

Durante el mes de noviembre de 2016, se publicaron en el Diario Oficial de la Federación diversas reformas en materia fiscal derivadas del paquete económico presentado por el Ejecutivo Federal el pasado 8 de septiembre ante el Congreso de la Unión¹. Las iniciativas correspondientes fueron aprobadas por la Cámara de Senadores y turnadas al Ejecutivo Federal con algunas modificaciones el pasado 26 de octubre de 2016. La reforma fiscal objeto del presente entrará en vigor a partir del 1° de enero de 2017.

Tales reformas abarcan principalmente algunos estímulos o beneficios fiscales, y son bienvenidas en un entorno económico de necesidad de fomento a la inversión y al ahorro interno, entre las cuales destacan: (i) estímulo a contribuyentes que realicen aportaciones para proyectos de formación de atletas de alto rendimiento; (ii) estímulo para inversión en estaciones de recarga de vehículos eléctricos; y (iii) estímulo para gastos en investigación y desarrollo de tecnología. Resulta plausible que en el caso de los gastos en investigación y desarrollo de tecnología se busque regresar a la Ley del ISR el estímulo que otrora existiera en nuestra legislación.

Resalta también un esfuerzo de simplificación administrativa para pequeñas empresas, para facilitar el cálculo de sus impuestos sin necesidad de mantener una estructura administrativa pesada, otorgando un tratamiento de flujo de efectivo en lugar de devengado, sin duda muy beneficioso para las empresas que tengan ingresos acumulables de hasta 5 millones de pesos al año.

De igual forma, destaca el incremento a la tasa de retención de ISR que las instituciones del sistema financiero aplican sobre el capital invertido y sobre el que se pagan intereses, para adecuarla a la mezcla realmente observada de inversión en títulos de deuda privada y pública.

Paralelamente se encuentran disposiciones que consideramos afectarán de forma significativa la inversión en proyectos nuevos (construcción, infraestructura, sector energético, entre otros). Específicamente, llama la atención la incorporación a la Ley del IVA la opción para acreditar o solicitar en devolución el IVA correspondiente a periodos preoperativos sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos. Consideramos que esta es de las reformas más importantes y de más impacto para un gran número de contribuyentes por el efecto en flujo de efectivo y costo del capital necesario para “invertir” en IVA durante los periodos preoperativos.

Finalmente, se realizan algunos ajustes en materia de revisiones electrónicas para adecuar las normas a las recientes sentencias de la SCJN y se realizan ajustes también en algunas disposiciones relacionadas con las actividades que regula la LISH, como reacción a las necesidades que los contribuyentes han manifestado en el último año al aplicar en la práctica las normas a proyectos energéticos.

En este documento analizaremos los aspectos que consideramos de mayor relevancia del paquete de reformas para nuestros clientes y amigos, mismas que han sido aprobadas como conclusión del proceso legislativo.

¹ Al 30 de noviembre de 2016 aún no se han publicado en el Diario Oficial de la Federación las modificaciones previstas a la LISH, aunque su contenido definitivo ha sido ya aprobado por el debido proceso legislativo.

Impuesto sobre la renta

Obligaciones a la subcontratación laboral

Se impone una nueva obligación a las personas morales que lleven a cabo la deducción de pagos por subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo (*outsourcing*), mediante la cual dichas personas contratantes deberán obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y pago de las cuotas obrero patronales al IMSS.

Deducción de automóviles eléctricos

Se aumenta el límite deducible a los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles eléctricos de \$200.00 diarios a \$285.00 diarios, así como el límite deducible a las inversiones en automóviles eléctricos de \$175,000.00 a \$250,000.00.

Deducciones personales

Se incluyen dentro de las deducciones personales de personas físicas los pagos por servicios en materia de psicología y nutrición prestados por personas con título profesional legalmente expedido y registrado por las autoridades educativas competentes.

Estímulo a los equipos de alimentación para vehículos eléctricos

Con el objeto de promover la industria de vehículos verdes y ante la carencia de infraestructura para esta industria en el país, se otorga un estímulo fiscal equivalente a un crédito fiscal del 30% del monto de las inversiones en equipos de alimentación para vehículos eléctricos que los contribuyentes realicen siempre que se encuentren conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos, aplicable contra el ISR que tengan a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se determine el crédito o en los 10 ejercicios fiscales siguientes, hasta que se agote.

Este estímulo no será acumulable para efectos del ISR.

