el de 40 días siguientes a la fecha de presentación de la solicitud.

Resulta criticable la homologación del plazo para efectuar la devolución de cantidades, pues desatiende al hecho de que los procedimientos de revisión para verificar la procedencia de la devolución no son los mismos, por ejemplo, cuando medie la revisión de un profesionista registrado ante las propias autoridades fiscales.

Mediante disposición transitoria se prevé que aquellas obligaciones que hubieran nacido por la realización de situaciones jurídicas previstas en las disposiciones del Código Fiscal que se abroga, se cumplirán en las formas y plazos señalados en estas últimas, lo que implica que aquellos trámites de devolución presentados con anterioridad al 1º de enero de 2014 se sujetarán a los plazos establecidos en las disposiciones abrogadas.

Pago en parcialidades

[Art. 66]

Se establece que los contribuyentes que deseen corregir su situación fiscal durante cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal, podrán obtener la autorización de pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, conforme al proyecto de pagos propuesto por los propios contribuyentes.

Esta autorización será a petición de parte, y únicamente resultará aplicable cuando el 40% del monto del adeudo a corregir informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación, represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio en que el contribuyente haya tenido utilidad fiscal.

La autoridad, emitirá una resolución de aceptación o negación de la propuesta de pagos, según corresponda, dentro del plazo de 15 días contados a partir del día siguiente a aquél en que se recibió la solicitud.

Estimamos que esta nueva modalidad de pagos a parcialidades permitirá a los contribuyentes corregir su situación fiscal de una manera más sencilla, en tanto que su propuesta de pago en parcialidades o diferido sea aceptada por la autoridad fiscal, siendo criticable que sobre el particular no se establezcan reglas más claras en cuanto a la forma en que dichos proyectos de pagos puedan ser aceptados.

En el caso de que se niegue la autorización presentada por el contribuyente, la autoridad fiscal procederá a concluir el ejercicio de facultades de comprobación y emitirá la resolución determinante del crédito fiscal que corresponda.

Excepciones al secreto fiscal

[Art. 69]

El secreto fiscal consiste en la obligación legal que tienen las autoridades de guardar absoluta reserva en relación con la información suministrada por los contribuyentes u obtenida a través de sus facultades de comprobación.

Al respecto, se establecen nuevos supuestos de excepción a la reserva de información, tratándose de aquellos contribuyentes que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

- a. Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- b. Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas legalmente permitidas.
- c. Que estando inscritos ante el RFC, se encuentren como no localizados.
- d. Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- e. Que tengan a su cargo créditos fiscales que hubieran sido cancelados en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.
- f. Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Dicha excepción al secreto fiscal está referida al nombre, denominación o razón social y a la clave del RFC.

La información será dada a conocer por el SAT a través de su página de Internet.

Se establece que aquellos contribuyentes que estén inconformes con la publicación de sus datos, podrán solicitar que se aclare su situación mediante un procedimiento administrativo que deberá resolverse por la autoridad en un plazo máximo de tres días. En caso de que la petición sea resuelta de manera favorable, la autoridad fiscal deberá eliminar la información publicada que corresponda. Se indica que los pormenores de este procedimiento se regularán mediante reglas de carácter general.

En la Exposición de Motivos se señala que el secreto fiscal no es un derecho fundamental, sino una concesión que puede revocarse en los casos en los que el contribuyente no cumpla con las obligaciones que le son inherentes como sujeto pasivo de las contribuciones; sin embargo, en nuestra opinión, esta disposición resulta violatoria del derecho fundamental de protección y privacidad de los datos personales de los contribuyentes, máxime que el procedimiento de aclaración se puede iniciar por el contribuyente hasta que ya fueron publicados sus datos.

Notificaciones a los órganos de administración de personas morales

[Art. 42]

Se establece la obligación de las autoridades fiscales de informar a los órganos de dirección de las personas morales, de los hechos u omisiones que se detecten con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación. Para tal efecto, el SAT establecerá mediante reglas de carácter general, los requisitos y el procedimiento aplicables.

Dictamen Fiscal

[Arts. 32-A y Segundo Transitorio, I]

Se elimina la obligación de presentar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, por lo que entre otros, ya no tendrán la obligación de presentar dicho dictamen las donatarias autorizadas, las sociedades que participen en una fusión, así como las sociedades escindentes y escindidas.

A partir de 2014, su presentación será opcional y únicamente podrán ejercer dicha opción aquellos contribuyentes que: i) obtengan ingresos acumulables en el ejercicio inmediato anterior superiores a \$100 millones; ii) el valor de su activo en el mismo periodo sea superior a \$79 millones; o iii) que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Los contribuyentes que opten por llevar a cabo la presentación del dictamen de estados financieros, deberán presentar el mismo, conjuntamente con la información y documentación que se establezca a través del Reglamento del Código Fiscal, así como mediante reglas de carácter general que emita el SAT, a más tardar el 15 de julio del ejercicio siguiente.

Mediante disposición transitoria se establece que la obligación de dictaminar estados financieros para el ejercicio fiscal de 2013, deberá cumplirse conforme a las disposiciones vigentes hasta el 31 de diciembre de ese ejercicio.

Adicionalmente, mediante disposición transitoria se establece que las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación relativas a la revisión del dictamen de estados financieros respecto de los ejercicios en los que su presentación era obligatoria, en términos de las disposiciones legales vigentes hasta el 31 de diciembre de 2013.

