

REFORMA TRIBUTARIA

NOVEDADES EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, EN EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN Y EN EL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

Siguiendo el mandato constitucional, con fecha 8 de septiembre de 2016, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión su paquete económico de reformas correspondiente al ejercicio 2017 el cual contenía determinadas modificaciones del marco normativo tributario. En concreto, la referida propuesta de reformas incluía una Iniciativa de Decreto por el que se reformaban, adicionaban y derogaban diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (“ISR”), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (“IVA”) y del Código Fiscal de la Federación (“CFF”).

Finalmente, tras el correspondiente proceso de negociación por parte de los grupos parlamentarios, el pasado 26 de octubre de 2016 el Pleno de la Cámara de Senadores aprobó la versión definitiva del Proyecto de Decreto que fue sometido a consideración por parte de la Comisión de Hacienda y Crédito Público y que incluía diversas modificaciones respecto de la propuesta inicialmente remitida por el Ejecutivo Federal.

El Proyecto de Decreto fue enviado al Ejecutivo para su publicación en el Diario Oficial, lo que se espera que ocurra en los siguientes días.

En general, las reformas aprobadas respetan el compromiso del Gobierno del Presidente Peña de no incrementar la carga fiscal después de la Reforma Fiscal de 2014.

A continuación se resumen las principales reformas introducidas:

1. Impuesto Sobre la Renta (“ISR”)

1.1 Estímulos fiscales en relación con el uso de vehículos eléctricos

Al objeto de fomentar el uso de fuentes de energía alternativas y lograr un cambio en los modelos de movilidad, se establece un estímulo fiscal consistente en la aplicación de un crédito fiscal del 30% del monto de las inversiones que en el ejercicio fiscal realicen los contribuyentes en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre y cuando dichos equipos se encuentre conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos.

Este crédito fiscal no constituye un ingreso acumulable y será aplicable contra el ISR que el contribuyente tenga a su cargo en el ejercicio de determinación del crédito.

Asimismo, con el fin de incentivar el uso de vehículos “verdes” se incrementa el importe deducible de inversiones realizadas en automóviles eléctricos e híbridos hasta un importe de 250 mil pesos. En el caso de pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles eléctricos o híbridos el importe deducible asciende a 285 pesos diarios.

1.2 Facilidad administrativa para personas morales con ingresos totales inferiores a 5 millones de pesos

Se establece la opción para las microempresas de adoptar un régimen de acumulación de ingresos y deducción de gastos en base a flujos de efectivo y no conforme a su devengo.

Este nuevo régimen es aplicable para aquellas personas morales que se encuentren constituidas únicamente por personas físicas y que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que sus ingresos totales obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de 5 millones de pesos.

No podrán acceder a esta opción:

- (i) Las personas morales que tengan uno o varios socios, accionistas o integrantes que participen en otras sociedades mercantiles, cuando dichas personas físicas tengan el control de la sociedad o su administración o cuando sean partes relacionadas.
- (ii) Cuando se realicen actividades a través de fideicomiso o las asociaciones en participación.
- (iii) Cuando las personas morales tributen en el régimen opcional para grupo de sociedades.

Para los contribuyentes que opten por el citado régimen se sustituye la deducción del costo de lo vendido por la deducción de compras del ejercicio. Asimismo, quienes opten por la aplicación del régimen no estarán obligados a determinar al cierre del ejercicio el ajuste anual por inflación y podrán optar por determinar sus pagos provisionales sin aplicar un coeficiente de utilidad.

1.3 No acumulación de apoyos económicos o monetarios

Con el objetivo de brindar apoyos económicos que no tengan un impacto fiscal adverso para sus beneficiarios, se establece que no se considerarán ingresos acumulables, siempre que se cumplan determinados requisitos, los apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes por medio de programas presupuestarios gubernamentales, siempre y cuando no se consideren como deducibles los gastos y erogaciones que se realicen con dichos apoyos económicos.

Se establece a este respecto la obligación de las dependencias federales o estatales que otorguen los referidos apoyos económicos de publicar el padrón de los beneficiarios de los diversos programas de ayuda.