Estímulo para micro empresas

Se establece un estímulo fiscal para micro empresas (ingresos acumulables no superiores a \$5 millones de pesos anuales), cuyos accionistas sean únicamente personas físicas, con el fin de reducir su carga administrativa y facilitar el pago de sus impuestos, consistente en tributar sobre una base de efectivo (contrario al régimen general en el cual se tributa sobre una base de devengo) sujeto al cumplimiento de diversos requisitos.

Adicionalmente, se les otorgarían diversas facilidades dentro de las cuales se encuentran, entre otras:

- Deducción de adquisición de inventarios, en sustitución a la deducción de costo de lo vendido.
- Deducción de inversiones como gastos, en lugar de a través de depreciación.
- Eliminación de la obligación de determinar el ajuste anual por inflación.
- Determinación de pagos provisionales con base en utilidad fiscal obtenida, y no con base en un coeficiente de utilidad.

Estímulo a la investigación y desarrollo de tecnología

Se reintroduce el crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación y desarrollo de tecnología contra el ISR causado en el ejercicio en el que se determine dicho crédito, o en los 10 ejercicios fiscales siguientes, hasta que se agote.

El estímulo a distribuir estará limitado a \$1,500 millones de pesos por ejercicio fiscal, sin que exceda de \$50 millones de pesos por contribuyente, y el comité autorizado para estos efectos publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio fiscal los proyectos y montos autorizados durante el ejercicio fiscal anterior, así como los contribuyentes autorizados.

Los contribuyentes que se vean beneficiados con este estímulo estarán obligados a presentar una declaración informativa durante el mes de febrero de cada año, detallando los montos e inversiones realizados en relación con el proyecto de que se trate.

Este estímulo no será acumulable para efectos del ISR. Asimismo, este estímulo no se podrá aplicar conjuntamente con otros estímulos o beneficios fiscales.

Estímulo al deporte de alto rendimiento

Con el objeto de fomentar el deporte de alto rendimiento a nivel nacional, se otorga un crédito fiscal contra el ISR a cargo, el cual no podrá exceder del 10% del ISR causado en el ejercicio por las aportaciones que realicen los contribuyentes a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento.

El estímulo a distribuir estará limitado a \$500 millones de pesos por ejercicio fiscal, sin que exceda de \$20 millones de pesos por contribuyente, y el comité autorizado para estos efectos publicará a más tardar el último día de febrero de cada ejercicio fiscal los contribuyentes beneficiados, los montos autorizados, así como los proyectos de inversión y los programas correspondientes.

Los contribuyentes que se vean beneficiados con este estímulo estarán obligados a presentar una declaración informativa durante el mes de febrero de cada año, detallando los montos e inversiones realizados en relación con el proyecto de que se trate.

Este estímulo no será acumulable para efectos del ISR. Asimismo, este estímulo no se podrá aplicar conjuntamente con otros estímulos o beneficios fiscales.

Otras consideraciones

Adicionalmente se establecen las siguientes modificaciones:

- Se establece que los apoyos económicos o monetarios que reciban las personas morales y las personas físicas a través de programas presupuestarios gubernamentales no se consideren como ingresos acumulables para efectos del ISR.
- Se establece que las aportaciones realizadas por personas físicas a los planes personales de retiro contratados en forma colectiva (a través de asociaciones gremiales o de profesionistas) sean deducibles para efectos del ISR, en las mismas condiciones que las aportaciones realizadas a los planes personales de retiro contratados de manera directa o a través del empleador.

- Se establece una nueva opción para los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal (RIF) para efectuar pagos provisionales bimestrales aplicando, al ingreso acumulable del periodo de que se trate, el coeficiente de utilidad en términos del artículo 14 de la Ley del ISR.
- Se incluyen diversos requisitos y condiciones aplicables a las donatarias autorizadas, a efecto de (i) garantizar la transparencia en la utilización de recursos, (ii) regular la distribución de remanentes en caso de liquidación, cambio de residencia fiscal o revocación de su autorización, (iii) clasificar a las donatarias autorizadas de acuerdo con el nivel de cumplimiento de requisitos, de rendición de cuentas y de una evaluación de impacto social, y (iv) no incluir las cuotas de recuperación dentro de los ingresos provenientes de actividades distintas al objeto social por el que fueron autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del límite del 10%, entre otros.

Asimismo, se establecen nuevas sanciones a donatarias autorizadas en caso de que dichas entidades no cumplan con sus obligaciones fiscales.

