



cutting through complexity

Reforma Fiscal 2014

Noviembre 2013



**Reformas
Fiscales 2014**

El 31 de octubre, fue aprobado por el Congreso de la Unión el paquete económico para el ejercicio fiscal de 2014 que, en esta ocasión, estuvo acompañado de una Reforma Fiscal.

Entre lo que más destacado de la misma, están la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y la propuesta de gravar con un impuesto especial del 8% a los llamados alimentos chatarra, siendo para muchos sorpresa que no se propusiera gravar con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) a los alimentos y medicinas, tal y como se esperaba.

Después de varias protestas de diversos grupos de contribuyentes, finalmente muchas propuestas no fueron aprobadas por el Congreso, como lo era gravar con el IVA los servicios de enseñanza, la venta de casas y los intereses sobre hipotecas.

También se desechó una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF) que facultaba a la autoridad fiscal a liquidar impuestos, cuando a su juicio, no existiera un fin económico en la operación.

Como una medida positiva, se puede mencionar la derogación del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), así como la eliminación de algunos de los regímenes de excepción en el ISR.

Con el ánimo de obtener una mayor recaudación, se aumentó el impuesto a las personas físicas, se impuso un nuevo gravamen a los dividendos, así como a las utilidades distribuidas y se acotaron las deducciones tanto de empresas como de individuos.

Llama la atención que se haya eliminado el Impuesto sobre Depósitos en Efectivo (IDE), ya que independientemente de la poca recaudación que de él se obtenía, resultaba un mecanismo de control y de ataque a la informalidad.

A continuación, comentamos las reformas más relevantes llevadas a cabo a las leyes fiscales que entrarán en vigor el próximo año.



Ley de Ingresos de la Federación

En la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación (LIF), se señala que las propuestas de reforma a los diferentes ordenamientos fiscales arrojarían un incremento en la recaudación de aproximadamente 240 mil millones de pesos, lo que equivale a 1.4% del Producto Interno Bruto (PIB) estimado para 2014. Sin embargo, después de las modificaciones efectuadas por el Congreso, el porcentaje adicional a recaudar será sólo de 1%.

La recaudación en México, sin considerar los ingresos petroleros, sólo representa 10% del PIB, mientras que en países miembros de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), es de entre 19 y 25%, lo que justifica la búsqueda de una mayor recaudación. El cuestionamiento es si las reformas efectuadas realmente eran la mejor opción, al centrarse en la base actual de contribuyentes sin enfocarse a ampliarla mediante el ataque a la informalidad.

Se establece que las Reformas Fiscales se basan en varios ejes:

Fomento al crecimiento y a la estabilidad

En este eje, se propone ampliar la base de los principales impuestos limitando deducciones y derogando exenciones; a la vez, se incorporan impuestos especiales a los combustibles con contenido de carbono, a los plaguicidas, así como a las bebidas azucaradas y a los alimentos no básicos, llamados chatarra. Asimismo, se incrementan los derechos que cobra el Estado, destacando los aplicables al sector minero, al uso de aguas nacionales y por el espectro radioeléctrico.

Mejorar la equidad del sistema tributario

Sobre este particular, se eliminan varios regímenes especiales y se gravan los ingresos personales que se concentran en los sectores más favorecidos de la población, enfocándose la mayoría de estas medidas en la clase media del país.

Bajo el argumento de no afectar a los sectores más vulnerables de la población, no se propuso aplicar el IVA a los alimentos y medicinas. Por esta razón, los cambios al IVA son específicamente enfocados a eliminar algunos tratamientos preferenciales, como homologar la tasa fronteriza con la del resto del país y la eliminación de las exenciones a las importaciones temporales.

Facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias

En afán de una mayor simplicidad y la disminución de costos administrativos respecto del pago de los impuestos, la reforma plantea las siguientes medidas:

- Eliminar el IETU y el IDE
- Emisión de una nueva LISR que simplifique el pago de impuestos a los contribuyentes
- Eliminar los regímenes preferenciales y los tratamientos especiales

Promover la formalidad, reduciendo barreras de acceso y ampliando servicios de seguridad social

Tratando de acelerar el crecimiento de la productividad, se busca promover la formalidad. Para lograr lo anterior, se incluye un Régimen de Incorporación Fiscal para personas físicas, buscando crear un punto de entrada a la formalidad para negocios de pequeña escala.

Al mismo tiempo, se propone crear un Régimen de Incorporación a la Seguridad Social, por el que las personas que se registren en dicho régimen recibirán los servicios de seguridad social con descuentos sobre las obligaciones por pago de cuotas. Además, se ampliará la oferta de servicios de seguridad social introduciendo un Seguro de Desempleo para los trabajadores formales y la creación de una pensión universal para los adultos mayores.

Fortalecer el federalismo

La Reforma busca fortalecer el federalismo, mediante el incremento de medidas recaudatorias a los gobiernos locales, así como propuestas para mejorar la ejecución del gasto.

Esto se hará a través de la introducción de un esquema de incentivos para lograr que los gobiernos municipales y estatales colaboren en el fortalecimiento de la recaudación local.

Adicionalmente, se propone otorgar mayor flexibilidad en el uso de fondos de estados y municipios, asegurando con esto una ejecución eficiente del gasto e incrementar la construcción de infraestructura destinada a las áreas de educación, salud y seguridad pública.

Fortalecer PEMEX

También se propone un nuevo régimen fiscal para PEMEX, mediante el cual se disminuya la carga fiscal de la empresa mediante un régimen similar al de otras empresas, con lo cual se permita que las decisiones de asignación de recursos persigan el fin de maximizar el bienestar social.

Indicadores económicos

Se estima que el crecimiento económico para el 2014 será de 3.9% con una inflación de 3%.

El precio del petróleo se proyecta en 85 dólares por barril, el precio promedio del dólar en \$12.90 y una tasa promedio de la tasa de CETES a 28 días de 4.0%.

Recargos

Se continúa con la tasa de recargos aplicables en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, como se muestra a continuación:

Recargos por:	Tasa mensual
Prórroga	0.75%
Parcialidades hasta por 12 meses	1.00%
Parcialidades de 12 a 24 meses	1.25%
Parcialidades mayores a 24	1.50%

Ingresos fiscales

A continuación, se muestra un comparativo de los impuestos que se pretenden recaudar en el ejercicio de 2014, incluyendo las reformas propuestas, respecto de los señalados para el ejercicio de 2013:

	2014	2013
	MDP	MDP
Impuestos	1,773,187.0	1,605,162.5
1 Impuestos sobre los ingresos:	1,006,376.9	862,733.8
1.1. Impuesto sobre la Renta	1,006,376.9	818,095.4
1.2. Impuesto Empresarial a Tasa Única	0.0	44,638.4
2 Impuestos sobre el patrimonio	0.0	0.0
3 Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:	750,537.4	681,693.3
3.1. Impuesto al Valor Agregado	609,392.5	622,626.0
3.2. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:	134,441.6	52,982.3
3.2.1. Gasolinas, diesel para combustión automotriz:	16,483.0	-24,495.1
Artículo 2°-A, fracción I	-4,283.0	-48,895.0
Artículo 2°-A, fracción II	20,766.0	24,399.9
3.2.2. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:	36,752.0	33,143.0
Bebidas alcohólicas	11,714.2	9,997.9
Cervezas y bebidas refrescantes	25,037.8	23,145.1

	3.2.3. Tabacos labrados	37,208.4	35,379.1
	3.2.4. Juegos con apuestas y sorteos	3,012.2	2,360.6
	3.2.5. Redes públicas de telecomunicaciones	8,081.0	6,568.4
	3.2.6. Bebidas energizantes	23.6	26.3
	3.2.7. Bebidas saborizadas	12,455.0	0.0
	3.2.8. Alimentos no básicos	5,600.0	
	3.2.9. Plaguicidas	184.7	0.0
	3.2.10. Carbono	14,641.7	0.0
	3.3. Impuesto Sobre Automóviles Nuevos	6,703.3	6,085.0
4	Impuestos al comercio exterior:	26,758.6	28,082.2
	4.1. A la importación	26,758.6	28,082.2
	4.2. A la exportación	0.0	0.0
5	Impuestos sobre nóminas y asimilables	0.0	0.0
6	Impuestos Ecológicos	0.0	0.0
7	Accesorios	20,562.2	27,261.9
8	Otros impuestos:	1,501.2	1,500.9
	8.1. Impuesto a los rendimientos petroleros	1,501.2	1,500.9
	8.2. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación	0.0	0.0
9	Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago	-35,573.3	0.0
10	Impuesto a los depósitos en efectivo	0.0	3,890.4

Estímulos fiscales

Se mantienen los estímulos fiscales que se han venido otorgando anualmente, entre los que destacan:

El estímulo fiscal consistente en el acreditamiento contra el ISR y sus retenciones, del impuesto especial sobre producción y servicios pagados por la adquisición de diesel que sea para su consumo final, en los siguientes casos:

- Por la adquisición de diesel de maquinaria en general que se utilice en actividades empresariales, excepto minería, así como para vehículos marinos
- Por la adquisición del diesel utilizado para la realización de actividades agropecuarias o silvícolas; opcionalmente, se prevé un esquema de devolución limitado para estos contribuyentes
- Por la adquisición de diesel para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado de personas o de carga. Este estímulo no es aplicable tratándose de contribuyentes que presten servicios preponderantemente a partes relacionadas

Se incorpora un nuevo estímulo para aquellos contribuyentes que adquieran combustibles fósiles, pero que los utilicen como materias primas sin someterlos a un proceso de combustión, consistente en el acreditamiento del impuesto especial pagado contra el ISR del ejercicio.

Otra novedad en materia de estímulos, es el que recibirán los titulares de concesiones mineras cuyos ingresos sean menores a 50 millones de pesos, consistente en poder acreditar un monto equivalente al derecho especial sobre minería pagado contra el ISR del ejercicio.

Se permite el acreditamiento de 50% de los pagos que se realicen en la red nacional de autopistas de cuota para contribuyentes que se dediquen sólo al transporte terrestre público o privado de carga o pasaje.

Continúa la exención del pago del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (ISAN) en la enajenación e importación de automóviles eléctricos o híbridos.

Por otro lado, se exime del pago de Derecho de Trámite Aduanero (DTA) que se cause por la importación de gas natural.



cutting through complexity

Impuesto Sobre la Renta

Se promulga una nueva LISR que recoge en su mayoría el contenido de la actualmente vigente, pero modificando sus ordenamientos con la finalidad de ampliar la base de pago del gravamen, argumentándose que al eliminarse el IETU y el IDE, se debe fortalecer la recaudación a través de este impuesto.

Como uno de los principios de la nueva ley, se menciona la búsqueda de una simetría fiscal. Esto es que cuando se permita deducir algún concepto, éste sea considerado como un ingreso acumulable por otro contribuyente, en la misma cantidad y momento o de lo contrario limitar su deducción. Sin embargo, en algunos casos se puede caer en inequidades.