1.4 Planes personales de retiro

Para adecuar el tratamiento fiscal existente hasta el momento a las modalidades de contratación de planes de retiro existentes en el sistema financiero, se agrega la posibilidad de deducción de las aportaciones realizadas a planes contratados de manera colectiva, por ejemplo, a través de asociaciones gremiales o de profesionistas.

En estos casos de contratación colectiva los planes deberán identificar a cada una de las personas que integran la colectividad y establecer que el monto de la deducción será aplicable en forma individual por cada persona física.

1.5 Donatarias

Con el objetivo de simplificar la complejidad administrativa de las entidades donatarias autorizadas y fomentar la confianza de la sociedad en actividad, se aprueban, entre otras, las siguientes medidas:

- Como medida de apoyo al sector se aclara que el límite del 10% de los ingresos totales provenientes de actividades diferentes al objeto social por el que no se causa el impuesto tampoco es aplicable a los ingresos que obtienen las entidades por concepto de cuotas de recuperación.
- Para evitar los supuestos de evasión y elusión fiscal, se establece expresamente que en los supuestos de cambio de residencia o liquidación, las donatarias deberán destinar la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos.
- Las personas morales con fines no lucrativos o los fideicomisos o los que se haya revocado o no se les haya renovado la autorización para recibir donativos por incumplir la obligación de poner a disposición del público la información relativa a la transparencia y al uso o destino de los donativos recibidos deberán dar cumplimiento a dicha obligación en caso de que deseen obtener una nueva autorización.

Asimismo se incluye la obligación de las donatarias autorizadas de informar a las autoridades fiscales el importe y los datos de identificación de los bienes, así como los de la identidad de las personas morales a quienes se destinó la totalidad del patrimonio, cuando se encuentren en los supuestos de liquidación, cambio de residencia fiscal o por revocación de la autorización.

En los casos en que no sea proporcionada dicha información, el patrimonio no declarado se considerará como un ingreso acumulable para la persona moral por el que se pagará el impuesto conforme a lo previsto en el Título II de la Ley del ISR, constituyendo también un supuesto de infracción y de sanción.

- La entidad que reciba el patrimonio de aquella institución que perdió la autorización correspondiente tendrá la obligación de emitir los Certificados Fiscales Digitales por Internet (“CFDI”) por concepto de donativo.
- Asimismo, se establece que en los casos de revocación de la autorización o cuando su vigencia haya concluido y no se haya obtenido nuevamente o renovado dentro de los doce meses siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación correspondiente,

se deberá acreditar que los donativos recibidos fueron utilizados para los fines propios del objeto social, y respecto de los donativos que no fueron destinados para esos fines, se deberán destinar a otras entidades autorizadas para recibir donativos deducibles.

- Se implementa un esquema de certificación voluntaria de las donatarias autorizadas. La certificación deberá llevarse a cabo por instituciones especializadas (i.e. órganos certificadores) que clasificarán a las instituciones autorizadas en función del nivel de cumplimiento de requisitos específicos de transparencia, de rendición de cuentas y de una evaluación de impacto social.
- Se adiciona como requisito para obtener la autorización como donataria la obligación de que las personas morales con fines no lucrativos con ingresos anuales superiores a 100 millones de pesos o que cuenten con un patrimonio superior a 500 millones de pesos dispongan de estructuras y procesos de gobierno corporativo, para la dirección y control de la persona moral (esta obligación deberá cumplirse a partir de 1 de enero de 2018).

1.6 Obligación de las dependencias públicas de expedir comprobantes fiscales digitales

Se establece la obligación de la Federación, las entidades federativas y los municipios de emitir CFDI por las contribuciones, productos y aprovechamientos que cobren.

1.7 Estímulo fiscal para proyectos de investigación y tecnología

Se incorpora nuevamente a la Ley un estímulo fiscal para proyectos de investigación y desarrollo tecnológico consistente en un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en concepto de investigación o desarrollo de tecnología. Dicho crédito será aplicable contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio y no será acumulable.

Es importante señalar que, a diferencia del estímulo que existía anteriormente, este nuevo estímulo se encuentra sometido al cumplimiento de ciertos requisitos de avance del proyecto. En concreto, se dispone a este respecto que el contribuyente deberá presentar en febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, una declaración informativa en la que se detalle la aplicación de los recursos del estímulo en cada uno de los rubros de gasto e inversión en investigación.

1.8 Estímulo fiscal al deporte de alto rendimiento

Al objeto de fomentar la participación privada en los programas deportivos altamente especializados, se concede a los contribuyentes la posibilidad de aplicar un crédito fiscal equivalente a las aportaciones que realicen los contribuyentes a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas. Dicho estímulo no será acumulable a efectos del impuesto y no podrá exceder del 10% del Impuesto sobre la Renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Como elemento de control se establece que la aplicación de este estímulo no puede realizarse de forma conjunta con otros beneficios sociales.

1.9 Tratamiento fiscal de las contraprestaciones en especie reguladas en la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos

En aplicación de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, las empresas contratistas que lleven a cabo las actividades de exploración y extracción del petróleo y demás hidrocarburos en las modalidades de licencia o producción compartida reciben como contraprestación de las actividades desarrolladas los hidrocarburos extraídos o un porcentaje de la producción, dependiendo del tipo de acuerdo alcanzado.

Si bien dicha transmisión constituye un ingreso para efectos de la Ley del ISR, dado que el fin último de la actividad desarrollada por dichas actividades es la enajenación de los hidrocarburos extraídos, se dispone que dichas contraprestaciones en especie no se considerarán ingresos acumulables siempre y cuando para la determinación del ISR no se considere como costo de lo vendido el valor de las mismas cuando se enajenen a un tercero. Se aclara, no obstante, que el acto posterior de enajenación del bien que se recibió como contraprestación en especie tendrá la consideración de ingreso acumulable para efectos del ISR.

1.10 Deducción de infraestructura de hidrocarburos

Se reforma la fracción VI del artículo 35 de la Ley del ISR, con el fin de precisar el porcentaje de deducción aplicable (10%) para la infraestructura fija para el transporte, almacenamiento y procesamiento de hidrocarburos, en plataformas y embarcaciones de perforación de pozos y embarcaciones de procesamiento y almacenamiento de hidrocarburos.

1.11 Comprobantes de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero

La fracción IX del artículo 76 de la Ley del ISR establece la obligación de los contribuyentes de contar con la documentación comprobatoria que demuestre que las operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero se realizaron a valor de mercado, así como la información específica que deberá contener dicha documentación.

No obstante lo anterior, al objeto de no incrementar la carga administrativa de determinados contribuyentes, se excluye de dichas obligaciones de documentación a quienes celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero cuando el importe de los ingresos en el ejercicio anterior no haya excedido el importe de 13 millones de pesos mexicanos, excepto que se encuentren en el supuesto establecido en el penúltimo párrafo del artículo 179 de la Ley del ISR.

En muchos casos las empresas dedicadas a la exploración y extracción de hidrocarburos no generan ingresos en los primeros años de actividad, beneficiándose así de la facilidad administrativa señalada en el párrafo anterior, siendo así que la misma no fue concebida para ellos. Al objeto de evitar que existan incentivos para la erosión de la base gravable a través de operaciones con partes relacionadas por parte de dichas empresas se establece la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia para las referidas empresas de exploración y extracción de hidrocarburos con independencia del nivel de ingresos que obtengan.

1.12 Deducción de gastos por servicios de psicología y de nutrición

Se establece el carácter deducible para las personas físicas de los honorarios satisfechos por servicios profesionales en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.

1.13 Obtención de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios en actividades de outsourcing

Con vistas a fortalecer el control de las obligaciones de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales en situaciones de *outsourcing*, se establece la obligación para el contratante de obtener del subcontratista (que estará obligado a entregarle) copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo y de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas patronales al Instituto Mexicano de Seguridad Social.

2. Impuesto al Valor Agregado

2.1 Acreditamiento del IVA tratándose de gastos e inversiones en periodo preoperativos

Uno de los cambios más importantes en la reforma es una modificación negativa de las reglas del acreditamiento del IVA, misma que limitará en ciertos casos la posibilidad de recuperar el IVA a empresas antes de que comiencen a facturar.