- Se establece la obligación a dependencias públicas de expedir CFDIs por las contribuciones, productos y aprovechamientos que cobren, y por los apoyos y estímulos que otorguen. Las dependencias públicas contarán con 4 meses a partir de la entrada en vigor de esta disposición para cumplir cabalmente con la misma.
- Con respecto a resoluciones a consultas en materia de precios de transferencia, se incrementa el pago de derechos por el estudio y trámite de cada solicitud de resolución de \$12,633.43 a \$216,308.51. Adicionalmente, el monto a pagar por cada revisión del informe anual sobre la aplicación de las resoluciones relativas a precios de transferencia incrementaría de \$2,526.55 a \$43,261.70.
- Se extiende el alcance del estímulo fiscal contenido en el artículo 190 de la Ley del ISR, para que el crédito fiscal sea aplicable no sólo a proyectos de producción teatral nacional, sino también a proyectos de inversión en artes visuales, danza, música, entre otros. Asimismo, el monto total del estímulo a distribuir entre los aspirantes aumentaría de \$50 millones a \$150 millones.

Impuesto al valor agregado

Requisito adicional para acreditamiento de IVA derivado de actividades de subcontratación laboral

En adición a los requisitos aplicables para el acreditamiento de IVA de conformidad con la ley vigente, se establece que, en actividades de subcontratación laboral en los términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deba contar con copia simple de la declaración correspondiente del contratista y del acuse de recibo del pago del impuesto que éste le trasladó, así como de la información reportada al SAT. De esta manera, en lugar de que las autoridades fiscales verifiquen que el impuesto que se pretende acreditar se haya pagado efectivamente por el prestador del servicio, se traslada la carga administrativa al contratante de dichos servicios.

Asimismo, se establece que el contratista deba presentar, en adición a la información que actualmente se presenta por los contribuyentes, información al SAT mensualmente en la que desglose el IVA que trasladó a sus clientes y aquél que pagó en la declaración mensual respectiva.

Acreditamiento en el periodo preoperativo

Se establece que, cuando el contribuyente realice inversiones o gastos en periodos preoperativos, pueda acreditar el IVA trasladado y el pagado en la importación que corresponda a las actividades por las que se deba pagar el IVA o a las que les aplique la tasa de 0%, eligiendo cualquiera de las siguientes opciones:

- a) Acreditar el IVA en la declaración correspondiente al primer mes en el que comience la realización de actividades gravadas. Para estos efectos, el contribuyente podrá actualizar las cantidades del impuesto que proceda acreditar en cada uno de los meses durante el periodo preoperativo, por el periodo comprendido desde el mes en el que se le trasladó el IVA o pagó el IVA en la importación hasta el mes en el que presente la declaración.
- b) Solicitar la devolución del IVA en el mes siguiente a aquél en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimación de la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del IVA o a las que les aplique la tasa de 0%, respecto del total de actividades a realizar. Cabe señalar que bajo esta opción el contribuyente no podría compensar dicho IVA contra otros impuestos federales sino únicamente solicitar su devolución.

El contribuyente deberá calcular en el doceavo mes (a partir del mes posterior a cuando que inició actividades) la proporción en la que el valor de las actividades por las que se pagó IVA o a las que se aplicó la tasa de 0%, represente en el valor total de las actividades mencionadas que haya realizado en los doce meses anteriores a dicho mes, y compararla contra la proporción aplicada para acreditar el impuesto que le fue trasladado o el pagado en la importación en los gastos e inversiones realizados en el periodo preoperativo. Si hay una variación mayor al 3%, el acreditamiento deberá ser ajustado.

El periodo preoperativo tendrá una duración máxima de un año a partir de la presentación de la primera solicitud de devolución IVA, salvo que se acredite que dicho periodo durará más de conformidad con el prospecto o proyecto de inversión. Asimismo, en caso de que no se inicien las actividades una vez transcurrido el periodo preoperativo, se deberá reintegrar el monto actualizado de las devoluciones obtenidas más los recargos correspondientes. Lo anterior no será aplicable a la industria extractiva cuando la extracción de los recursos asociados a los yacimientos no sea factible por causas ajenas a la empresa, o cuando dicha extracción no sea costeable por circunstancias económicas no imputables a la empresa.

Asimismo, se incluye un ajuste al acreditamiento del IVA trasladado en las inversiones realizadas en el año de inicio de actividades y en el siguiente, cuando se opte por el mecanismo establecido en el artículo 5-B de la Ley del IVA.