Facultades de comprobación al dictamen fiscal

[Art. 52-A]

Derivado de los cambios relacionados con el dictamen fiscal, se hacen diversas adecuaciones al marco normativo relacionado con las facultades de comprobación de las autoridades a través de este instrumento.

Entre los cambios en materia de fiscalización, destacan las siguientes:

- Se establecen supuestos en los que las autoridades fiscales podrán no observar el orden secuencial en la revisión del dictamen:
 - a. Cuando el objeto de la revisión sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades del régimen de integración;
 - b. Cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado;
 - c. Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión del dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones;
 - d. Cuando se haya dejado sin efectos el certificado de sello digital para emitir comprobantes digitales por Internet al contribuyente objeto de la revisión;
 - e. Tratándose de revisiones electrónicas; y
 - f. Cuando el dictamen fiscal se haya presentado de forma extemporánea.
- Se disminuye el plazo concedido a la autoridad para la revisión del dictamen de 12 a 6 meses.
- Quienes opten por dictaminar fiscalmente podrán tener por cumplida la nueva obligación de presentar la declaración informativa general sobre su situación fiscal.

Mediante disposición transitoria, se establece que aquellos dictámenes que se presenten en términos de la legislación fiscal vigente al 31 de diciembre de 2013, les serán aplicables las disposiciones vigentes hasta esa fecha.

Sanción al contador que emite dictamen fiscal

[Arts. 91-A y 91-B]

Antes de la entrada en vigor de la reforma, se establecía una multa del 10% al 20% de las contribuciones omitidas a cargo de los contadores públicos que al emitir su dictamen sobre los estados financieros no señalaran la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente, cuando la ausencia de tal señalamiento se vinculaba al incumplimiento de las normas de auditoría correspondientes, siempre que la omisión de contribuciones fuera determinada por las autoridades fiscales.

—

Dicha sanción no podía exceder del doble de los honorarios cobrados por la elaboración de dicho dictamen y no procedía cuando la omisión determinada por la autoridad no superara el 20% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas o el 30% tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

Ahora, la sanción a cargo de los contadores públicos en tales supuestos consistirá en la suspensión por un periodo de tres años, de su registro para dictaminar estados financieros, excepto cuando la omisión determinada por la autoridad no supere el 10% de las contribuciones recaudadas, retenidas o trasladadas o el 15%, tratándose de las contribuciones propias del contribuyente.

No obstante la modificación a la infracción que nos ocupa, en el Reglamento del Código Fiscal exista un procedimiento a cargo del SAT, a efecto de suspender el registro para dictaminar estados financieros por un periodo de seis meses a dos años.

Nueva declaración informativa

[Art. 32-H]

Para aquellos casos en los cuales los contribuyentes no hayan optado por presentar el dictamen fiscal, se establece una nueva obligación consistente en presentar ante las autoridades fiscales, a más tardar el 30 de junio del ejercicio siguiente, la declaración informativa sobre su situación fiscal que mediante reglas de carácter general establezca el SAT, tratándose de los siguientes contribuyentes:

- a. Personas morales que en el ejercicio anterior declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables, para efectos del impuesto sobre la renta, iguales o superiores a un monto equivalente a \$644,599,005, así como aquéllos que al cierre del ejercicio inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en bolsa de valores y que no se encuentren en cualquier otro supuesto de los que se señalan a continuación.
- b. Las sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen de integración.
- c. Las entidades paraestatales de la administración pública federal.
- d. Las personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.
- e. Cualquier persona moral residente en México, respecto de las operaciones llevadas a cabo con residentes en el extranjero.

Al respecto, conforme a la Exposición de Motivos, se señala que como medida complementaria al proceso de simplificación fiscal, únicamente aquellos contribuyentes competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes deberán estar obligados a presentar dicha declaración informativa.

Los contribuyentes que opten por presentar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales, tendrán por cumplida la obligación de presentar la declaración informativa anteriormente referida.

Estaremos a la espera de la emisión de las reglas correspondientes a dicha obligación, las cuales probablemente serán similares a aquellas referidas a la presentación de información alternativa al dictamen.

Sanción

[Art. 82]

Conforme con esta nueva obligación, se incluye como nueva infracción la no presentación o la presentación de manera incompleta de la declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente.

Infracciones

Reducción de multas y recargos

[Art. 70]

Se elimina el beneficio de reducción de multas y aplicación de recargos por prórroga para los contribuyentes que opten por dictaminar sus estados financieros.

Condonación de multas

[Art. 74]

Se establece que la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales deberá realizarse de acuerdo con las reglas de carácter general que se expidan para tal efecto, en las que se señalarán los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

Infracción por inexistencia de operaciones

[Art. 83]

Se establece como un nuevo supuesto de infracción relacionada con la obligación de llevar contabilidad, el consistente en no demostrar la existencia de las operaciones que amparan los comprobantes fiscales emitidos por proveedores, relacionadas con el impuesto al valor agregado.

Entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo

[Art. 84-A]

En relación con la obligación de proporcionar información de depósitos, servicios, fideicomisos u otro tipo de operaciones, cuando es requerida directamente por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, o bien, a través de la CNBV, CONSAR o de la CNSF, se establece una nueva infracción a cargo de las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo.

—

En concordancia con los nuevos plazos que se prevén para el procedimiento de aseguramiento, embargo o inmovilización de cuentas bancarias, o bien, para la liberación de las mismas, se establecen nuevas infracciones a cargo de las entidades financieras y sociedades de ahorro y préstamo.

Derivado de la nueva obligación de validar con el SAT que los cuentahabientes de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo se encuentran inscritos en el RFC, así como que la clave correspondiente sea correcta, se prevén sanciones para el caso de incumplimiento de dicha obligación a cargo de las mencionadas entidades.

Marbetes y precintos

[Art. 86-A]

En materia de marbetes, precintos y envases de bebidas alcohólicas, se establece que además de incurrir en la infracción por no adherir los marbetes correspondientes a los contenedores de bebidas alcohólicas, también se actualiza la infracción cuando éstos sean falsos o alterados, o bien, cuando no se acredite su legal adquisición.

Delitos Fiscales

[Art. 95]

A partir de 2014, se hace extensiva la responsabilidad de los delitos fiscales a quienes tengan la calidad de "garante" derivada de una disposición jurídica, de un contrato o los estatutos sociales de personas morales, siempre que se trate de delitos de comisión por omisión.

Aun cuando no existe una definición en las leyes fiscales de lo que debe entenderse por "garante", de la legislación penal federal, de la doctrina internacional y de algunos precedentes judiciales, se podría sostener que este concepto se refiere a aquellas personas que tuvieran a su cargo cumplir con obligaciones fiscales por cuenta del contribuyente.

Estimamos que la aplicación de este nuevo supuesto debe implicar una participación directa en la comisión del ilícito por parte del garante, pues de lo contrario, se le estaría dejando en estado de indefensión.

Adicionalmente, se extiende la responsabilidad penal a quienes en virtud de un contrato que implique una actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

Actos equiparables al contrabando

[Art. 105]

En concordancia con las modificaciones a la legislación aduanera, ahora se precisa que será sancionado con las mismas penas del contrabando quien transmita información al SAT relativa al valor y demás datos relacionados con la comercialización de mercancías, si dicha información deriva de una factura falsa.

Defraudación fiscal

[Art. 108]

Según se señala en la Exposición de Motivos, para facilitar el acreditamiento de la presunción de defraudación fiscal cuando no se pueda determinar el importe de lo defraudado, se establece que la misma tendrá lugar no únicamente cuando existan ingresos derivados de operaciones con recursos de procedencia ilícita, sino también cuando existan recursos que provengan de dichas operaciones.

Asimismo, se adiciona a los supuestos en los que el delito de defraudación fiscal será calificado, cuando se origine por omitir contribuciones trasladadas, así como por declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Consideramos que el hecho de que el delito de defraudación fiscal sea calificado cuando se declaren pérdidas fiscales inexistentes, necesariamente se encuentra vinculado con un ánimo doloso derivado del uso de engaños, o aprovechamiento de errores en perjuicio del Fisco Federal, por lo que esperamos que este nuevo supuesto no se preste a abusos, sobre todo, si las pérdidas aún no han sido amortizadas.

Actos equiparables a la defraudación fiscal

[Art. 109]

A partir de 2014, se adiciona como supuesto que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, consignar en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, valores de actos o actividades menores a los realmente obtenidos, realizados o determinados conforme a las leyes.

Asimismo, se amplía el supuesto penal para cuando las personas físicas realizan erogaciones superiores a los ingresos declarados, a fin de que el mismo sea aplicable respecto de todos los ingresos acumulables y no sólo al caso de ingresos por dividendos, honorarios, prestación de servicios independientes o por actividades empresariales, como ocurría anteriormente.

Delitos relacionados con el RFC

[Art. 110]

Se incluye como supuestos por los cuales se actualiza el delito de desocupar el local donde se tenga el domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio al RFC, que el contribuyente desaparezca del lugar donde tenga el domicilio fiscal después de que se le notifique el requerimiento de la contabilidad, documentación e información, así como cuando las autoridades tengan conocimiento de que fue desocupado derivado de las facultades de comprobación.

Según la Exposición de Motivos, con el supuesto fin de no dejar en inseguridad a los contribuyentes y en términos de lo resuelto por la Suprema Corte, en diversos precedentes judiciales se señala que se entiende que el contribuyente desaparece del local en donde tiene su domicilio fiscal cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas a dicho domicilio dentro de un periodo de 12 meses y no pueda practicar la diligencia.

—

Delitos relacionados con comprobantes

[Art. 113]

Según la Exposición de Motivos, la criminalidad en materia fiscal ha venido sofisticando los medios y métodos para cometer ilícitos, por lo que se establece que se impondrá de tres meses a seis años de prisión a quien expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Consideramos que la sanción prevista no necesariamente inhibirá la indebida práctica de expedir, adquirir o enajenar comprobantes fiscales que amparen las operaciones antes señaladas.

Recurso de Revocación

[Arts. 117, 121, 123, 124, 127, 129, 130, 131 y 133]

Presentación

Con la inclusión del buzón tributario, se prevé que el recurso de revocación deberá ser presentado a través de este medio y, opcionalmente, podrá enviarse a la autoridad competente, a través de los medios que autorice el SAT mediante reglas de carácter general.

Resulta criticable que se faculte al SAT a emitir reglas de carácter general para publicar los medios opcionales a través de los cuales se podrá presentar el recurso de revocación, puesto que a fin de no dejar en estado de inseguridad jurídica al contribuyente, lo deseable hubiera sido que ello se contemplara en el propio Código Fiscal.

El plazo para llevar a cabo la presentación del recurso ahora será de 30 días hábiles contados a partir de que haya surtido efectos la notificación de la resolución o acto de autoridad, en lugar del plazo de 45 días hábiles contemplado anteriormente.

Pruebas

Continúa la posibilidad de que los contribuyentes anuncien que aportarán pruebas adicionales a las ofrecidas al momento de presentar el mismo, durante la tramitación del recurso de revocación.

Ahora se prevé que el contribuyente contará con la posibilidad de anunciar que exhibirá pruebas adicionales desde la presentación del recurso de revocación, o bien, dentro de los 15 días hábiles siguientes a que ello suceda. Anteriormente, el anuncio de que se exhibirían pruebas adicionales se debía efectuar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso.

Las pruebas mencionadas deberán presentarse en un plazo de 15 días hábiles contados a partir del día siguiente de su anuncio, en lugar de los dos meses que anteriormente se preveían.

Cumplimentación

Se establece que el plazo para cumplimentar una resolución a un recurso de revocación se contará a partir de que hayan transcurrido 15 días hábiles para impugnarla, salvo que el contribuyente demuestre haber interpuesto algún medio de defensa.

—

Resulta criticable el que se prevea el plazo mencionado para cumplimentar la resolución, ya que se pierde de vista que en caso de que la misma no satisfaga el interés del contribuyente, éste cuenta con un plazo mayor para su impugnación ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Garantía del Interés Fiscal

[Art. 65 y 141]

Se modifica el plazo en el que deberán pagarse o garantizarse los créditos fiscales junto con sus accesorios, reduciéndolo de 45 a 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución determinante del crédito fiscal.

En los casos en que los contribuyentes soliciten la suspensión contra la determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, directamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente, ahora podrán garantizar el interés fiscal a través de cualesquiera de los medios previstos en el Código Fiscal, eliminando la limitante de hacerlo exclusivamente a través de depósito de las cantidades ante la Tesorería de la Federación.

Si bien actualmente los contribuyentes podían solicitar la suspensión de la ejecución del acto ante la autoridad exactora y ofrecer cualesquiera de los medios de garantía que prevé el Código Fiscal, ello no ocurría cuando la suspensión y garantía se solicitaba directamente ante el Tribunal u órgano jurisdiccional correspondiente.

Consideramos que lo anterior es adecuado, pues al homologar los tipos de garantía para proceder a la suspensión de la ejecución de créditos fiscales ante órganos jurisdiccionales y autoridades administrativas, se logrará evitar arbitrariedades en la calificación de ésta por parte de la autoridad.

De igual forma, se incorpora la disposición reglamentaria que establece que cuando los contribuyentes ofrezcan una garantía y ésta sea insuficiente, la autoridad fiscal deberá requerir su ampliación o sustitución y, se señala que sólo en el caso que no se lleve a cabo la misma, podrá proceder al secuestro o embargo de bienes.

Ejecución de garantías

Según se señala en la Exposición de Motivos, atendiendo a la naturaleza de las afianzadoras y con el objeto de crear mayor certeza en el procedimiento para el cobro de las fianzas por créditos fiscales no cubiertos, se elimina la posibilidad de que las afianzadoras impugnen el requerimiento de pago realizado por la autoridad ejecutora, estableciendo un procedimiento más expedito y claro.

Dicho procedimiento consiste en que la autoridad ejecutora requerirá el pago a la afianzadora y si ésta no paga dentro de los 15 días siguientes a la notificación del requerimiento, la autoridad ejecutora ordenará a la institución de crédito o casa de bolsa que mantenga en depósito los títulos o valores en los que la afianzadora tenga invertidas sus reservas técnicas, que proceda a la venta de éstos a precio de mercado, hasta por el monto necesario para cubrir el principal y sus accesorios.

—

La autoridad ejecutora informará a la afianzadora sobre la orden dirigida a las instituciones de crédito o las casas de bolsa, la cual podrá oponerse a la venta únicamente exhibiendo el comprobante de pago.

Consideramos que lo anterior podría ocasionar que las autoridades fiscales actúen de manera arbitraria, al no permitir que las afianzadoras tengan la oportunidad de impugnar los requerimientos de pagos efectuados por la autoridad ejecutora.

Suspensión de la ejecución del acto administrativo

[Art. 144]

Se reduce a 30 días el plazo con el que cuentan las autoridades para ejecutar el acto que determine un crédito fiscal, contados a partir de la fecha en que surta efectos su notificación, y de 15 días para el caso de créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, plazo que se encontraba contemplado anteriormente en el Reglamento de la Comisión de Inconformidades y de Valuación del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En caso de que los contribuyentes interpongan el recurso de revocación que establece el Código Fiscal, el de inconformidad previsto en la Ley del Seguro Social o en la Ley del Instituto de Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, se establece un plazo de 10 días contados a partir de que surta efectos la notificación de la resolución que recaiga a dichos medios de defensa, para pagar o garantizar el crédito fiscal.

Consideramos acertada dicha adición, ya que actualmente existe incertidumbre en cuanto al plazo con que cuentan los contribuyentes para garantizar el interés fiscal una vez resuelto el medio de defensa en comento.

Subcontratación con Gobierno

[Art. 32-D]

Se establece que los proveedores a quienes se adjudiquen contratos de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública por parte de la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, o de la Procuraduría General de la República, para poder subcontratar, deberán entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales de la subcontratante, la cual podrán obtener a través de la página de Internet del SAT.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Actualización de Derechos

[Art. 1]

Se modifica la mecánica de actualización de las cuotas por derechos establecidos en la ley, la cual se realizará anualmente el primero de enero de cada año, considerando el periodo comprendido desde el décimo tercer mes inmediato anterior y el mes anterior a la fecha en que se efectúa la actualización correspondiente.

Anteriormente, las cuotas se actualizaban hasta que el incremento porcentual acumulado del INPC considerado desde el mes en que se actualizaron por última vez, excediera del 10%.

De acuerdo a la Exposición de Motivos, la modificación obedece a la intención de reflejar puntualmente las variaciones en el INPC, de tal forma que preserven con exactitud los costos que implica la prestación de servicios por parte del Estado, así como el valor de los bienes del dominio público concesionados a los particulares.

Minería

[Art. 267]

Se modifica el cálculo para el pago del derecho por el uso, goce o aprovechamiento del gas asociado a los yacimientos de carbón mineral, de tal forma que ahora se aplica una tasa (calculada según el porcentaje que resulte de multiplicar el precio del gas por 2.5%) al valor anual del gas, mediante la declaración anual que se deberá presentar el último día hábil de marzo del siguiente ejercicio.

Anteriormente, se aplicaba una tasa fija del 40% a la diferencia entre el valor anual del gas y ciertas deducciones; sin embargo, a decir del legislador, con ello no se promovía un uso racional del mineral, por lo que ahora se prevén variaciones de pago cuando los precios de los mercados de referencia del gas se eleven o se reduzcan.

Continúa la obligación de realizar pagos provisionales bajo la misma forma en que se venían haciendo, pudiéndolos acreditar contra el pago anual.

Según la Exposición de Motivos, con esta medida se intenta incentivar el aprovechamiento de este tipo de gases y simplificar su cálculo.

Derecho especial

[Art. 268]

En adición al derecho sobre minería ya existente, se establece un derecho especial que se determinará de manera anual, aplicando la tasa del 7.5% a la diferencia que resulta de disminuir de los ingresos generados por la extracción de minerales, las deducciones que se señalan más adelante.

Este derecho se calculará respecto de la totalidad de concesiones o asignaciones que tenga un contribuyente y se enterará a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio siguiente al que se causó.

Para este cálculo, se considerarán los ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta, excepto los intereses devengados a favor en el ejercicio sin ajuste alguno e intereses moratorios, el ajuste anual por inflación acumulable y las cantidades recibidas en efectivo por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000, siempre que se informe a las autoridades fiscales de estas últimas cantidades.

—

Asimismo, se considerarán como deducciones, las autorizadas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, con excepción de las inversiones (salvo que se trate de inversiones para la prospección o exploración minera), los intereses devengados a cargo en el ejercicio sin ajuste alguno e intereses moratorios, el ajuste anual por inflación deducible, así como las contribuciones y aprovechamientos pagados por la misma actividad.

Cabe recordar que a partir del ejercicio de 2014, la deducción de las inversiones en periodos preoperativos que realicen los contribuyentes que se dediquen a la prospección o exploración minera, estará topada a un 10% por ejercicio, como se señala en la sección correspondiente al impuesto sobre la renta de estos Tópicos Fiscales.

Se establece que se podrá acreditar contra este nuevo derecho, los pagos definitivos efectuados semestralmente durante el ejercicio de que se trate por concepto de derecho sobre minería.

Los concesionarios y asignatarios mineros que paguen el derecho por el uso, goce o aprovechamiento de gas asociado a los yacimientos de carbón mineral, no estarán obligados al pago de este nuevo derecho especial. Esta exención será únicamente aplicable respecto a las concesiones de dicho gas.

Aunque en la Exposición de Motivos se precisa que esta reforma resulta acorde con los criterios sostenidos por la Suprema Corte en materia de derechos, en nuestra opinión este nuevo derecho resulta criticable, ya que contraviene los principios de proporcionalidad, equidad y seguridad jurídica.

Estímulo fiscal

[Art. 16, A, VII LIF]

Sobre el particular, se contempla un estímulo fiscal en la Ley de Ingresos, para todos aquellos contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a \$50 millones, consistente en poder acreditar este derecho especial contra el impuesto sobre la renta que tengan los concesionarios o asignatarios mineros a su cargo, correspondiente al mismo ejercicio en que se haya determinado el estímulo. El SAT deberá expedir las reglas de carácter general para la aplicación de este incentivo.

Derecho adicional

[Art. 269]

Se incorpora un derecho adicional para aquellos titulares de concesiones que no lleven a cabo obras y trabajos de exploración o explotación de minerales durante dos años continuos.

Para estos efectos, si el contribuyente se encuentra dentro de los primeros 11 años de vigencia de la concesión, este nuevo derecho será equivalente al 50% de la cuota máxima establecida para el pago del derecho sobre minería (\$124.74 por hectárea concesionada actualizada). Si el contribuyente se encuentra en el décimo segundo año y posteriores de la concesión, el derecho será del 100% de la cuota antes señalada.

—

El pago de este derecho adicional deberá realizarse semestralmente en los meses de enero y julio del año que corresponda, hasta en tanto no se acredite ante la autoridad minera la realización de obras y trabajos de exploración o explotación durante dos años continuos.

Resulta criticable que se establezca el pago de un derecho por la no exploración o explotación de bienes de dominio público concesionados, pues lo que grava este tipo de contribución es el aprovechamiento de dichos bienes.

Derecho extraordinario

[Art. 270]

Se establece un derecho extraordinario que se determinará anualmente aplicando la tasa del 0.5% a los ingresos totales derivados de la enajenación de oro, plata y platino.

Este derecho se calculará respecto a la totalidad de las concesiones o asignaciones que tenga un contribuyente y se enterará a más tardar el último día del mes de marzo del ejercicio siguiente al que se causó.

Los concesionarios tendrán la obligación de llevar contabilidad por separado en donde se identifiquen este tipo de ingresos, pudiendo el SAT expedir las disposiciones de carácter general necesarias para el correcto pago de este derecho.

Ejercicio de facultades de comprobación

[Art. Tercero Transitorio]

Se precisa que respecto a los derechos mineros ya existentes y aquéllos que se incorporan a partir del ejercicio de 2014, será el SAT quien ejercerá el procedimiento para requerir que se acredite su pago y, en su caso, ejercer sus facultades de comprobación de conformidad con el Código Fiscal. Anteriormente, la Secretaría de Economía era la encargada de requerir el cumplimiento de dichos requisitos.

De acuerdo a la Exposición de Motivos, esta reforma tiene como objeto reforzar la fiscalización de dichos derechos y así lograr una recaudación más eficiente.

Mediante disposición transitoria se precisa que la Secretaría de Economía y el SAT celebrarán un acuerdo de intercambio de información, a efecto de que esta última pueda ejercer sus facultades de comprobación por los derechos antes mencionados, conservando su facultad de suspender el uso, goce o aprovechamiento de los bienes de dominio público por la omisión total o parcial de su entero.

Fondo para el desarrollo regional sustentable de Estados y Municipios mineros

[Arts. 271 y 275]

Se crea el Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable de Estados y Municipios Mineros, el cual se integrará con los recursos obtenidos por los derechos especial, adicional y extraordinario que se incorporan en materia de minería, mismos que deberán ser empleados en la inversión física para el desarrollo social, ambiental y urbano de los Municipios y Estados que lo conforman.

—

Para efectos de la Ley de Coordinación Fiscal, no se incluirán en la recaudación federal participable los recursos que provengan de estos nuevos derechos, los cuales se destinarán en un 80% al Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable de Estados y Municipios Mineros.

Dicho porcentaje será distribuido en un 62.5% a los Municipios y demarcaciones del Distrito Federal donde tuvo lugar la explotación y obtención de minerales, mientras que el restante 37.5% a los Estados correspondientes.

El restante 20% de los ingresos que obtenga el Gobierno Federal por la aplicación de los derechos especial, adicional y extraordinario en materia de minería, se destinará a programas de infraestructura aprobados en el Presupuesto de Egresos de la Federación en el ejercicio de que se trate.

Dictamen Técnico para la Prevención de Actos de Terrorismo y Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita

[Art. 29, fracción XXVI]

Se adiciona un derecho por servicios prestados por la CNBV, a centros cambiarios, transmisores de dinero y sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas, por el estudio, trámite, emisión o renovación del dictamen técnico en materia de prevención, detección y reporte de actos, omisiones u operaciones que pudiesen ubicarse en los supuestos de terrorismo, terrorismo internacional y operaciones con recursos de procedencia ilícita, el cual es necesario para el registro de dichas sociedades ante la Comisión.

En la Exposición de Motivos se señala que la prestación de este servicio implicará efectuar el estudio y análisis de la operación y manejo de los centros cambiarios, transmisores de dinero y sociedades financieras de objeto múltiple no reguladas, así como un despliegue tanto de recursos humanos como materiales.

Derechos por Servicios de Inspección y Vigilancia

[Art. 29 D]

Se elimina la obligación de pago de derechos por servicios de inspección y vigilancia a las arrendadoras financieras, empresas de factoraje y sociedades financieras de objeto limitado.

Lo anterior, pues a partir de la entrada en vigor de la Reforma Financiera del 18 de junio de 2006, dichas instituciones dejaron de operar como instituciones auxiliares de crédito, al quedar sin efectos la autorización otorgada por la Secretaría de Hacienda para tal efecto.

Cabe recordar que conforme a la Reforma Financiera del 18 de junio de 2006, el arrendamiento financiero y el factoraje financiero se consideran actividades auxiliares de crédito y aquellas sociedades que realicen habitual o profesionalmente tales actividades, se considerarán sociedades financieras de objeto múltiple, encontrándose únicamente sujetas a inspección y vigilancia de la CNBV aquellas sociedades que califiquen como reguladas en términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito.

—

Autotransporte Federal y Servicios Auxiliares

[Arts. 148 a 160]

Se establecen nuevos derechos por la expedición de los certificados de aeródromo (\$9,203.62), de especificaciones del sistema de gestión de seguridad operacional (\$32,875.23) y de producción de aeronaves y sus componentes (\$17,161.47).

Igualmente, habrá nuevos derechos por la verificación y certificación como explotador de servicios aéreos, tanto por su otorgamiento (\$52,576.14), como por su renovación (\$3,998.12) y convalidación (\$1,459.54).

Autorizaciones en Materia Sanitaria

[Arts. 195, 195-C y 195-I]

Tratándose de centros de mezcla para la preparación de mezclas parenterales nutricionales y medicamentosas, se crea un nuevo derecho por la solicitud y expedición de licencia sanitaria de establecimientos de insumos para la salud o por cada visita de verificación sanitaria en el extranjero para la certificación de buenas prácticas de fabricación de fármacos, medicamentos y otros insumos para la salud, cuyo monto será el equivalente al 50% del derecho que corresponde a fábricas o laboratorios dedicados a esa actividad, que actualmente asciende a \$70,838.95.

Agua

Nueva forma de determinación

[Arts. 222 y 223]

Se modifican las variables y forma de cálculo de los derechos por el uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales.

A partir de 2014, se reducen de 9 a 4, las zonas de disponibilidad de agua que sirven para identificar la cuota aplicable al volumen de agua usado, explotado o aprovechado.

En adelante, dichas zonas de disponibilidad no atenderán a una división territorial, sino a la disponibilidad real que se tenga del vital líquido, conforme a nuevas fórmulas que se conforman por distintas variables (volumen de escurrimientos, de retornos, evaporación, etc.), según se trate de aguas superficiales o subterráneas, y que deben atender a la metodología prevista en normas oficiales mexicanas.

Para tal efecto, como facilidad administrativa, la Comisión Nacional del Agua (CONAGUA) dará a conocer en los meses de febrero y marzo de cada año, los valores de cada una de las variables que integran las fórmulas mencionadas y la zona de disponibilidad que corresponda a cada cuenca hidrológica y acuífero del país, respectivamente.

Igualmente, se establece un tratamiento distinto para las aguas superficiales (cuencas), que el aplicable a las aguas subterráneas (acuíferos), lo cual, según la Exposición de Motivos, se justifica por la variación de la vulnerabilidad y disposición del recurso líquido, ya que mientras que el agua superficial es susceptible de evaporación y contaminación directa, el agua subterránea es

almacenada sin riesgos de que se evapore y está mucho menos expuesta a la contaminación, además de que tiene mejor calidad por el proceso natural de purificación que sigue al infiltrarse al acuífero.

En ese sentido, se establecen cuotas distintas para aguas superficiales y para aguas subterráneas, por cada metro cúbico usado, explotado o aprovechado, conforme a lo que se describe a continuación:

Zona de disponibilidad	Aguas superficiales	Aguas Subterráneas
1	\$ 13.8162	\$ 18.6169
2	6.3606	7.2062
3	2.0855	2.5091
4	1.5948	1.8239

Derivado de lo anterior, será necesario que cada empresa que use, explote o aproveche aguas nacionales, verifique si dichas modificaciones le representan algún impacto económico, particularmente por la reducción de zonas de disponibilidad.

Independientemente de ello, resulta jurídicamente cuestionable la supuesta facilidad administrativa por parte de la CONAGUA, en cuanto a dar a conocer los valores de las variables que integran las fórmulas para obtener en cada caso la zona de disponibilidad correspondiente, ya que se trata de factores que no están al alcance de los particulares.

Trasvase de aguas

[Art. 223 Bis]

Se prevé un nuevo derecho a cargo de las personas físicas y morales que trasvasen directamente las aguas nacionales y de las que se beneficien del trasvase indirecto. Este derecho es adicional al que se genere por el uso, explotación o aprovechamiento del agua y atenderá al uso que se dé al líquido, así como a las zonas de disponibilidad de donde se efectúe la exportación del agua trasvasada y la de importación.

Se considera que existe trasvase, cuando se traslade el agua de una cuenca a otra con la que no tenga conexión natural.

Como facilidad administrativa, la Secretaría de Hacienda publicará en el Diario Oficial, a más tardar el último día del mes de febrero de cada año, las cuotas aplicables al trasvase durante dicho ejercicio.

Aguas interiores salobres

[Art. 224, VI]

Se modifican los requisitos para gozar de la exención del pago de los derechos por el uso, explotación o aprovechamiento de aguas nacionales aplicable a las aguas interiores salobres.

A partir de 2014, el contribuyente estará obligado a realizar, a través de un laboratorio acreditado, un muestreo y análisis diario de la calidad del agua explotada, usada o aprovechada en cada punto de extracción, o bien, a instalar aparatos de medición de la calidad del agua, cuyas características, instalación, calibración y funcionamiento deberán cumplir con los requisitos que imponga la CONAGUA mediante reglas de carácter general, para lo cual deberá solicitarse la validación del cumplimiento de dichos requisitos a la propia Comisión, previo pago de los derechos respectivos, y derivado de ello, deberán atenderse una serie de condiciones a fin de calcular los derechos por aguas nacionales correspondientes.

Aguas tomadas del mar

[Art. 224, fracción IX]

Se establece que no se pagarán derechos por el uso, explotación o aprovechamiento de aguas tomadas del mar.

Uso o Goce de Inmuebles

[Art. 232-C]

Se grava con el pago de derechos por el uso de protección de superficies, relativas a las playas, la zona federal marítimo terrestre, y los terrenos ganados al mar o a cualquier otro depósito de aguas marítimas, a las obras de protección de fenómenos naturales.

Espacio Aéreo

[Arts. 239, 241, 242, 242-A, 244-D, 244-F y 253-A]

Tratándose de los derechos por el uso o aprovechamiento del espacio aéreo y, en general, cualquier medio de propagación de las ondas electromagnéticas en materia de telecomunicaciones, se reduce la época de pago anual a los tres primeros meses del ejercicio en lugar de los seis primeros meses del ejercicio.

Asimismo, se incluyen como sujetos de estos derechos a los Poderes de la Unión, las entidades paraestatales federales y los organismos constitucionalmente autónomos.

Se proponen cambios en las tarifas y se adiciona un nuevo gravamen para bandas de frecuencias correspondiente al rango de 410-430 MHz, que son acordes a la tecnología actual, derogando a su vez algunas otras tarifas de bandas de frecuencias que se encuentran obsoletas.