Considerando que es una nueva LISR, los amparos que se hayan obtenido respecto de ordenamientos de la ley que se abroga, deberán ser interpuestos nuevamente, no obstante que el contenido de la disposición sea el mismo.

A continuación comentamos los cambios más relevantes en la nueva LISR respecto de la actualmente vigente.

Tasa

La tasa del impuesto corporativo permanecerá en 30% y no disminuirá, como se tenía contemplado.

Utilidad fiscal

Se aclara que la utilidad fiscal del contribuyente se obtiene una vez disminuida la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) pagada en el ejercicio. Esta modificación disipa dudas respecto de la mecánica del cálculo del coeficiente de utilidad.

Sobreimpuesto por pago de dividendos

Se establece que las personas físicas residentes en México, así como los residentes en el extranjero, que reciban dividendos o utilidades que se hubieran generado a partir del 2014, deberán pagar un impuesto adicional de 10%. En estos casos, las personas morales que distribuyan o paguen los dividendos a personas físicas residentes en México, o a residentes en el extranjero, deberán retener 10%.

En el caso de establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que distribuyan o paguen dividendos o utilidades a su casa matriz, deberán pagar 10% adicional.

La nueva disposición puede contravenir lo establecido en los tratados para evitar la doble tributación que ha firmado México con diversos países, donde se establecen tasas de retención menores o supuestos diferentes para que los establecimientos que tributen en México.

Esta reforma se pretende fundamentar en el hecho de que la tasa del ISR corporativa en México, resulta ser inferior a la aplicable en la mayoría de los países miembros de la OCDE.

Cabe señalar que la tendencia mundial es disminuir los impuestos directos, como el ISR, y aumentar la recaudación por medio de los impuestos indirectos como el IVA. Al no disminuir la tasa como se tenía contemplado y aumentar el impuesto para las empresas que paguen dividendos, pareciera que se va en contra de dicha tendencia.

La disposición que recaracteriza a ciertos pagos por intereses como dividendos, se ubica ahora dentro de las disposiciones generales y no en el capítulo de personas físicas, presumiblemente para poder fundamentar en dicha disposición alguna obligación para personas morales.

Base para el cálculo de la PTU

Atendiendo a las decisiones de la corte en el sentido de que la base para el pago de la PTU debe ser la utilidad fiscal del contribuyente, se elimina el procedimiento específico para su cálculo que existe actualmente en la ley. Asimismo, se establece que para estos efectos se podrá considerar como deducible 100% de las prestaciones pagadas a los trabajadores sin ninguna limitación. Llama la atención que en el caso de aportaciones a fondos de pensiones y jubilaciones, la deducción si estará limitada a 47%.

Maquiladoras

El régimen fiscal de maquiladoras se incluye ahora en el capítulo de empresas multinacionales y es recogido casi íntegramente Sin embargo, se efectúan ciertas modificaciones tendientes a acotar a quienes les son aplicables los beneficios de este régimen.

Definición de operación de maquila

Por lo que respecta a los requisitos para que estas empresas sigan otorgando protección a sus partes relacionadas residentes en el extranjero (casas matrices o clientes), en relación con la posible creación de un establecimiento permanente en México, se establecen y mantienen los siguientes requisitos:

- Que lleven a cabo una operación de maquila
- Que procesen habitualmente en el país bienes o mercancías mantenidas en el país por el residente en el extranjero o por un tercero que tenga una relación comercial con el cliente de las maquiladoras. Los bienes o mercancías suministradas deben ser sometidas a un proceso de transformación o reparación y deben ser importadas temporalmente a México para ser posteriormente exportadas, incluso a través de operaciones virtuales. Si en proceso se utilizan mercancías nacionales o extranjeras que

no son importadas de manera temporal, las mismas deben exportarse conjuntamente con las que sí se importaron temporalmente

- Que usen activos proporcionados, directa o indirectamente, por el residente en el extranjero o cualquier empresa relacionada. Los bienes (maquinaria y equipo) usados en los procesos de transformación o reparación no pueden haber sido propiedad de la empresa que lleva a cabo la operación de maquila o de una parte relacionada residente en México. Adicionalmente, al menos 30% de la maquinaria y equipo usado en la operación de maquila deben ser proporcionados por el residente en el extranjero
- Que el residente en el extranjero sea residente de un país que haya celebrado un tratado para evitar la doble tributación con México
- Que la empresa maquiladora cumpla con las disposiciones en materia de Precios de Transferencia. Para estos efectos, se señala que las empresas maquiladoras podrán utilizar el esquema conocido como “*Safe Harbor*”, en ambas modalidades: 6.5% sobre el total de costos y gastos de maquila o 6.9% del total de activos usados en la operación de maquila, el que resulte mayor de los dos, o bien, solicitar un Acuerdo Anticipado de Precios a las autoridades fiscales mexicanas. Las demás opciones en materia de estudios económicos están siendo eliminadas
- Que la totalidad de los ingresos por su actividad productiva, provengan exclusivamente de su operación de maquila

En lo referente a las maquiladoras de albergue, se incorpora a la ley el régimen actualmente contenido en la LIF, limitándose el tiempo en que el residente en el extranjero puede operar a través de esta modalidad a 4 años.

Este cambio lo justifica la iniciativa a que la recaudación que se obtiene de este tipo de empresas en bajo en comparación con otras industrias, pero vale la pena recordar que quienes operan este tipo de maquiladoras no son partes relacionadas de los extranjeros a quienes les están maquilando, por lo que limitar a 3 años el plazo de la operación bajo esta modalidad a los extranjeros, puede afectar a los residentes en México que operan las plantas.

Beneficios de los tratados para evitar la doble tributación

Se establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación, sólo serán aplicables cuando –además de acreditar la residencia fiscal en el país de que se trate y cumplir las disposiciones del tratado– el residente en el extranjero cumpla con las reglas de procedimiento establecidas en la ley, presente la nueva declaración informativa sobre su situación fiscal y designe representante legal.

Es de llamar la atención que se imponga a un residente en el extranjero, como requisito para aplicar un tratado internacional, la presentación de la nueva declaración informativa, cuando esta nueva obligación sólo es aplicable a residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México.

Por otra parte, en el caso de operaciones con partes relacionadas, ahora se faculta a la autoridad a requerir al residente en el extranjero un documento formal en el que soporte que por el ingreso por el que se está aplicando un beneficio de tratado, se tiene una doble imposición jurídica, señalando las disposiciones de derecho extranjero aplicables y otra documentación que estime necesaria acompañar.

De acuerdo con la exposición de motivos, esta disposición tiene la intención de que los beneficios de los tratados no sean aplicados por personas a los que no van dirigidos, pero es cuestionable que sólo sea aplicable a operaciones entre partes relacionadas, esta regla también podría dar lugar a que se nieguen beneficios contenidos en los tratados internacionales y que jerárquicamente están a un nivel superior al la LISR.

Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero

Se establece que la determinación del impuesto acreditable en México, se efectuará por país o jurisdicción de que se trate, para de esta forma evitar que se acredite en México un impuesto que puede provenir de un país con una tasa de impuesto mayor a la mexicana.

En el caso de ingresos por dividendos, se pretende aclarar el procedimiento a utilizar para determinar el impuesto proporcional acreditable en México pagado en el extranjero por la empresa que paga los dividendos, tanto en un primer como segundo nivel corporativo mediante la utilización de formulas.

Considerado que los dividendos que se perciben en México, pueden derivar de diferentes años fiscales, en los que posiblemente se pagó el impuesto a diferentes tasas, a partir de 2014, los contribuyentes que reciban este tipo de pagos, deberán llevar un registro de los años a los que corresponden las utilidades que se están repartiendo como dividendos y las tasas aplicables.

En caso de no poder efectuarse dicho control, se considerarán que se distribuyen primero las primeras utilidades generadas.

Enajenaciones a plazo

En el caso de enajenaciones a plazo, ya no se podrá optar por reconocer el ingreso a la fecha en que se cobren, por lo que a partir de 2014 este tipo de contribuyentes deberán reconocer el ingreso al momento de la enajenación, estableciéndose una mecánica de transición para las operaciones vigentes al 31 de diciembre de 2013.

Comprobantes fiscales

Cuando se realicen actividades a través de un fideicomiso, la fiduciaria deberá entregar un Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) a los fideicomisarios o fideicomitentes,

según sea el caso, en el que consten los ingresos y retenciones derivados de las actividades llevadas a cabo por conducto de un fideicomiso.

De igual forma se deberá emitir un CFDI por los anticipos y retención de impuesto que realicen las sociedades cooperativas de producción y las asociaciones y sociedades civiles, así como los pagos y retenciones a trabajadores, siendo en estos casos requisito para poder considerar la deducción.

Al hacerse referencia a comprobante fiscal, éste debe ser digital y emitido a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT). Cabe señalar que el CFF se modifica también para establecer esta modalidad, no existiendo procedimiento a la fecha, por lo que es de esperarse que los plazos y procedimientos para la emisión de estos comprobantes se dará a conocer vía reglas generales.

Costo fiscal de acciones

En el caso de acciones que se hayan detentado por periodos menores a 12 meses, el procedimiento actual para determinar su costo fiscal será optativo y no obligatorio, lo anterior atendiendo a las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) que consideraron la obligatoriedad de este procedimiento inconstitucional, al violar la garantía de equidad tributaria.

Cuotas patronales

Se incluye como deducción a las cuotas que se paguen de acuerdo con la nueva Ley del Seguro del Desempleo, pero se eliminan como tales a las cuotas obreras pagadas por los patrones, no obstante que esa limitación ya ha sido considerada como inconstitucional por la SCJN, en el entendido de que al ser un ingreso exento del trabajador se consigue así eliminar una asimetría fiscal.

Fondos de pensiones

Después de que el ejecutivo había propuesto la eliminación de la deducción de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilación del personal, complementarios a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, los diputados restituyeron la deducción. Sin embargo, se limita a 47% de las aportaciones que se realicen a fondos para de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad cuando cumpla los requisitos establecidos en la Ley.

Donativos

En el caso de donativos que se efectúen a la federación, entidades federativas, municipios o sus organismos descentralizados, éste no podrá exceder de 4% de la utilidad fiscal del

contribuyente en el ejercicio anterior, continuando la limitante del 7% para la totalidad de los donativos efectuados en el ejercicio.

Además, se establece que no serán deducibles los donativos que se realicen entre partes relacionadas.

En el caso de donativos a escuelas, se establece que estos serán deducibles sólo en el caso de que la institución cuente con autorización para recibir donativos deducibles.

No se podrán ofrecer en donación bienes que en términos de otras disposiciones legales, no puedan ser enajenados o se establezca un uso específico para ellos.

Desafortunadamente continúa la inequidad de que contribuyentes que hayan sufrido una pérdida fiscal estén imposibilitados de deducir donativos.

Vales de despensa

En el caso de vales de despensa, se establece como requisito que este beneficio se otorgue exclusivamente mediante monedero electrónico, para facilitar un mejor control.

Desarrolladores inmobiliarios y contratos de obra

Las empresas constructoras, fabricantes de bienes de largo proceso de fabricación, prestadores de servicios de tiempo compartido y desarrolladores inmobiliarios, podrán continuar con la deducción de los gastos estimados por las obras que lleven a cabo.

Los desarrolladores inmobiliarios podrán continuar con la posibilidad de considerar como deducción el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio de su adquisición, y no hasta el momento de su venta.

Lo anterior, no obstante que el ejecutivo había propuesto la eliminación del estímulo y la facilidad administrativa de la que gozan estos contribuyentes.

Pagos

En el caso de traspasos desde cuentas bancarias, ahora se establece que la cuenta de origen debe estar a nombre del contribuyente, tanto en el caso de gastos mayores a \$2,000 así como en el caso de pagos de salarios.

Esta reforma obliga a revisar los esquemas de tesorería centralizada con el que cuentan varios grupos de contribuyentes.

Pagos a partes relacionadas

No serán deducibles los pagos a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, cuando dichos pagos sean por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica, y la entidad extranjera que recibe el pago se considere transparente y sus participantes no paguen el impuesto sobre dicho ingreso. Asimismo, serán no deducibles los pagos, que se consideren inexistentes por quien los recibe o bien no se considere como ingreso gravable para la entidad extranjera.

Se define como control aquellos casos en los que se puede influir en la medida de poder decidir el momento del pago de los dividendos, ya sea directa o indirectamente.

La anterior disposición puede afectar pagos realizados por empresas consideradas como transparentes en el extranjero a su accionista, ya que ésta consideraría como no existente dicho pago. Tal podría ser el caso de las sociedades de responsabilidad limitada por las que se ejerció dicha opción. Cabe señalar que el contribuyente mexicano no debiera verse afectado por una decisión que no le corresponde.

Adicionalmente, se establecen como gastos no deducibles a los pagos que efectúe un residente en México que a su vez sean deducidos por una parte relacionada residente en México o en el extranjero, aclarándose que esta limitante no será aplicable cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por el contribuyente en el mismo ejercicio o en el siguiente.

Tales propuestas se fundamentan, según la iniciativa, en el proyecto de la OCDE para combatir la erosión fiscal y el desplazamiento de utilidades (BEPS, por sus siglas en inglés).

En efecto, existe un plan de acción propuesto por la OCDE en el sentido de proponer cambios a las legislaciones fiscales, mencionándose también que éstos serían consensados, incluyendo la inclusión de reglas anti abuso.

Específicamente, en la iniciativa de la reforma se habla de que en el contexto del BEPS, los países deben desarrollar medidas para contrarrestar los efectos de instrumentos y entidades híbridas, negando la deducción de pagos que no sean acumulables para el preceptor, así como negar la deducción de pagos que también sean deducidos por sus partes relacionadas.

Un tema que creemos que es muy importante considerar, es que el mismo plan de acción de la OCDE respecto a BEPS, menciona que se prepararán recomendaciones para las modificaciones a las leyes locales y que se debe prestar especial atención a los efectos de los posibles cambios de la ley local, en las reglas del tratado modelo de la OCDE y que este trabajo sería coordinado por diferentes equipos.

Por lo anterior, consideramos que estas disposiciones pueden generar efectos económicos negativos para algunos contribuyentes poniendo en riesgo la proporcionalidad del tributo, y todo esto basado en un documento que lo que realmente propone es mayor análisis

(incluso establece un calendario futuro de entregables), por lo que los que se propusieron parecen precipitados y con un alcance mucho mayor al perseguido en el referido documento de la OCDE, pudiendo afectar a contribuyentes y operaciones cuyos fines son estrictamente de negocios, así como a socios comerciales con los cuales se tienen celebrados tratados internacionales, que son miembros de la OCDE y además no han adoptado medidas similares.

Pagos a empleados

En el caso de remuneraciones pagadas a trabajadores y que sean parcialmente exentos, sólo será deducible el equivalente a 47% los pagos que sean exentos para el trabajador por conceptos de previsión social, cajas y fondos de ahorro, liquidaciones, gratificación anual y horas extras. De esta forma, se busca una simetría fiscal de que los ingresos por los que no paga el impuesto el trabajador sean no deducibles para el patrón, pero resulta cuestionable hasta dónde debe existir simetría entre quienes no son iguales ante la ley como lo son las personas morales y las físicas.

Esta limitante afectará sobre todo a empresas intensivas en mano de obra sin que se aclare por qué sólo será deducible 47%. Sólo se menciona que este porcentaje guarda relación entre la tasa del derogado IETU y la tasa del ISR, desconociéndose a su vez que las prestaciones a los trabajadores obedecen a razones laborales.

Consumos en restaurantes

Se establece que los consumos en restaurantes sólo serán deducibles en 8.5%, y para que proceda la deducción el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónico que autorice el SAT.

Llama la atención que en este caso, no aplique el nuevo principio de simetría fiscal, ya que evidentemente el establecimiento que recibe el ingreso lo debe acumular, independientemente del monto por el que sea el consumo.

Inversiones

Se elimina la deducción inmediata de inversiones, por lo que a partir del 2014, las inversiones sólo se podrán deducir bajo el procedimiento de línea recta. La eliminación de este beneficio podría ser un inhibidor de la inversión.

Cabe señalar que este tratamiento no representaba realmente un costo para el erario público, sino un diferimiento del momento de la recaudación. Llama la atención que en la iniciativa se menciona que este beneficio fue utilizado injustificadamente por los contribuyentes para reducir su carga tributaria, cuando se trata de una disposición de ley cuyo objetivo, cuando se incorporó a la misma, fue fomentar la inversión.

Respecto de las empresas mineras, se elimina la opción de poder deducir en el ejercicio los gastos preoperativos en los que incurran.

Las inversiones en automóviles sólo serán deducibles hasta por \$130,000 en lugar del límite de \$175,000 actualmente vigente. De igual forma, se ajusta la deducción por rentas de autos a \$200 diarios.

Sistema financiero

IDE

Derivado de la abrogación de la Ley del IDE, se incluye en la LISR la obligación de las instituciones del sistema financiero de informar anualmente al SAT sobre los depósitos en efectivo acumulados mensuales superiores a \$15,000, que las personas físicas y morales reciban en las cuentas de dichas instituciones.

Reserva Preventiva Global (RPG)

Se deroga la deducción por la constitución e incremento de la RPG bajo el argumento de que bajo el método de reservas, se autoriza la deducción antes de que exista todavía una imposibilidad práctica de cobro.

Por lo anterior, el texto de la nueva LISR otorga a las instituciones de crédito la posibilidad de deducir las cuentas por incobrables cuando se cumplan con las disposiciones establecidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV). Es importante mencionar que por fin se eliminó el que dicha comisión tuviera que autorizar los castigos, lo cual ya no sucedía desde finales de los años ochentas, por lo que consideramos pertinente la adecuación en la redacción que refleje la realidad del este tipo de contribuyentes.

No obstante lo anterior, mediante una disposición transitoria, se establece que a partir de 2014, las instituciones de crédito no podrán deducir las pérdidas por cuentas incobrables (castigos) que provengan de las RPG que se hubieran deducido conforme al procedimiento que se abroga.

Se menciona que para las instituciones de crédito que tengan al 31 de diciembre de 2013, excedentes de RPG pendientes de aplicar, las podrán deducir en ejercicios subsecuentes, siempre y cuando el monto de las pérdidas por créditos incobrables sean menores a 2.5% promedio anual de las cartera y esta deducción estarán limitada a la diferencia entre el mencionado 2.5% promedio anual de la cartera y el de las pérdidas por créditos incobrables deducibles en el ejercicio. Sin embargo, no se podrán deducir las pérdidas por venta de cartera, quitas, condonaciones, descuentos y bonificaciones hasta que se terminen de deducir dichos excedentes.

También se establece que las instituciones de crédito continuarán determinando ingresos acumulables por las disminuciones en los saldos de la RPG, sin embargo, contra el posible

ingreso que se genere se podrán aplicar los excedentes que al 31 de diciembre de 2013 estaban pendientes de deducir.

Reservas de instituciones de seguros

En el caso de las instituciones de seguros, se mantiene la posibilidad de deducir las reservas de riesgo en curso, obligaciones pendiente de cumplir por siniestros y vencimientos y de riesgos catastróficos, así como el pago de los llamados dividendos o intereses que como procedimiento de ajuste de primas paguen o compensen las instituciones de seguros.

Hay que recordar que en la propuesta de reforma presentada por el Ejecutivo, se contemplaba la eliminación de este tipo de deducciones para aseguradoras y afianzadoras.

Reserva de instituciones de fianzas

Para las instituciones de fianzas, se mantiene la posibilidad de deducir las reservas de fianzas en vigor y de contingencias, así como los llamados dividendos o intereses que como procedimiento de ajuste a las primas paguen o compensen a sus afianzados.

Consolidación fiscal

Tal como había sido comentado en diversos foros, y con la justificación de que se trata de un régimen que es confuso y difícil de fiscalizar, se elimina el régimen de consolidación fiscal que se encuentra vigente.

En su lugar, se propone un régimen opcional para los grupos de sociedades, el cual guarda muchas similitudes con el régimen que se deroga.

En nuestra opinión los principales cambios son los siguientes:

- a) Cálculo del impuesto diferido con base en un factor “promedio”
- b) Determinación del “factor de resultado fiscal integrado”
- c) Eliminación del libre flujo de dividendos y de impuestos
- d) Periodo de diferimiento del impuesto de 3 años en lugar de 5
- e) Tenencia accionaria mínima de 80% en lugar de 51%
- f) Por lo que respecta a la salida del actual régimen de consolidación fiscal que se deroga, mediante artículos transitorios se establece un procedimiento alternativo al previsto en la ley para determinar los efectos derivados de la desconsolidación del grupo

En términos generales, ambos procedimientos contemplan los mismos conceptos que originan un ISR diferido. En nuestra opinión, la elección del método establecido dependerá

de la situación particular de cada grupo, sin que se pueda generalizar respecto de los beneficios de uno a otro.

Regímenes especiales

Se elimina el régimen preferencial de las sociedades cooperativas de producción y el régimen simplificado aplicable al autotransporte, continuando el régimen aplicable cuando se tribute a través de un coordinado, estableciéndose también que se podrán otorgar facilidades administrativas.

Se reconoce en la iniciativa que existen pérdidas recaudatorias sin que se hayan alcanzado los fines extrafiscales para los que fueron creados, también llama la atención que se reconoce que estos regímenes atentaban contra la equidad de la ley.

En lo referente al sector primario, se establece un nuevo capítulo en la ley, aplicable a personas morales y físicas.

Para los contribuyentes, personas morales, que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas (primarias) conservan la exención cuando sus ingresos no rebasen 20 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año, por casa socio, siempre que no exceda en su totalidad de 200 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año.

En el caso de personas físicas el límite será hasta 40 veces el salario mínimo del área geográfica elevado al año. En el caso de que sus ingresos excedan los límites antes señalados y siempre y cuando sus ingresos no rebasen 423 veces el salario mínimo general del área geográfica elevado al año el impuesto se reducirá en 40% en el caso de personas físicas y en 30% en el caso de personas morales.

Fideicomisos Inversión de Bienes Raíces (FIBRAS)

En el caso de que las contraprestaciones incluyan montos variables o referidos a porcentajes, estos no podrán exceder 5% de los ingresos anuales, excepto aquellos fijados sobre las ventas del arrendatario.

La reforma se justifica en que a los ingresos por servicios no debe aplicar los beneficios de la FIBRA.

Sociedades Inmobiliarias de Bienes Raíces (SIBRAS)

Se elimina el estímulo fiscal para las SIBRAS, bajo el argumento de que erosiona la base gravable, estableciéndose que quienes hayan aplicado este estímulo deberán acumular el

ingreso que no se haya acumulado a diciembre 2016, situación que resulta muy criticable y con posibles vicios de inconstitucionalidad.

Obligaciones de los contribuyentes

Se elimina la obligación de conservar copia de los comprobantes emitidos, toda vez que estos ya son digitales.

A partir del 2017, se elimina la obligación de presentar las declaraciones informativas por retenciones efectuadas a personas físicas con actividades empresariales y profesionales, clientes y proveedores, pagos al extranjero, donativos y dividendos pagados.

Es de comentar que la iniciativa es omisa respecto a la transición de dos años que se contempla.

Utilidad fiscal neta

Para efectos de determinar la utilidad fiscal neta del ejercicio, además de restar al resultado fiscal, el ISR, PTU y gastos no deducibles, se deberá restar el monto del impuesto pagado por los dividendos recibidos del extranjero que no hubiese sido acreditable.

Se establece vía disposiciones transitorias que se podrá determinar el saldo de la cuenta de utilidad fiscal neta del periodo de 2001 a 2013, de acuerdo con lo señalado en la ley vigente en cada año y considerando a su vez la utilidad fiscal neta negativa por dichos ejercicios. Es de llamar la atención que se parte del ejercicio de 2001 y no de 1975, que es el ejercicio más antiguo que reconoce el cálculo actual.

Para efectos de la determinación de la retención del impuesto sobre dividendos, a partir de 2014 se deberán de llevar dos cuentas de utilidad fiscal neta, la primera con las utilidades generadas hasta diciembre del 2013, y la segunda con las utilidades que se generen a partir del 2014. Cuando no se lleven estas cuentas o no sea posible identificar las utilidades, se entenderá que las mismas se generaron a partir del 2014.

No contribuyentes

Se establece que para que las instituciones de enseñanza se consideren como no contribuyentes del impuesto, deberán de obtener autorización para recibir donativos deducibles, para de esta forma tener un mayor control sobre el tipo de ingresos que obtienen.

Las sociedades o asociaciones civiles con fines deportivos, ya no se considerarán como no contribuyentes y deberán tributar en el régimen general de ley, ya que persiguen un fin

preponderantemente económico, con excepción de las asociaciones deportivas reconocidas por la Comisión Nacional del Deporte.

Se permite a las sociedades no contribuyentes a llevar actividades tendientes a influir en la legislación, siempre y cuando estas actividades no sean remuneradas ni beneficien a alguna persona que le haya otorgado donativos.

Por otro lado, se amplía el catalogo de actividades que se consideran pueden realizar las instituciones de asistencia y beneficencia.

Estímulo a industria cinematográfica nacional

Se adiciona como beneficiarios de este estímulo a los distribuidores de películas, fijándose un monto anual del estímulo de 50, millones sin que el monto por cada contribuyente pueda exceder a 2 millones. En el caso de producción de películas el monto anual del estímulo aumenta a 600 millones sin que el mismo pueda ser mayor a 20 millones por cada contribuyente y proyecto.

Personas físicas

Tasa

El régimen de personas físicas se modifica con la finalidad de ampliar la base limitando las deducciones y aumentando la tasa, así tenemos que se adicionan 3 renglones a la tarifa del impuesto de las personas físicas para pagar 32% a partir de \$750,000.01; 34% a partir de \$1000,000.01; y 35% a partir de \$3,000,000.01.

Enajenaciones en bolsa

Se establece una tasa de 10% sobre la ganancia que obtengan personas físicas por la enajenación de acciones que cotizan en bolsa, incluidas las operaciones financieras derivadas que estén referidos a dichas acciones.

De esta manera, a partir del 2014, cualquier enajenación de acciones que coticen en bolsa estará gravada independientemente del porcentaje que se esté enajenando.

Cabe señalar que se establece una mecánica de transición para considerar la plusvalía devengada al 31 de diciembre del 2013 como una alternativa para determinar el costo de las acciones. Así, tenemos que para determinar la ganancia de podrá considerar el costo original de las acciones o bien, a elección del contribuyente el promedio de las últimas 22 cotizaciones de la acción, en caso del comportamiento de la acción haya sido inusual se considerará el promedio de los últimos 6 meses.

Deducciones personales

Se limitan las deducciones personales a 4 salarios mínimos anuales (\$94,550 aproximadamente) o a 10% de los ingresos del individuo, lo que sea menor. Esta medida resulta criticable, ya que la deducción de los gastos personales es un motivador para la economía formal, a la vez que se perseguían fines extrafiscales que con la reforma se abandonan. Esta limitante incluye a las aportaciones efectuadas a planes personales de retiro.

Por otro lado, se establece como obligación para poder considerar como deducción personal los gastos médicos, que los mismos sean pagados a través del sistema financiero.

Exención casa habitación

En el caso de ingresos por la venta de casa habitación, se reduce el monto exento de aproximadamente 7.4 millones de pesos a 3.5 millones, esto es al equivalente de 700,000 unidades de inversión. Asimismo, se establece que este tipo de enajenaciones estarán gravadas en todos los casos independientemente del periodo en que se haya habitado.

Ejidos

En el caso de ventas de derechos parcelarios, se menciona en la iniciativa que inversionistas inmobiliarios han abusado de la norma al hacerse pasar por ejidatarios por lo anterior, se requerirá que el enajenante acredite ante notario público su calidad de ejidatario.

Régimen de Incorporación Fiscal

Al igual que en el caso de personas morales, en el caso de personas físicas se derogan los regímenes especiales como lo son el Régimen Intermedio y el de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) ya que se rompía la cadena de comprobación fiscal.

Con la finalidad de promover la formalidad y que prepare a las personas físicas a ingresar al régimen general, se incorpora un nuevo régimen aplicable a quienes enajenen productos o presten servicios, que no requieran título profesional, con ingresos de hasta de dos millones de pesos anuales.

Los contribuyentes de este régimen efectuarán pago provisionales bimestrales sobre una base de efectivo, pudiéndose disminuir las deducciones del mismo periodo, aplicando sobre el resultado la tasa del impuesto.

La permanencia máxima en este régimen será de 10 años gozando en el primer año de un descuento en el impuesto de 100%, porcentaje que irá disminuyendo año con año para llegar a pagar el impuesto en su totalidad a partir del onceavo año.

Dividendos recibidos

En el caso de dividendos recibidos de sociedades mexicanas, los mismos se deberán acumular y el acreditamiento será hasta 30%. Adicionalmente, se establece que deberá pagar 10% adicional por concepto de impuesto, el que será retenido por la sociedad que los pague y sólo aplicará a utilidades generadas a partir del 2014.

Este impuesto es definitivo y deberá enterarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se pague el dividendo.



Residentes en el extranjero

Intereses

Mediante disposición transitoria se establece que los intereses pagados a bancos residentes en un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación vigente será de 4.9%. Cabe señalar que se deroga la obligación de registro para bancos extranjeros.

Como cada año, llama la atención que esta disposición no se incorpore a la ley en lugar de estarse renovando anualmente.

Se incorpora a la ley la disposición contenida en la LIF en el sentido de que están exentas del pago del impuesto, las operaciones financieras derivadas en al cual alguna parte de la operación este referida a la TIIE.

Impuestos pagados por cuenta de extranjeros

Se pretende aclarar que cuando el pagador residente en México evite una erogación o pague el impuesto que le corresponda a un residente en el extranjero, se considerará que existe un ingreso para el residente en el extranjero y serán aplicables las mismas disposiciones del ingreso que lo originaron.

Fondos de pensiones

Se elimina el requisito de ser un fondo registrado para efectos de gozar de la exención del impuesto por intereses y ganancias de capital.

Para poder gozar de la exención del impuesto, se amplía el plazo forzoso por el que se deben arrendar los bienes inmuebles de uno a cuatro años, bajo el argumento de otorgar un tratamiento similar al de las FIBRAS.

Se incorpora a la ley, la disposición contenida en LIF, referente a que las personas morales que tengan a fondos de pensiones exentos como accionistas, para efectos de determinar si cumplen con el requisito de que 90% de sus ingresos provienen del arrendamiento o enajenación de inmuebles, podrán no considerar el ajuste anual por inflación y las diferencias en cambios que deriven de sus deudas contratadas para la adquisición de los inmuebles.

Se establece que ni los fondos de pensiones ni las sociedades en las que participen como accionistas, tendrán derecho a la exención del impuesto, cuando obtengan ingresos por la enajenación de terrenos y construcciones adheridas al suelo que se consideren como inventario.

Arrendamiento de remolques

Se incorpora a ley la disposición contenida en Decreto Presidencial de aplicar una tasa de retención de 5% a los contenedores, remolques o semirremolques que sean importados de manera temporal hasta por un mes en los términos de la Ley Aduanera.

Enajenación de acciones

Al igual que en el caso de personas físicas, las enajenaciones de acciones en bolsa de valores, ya no estarán exentas del pago del impuesto, debiéndose pagar 10% de impuesto sobre la ganancia, el que deberá ser determinado, retenido y enterado por el intermediario bursátil.

En el caso de reestructuraciones entre empresas de un mismo grupo, las autorizaciones para diferir el impuesto, podrán estar condicionadas a cumplir con los requisitos que para tal efecto se establezcan en el reglamento de la ley.

Por otra parte, se elimina la obligación de presentar dictamen por la enajenación de acciones para efectos de poder acceder a la opción de pagar el impuesto sobre la ganancia u obtener autorización para diferir el pago del impuesto, en su lugar, se deberá presentar la información que se establezca en el reglamento de la ley.

Regalías

Actualmente, la ley asimila al uso o goce temporal a la enajenación de los derechos que dan lugar al pago de regalías. Sobre el particular, se reforma la disposición para establecer que se considerará como regalía sólo aquellos casos en que la contraprestación de la enajenación de los derechos esté condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de los mismos.

Tasa

Considerando que para determinar el impuesto aplicable a residentes en el extranjero, se hace referencia a la tasa máxima de personas físicas, en muchos casos la tasa aplicable a partir del 2014 será de 35%.

Regímenes fiscales preferentes

Se incluyen como ingresos pasivos a los que se obtengan por la enajenación de bienes inmuebles, el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles y los que se obtengan a título gratuito.



Impuesto al Valor Agregado

En la primera parte de la exposición de motivos de la Reforma, el Ejecutivo parece asumir las tesis del informe de la OCDE reconociendo los bajos niveles de eficiencia recaudatorios del IVA en México, los cuáles son notoriamente más bajos que sus socios de la OCDE y otros países de América Latina. Sin embargo, ha sorprendido que no haya propuesto cambios relevantes en relación a la tasa aplicable en el IVA a alimentos y medicinas.

En relación al IVA los principales cambios aprobados en esta reforma, han sido los siguientes:

Región frontera

Se aprueba la eliminación de la tasa preferencial del IVA de 11% aplicable a las operaciones que se realizan en la región fronteriza. La eliminación de esta medida obedece a la desaparición de las circunstancias que justificaron la misma cuando se aprobó y que en esa zona reside población con ingresos superiores en 27% al promedio nacional.

Exenciones

Con la finalidad de ampliar la base, se aprobaron las siguientes medidas en relación a diversas exenciones:

Transporte público

A partir del 2014, los servicios de transporte público foráneo de pasajeros estarán gravados a la tasa general de ley, por lo que la exención sólo permanecerá para el transporte urbano bajo el argumento de que de esta manera se protege a los hogares de menores ingresos.

Otras exenciones

Es pertinente señalar que ante el rechazo generalizado a las propuestas de eliminar la exención a la enajenación y arrendamiento de casa habitación, así como a la prestación de servicios de enseñanza y a las comisiones e intereses sobre créditos hipotecarios destinados a casa habitación, el Congreso consideró pertinente mantenerlas dentro de la ley, por lo que no habrá cambio alguno en estos conceptos.

Mantener dichas exenciones resulta acertado, ya que por ejemplo, en el caso de enajenación de casa habitación, difícilmente encontraría eco gravar este acto o actividad en el contexto internacional toda vez que en la mayoría de los países donde el IVA es aplicable las dos opciones más comunes son la exención o la aplicación de una tasa reducida.

Situación similar se tiene en los casos de servicios de enseñanza, toda vez que existen motivos que, en su día, fundamentaron la aplicación de la exención y que no han desaparecido; asimismo, es relevante señalar que en prácticamente todos los países en los que el IVA es aplicable, los servicios de enseñanza son exentos.

Empresas IMMEX, maquiladoras y otros regímenes

Retención del impuesto

Se elimina la obligación de las empresas IMMEX, de las empresas de la industria automotriz terminal o empresas manufactureras de vehículos de autotransporte o autopartes, de retener el IVA que les trasladen sus proveedores nacionales por la enajenación de bienes, lo que representará un efecto financiero negativo en este tipo de empresas.

Enajenación por extranjeros

Otro cambio importante es la eliminación como un acto o actividad exenta, las enajenaciones de bienes ubicados en territorio nacional cuando la enajenación se efectúe por residentes en el extranjero a empresas IMMEX, de las empresas de la industria automotriz terminal o empresas manufactureras de vehículos de autotransporte o autopartes, cuando la entrega material se dé en territorio nacional.

Ahora bien, por lo que respecta a la enajenación de un residente en el extranjero a una empresa autorizada como IMMEX, bajo la legislación actual, sería ésta última la responsable de retener el IVA causado y enterarlo al fisco federal, pudiendo acreditar dicho pago durante el mes siguiente al del entero. Esto tiene como consecuencia un costo financiero que en este momento no se tiene.

Importaciones temporales

Quizá el impacto más importante en la industria, será por la eliminación como una actividad exenta de la importación temporal de bienes al país. La reforma incluye la eliminación de la exención en la importación temporal de bienes por parte de las empresas con programas IMMEX, así como en la importación para introducción a depósito fiscal automotriz y en la internación de bienes bajo el régimen de recinto fiscalizado estratégico.

Tanto las empresas IMMEX, como las empresas de la industria automotriz terminal y manufacturera de vehículos de autotransporte, así como las ubicadas en recintos fiscalizados estratégicos, llevan a cabo importaciones de mercancías y activos fijos de manera importante y esta importación se consideraba exenta, en la medida en los bienes se mantenían bajo en los regímenes aduaneros respectivos.

Con la eliminación de la exención, estas empresas tendrán que pagar el IVA en la importación y acreditarlo, para posteriormente recuperarlo vía devolución o compensación contra otros impuestos federales.

Cabe señalar que la propuesta incluye dos opciones para que el IVA causado, en esta importación temporal de bienes, no sea pagado:

- Que la empresa que efectúa la importación obtenga una Certificación por parte del Servicio de Administración Tributaria que acredite que cumplen con los requisitos que permitan un adecuado control de las operaciones. En este caso la empresa tendrá derecho a un crédito por el equivalente a 100% del IVA
- Que la empresa garantice el interés fiscal en relación con el IVA causado mediante fianza otorgada por institución autorizada

En virtud de que las reglas para la certificación antes mencionada aún no han sido publicadas a través de disposición transitoria, se establece que estos cambios a la Ley del IVA entrarán en vigor un año después de la publicación de dichas reglas en el Diario Oficial de la Federación (DOF).

Cabe señalar que no existe una mayor recaudación por este concepto, sin embargo, el costo financiero que tendrán que enfrentar las empresas para recuperar este impuesto, será importante, lo que implica mantener un capital de trabajo mucho mayor en sus operaciones tanto de maquila, como de manufactura. El impacto de esta reforma será de tal magnitud que implicará, en una gran cantidad de casos, que las empresas tengan que obtener financiamiento externo para hacer frente al mismo. Lo anterior asumiendo que las empresas decidieran no obtener la Certificación o bien garantizar el interés fiscal por el impuesto causado.

La combinación de estas reformas tendrán un efecto importante en el esquema de operación de las empresas maquiladoras y manufactureras de exportación en México que, definitivamente, disminuirán el nivel de competitividad de esta industria a nivel internacional considerando que en la mayoría de los países en donde hay esquemas similares se mantienen esquemas de disminución del impuesto corporativo y no se paga IVA en las importaciones temporales de bienes.

Tasa 0%

Se establece que para efectos del IVA, los chicles o gomas de mascar no estarán afectos a la tasa de 0%, debido a que no participan de la naturaleza propia de un producto destinado a la alimentación.

Las mascotas y sus alimentos procesados, tampoco deberán de ser considerados como afectos a la tasa de 0%, justificándose este cambio en que quienes adquieren mascotas reflejan capacidad contributiva.

Servicios de hotelería

Se elimina el tratamiento de exportación de servicios a los de hotelería y conexos relacionados con turistas extranjeros participantes en determinados eventos, esta medida se justifica en el hecho de que en este tipo de eventos no sólo participan extranjeros.

No obstante, se establece que aquellos contratos celebrados con anterioridad al 8 de septiembre de 2013, gozarán de la tasa de 0% por aquellas contraprestaciones que se perciban durante los primeros seis meses de 2014, siempre que no hayan sido celebrados entre partes relacionadas.

Transporte aéreo internacional de carga

Se propone la equiparación del tratamiento en el IVA de los servicios de transporte internacional aéreo de carga con el aplicable al de pasajeros, por lo que a partir del 2014, 25% del servicio estará gravado a la tasa general del impuesto.

Actualmente, la prestación del servicio de carga internacional está sujeta en su totalidad a la tasa de 0% por lo que es recuperable la totalidad del impuesto trasladado a este tipo de contribuyentes. Sin embargo, el criterio de la autoridad ha sido diferente ya que en la práctica ha negado las devoluciones del gravamen, inclusive contraviniendo un criterio de la SCJN en el sentido de que procede el acreditamiento de la totalidad del impuesto trasladado a este tipo de contribuyentes.

Régimen de incorporación

Como consecuencia de la propuesta de establecimiento del denominado “Régimen de Incorporación” en el ISR, se permite la presentación de manera bimestral de las declaraciones de pago correspondientes al IVA, precisando que no estarán obligados a presentar las declaraciones informativas, siempre que presenten la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior en los términos de la LISR.

Faltantes de inventarios

Al no existir contraprestación, se establece el momento de causación del impuesto en los casos de faltantes de inventarios, donaciones y servicios gratuitos.

Entidades del sector financiero

La propuesta en relación a modificaciones de IVA de determinadas entidades del sector financiero son las siguientes:

Las SOFOMES deberán incluir en la determinación del factor de acreditamiento a algunos ingresos exentos que no incluyen en la actualidad, por lo que dicha modificación tendrá un impacto de disminución en el monto del IVA acreditable y un aumento en los gastos del periodo, en la proporción en la que cobren o perciban intereses exentos.

Se confirma la inclusión, ya apuntada con anterioridad en un Decreto, de diversos tipos de entidades que prestan servicios financieros como integrantes del sistema financiero.

Transición

En relación con los actos o actividades por los que se empezará a causar el IVA, así como por las que habrá un cambio de tasa del impuesto, y que se hayan celebrado con anterioridad a 2014, se establece que las contraprestaciones correspondientes que se cobren a partir de dicho año estarán afectas con el pago del IVA considerando las nuevas tasas.

No obstante, tratándose de contraprestaciones cuyo pago se realice dentro de los primeros 10 días del año 2014, el IVA podrá calcularse conforme a las disposiciones vigentes antes de la entrada en vigor de la Reforma, siempre que no se trate de operaciones realizadas entre partes relacionadas y que tratándose de enajenación y otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, así como de prestación de servicios, los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la entrada en vigor de la reforma.



cutting through complexity

Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Las tasas aplicables a la enajenación e importación de bebidas alcohólicas y la cerveza, ya no disminuirán en 2014, tal y como se tenía previsto. La tasa aplicable a las enajenaciones o importaciones de estos productos se mantendrá en 26.5% (si su graduación alcohólica no supera los 14 G.L.) y 53% (si su graduación alcohólica supera los 20 G.L.).

Bebidas saborizadas con azúcar y alimentos calóricos

Justificada por motivos de protección de la salud, se establece un impuesto que gravará a las bebidas saborizadas con azúcares añadidas, el cual se calculará mediante la aplicación de una cuota de \$1.00 por litro y, por lo que respecta a concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, se calculará tomando en cuenta el número de litros de bebidas saborizadas que, de acuerdo con las especificaciones del fabricante, se puedan obtener. Dicha cuota se actualizará por inflación en los términos previstos por el CFF. Cabe señalar que este impuesto será aplicable también a bebidas energizantes azucaradas.

Igualmente, por motivos de protección a la salud se introduce un nuevo impuesto de 8% a algunos alimentos que tengan una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos. Los alimentos gravados con este impuesto son: botanas, productos de confitería, chocolates y demás productos derivados del cacao, flanes, pudines, dulces de frutas y hortalizas, cremas de cacahuete y avellanas, dulces de leche, alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo.

En caso de que se cumplan las disposiciones en materia de etiquetado, se podrán considerar las kilocalorías mostradas en la etiqueta, en caso contrario se presumirá que los alimentos contienen más de 275 kilocalorías por cada 100 gramos.

Tabacos labrados

Sin otra justificación aparente más que proteger a la producción nacional de estos productos, se establece una exención, a puros y otros tabacos labrados hechos totalmente a mano, de la cuota aplicable a otros tabacos labrados.

Impuestos ecológicos

Se gravará con el impuesto a la importación y enajenación, entre otros, de los siguientes combustibles: propano, butano, gasolinas y gas avión, turbosina y otros kerosenos, diesel, combustóleo, carbón mineral, coque de petróleo y coque de carbón, El impuesto se determinará de acuerdo al contenido de carbono del combustible de que se trate considerando cuotas por unidad de medida. Dichas cuotas se actualizarán por inflación en los términos previstos por el CFF.

Los contribuyentes del impuesto sobre combustibles fósiles, en su contabilidad deberán identificar las operaciones relativas a este tipo de productos y deberán proporcionar trimestralmente al SAT la información sobre sus 50 principales clientes y proveedores de esos combustibles, así como el precio de enajenación de cada producto, valor y volumen de los mismos.

Adicionalmente, con el objetivo extrafiscal de desincentivar el uso de estos productos, se propone gravar a las enajenaciones e importaciones de plaguicidas, con base a la categoría de peligro de toxicidad aguda con tasas que van de 6% a 9%. Los contribuyentes de este impuesto también tendrían fijadas obligaciones de reporte a las autoridades fiscales sobre el detalle de sus operaciones. No obstante lo anterior, transitoriamente durante el ejercicio 2014 se establecen tasas reducidas que irán de 3% a 4.5%.

Franquicias

Se elimina la exención que existe para franquicias en virtud de que por la amplitud del término, este concepto es aplicable no sólo a las importaciones realizadas por pasajeros, sino también a las mercancías que están exentas de los impuestos generales de importación.

Código de seguridad en cajetillas de cigarros

Con la finalidad de combatir la venta de cigarros de procedencia ilícita, se establece la obligación para los productores e importadores de cigarros, de imprimir un código de seguridad en cada una de las cajetillas.

En relación a lo anterior, se faculta al SAT a confiscar cualquier cajetilla que no cuente con el mencionado código.

Transición

En relación con los actos o actividades por los se empezará a causar el IEPS así como por las que habrá un cambio de tasa del impuesto, y que se hayan celebrado con anterioridad a 2014, se establece que las contraprestaciones correspondientes que se cobren a partir de dicho año estarán afectas al pago del IEPS, considerando las nuevas tasas.

No obstante, tratándose de contraprestaciones cuyo pago se realice dentro de los primeros 10 días del año 2014, el impuesto podrá calcularse conforme a las disposiciones vigentes antes de la entrada en vigor de la reforma, siempre que no se trate de operaciones realizadas entre partes relacionadas y que tratándose de enajenación y de prestación de servicios, los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de la entrada en vigor de la Reforma.



Código Fiscal de la Federación

Reconociéndose que la complejidad en los trámites que existen en México y el hecho de que 59% de la población ocupada obtiene sus ingresos del sector informal, poco incentiva el cumplimiento de los contribuyentes cautivos, se presentan adiciones y reformas que pretenden atender a la simplificación administrativa, al cumplimiento de las obligaciones tributarias, así como a brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Domicilio fiscal

Como propuesta para combatir la informalidad, se establece que se darán efectos fiscales a la información proporcionada por los contribuyentes a entidades financieras, como es la presunción del domicilio fiscal.

Esta situación se establece como una “medida compensatoria” a la desaparición de la Ley del IDE, y con un ánimo de atraer a la formalidad a todos aquellos que hoy se encuentran en la informalidad para efectos fiscales.

Inclusive, desde un punto de vista penal, se propone hacer constitutivo de delito la desaparición del domicilio fiscal, señalando que se configura esta hipótesis cuando la autoridad acuda en tres ocasiones consecutivas al domicilio fiscal y no pueda practicar una diligencia de manera personal, dentro de un periodo de 12 meses.

Firma Electrónica Avanzada (FEA)

Se adiciona la posibilidad de tramitar la FEA de personas físicas, mediante apoderado o representante legal, en casos que se encuentren impedidos de acudir físicamente a las oficinas de las autoridades.

Comprobantes fiscales sin efectos

Las autoridades fiscales se reservan su derecho de dejar sin efectos los comprobantes fiscales que emitan aquellos contribuyentes que se comporten de manera indebida.

El procedimiento consiste en notificar mediante buzón tributario del emisor de la factura y por medio de la página de internet del SAT y realizar en el DOF un listado de contribuyentes que presenten ciertas características indebidas, otorgándoles garantía de audiencia para argumentar lo que a su derecho convenga, y no se dejen sin efecto sus comprobantes fiscales.

Evidentemente, las consecuencias de dejar sin efectos los comprobantes, implica que quién los haya usado pueda ser objeto de la determinación de un crédito fiscal por el efecto fiscal que le hubiere dado en materia de deducción o acreditamiento, según corresponda.

Buzón tributario

Una de las propuestas para simplificación administrativa, se materializa mediante la creación del denominado “buzón tributario”, cuya finalidad es contar con un sistema de comunicación electrónico entre los contribuyentes y las autoridades para presentar promociones, solicitudes, avisos o dar cumplimiento a requerimientos, incluso para poder presentar consultas sobre situaciones reales y concretas e interponer recursos de revocación, entre otras cuestiones. Es importante mencionar que se establece como requisito fundamental para tener acceso a dicho instrumento contar con FEA.

La Reforma, establece que las personas físicas o morales inscritas en el RFC tendrán asignado un buzón quedando obligadas a consultarlo dentro de los 3 días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT, razón por lo cual será importante contar con los sistemas y políticas adecuadas para el manejo eficiente de dicho instrumento, sobre todo con la finalidad de evitar cualquier tipo de contingencia hacia las empresas.

Una de las regulaciones de dicho buzón consiste en la generación de un acuse de recibo, cuya finalidad también es brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es importante destacar que el hecho de alterar o desaparecer cualquier información contenida en el buzón tributario en beneficio propio o de tercera persona, será constitutivo de un delito.

Adicionalmente, se reforman algunos numerales en materia de notificaciones para que se puedan practicar por medio del buzón tributario con la finalidad de evitar que los contribuyentes se coloquen en un supuesto de no localización, desaparición u oposición.

En relación con lo anterior, se propone matizar que la regla de notificaciones personales aplica de manera genérica y no sólo a las que se realizan en el procedimiento administrativo de ejecución, así como la posibilidad de comunicar el citatorio de este tipo de notificaciones, o bien, la realización de las mismas, mediante buzón tributario.

Pago de contribuciones

Se aceptan como medio de pago de contribuciones y aprovechamientos las tarjetas de crédito y débito, lo cual, evidentemente, sólo es el reconocimiento de una situación de hecho que atiende a la disminución del uso de efectivo.

Dictamen fiscal

Se propone la desaparición del dictamen fiscal, del de enajenación de acciones y las declaratorias de IVA, estableciéndose la obligación de presentar una declaración informativa sobre la situación fiscal del contribuyente para aquellos contribuyentes que en el ejercicio anterior hayan declarado ingresos mayores a \$644, 599,005.00, así como

entidades paraestatales, residentes en el extranjero con establecimiento permanente, residentes en México respecto de operaciones realizadas con residentes en el extranjero, entre otros.

En concordancia con lo anterior, se propone eliminar los artículos relativos a la revisión de dictamen o “revisión secuencial” y conclusión anticipada, lo que implicará que la autoridad podrá acudir directamente con el contribuyente a ejercer sus facultades de comprobación.

Asimismo, en materia de declaraciones complementarias se propone eliminar la corrección que surja como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen.

No obstante lo anterior, mediante disposiciones transitorias se establece que las autoridades podrán ejercer facultades de comprobación consistentes en sancionar al contador público cuando no de cumplimiento a las disposiciones vigentes del actual CFF, a pesar de que los artículos que sancionan la actividad de los contadores serán eliminados.

Se establece que en materia de “revelaciones” se darán a conocer a través de reglas de carácter general los “formatos” a través de los cuales el propio contribuyente deberá revelar las operaciones que se indiquen en dichos formatos.

Cabe señalar que no se señala a qué tipo de operaciones se refiere la norma ni la información que se requerirá, pero la misma será a total discreción de la autoridad.

Responsabilidad solidaria

En materia de responsabilidad solidaria, se aclaran algunos supuestos y se adicionan otros:

Se establece que la responsabilidad de los socios o accionistas ahora será **en el porcentaje** de su participación en el capital social al momento de la causación de las contribuciones correspondientes, para lo cual se establece la fórmula para su cálculo, lo cual genera inseguridad jurídica, ya que conforme a la disposición actual el socio o accionista es responsable hasta el monto de su aportación en el capital social y no en proporción a dicho monto como se pretende con la reforma, con lo cual la responsabilidad prácticamente será ilimitada.

Asimismo, se adiciona que los albaceas o representantes de la sucesión, serán responsables solidarios por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el periodo de su encargo.

Revisiones electrónicas, de gabinete y visitas domiciliarias

Se propone una nueva modalidad la fiscalización electrónica por medio del buzón tributario, cuya duración máxima será de 3 meses. La autoridad emite una resolución provisional o preliquidación donde se darán a conocer los hechos y omisiones, brindando la oportunidad al contribuyente de autocorregirse o desvirtuar las observaciones ante la autoridad. Se

establece la posibilidad de llegar a “acuerdos conclusivos”, los cuales comentaremos en el siguiente punto.

También se prevé adicionar un numeral que establece la posibilidad de revisar de nueva cuenta a los contribuyentes, los mismos conceptos y periodos cuando ocurran algunas circunstancias que den lugar a la comprobación de hechos distintos, respecto de revisiones de gabinete, visitas domiciliarias y revisiones electrónicas, dejando fuera de esta excepción a todas las demás facultades de comprobación, como por ejemplo las visitas para verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

Por otra parte, como resultado del ejercicio de facultades de comprobación, en caso de determinar algún crédito fiscal, se deberán contemplar accesorios como son las multas; sin embargo, por medio de la reforma se propone la condonación de hasta 100% de multas, atendiendo a lineamientos que serán emitidos en reglas de carácter general.

Tratándose del ejercicio de facultades de comprobación en ejercicios donde se disminuyan pérdidas fiscales o se reciban préstamos, se deberá acreditar su origen y procedencia, situación que obligaría a conservar y exhibir información y documentación necesaria que soporte lo anterior. Asimismo, se establece la obligación de contar con la documentación soporte que integra el saldo a favor cuando se realicen compensaciones.

Acuerdos conclusivos

La Procuraduría de los Derechos del Contribuyente (PRODECON) ha jugado un papel importante en la defensa del contribuyente, teniendo algunos mecanismos para intervenir directamente y verificar, a petición del contribuyente, la actuación de los funcionarios; la Reforma pretende dotar de mayor peso a estas actuaciones y una manera de materializarlo será mediante los “acuerdos conclusivos”.

Dichos acuerdos se proponen como un medio alternativo de solucionar una controversia ante el ejercicio de facultades de comprobación y el contribuyente deberá solicitarlo ante la PRODECON, a fin de: i) coadyuvar en la fijación de una postura en relación a algún aspecto controvertido; o, ii) para encontrar la manera de autocorregirse sobre algún punto determinado.

En cualquier caso, se prevé que a través de los “acuerdos conclusivos” se otorgue seguridad jurídica a las partes, en virtud de que si la resolución que se alcance en el mismo es favorable para el contribuyente, la autoridad no podrá interponer juicio de lesividad en su contra y por el contrario si la resolución es favorable para la autoridad fiscal, el contribuyente no podrá interponer juicio o recurso en su contra.

Dentro de los principales beneficios de este tipo de acuerdos, es que cuando en los mismos se acuerde una autocorrección por parte del contribuyente, la posibilidad de obtener 100% de la condonación de multas en la primera ocasión y la posibilidad de solicitar el pago en parcialidades, lo cual también procederá cuando el contribuyente desee

autocorregirse durante el ejercicio de facultades de comprobación, bajo cualquiera de sus modalidades.

Cabe mencionar que se establece que los acuerdos no tendrán aplicación por analogía, sino que deberán tramitarse en cada caso particular y su solicitud suspende el plazo para determinar un crédito fiscal.

Medidas contra contribuyentes defraudadores

Surgen ciertas medidas contra contribuyentes defraudadores, tales como dejar sin efectos los certificados de sellos o firmas digitales, con lo cual se evitará que puedan seguir emitiendo comprobantes fiscales los contribuyentes que: i) desaparezcan durante el ejercicio de la facultad de comprobación; ii) que utilicen comprobantes fiscales digitales para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; iii) omitan en un mismo ejercicio la presentación de tres declaraciones periódica consecutivas o seis no consecutivas; iv) desaparezcan del domicilio durante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

Medidas de apremio

Se propone un orden de prelación para ejecutar las medidas de apremio cuando los contribuyentes incumplen cierto tipo de obligaciones fiscales, dejando el embargo precautorio de bienes (inmovilización de cuentas bancarias) sólo para supuestos en los que los contribuyentes no sean localizables o exista una alta probabilidad de que se desconozca la ubicación de sus bienes.

Lo anterior, en virtud de que se habían practicado este tipo de embargo de manera irregular y es por ello que se pretende atemperar estas actuaciones en apego del mayor margen legal. Inclusive la PRODECON se había pronunciado sobre la posibilidad de solicitar daños y perjuicios.

En adición, tratándose de terceros a los que se les efectúe una compulsa para corroborar la realización de operaciones, se propone la posibilidad de efectuar el aseguramiento precautorio de bienes hasta por el monto de las operaciones que la autoridad pretende comprobar, para los casos en que aquellos se nieguen a proporcionar información y documentación, situación que dará lugar al desahogo oportuno de requerimientos a menos que se pretenda poner en riesgo a la operación del negocio.

Por otra parte, se limita el embargo de depósitos bancarios al monto que corresponda del crédito fiscal actualizado más accesorios, así como la inembargabilidad de los recursos depositados en la subcuenta destinada a la pensión de trabajadores y en las subcuentas de aportaciones voluntarias y complementarias de retiro.

Secreto fiscal

Se propone la facultad del SAT de publicar en su página de internet la denominación o razón social, así como el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de los contribuyentes con los que considera es riesgoso celebrar actos mercantiles, en virtud de que no cumplen con sus obligaciones fiscales, con la finalidad de prevenir a los contribuyentes cumplidos de celebrar actos de comercio con aquellos que se publiquen en la página del SAT y con ello evitar el rechazo de deducciones o acreditamientos en los contribuyentes cumplidos.

Para determinar lo anterior, se crean ciertos parámetros consistentes en señalar que si un contribuyente no presenta tres o más declaraciones consecutivas o seis no consecutivas en un mismo ejercicio o, se haya determinado la comisión de un delito fiscal, entre otras, formará parte de esa lista que se publicará en la página del SAT.

Otro supuesto de excepción consiste en mostrar información de aquellos contribuyentes que las autoridades les hayan cancelado créditos fiscales por incosteabilidad o insolvencia del deudor.

Dicha situación puede advertir a los contribuyentes cumplidos a no contratar con ciertas empresas que el SAT considera riesgosas y, sobre todo, prever que en ejercicio de facultades de comprobación se dejen de atribuir efectos fiscales a los comprobantes que hayan obtenido de dichas empresas y, eventualmente, se rechacen deducciones o acreditamientos.

Comprobantes fiscales por internet

Para dar una mayor amplitud al uso de los comprobantes fiscales digitales por internet, se propone la aplicación de estos a todas las operaciones que realicen los contribuyentes, incluyendo constancias de retenciones, inclusive como presupuesto básico o requisito de deducibilidad o acreditamiento, razón por la cual habría que visualizar el cumplimiento de sus requisitos para salvaguardar los efectos fiscales que se les pretendan atribuir.

Asimismo, se enfatiza que para cerciorarse que los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales cumplan con sus obligaciones fiscales, se propone la posibilidad de revocar su autorización ante el incumplimiento. Debidamente relacionado con lo anterior, se establece la posibilidad de que los contribuyentes verifiquen en la página del SAT la validez de dichos comprobantes para que puedan ser utilizados en deducciones o acreditamientos.

Es preciso señalar que, conforme con la Reforma, a partir del ejercicio fiscal de 2014 todos los contribuyentes tendrán obligación de expedir y obtener este tipo de comprobantes fiscales, a excepción de aquellos cuyos ingresos sean menores a doscientos cincuenta mil pesos anuales.

Asimismo, se propone cambiar en los comprobantes de aquellos contribuyentes que se dediquen a actividades como fabricar, ensamblar, distribuir y comercializar automóviles en territorio nacional, el uso de la clave vehicular por el número de identificación vehicular, debido a que ha dejado de tener utilidad práctica al no ser posible el cruce de su información.

Se adiciona la obligación de señalar en los comprobantes fiscales digitales la mención sobre la manera de pago, ya sea en una sola exhibición o en parcialidades, con la finalidad de brindar control y seguridad.

Una reforma que llama la atención es que ya no se podrán utilizar los estados de cuenta de las instituciones financieras como comprobante fiscal.

Información mensual

Los registros y asientos de contabilidad se deberán llevar en medios electrónicos conforme a lo que se establezca en el reglamento y dicha información se deberá **ingresar mensualmente** en la página del SAT.

Esta Reforma podría representar exceso en controles y obviamente va en contra de la simplificación que se anuncia en la iniciativa, ello sin perder de vista los temas relacionados con la seguridad jurídica por la fiscalización que podrá llevar a cabo la autoridad sin tener que iniciar una revisión bajo alguna de las modalidades previstas en el propio código.

En ese sentido, dicha facultad de las autoridades de contar con la contabilidad de manera mensual, podría implicar un acto de molestia permanente por tener acceso constante a los papeles de trabajo y documentación de los contribuyentes sin agotar el ejercicio de facultades de comprobación.

Asimismo, es importante mencionar que con anterioridad a la propuesta de reforma, los tribunales han sustentado que los estados de cuenta bancarios no forman parte de la contabilidad, por lo que se decidió incluir dichos documentos como parte integrante de ésta.

Lo anterior tiene relevancia, en virtud de que era una práctica reiterada de las autoridades fiscales requerir durante el ejercicio de facultades de comprobación los estados de cuenta bancarios, lo cual podía dar lugar a la ilegalidad del procedimiento, en virtud de que éstos no formaban parte de la contabilidad, situación que se pretende subsanar con la inclusión expresa de los estados de cuenta como parte de la contabilidad.

Cumplimiento de obligaciones fiscales

Actualmente, se prevé en el CFF la obligación de los contribuyentes de estar al corriente de sus obligaciones fiscales para contratar con el sector público; no obstante, se propone matizar dichas obligaciones reiterando que no se contratará con quienes tengan adeudos fiscales que no estén garantizados o pagados.

Vigilancia de actividades de las donatarias

Con la finalidad de dar certeza sobre el tratamiento fiscal de los donativos aportados a personas morales sin fines de lucro, se proponen sanciones de 80 a 100 mil pesos y hasta la cancelación de la autorización para recibir donativos deducibles, cuando incumplan con ciertas regulaciones en cuanto a su finalidad y realización de actividades relacionadas con actividades legislativas, así como en cuanto al destino de su patrimonio en el momento de su liquidación.

Infracciones

Con la finalidad de regularizar el uso debido de marbetes y precintos en bebidas alcohólicas, se propone establecer ciertas sanciones por no adherirlos o carecer de ellos, por su falsedad o alteración, o bien, porque no coincidan con el contenido de las botellas, así como por no demostrar que los mismos hayan sido adquiridos legalmente. El monto de la sanción corre en un rango de 50 a 600 pesos por cada conducta.

Asimismo, en relación con los cigarros y tabacos labrados, la iniciativa contempla medidas para evitar la introducción y venta ilegal de estos productos, estableciendo la posibilidad de realizar facultades de comprobación para asegurar el cumplimiento y adecuado control del código de seguridad e, inclusive, se plantea la posibilidad de realizar la clausura de establecimientos ante el incumplimiento y reincidencia de las conductas reguladas.

Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE)

De acuerdo con diversos estudios que se han realizado, se llega a la conclusión de que, actualmente, el PAE consume demasiado tiempo, lo que pone en riesgo el cobro. Por esta razón, se proponen diversas reformas, estimando el cobro en un plazo de 4 meses cuando no se hayan presentado medios de defensa y hasta 3.6 años cuando se hayan impugnado los créditos fiscales pero éstos no se hayan garantizado.

Delitos

Dentro de las principales modificaciones, visualizamos que los tipos penales que se configuren en las personas morales son aplicables no sólo para el representante legal, sino para el administrador único, presidente del Consejo de Administración, la dirección o gerencia general o quienes cuenten con facultades de administración o dominio, dado que en dichos niveles se cuenta con la facultad de poder evitar un delito fiscal.

Asimismo, otra reforma importante es el hecho de tipificar que los asesores contables o jurídicos y agentes aduanales, así como los auxiliares de estos tres tipos de personas,

podrían ser responsables por la asesoría esté vinculada con esquemas ilícitos o incumplimiento a obligaciones fiscales que deriven en delito fiscal.

Recurso de revocación

Conforme a la reforma, se visualiza la creación de un sólo tipo de recurso que resulta procedente para cualquier impugnación de las contempladas en el CCF y se propone disminuir los plazos para su interposición a 15 días, por regla general y como única vía para presentarlo por medio del buzón tributario.

Se propone recudir el plazo para pagar o constituir una garantía a 15 días, en lugar de 45 días que opera actualmente. Asimismo, consideramos acertado que se especifique el hecho de que mientras no se resuelva el recurso de revocación, el contribuyente no tiene obligación de garantizar el interés fiscal y a partir de que se dicte una resolución, se cuenta con un plazo de 10 días para pagar o garantizar.

Por otra parte, se limita la posibilidad de que las afianzadoras impugnen mediante juicio de nulidad el requerimiento de pago del crédito fiscal garantizado.

Prescripción

Como regla general, el crédito fiscal prescribe en 5 años. Sin embargo, por medio de la reforma se estipula, en algunas circunstancias, como plazo máximo de prescripción el de 10 años contados a partir de que el crédito pudo ser legalmente exigido, así como que dicho plazo puede suspenderse cuando se desocupe el domicilio fiscal sin avisar o haberse señalado de manera incorrecta el mismo.

Al respecto, consideramos que la redacción al texto propuesto es poco afortunada y podría dar lugar a varias interpretaciones sobre el momento en que se actualiza el plazo de prescripción; no obstante, habría que considerar que dicho plazo también podría correr a favor del contribuyente en cuanto al momento en que vence su derecho a solicitar en devolución algún saldo a favor o pago de lo indebido.

Determinación presuntiva

Se proponen diversos numerales para determinar de manera presuntiva la utilidad fiscal de los contribuyentes atendiendo al giro de negocio que realicen, junto con la posibilidad de determinar presuntivamente el precio en que los contribuyentes adquieran o enajenen bienes, así como contraprestaciones de cualquier operación distinta a la enajenación.

Al respecto, no resta mencionar que en caso de que estas hipótesis se actualicen, las autoridades fiscales deben fundar y motivar su determinación con base en elementos objetivos y al ser una presunción iuris tantum, admite prueba en contrario.

Cancelación de créditos fiscales

Se propone eliminar la publicación de los requisitos para la aplicación de la cancelación de créditos fiscales por incosteabilidad o insolvencia, para evitar que los contribuyentes se coloquen deliberadamente en dicha situación.



Ley Aduanera

Comercio exterior electrónico

La reforma en materia de comercio exterior, tiene como finalidad modernizar el marco jurídico aduanero estableciendo el uso de medios electrónicos o digitales para facilitar el comercio exterior, impulsando la modernización de las aduanas del país, la inversión en infraestructura y la incorporación de mejores prácticas y procesos en materia aduanera, además de fomentar la transparencia y simplificación de los trámites relacionados con el comercio exterior.

En relación con lo anterior, se estipula que todas las notificaciones que se le hagan a los contribuyentes se realizarán vía el sistema electrónico aduanero y las auditorías que realicen las autoridades en materia de comercio exterior deberán efectuarse revisando documentos electrónicos.

Las modificaciones a la ley establecen una coordinación vía electrónica entre la administración pública federal, las entidades federativas y los municipios, respecto con las autoridades fiscales y aduanas internacionales, otorgando atribuciones adicionales a la autoridad aduanera para trabajar conjuntamente con aduanas de otros países, vigilando el cumplimiento con tecnología no intrusiva, otorgar y remover autorizaciones de dictaminadores aduaneros, además se posibilita a empresas la realización de actividades de prevalidación.

Por otro lado, en concordancia con la utilización de medios electrónicos la reforma aprobada estipula un cambio radical en cuanto a que quienes introduzcan o extraigan mercancías del territorio nacional ya no tendrán que presentar físicamente ante la aduana un pedimento, sino ahora, estarán obligados a transmitir a través del sistema electrónico aduanero el pedimento con información referente a las mercancías que amparen, empleando la firma electrónica avanzado o el sello digital, lo cual también ampara la legal estancia de mercancías.

Introducción y extracción de mercancías

Se debe resaltar que con la reforma se permitirá que en la circunscripción de las aduanas de tráfico marítimo, previa autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), se realice el despacho aduanero en lugar distinto al autorizado no únicamente por la naturaleza o el volumen de las mercancías sino también cuando con ello se facilite y haga más eficiente el despacho.

De igual forma, se establece la opción de que las mercancías se introduzcan o extraigan del territorio nacional a través del tráfico ferroviario, además de las que ya se contemplaban en la Ley Aduanera, a saber marítimo, terrestre, aéreo y fluvial.

Por otra parte, se elevó a nivel de ley la eliminación del segundo reconocimiento aduanero, lo cual ya se encontraba establecido mediante las correspondientes Reglas de Carácter General de la materia, lo que conlleva agilizar los trámites de importación y por lo tanto hacer más eficiente los procedimientos de las aduanas.

Ahora bien, para solicitar la inscripción en el registro del despacho de mercancías de las empresas ante la SHCP para efectuar la importación de mercancías mediante el proceso de revisión de origen, así como para la autorización para la inscripción en el registro de empresas certificadas, se elimina el requisito de haber dictaminado sus estados financieros durante los últimos 5 años, o que su constitución sea menor a 5 años, lo trae como consecuencia que nuevas empresas puedan acceder a dicho beneficio brindándoles mayor competitividad.

Recintos Fiscalizados y Recintos Fiscalizados Estratégicos

Por otra parte, en mercancías de importación se aumenta de 5 días hábiles a 7 días naturales el almacenamiento y custodia gratuita de las mercancías en recintos fiscalizados que se encuentren en aduanas de tráfico marítimo.

Además, flexibiliza el requisito de tener colindancia con una aduana para los Recintos Fiscalizados Estratégicos. La solicitud se puede llevar a cabo siempre que éstos se encuentren en la circunscripción de alguna aduana. Las mercancías en recinto fiscalizado pueden ingresar a recinto fiscalizado estratégico de cumplirse con ciertos requisitos pendientes de publicación. Se posibilita a empresas que prestan los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior para operar recintos fiscalizados estratégicos.

Agentes y apoderados aduanales

Se elimina el requisito de que el despacho de mercancías de comercio exterior se realice únicamente a través de un agente aduanal o apoderado aduanal, incluyendo también que se podrá promover por el importador o exportador, para lo cual deberá cumplir con los siguientes requisitos: estar al corriente con sus obligaciones fiscales; ser de nacionalidad mexicana; acreditar la existencia de una relación laboral con el importador o exportador; y acreditar experiencia o conocimientos en materia de comercio exterior.

De igual forma se modifican los requisitos de autorización y operación de patentes de agentes aduanales, así como las causales de cancelación y derechos de ejercer la patente.

En relación con lo anterior, se eliminan las figuras del agente aduanal sustituto y del apoderado aduanal, lo cual consideramos que es un avance significativo en la desregulación del comercio exterior en México, que sin embargo pudiera traer responsabilidades adicionales para los contribuyentes.

Representante legal como responsable solidario

Por otro lado, se adiciona al representante legal como responsable solidario del pago de los impuestos que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, lo cual consideramos que debe estar debidamente

regulado en las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior, por que se podría llevar a actuaciones arbitrarias de la autoridad.

Otros temas relevantes de la reforma

Por su parte, en lo que respecta a las cuentas aduaneras de garantía, se amplió su ámbito de aplicación, y las mismas servirán a su vez, para garantizar los créditos fiscales que, en su caso, pudieran determinar las autoridades aduaneras.

Por lo que se refiere a la rectificación de pedimentos, se permitirá rectificar los datos de dichas declaraciones cuantas veces sean necesarias, salvo aquellos supuestos en los que se requiera autorización por parte del SAT.

Finalmente, se adiciona un supuesto de disminución de sanciones establecidas en la Ley Aduanera, el cual prevé una disminución de 50% del monto de dichas sanciones, cuando las mismas no deriven de la omisión de contribuciones o cuotas compensatorias, en los supuestos en que no proceda el embargo precautorio de las mercancías, siempre que el infractor la pague antes de la notificación de la resolución por la cual se le imponga la sanción y se imponen sanciones por infracciones relacionadas con la obligación de transmitir la información referente al valor de la mercancía y los demás datos relativos a su comercialización, así como los relativos a su transportación.



Ley Federal de Derechos

Derechos especiales sobre minería

Se implementa un derecho especial a los titulares de las concesiones y asignaciones mineras por la producción de minerales y sustancias, aplicando la tasa de 7.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva, las deducciones permitidas en la LISR.

El derecho adicional sobre minería se pagará por hectárea concesionada en 50% de \$111.27, si durante dos años continuos antes del onceavo año de la expedición del título, no se llevan a cabo obras de exploración o explotación; en el caso del doceavo año en adelante será 100%.

Por lo que se refiere al derecho extraordinario sobre minería, este corresponderá a 0.5% de los ingresos derivados de la venta de oro, plata y platino.

En relación con lo anterior, se permite la disminución de las inversiones en exploración y el acreditamiento del derecho predial minero contra el derecho especial sobre minería.

Para la determinación de la base del derecho no se considerarán las disminuciones de: inversiones, intereses devengados y el ajuste anual deducible, ni las contribuciones o aprovechamientos pagados por dicha actividad.

Se incluyen a las entidades federativas mineras a efecto de verse beneficiadas con la aplicación de los recursos que integrarán el Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable, derivado de los nuevos derechos mineros.

Se ajustó la distribución de los nuevos derechos mineros, estableciendo 20% Gobierno Federal, 30% Entidades Federativas Mineras y 50% Distrito Federal y municipios mineros.

Servicios migratorios

Se ajustó la redacción del derecho por servicios migratorios a efectos de que las líneas aéreas recauden el derecho a cualquier pasajero cuando abandone el territorio nacional. Dicho cambio tiene por objeto reflejar la operación de dicho derecho en el sentido de que debe ser recaudado y enterado por las empresas aéreas tratándose de cualquier pasajero que abandone el territorio nacional.

Producción de aeronaves y sus componentes

Se establece un derecho por la expedición de un certificado de producción de aeronaves y sus componentes en cantidad de \$17,161.47

Es importante señalar que en este documento sólo comentamos los ordenamientos fiscales que ya han sido aprobados por el Congreso, estando todavía pendiente la discusión de las reformas relativas al Seguro de Desempleo y Pensión Universal.

Actualmente, las modificaciones efectuadas por el Senado de la República están pendientes de sanción en la Cámara de Diputados, para su posterior envío al Poder Ejecutivo.

Como siempre, el personal de la Práctica de Impuestos y Legal de KPMG en México está a sus órdenes para analizar de manera detallada los efectos que pueda tener en su empresa la aplicación de las disposiciones anteriores.

www.kpmg.com.mx



“D.R.” © 2013 KPMG Cárdenas Dosal, S.C. la Firma mexicana miembro de la red de firmas miembro de KPMG afiliadas a KPMG International Cooperative (“KPMG International”), una entidad suiza. Blvd. Manuel Ávila Camacho 176 P1, México, 11650.

Impreso en México. KPMG, el logotipo de KPMG y “cutting through complexity” son marcas registradas de KPMG International. Todos los derechos reservados.