Se establece un régimen transitorio para gastos e inversiones realizados hasta el 31 de diciembre de 2016, de manera que éstos se puedan acreditar de conformidad con las disposiciones vigentes hasta dicha fecha.

Exportación de servicios de tecnologías de la información

Se otorga el tratamiento de exportación sujeto a la tasa del 0% a la prestación de servicios de tecnologías de la información, consistentes en:

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

Lo anterior, a efecto de garantizar la competitividad de los prestadores mexicanos de servicios de tecnologías de la información respecto de los prestadores extranjeros de dichos servicios, en el entendido de que para gozar de este beneficio, se deberán satisfacer diversos requisitos señalados en la Ley del IVA, como la utilización en su totalidad de infraestructura tecnológica, recursos humanos y materiales, ubicados en territorio nacional, entre otros.

La tasa del 0% no aplicará a servicios proporcionados a través de redes privadas virtuales.

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

Se reforma la Ley del IVA para establecer que la base para el cálculo del IVA por la importación del uso o goce temporal de bienes tangibles en territorio nacional, cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, equivaldrá al monto de las contraprestaciones pactadas.

Momento de causación del IVA en importación de servicios prestados por no residentes en México que se aprovechan en el territorio nacional

A efecto de salvaguardar la congruencia con el principio de base flujo que rige al IVA, se reforma la Ley del IVA para establecer expresamente que el impuesto se causa en el momento en el que se paguen efectivamente las contraprestaciones.

Hidrocarburos

Acumulación de contraprestaciones en especie para efectos del ISR en contratos de licencia y de producción compartida

Se incorpora a la Ley del ISR una disposición que señale que las contraprestaciones en especie a favor del contratista derivadas de contratos de licencia y de producción compartida no se considerarán como ingresos acumulables para efectos del ISR al momento de su obtención, sino hasta que se lleve a cabo la enajenación de las mismas a terceros, siempre que no se considere como costo de lo vendido deducible el valor de las contraprestaciones en especie cuando éstas se enajenen o transfieran.

Deducción de infraestructura de hidrocarburos

Con el objeto de adecuar la Ley del ISR a los cambios regulatorios en materia energética, se aclara que la tasa máxima de depreciación anual aplicable a inversiones en 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, sea del 10%.

Documentación en materia de precios de transferencia

Se establece que la obligación de obtener y conservar la documentación comprobatoria en materia de precios de transferencia será aplicable para los asignatarios y contratistas a que se refiere la LISH, con independencia del nivel de ingresos que obtengan; es decir, la excepción para no contar con esta documentación aplicable a contribuyentes cuyos ingresos acumulables por actividades empresariales para efectos del ISR no hayan excedido de \$13 millones de pesos no será aplicable a los asignatarios y contratistas mencionados.

Emisión de comprobantes fiscales de gastos en consorcios

Con el objeto de facilitar la emisión de comprobantes fiscales a empresas que se agrupen en un consorcio, se realizan los siguientes cambios a la LISH:

- a) En el contrato de operación conjunta se deberán establecer los mecanismos mediante los cuales la participación de cada integrante del consorcio pudiera variar durante la vigencia del mismo.
- b) El operador deberá expedir los comprobantes fiscales que amparen los gastos realizados en cada periodo que efectivamente haya cubierto cada integrante del consorcio.
- c) El operador sólo podrá deducir la parte proporcional del importe total amparado en los comprobantes que le sean expedidos, que corresponda a los gastos que efectivamente haya cubierto en cada periodo.

Código Fiscal de la Federación

Inscripción en el RFC de representantes legales de personas morales

Se establece la obligación de inscribir en el RFC a los representantes legales de personas morales, tal y como sucede actualmente con sus accionistas. Lo anterior, con el objeto de contar con la clave correspondiente y tener certeza de su identidad.

Cancelación de comprobantes fiscales

Con la finalidad de generar certeza a los receptores de CFDIs, se establecen reglas para la cancelación de comprobantes fiscales de manera que el emisor requiera autorización del receptor de dicho comprobante para poder efectuar la cancelación. Lo anterior se llevará a cabo conforme al procedimiento que determine el SAT mediante reglas de carácter general. Esta disposición entrará en vigor el 1 de mayo de 2017.

Revisiones electrónicas

Derivado del pronunciamiento de la SCJN con respecto a la constitucionalidad de las pre-liquidaciones en revisiones electrónicas, se establece la obligación para la autoridad fiscal de emitir una resolución definitiva en la que califiquen los hechos u omisiones, otorgando al contribuyente el derecho de audiencia incluso cuando el contribuyente no aporte información para desvirtuar los hechos u omisiones advertidos.