La Cámara de Senadores incluyó en su Dictamen una Disposición Transitorias a la Ley Federal de Derechos, a fin de que en un plazo máximo de 60 días naturales el Ejecutivo Federal en coordinación con el Instituto Federal de Telecomunicaciones, proponga al Congreso de la Unión derechos por uso, goce, aprovechamiento o explotación del espectro radioeléctrico de 698 MHz - 806 MHz y de 2500 MHz - 2690 MHz; esto, una vez que se defina el modelo y uso de las bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico. El Congreso de la Unión dispondrá de un plazo de 120 días para aprobar la propuesta del Ejecutivo Federal en coordinación con el Instituto Federal de Telecomunicaciones.

—

Tratándose de los derechos por uso, goce o aprovechamiento del espectro radioeléctrico en el tramo comprendido dentro del Territorio Nacional, aquellos concesionarios de derechos de emisión y recepción de señales y bandas de frecuencias asociadas a sistemas satelitales extranjeros que cubran y puedan prestar servicios en Territorio Nacional, no podrán, en ningún caso, acreditar los pagos por el uso de bandas de frecuencias que hayan efectuado o efectúen ante las autoridades del país de origen del sistema satelital extranjero.

Se modifica el porcentaje de los ingresos por estos derechos que será destinado al Instituto Federal de Telecomunicaciones, de 35% al 3.5%.

Pago por extranjeros

[Art. 291]

Se establece que los contribuyentes que no tengan RFC, domicilio fiscal en México o representante legal dentro del territorio nacional, deberán efectuar el pago del derecho por uso, goce o aprovechamiento del Espacio Aéreo Mexicano, en efectivo, a Aeropuertos y Servicios Auxiliares o al concesionario autorizado para el suministro del combustible.

Llama la atención que se establezca que el pago de este derecho se hará a través de efectivo, cuando otros ordenamientos legales buscan desincentivar esta forma de pago.

Aguas Residuales

Derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales

[Arts. 277-A, 277-B, 278, 283, 284 y Octavo Transitorio]

Para efectos de determinar el derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales que se paga de manera trimestral, se establece la obligación para todos los contribuyentes, de contar con aparatos de medición volumétricos de descargas de aguas residuales que instale la CONAGUA.

Mientras la CONAGUA no realice la instalación de estos medidores, los contribuyentes deberán adquirir e instalar por sí mismos aparatos de medición e informar sobre sus descomposturas.

Para el cálculo de este derecho, todos los contribuyentes deberán efectuar la lectura de su aparato de medición el último día del trimestre de que se trate. Del volumen de agua obtenido disminuirán el registrado en la lectura del trimestre anterior.

Se incorporan nuevas cuotas que se aplicarán sobre el volumen descargado y que varían dependiendo la actividad del contribuyente y la contaminación de sus descargas de aguas residuales, así como el cuerpo receptor donde éstas desembocan.

Se prevé la posibilidad de realizar un acreditamiento del derecho, mismo que será calculado considerando las concentraciones de contaminantes contenidas en las descargas de aguas residuales a través de un muestreo. Quien acredite el derecho deberá acompañar en cada declaración trimestral el reporte de laboratorio de donde obtuvo las referidas concentraciones.

—

Mediante disposición transitoria se prevé la aplicación gradual de estas nuevas cuotas, así como de los factores de acreditamiento, los cuales se considerarán al 100% hasta el ejercicio 2025.

Derivado de lo anterior, será necesario que cada empresa que use o aproveche bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, verifique si las modificaciones antes mencionadas le representan algún impacto económico.

Para el pago del derecho, se deberá presentar una sola declaración por todos los sitios donde se lleven a cabo las descargas de aguas residuales y en la misma se deberán manifestar cuales son dichos sitios, el RFC, los números de permisos de descargas, incluyendo por cada sitio, el nombre y tipo de receptor, volumen descargado, cuota aplicada y monto pagado, entre otros.

Se incorporan como supuestos para realizar una determinación presuntiva de este derecho, el que no se informe de la descompostura del medidor de aguas residuales dentro del plazo de 30 días o habiendo informado esta situación, no se arregle dicho medidor dentro de los diez días siguientes.

Programa de saneamiento de aguas residuales

[Arts. 279, 282-C y Noveno Transitorio]

Se prevé como condicionante para que la CONAGUA asigne recursos a un contribuyente que realice un programa de infraestructura de eficiencia, operación y mejoramiento de eficiencia de saneamiento de aguas residuales, que éste haya invertido un monto igual en dicho programa de acuerdo a la proporción establecida por el número de habitantes de la zona donde se lleve a cabo.

Se homologa a la tasa del 30%, el descuento del pago del derecho por uso o aprovechamiento de aguas nacionales, para quienes hubieran realizado un programa de los descritos en el párrafo anterior. Hasta 2013, el descuento variaba según la calidad de las descargas de aguas residuales.

Mediante disposición transitoria se amplía al 31 de diciembre de 2014 el plazo de condonación de créditos fiscales generados hasta 2007 por el derecho por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales, para los contribuyentes que hubieran realizado un programa de infraestructura de los mencionados.

Los contribuyentes que quieran gozar de esta ampliación del plazo, estarán obligados a presentar una solicitud a la CONAGUA. Se prevé que los contribuyentes que no se hubieran acogido a este programa, podrán hacerlo a partir de 2014 presentando también la solicitud respectiva.

La CONAGUA podrá expedir reglas de carácter general para la debida aplicación de este beneficio.

* * * * *

© 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.