La reforma aprobada; sin embargo, resultó menos negativa que la originalmente planteada por el Ejecutivo ya que contiene una opción inicialmente no contemplada.

Los principales cambios son los siguientes:

- En lo sucesivo, los contribuyentes podrán optar por acreditarse el IVA de gastos e inversiones correspondientes al periodo preoperativo en la declaración correspondiente al primer mes en el que el contribuyente realice actividades por las que se deba pagar el IVA o a las que se les aplique la tasa del 0%, o bien solicitar la devolución del impuesto que corresponda en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones (en la proporción que resulte tratándose de actividades mixtas).
- No obstante, en el segundo caso el interesado deberá presentar al Servicio de Administración Tributaria (“SAT”) información sobre los gastos e inversiones estimados y las actividades que realizará, así como los títulos de propiedad, contratos, licencias y demás información que acredite la realidad de las actividades.

- En ambos supuestos deberá realizarse un ajuste transcurrido un año desde que se iniciaron las actividades. En este sentido, se calculará la proporción correspondiente a los doce meses posteriores al inicio de actividades y se comparará con la proporción aplicada en su momento. En el caso de que exista una variación superior al 3% respecto de las proporciones estimadas inicialmente se deberá incrementar el impuesto acreditable o se deberá reintegrar el acreditamiento realizado en exceso, según sea el caso.
- Se define el periodo preoperativo como aquél en el que se realizan gastos e inversiones en forma previa al inicio de las actividades y se establece que dicho periodo será de 1 año, salvo que el contribuyente demuestre que en su caso ha de ser mayor.
- Cuando no se lleven a cabo las actividades gravadas transcurrido el periodo preoperativo deberá reintegrarse el IVA actualizado más recargos. Dadas sus características especiales, en el caso de la industria extractiva no deberá reintegrarse el IVA cuando no sea factible la extracción o cuando sea incosteable la misma.

En aras de la seguridad jurídica, se establece una disposición transitoria en virtud de la cual el acreditamiento en el periodo preoperativo correspondiente a gastos e inversiones realizados hasta el 31 de diciembre de 2016 se efectuará conforme a las disposiciones vigentes hasta dicha fecha.

Finalmente, para los contribuyentes que opten por el esquema simplificado de acreditamiento establecido en el artículo 5º-B de la Ley del IVA para el acreditamiento del IVA en los dos primeros años de actividad, en el caso de inversiones, se establece igualmente la necesidad de hacer un ajuste que considere la proporción de acreditamiento una vez transcurridos doce meses de actividades del contribuyente. Dicho ajuste se realizará de forma similar al correspondiente para el acreditamiento del impuesto correspondiente a los gastos e inversiones en periodo preoperativo antes descrito. Este ajuste deberá realizarse únicamente para inversiones que se efectúen a partir del 1 de enero de 2017.

2.2 Importación por el uso o goce de bienes tangibles cuya entrega material se efectúa en el extranjero

Se reforma el tercer párrafo del artículo 27 de la Ley del IVA para clarificar que en el caso de importaciones producidas por el uso o goce de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera realizado en el extranjero la base para el cálculo del Impuesto será el monto de las contraprestaciones pactadas.

Asimismo, se modifica la fracción IV del artículo 24 de la Ley del IVA y se precisa que no se pagará el Impuesto en estos supuestos cuando por los bienes entregados en el extranjero se hubiera pagado efectivamente el IVA por la introducción al país.

2.3 Momento en que se considera efectuada la importación de servicios cuando se aprovechan en territorio nacional

Se establece expresamente que en los supuestos de importación de servicios prestados por no residentes cuando se aprovechan en territorio nacional el impuesto se causa en el momento en el que se paguen las contraprestaciones, criterio que es congruente con el principio de base flujo que aplica en el IVA.

2.4 Exportación de servicios de TI

Como impulso para las empresas que prestan servicios basados en tecnologías de la información desde México, se prevé que tendrá el tratamiento de exportación sujeta a la tasa del 0% la prestación de determinados servicios relacionados con tecnologías de la información cuando sean aprovechados en el extranjero.

Lo anterior no resultará de aplicación cuando para la prestación de los servicios se empleen redes privadas virtuales o cuando los servicios se proporcionen, recaigan o apliquen en bienes ubicados en territorio nacional.

2.5 Obtención de la documentación acreditativa del pago del impuesto en actividades de outsourcing

Al objeto de reforzar el control de las obligaciones de los contribuyentes, se establece como requisito adicional para el acreditamiento del IVA trasladado en supuestos de *outsourcing* que el contratante obtenga del contratista la documentación acreditativa del pago del impuesto que le fue trasladado al contratante, así como de la información específica del impuesto trasladado que deberá proporcionar el SAT.

3. Código Fiscal de la Federación

3.1 Inscripción de representantes legales en el Registro Federal de Contribuyentes

Se establece la obligación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, obtención de firma electrónica avanzada y presentación de los avisos que señale el Reglamento del CFF para los representantes legales de personas morales, salvo los miembros de personas morales con fines no lucrativos.

Asimismo, se establece que los fedatarios públicos deberán también asentar la clave correspondiente a los representantes legales de personas morales en las escrituras en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asambleas.

3.2 Comprobantes fiscales digitales por Internet

A partir de 1 de mayo de 2017 se requerirá la aceptación de la persona a favor de quien se expiden los CFDI para su cancelación. El SAT determinará el procedimiento y las reglas aplicables que deberán tenerse en cuenta a los efectos de manifestar dicha aceptación.

3.3 Órganos certificadores

Con vistas a reducir costes administrativos y económicos de los proveedores de servicios necesarios para el cumplimiento de las obligaciones fiscales (e.g. proveedores encargados de la emisión de monederos electrónicos y vales de despensa o proveedores de certificación de CFDI) se establece la posibilidad de que el SAT autorice a personas morales para que actúen como órganos certificadores encargados de verificar y garantizar que los referidos proveedores cumplen con los requisitos y correspondientes.

3.4 Facultades de comprobación de las autoridades fiscales

Se reforma el artículo 42 del CFF estableciéndose que las facultades de comprobación de las autoridades fiscales también se podrán ejercer con el fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones en materia aduanera y determinándose en la fracción V del citado artículo un catálogo de las actuaciones que podrán llevarse a cabo por parte de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3.5 Revisiones electrónicas

Las revisiones electrónicas fueron incluidas en la reforma fiscal de 2014 como un medio adicional para que la autoridad pudiera ejercer las facultades de comprobación sobre los contribuyentes.

Como consecuencia de la resolución adoptada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis LXXIX/2016 ha sido necesario introducir determinadas modificaciones al citado procedimiento de comprobación.

En concreto, para garantizar el derecho de audiencia de los contribuyentes, se establece la obligación de las autoridades fiscales de emitir una resolución definitiva en la que se califiquen los hechos que determinan el incumplimiento de las obligaciones fiscales una vez se haya otorgado al contribuyente la oportunidad de probar y alegar lo que a su derecho convenga en el curso del procedimiento y siempre que el contribuyente no ejerza dicho derecho o no logre desvirtuar las irregularidades advertidas.

Se establece asimismo un plazo de 40 días con el que cuenta la autoridad para emitir su resolución, cuyo cómputo se iniciará a partir de los diferentes supuestos en los que fenezcan los plazos para presentar escritos de pruebas y alegatos por parte del contribuyente.

El procedimiento de revisión electrónica no podrá exceder de seis meses o de dos años tratándose en el supuesto de materia de comercio exterior.

Finalmente, se establece que los acuerdos conclusivos suspenden (i) los plazos establecidos para las revisiones electrónicas, desde que el contribuyente presente ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la correspondiente solicitud y hasta que se notifique a la autoridad revisora la conclusión del procedimiento, y (ii) los plazos de caducidad de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

4. Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos

Se excluye de gravamen los supuestos de enajenación o importación definitiva de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

Síguenos:



www.garrigues.com

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.

© Garrigues, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues.

Corporativo Reforma Diana - Paseo de la Reforma, 412 - Piso 24 - Col. Juárez - 06600 Ciudad de México (México) - T +52 55 1102 3570