Adicionalmente, se incluyen los supuestos específicos para que expire el plazo con el que cuenta la autoridad fiscal para emitir una resolución definitiva, a partir de que el contribuyente auditado aporte las pruebas correspondientes.

Asimismo, se aclara que la notificación de la citada resolución definitiva no podrá exceder de seis meses (o dos años en materia de comercio exterior) a partir de que la autoridad fiscal notifique la pre-liquidación.

Finalmente, se establece que la suspensión de plazos prevista en acuerdos conclusivos para visitas domiciliarias o revisiones de gabinete, sea también aplicable a revisiones electrónicas.

Otras consideraciones

Adicionalmente se incluyen las siguientes modificaciones:

- Se establecen reglas para el uso generalizado de la firma electrónica para cualquier tipo de actos jurídicos, incluso entre particulares.
- De igual manera, se establecen las reglas para el uso generalizado del buzón tributario para que tanto el gobierno como el sector privado tengan la posibilidad de depositar en dicho buzón información o documentación de interés para el contribuyente, sin que dicha información pueda utilizarse con fines fiscales.
- Con el objeto de aclarar el alcance de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, se reforma el CFF para identificar de forma más clara el fundamento en que la autoridad se sustenta, delimitando sus facultades de revisión a los aspectos específicos de que se trate.
- Se establece que los contribuyentes obligados a presentar la DISIF presenten dicha información como parte de su declaración anual del ejercicio. La citada declaración informativa correspondiente al ejercicio

fiscal de 2016 deberá presentarse conforme a las disposiciones vigentes, y no como parte de la declaración anual de dicho ejercicio.

- En relación con las modificaciones incluidas en materia del acreditamiento del IVA en periodos preoperativos, se extiende el plazo para las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en materia de acreditamiento o devolución de IVA correspondiente a periodos preoperativos, para que el mismo concluya dentro de los 5 años contados a partir del mes en el cual el contribuyente deba realizar el ajuste previsto en el artículo 5, fracción VI de la Ley del IVA.

Ley de Ingresos de la Federación

Estímulos fiscales

Se mantienen los estímulos fiscales existentes durante 2016, los cuales son: (i) el acreditamiento de los pagos por uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50% para contribuyentes que se dediquen al transporte terrestre; (ii) el acreditamiento de combustibles fósiles utilizados en los procesos productivos de los contribuyentes para la elaboración de bienes y que no se destinen a la combustión; (iii) el acreditamiento del derecho especial sobre minería a que se refiere el artículo 268 de la LFD; (iv) la disminución del monto de PTU pagado de la utilidad fiscal; (v) la deducción adicional por un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido que hubiera correspondido a bienes donados para la subsistencia humana donados a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles; (vi) la deducción de un monto adicional equivalente al 25% del salario pagado a personas discapacitadas, para aquellos contribuyentes que empleen a personas que padezcan de cierta discapacidad; (vii) la aplicación del crédito fiscal autorizado por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica contra los pagos provisionales del ISR, y (viii) el acreditamiento de ISR e IVA por parte de las personas físicas que presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes, siempre y cuando dichas personas emitan un CFDI que señale expresamente el monto del impuesto que les fue retenido. En este caso, las personas morales obligadas a efectuar la retención no estarán obligadas a proporcionar la constancia de retención.

Por otro lado, se amplía el alcance del estímulo fiscal que tienen los contribuyentes que adquieren diésel, consistente en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS que les hubieran trasladado por su adquisición, para incluir también el IEPS pagado por la adquisición de biodiésel y sus mezclas.

Tasa de retención por intereses pagados por sistema financiero

Se aumenta, del 0.50% anual al 0.58% anual, la tasa de retención sobre intereses que las instituciones que componen el sistema financiero deben aplicar sobre el principal invertido a efecto de adecuarla a las condiciones del mercado de inversión en instrumentos públicos y privados.

* * * *

Quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración o duda en relación con la información contenida en el presente.

Mijares, Angoitia, Cortés y Fuentes, S.C.

fiscal@macf.com.mx

GLOSARIO DE TÉRMINOS Y DEFINICIONES

CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
DISIF	Declaración Informativa sobre la Situación Fiscal
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LFD	Ley Federal de Derechos
LISH	Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación