

REFORMAS A

REGLAMENTOS 2006

ASPECTOS RELEVANTES

• Año 4 • Número 2 • Diciembre 2006

OSY

| Ortiz, Sosa, Ysusi y Cía., S.C.®
asesores fiscales

Antes de concluir su sexenio, el Presidente Fox emitió las Reformas al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los nuevos Reglamentos de las Leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que entraron en vigor el pasado 5 de diciembre.

Con motivo de dichas reformas, se incorporan diversas disposiciones reguladas a través de ordenamientos de carácter temporal, como son decretos y las reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, otorgando una certeza razonada respecto de su temporalidad.

En un intento por reconocer ciertos criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se modificaron y derogaron diversas disposiciones reglamentarias; desafortunadamente, en algunos casos estas reformas carecen de precisión en su aplicación, dejando en un estado de incertidumbre jurídica al contribuyente, sin que se cumpla plenamente con el objetivo pretendido por el Ejecutivo Federal.

En el impuesto sobre la renta, destacan las modificaciones y precisiones efectuadas en materia de deducción del costo de lo vendido y del tratamiento aplicable a las reservas y fondos de pensiones privados.

Con la publicación del nuevo reglamento del impuesto al valor agregado, se elimina la posibilidad de solicitar la devolución de los saldos a favor de este impuesto, mediante declaratoria efectuada por contador público registrado. Consideramos que esta reforma obedece a que las autoridades fiscales han manifestado su disposición a devolver de manera automática los saldos a favor de este impuesto, utilizando la plataforma tecnológica del Servicio de Administración Tributaria.

Se establece que con la entrada en vigor de los nuevos reglamentos de las Leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, se dejan sin efectos las disposiciones de carácter administrativo que se opongan a los mismos, por lo que recomendamos revisar la situación particular de cada empresa a fin de identificar las posibles implicaciones que esto genere.

Recomendamos analizar la vigencia de las normas que pudieran resultar aplicables al amparo de estos reglamentos y las que, en condiciones similares, pudieran aún estar contenidas en decretos expedidos con anterioridad por el Ejecutivo Federal, con objeto de definir sus alcances y consecuencias.

En este análisis de los aspectos relevantes de las reformas a los reglamentos, comentamos los cambios más importantes y de aplicación general, utilizando sólo algunos conceptos técnicos, para lograr un mejor entendimiento de los cambios fiscales para el ejecutivo no especializado en materia tributaria.

ÍNDICE

	Página
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
Deducción de Inversiones.....	1
Establecimiento Permanente de Maquiladoras.....	1
Tipo de Cambio para Centros Cambiarios	1
Disminución de Pagos Provisionales	1
Depósitos en Garantía	2
Costo Fiscal de Acciones en Escisión.....	2
Planes de Pensiones y Jubilaciones	2
Administradores de los planes.....	2
Aportaciones.....	3
Determinación de la reserva.....	3
Contribución obligatoria de los trabajadores.....	4
Portabilidad	4
Deducción de aportaciones por trabajadores	4
Previsión Social	5
Promedio aritmético.....	5
Excedente de los límites	5
Deducción de Inversiones.....	6
Costo de lo Vendido.....	6
Costeo absorbente sobre costos históricos	6
Costeo absorbente sobre costos predeterminados	6
Costeo directo	7
Método detallista	7
Informe ante la Asamblea de Accionistas	8
Personas Físicas.....	8
Ingresos por primas de antigüedad	8
Venta de casa habitación	8
Subsidio para asimilables a salarios.....	8

	Página
Plan de acciones para empleados.....	9
Pago único por jubilación	10
Intereses de aportaciones voluntarias	10
Aviso de la declaración anual	10
Costo de construcciones	11
Intereses por sociedades de inversión	11
Dividendos por sociedades de inversión	11
Cálculo de intereses reales	12
Créditos hipotecarios.....	12
Aportaciones voluntarias al SAR.....	12
Retiro de aportaciones voluntarias	13
Declaración anual con saldo a favor.....	14
Gastos médicos y hospitalarios	14
Residentes en el Extranjero.....	14
Reestructuraciones corporativas	14
Regímenes Fiscales Preferentes	15
Inversión indirecta	15
Ingresos y disminución de pérdidas	15
Participación directa promedio	16
Estímulos Fiscales	16
Deducción inmediata.....	16
Deducción de terrenos por inmobiliarias	16
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR	
AGREGADO.....	17
Definiciones aplicables.....	17
Retención del impuesto.....	17
Ajuste al acreditamiento sobre inversiones	17
Escritura pública por adjudicaciones	18
Devoluciones, descuentos o bonificaciones	18

	Página
Declaratoria de contador público	18
Bebidas distintas a la leche	18
Reporto y compraventa de valores	19
Enajenación de Bienes	19
Faltante de bienes en inventarios	19
Enajenación de casa habitación	19
Enajenación en territorio nacional	20
Prestación de Servicios.....	20
Cargos interlineales.....	20
Inmuebles en condominio.....	20
Operaciones de financiamiento	20
Premios de reporto	21
Importación de Bienes y Servicios	21
Importación de bienes	21
Cuotas compensatorias	21
Importación de bienes tangibles	21
Cuentas aduaneras	21
Exportación de Bienes y Servicios	22
Transporte internacional.....	22
Transportación aérea internacional.....	22
Exportación de bienes	22
Servicios distintos a los independientes	23
Servicios personales independientes	23
Servicios de publicidad.....	23
Servicios de filmación o grabación	24
Servicios de hotelería y conexos	24
Agencias de viajes.....	25
Obligaciones de los Contribuyentes.....	25

	Página
REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	26
Disposiciones generales	26
Enajenación.....	26
Obligaciones de los contribuyentes.....	26

* * * * *

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Deducción de Inversiones

Se incorpora el concepto de automóvil para señalar que se entiende como tal, al vehículo terrestre para el transporte de hasta diez pasajeros, incluido el conductor. Asimismo, se establece que las motocicletas no se incluyen dentro de este concepto.

Establecimiento Permanente de Maquiladoras

En relación con los residentes en el extranjero que contratan servicios de maquila con residentes en nuestro país, se aclara que los primeros no constituirán establecimiento permanente en México únicamente por lo que respecta a los contratos de maquila que celebren con maquiladoras residentes en territorio nacional, cumpliendo ciertos requisitos.

Se adicionó el requisito relativo a que los tratados fiscales y acuerdos de procedimiento mutuo que nuestro país tenga celebrados con el país donde resida el extranjero, señalen que por las actividades de maquila, los extranjeros no constituyen establecimiento permanente en México.

Consideramos que en esta disposición existen vicios de constitucionalidad, toda vez que a través del reglamento, se establecen requisitos que rebasan la esfera normativa de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Tipo de Cambio para Centros Cambiarios

A partir de la entrada en vigor de la presente reforma, los centros cambiarios también podrán utilizar el tipo de cambio promedio de sus operaciones del día, para determinar las pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de la moneda extranjera.

Disminución de Pagos Provisionales

Acertadamente, se incorpora el plazo para presentar la solicitud de autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales correspondientes al segundo semestre del ejercicio de que se trate, indicando que dicha solicitud se presentará a la autoridad fiscal un mes antes de la fecha en que se deba efectuar el entero del pago provisional que se solicite disminuir.

Cuando se pretenda disminuir varios pagos provisionales, la solicitud se presentará un mes antes de la fecha en la que se deba enterar el primero de ellos.

Antes de la entrada en vigor de esta reforma, la solicitud de autorización en comento se debía presentar a más tardar el día 15 del primer mes del periodo por el que se disminuyeran los pagos.

Depósitos en Garantía

Se incorpora el criterio normativo del Servicio de Administración Tributaria que establece que no se consideran ingresos acumulables los depósitos recibidos por el arrendador, cuando tengan como finalidad exclusiva el cumplimiento de las obligaciones pactadas en el contrato, siempre que sean devueltos al finalizar el mismo.

Se precisa que cuando los depósitos se apliquen al cumplimiento de cualquier obligación derivada del contrato de arrendamiento, el monto será considerado como ingreso acumulable para el arrendador, en el mes en que se aplique.

Costo Fiscal de Acciones en Escisión

Se incorpora una mecánica que pretende que en el caso de escisión de sociedades, el costo promedio por acción se distribuya entre las acciones de las sociedades escidente y escindidas, en la misma proporción en que se divida el capital contable del estado de posición financiera aprobado por la asamblea de accionistas para estos efectos.

No obstante, la Ley del Impuesto sobre la Renta prevé una mecánica específica que contempla todos los elementos necesarios para determinar el costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por sociedades escindidas.

Por ello, consideramos que en esta disposición existen vicios de constitucionalidad, toda vez que se establece una mecánica distinta de la señalada en la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por ende, se está rebasando la esfera normativa de la ley en comento.

Planes de Pensiones y Jubilaciones

Como resultado del creciente desarrollo de los planes de pensiones y jubilaciones privados y sus diferentes formas de implementación, durante el ejercicio de 2006 se emitieron diversas reglas en la Resolución Miscelánea Fiscal, para regular el tratamiento fiscal de estos nuevos esquemas.

Destacan las reformas realizadas al reglamento de la ley, respecto del sistema de aportaciones por parte de los patrones, así como los efectos que produce la participación de los empleados en los planes de pensiones y jubilaciones privados, otorgándoles beneficios a quienes destinen recursos para el ahorro a largo plazo.

Administradores de los planes

Se incorporan como administradoras autorizadas para operar estos planes, además de las entidades establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, las Operadoras de Sociedades de Inversión, Sociedades Distribuidoras Integrales de Acciones de Sociedades de Inversión y a las Administradoras de Fondos para el Retiro.

Aportaciones

Como consecuencia de las modificaciones relacionadas con el tratamiento fiscal que resulta aplicable a los fondos de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad, se incorporan algunas disposiciones establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Dentro de las referencias que se contenían en las disposiciones del reglamento, en la mayoría de los casos se eliminaron las relativas a los fondos de primas de antigüedad.

Tratándose de los fondos de pensiones y jubilaciones, se modifica el límite establecido en la Resolución Miscelánea Fiscal para determinar las aportaciones deducibles, estableciendo que la suma de las aportaciones patronales y las aportaciones que realicen los propios trabajadores, no podrá exceder del 12.5% de su salario anual.

Asimismo, se señala que para determinar el citado salario no deberán incluirse las prestaciones exentas ni los ingresos que la ley de la materia asimila a salarios.

Hasta antes de la entrada en vigor de esta reforma, la Resolución Miscelánea Fiscal señalaba que las aportaciones patronales que se efectuaran en favor de cada trabajador, no podían exceder del 12.5% del salario declarado para los efectos del impuesto sobre la renta; es decir, para determinar las aportaciones deducibles sólo se debían considerar las aportaciones patronales, y para determinar el límite no se excluían del salario declarado, las prestaciones exentas y los ingresos asimilables a salarios.

Consideramos que esta modificación resulta una violación de las garantías constitucionales de los contribuyentes, toda vez que se trata de una limitante establecida en una disposición reglamentaria, que excede lo dispuesto por la propia Ley del Impuesto sobre la Renta.

Determinación de la reserva

A partir de la entrada en vigor de la reforma, se modifican los límites para la deducción de las aportaciones a los fondos de pensiones y jubilaciones; en específico, se establece que las aportaciones por concepto de servicios ya prestados, no podrán exceder del 10% anual del valor del pasivo que por este concepto se tenga en cada ejercicio.

Anteriormente, se establecía que las aportaciones por concepto de servicios ya prestados no debían exceder del 10% del valor del pasivo correspondiente a la fecha de establecimiento del plan, más ciertos intereses.

Contribución obligatoria de los trabajadores

Hasta la entrada en vigor de la reforma al Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establecía como requisito para la deducción de las aportaciones del patrón, cuando los planes contemplaran que los trabajadores contribuyeran al financiamiento de su jubilación, que éstos lo hicieran en un por ciento obligatorio o igual para cada uno de ellos.

Se elimina este requisito, por lo que a partir de la entrada en vigor de la reforma, los trabajadores podrán aportar opcionalmente cantidades adicionales para el financiamiento de su jubilación, sin afectar la deducción de las aportaciones del patrón.

Portabilidad

Se incorpora la disposición contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal que establece la posibilidad de transferir las aportaciones realizadas por los patrones y sus rendimientos, sin considerar que se dispone de los recursos del plan para otros fines, evitando con esto que el patrón tenga la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por dichas transferencias.

Estas transferencias podrán realizarse cuando el trabajador termine su relación laboral antes de que se encuentre en alguno de los supuestos de jubilación o pensión establecidos en el plan de que se trate.

Se establece como obligación que dichas transferencias deben realizarse al plan de pensiones o jubilaciones de la empresa a la que el trabajador vaya a prestar sus servicios. En caso de que el nuevo empleador no cuente con este tipo de planes, dichos recursos podrán ser transferidos a la subcuenta de aportaciones complementarias que el Sistema de Ahorro para el Retiro tenga registrada a nombre del trabajador.

Se adiciona la posibilidad de que en lugar de transferir dichos recursos a la subcuenta de aportaciones complementarias antes citada, se depositen en las cuentas de algún plan personal de retiro que el trabajador tenga contratado.

Deducción de aportaciones por trabajadores

Los trabajadores tendrán la posibilidad de considerar sus aportaciones a los planes de pensiones y jubilaciones de personal, creados por los patrones de conformidad con lo señalado en la ley, como hechas a cuentas de planes personales de retiro y, por consiguiente, deducirlas de los ingresos que obtengan en el ejercicio para la determinación de su impuesto anual, con las limitantes y requisitos señalados para dichas aportaciones.

Al respecto, deberá cumplirse con los requisitos de permanencia que señale el reglamento, además de que la suma de las aportaciones realizadas por el trabajador y el patrón, no exceda del 12.5% del salario anual del trabajador.

El reglamento no establece requisito alguno de permanencia para el caso de este tipo de aportaciones; sin embargo, consideramos que los requisitos que deberán cumplirse son los contenidos en la ley respecto de estos planes, los cuales consisten en retirar los recursos cuando el titular llegue a la edad de 65 años, o en los casos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo personal remunerado.

Acorde con el tratamiento aplicable a las aportaciones realizadas a estos planes, si el trabajador dispone de los recursos para fines diversos de la jubilación o pensión, tanto las aportaciones como sus rendimientos se considerarán ingresos acumulables y estarán sujetos al pago del impuesto sobre la renta correspondiente.

Previsión Social

Promedio aritmético

Acertadamente, se adiciona al reglamento el procedimiento para determinar el promedio aritmético de las erogaciones deducibles correspondientes a los trabajadores sindicalizados, el cual se determinará dividiendo el total de las prestaciones cubiertas a todos los trabajadores sindicalizados, durante el ejercicio inmediato anterior, entre el número de dichos trabajadores correspondiente al mismo ejercicio.

Recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró inconstitucional el esquema de aplicación del promedio aritmético previsto por la ley como limitante para la deducción de las prestaciones de previsión social, al considerarlo violatorio de las garantías de equidad y proporcionalidad.

Excedente de los límites

Se establece que cuando los gastos por concepto de previsión social superen los límites establecidos por la Ley del Impuesto sobre la Renta, el excedente sólo será deducible cuando, entre otros requisitos, el patrón absorba por cuenta del trabajador el impuesto correspondiente al citado excedente.

Lo anterior pretende eliminar el efecto fiscal que se pudiera derivar para los trabajadores, en los casos en que dichos excedentes se encuentren sujetos al pago del impuesto.

Sin embargo, esta modificación no precisa cuál es el impuesto que debe absorber el patrón, puesto que existen casos en los que si bien se excede el límite de deducción de los gastos de previsión social, el trabajador no está obligado al pago del impuesto, al continuar exento su ingreso.

Consideramos que esta situación deberá ser aclarada mediante reglas de carácter general, que para estos efectos emitan las autoridades fiscales.

Deducción de Inversiones

Se modifican los supuestos para suspender la deducción de inversiones, estableciéndose que ahora será a partir de que se presente el aviso de suspensión de actividades ante el Registro Federal de Contribuyentes. Asimismo, se señala que para continuar deduciendo estas inversiones, es necesario presentar el aviso de reanudación de actividades.

Costo de lo Vendido

La reforma a la Ley del Impuesto sobre la Renta de 2005 incorporó una sección denominada “Del Costo de lo Vendido”, la cual prevé las disposiciones para deducir las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, así como los gastos y las inversiones en los por cientos aplicables, relacionados con los procesos productivos, como parte del costo de lo vendido.

En la misma ley, continuamente se hacía referencia a requisitos que debían cumplir los contribuyentes conforme a su reglamento, sin que hasta la fecha de publicación de las reformas que nos ocupan, se hubieran incluido dichos requisitos.

Las modificaciones al reglamento incorporan algunos de los requisitos a los que hace referencia la actual ley, además de que incorporan algunas reglas contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Costeo absorbente sobre costos históricos

Se establece que para efectos del cálculo del costo de lo vendido a través de este sistema, el mismo será el que se determine conforme a lo que la ley establece para el caso de contribuyentes que realicen actividades comerciales o bien, actividades distintas a la adquisición y enajenación de mercancías.

Costeo absorbente sobre costos predeterminados

Se incluyen requisitos que deberán cumplir los contribuyentes que opten por aplicar el sistema de costeo absorbente tomando como base los costos predeterminados.

En términos generales, se establece que los contribuyentes deberán aplicarlo a cada una de las mercancías que produzcan y para cada uno de los elementos que integran el costo de las mismas; de igual forma, los costos deberán predeterminarse desde el primer mes del ejercicio de que se trate o a partir del mes en que se inicie la producción de nuevas mercancías y, en caso de que al cierre del ejercicio exista una diferencia entre el saldo histórico y el que se haya determinado, la variación resultante deberá asignarse de manera proporcional, al costo de las mercancías enajenadas en el ejercicio, así como a las que integren el inventario final del mismo.

En caso de que la diferencia resulte menor al 3%, ésta se podrá considerar como un ingreso o como un gasto del ejercicio al que corresponda.

El cálculo de los costos predeterminados se determinará con base en la experiencia de ejercicios anteriores, o conforme a investigaciones o especificaciones técnicas de cada producto en particular.

Costeo directo

Cuando un contribuyente opte por el sistema de costeo directo, deberá utilizarlo tanto para efectos fiscales como para efectos contables. Esto resulta criticable, toda vez que las disposiciones fiscales no deben influir en la contabilidad de los contribuyentes.

Se aclara que el procedimiento para determinar el costo de lo vendido deberá aplicarse por un periodo mínimo de cinco ejercicios, ya sea el sistema de costeo absorbente o bien, el sistema de costeo directo.

Se establecen los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que decidan cambiar el sistema de costeo elegido, señalando que podrán variar el sistema siempre que: (i) hayan utilizado el mismo durante los últimos cinco ejercicios; (ii) se considere como inventario inicial el valor del inventario final valuado con el método utilizado al cierre del ejercicio inmediato anterior y, (iii) el saldo del referido inventario se deduzca o se acumule de manera proporcional, durante los cinco ejercicios siguientes a aquél en que se hubiera realizado dicha variación.

Resulta criticable que para efectos de lo anterior, el saldo del inventario inicial deba deducirse o acumularse de manera proporcional en cinco ejercicios posteriores, dado que dicho saldo se ajusta automáticamente mediante las adquisiciones de mercancías que se efectúen a lo largo del ejercicio.

Cuando no sea posible identificar el valor de adquisiciones de materia prima, productos semiterminados y terminados, con producción de mercancías o prestación de servicios relacionados con ciertas actividades, deberá cumplirse el requisito adicional de llevar un registro de las adquisiciones efectuadas en el ejercicio, debiendo aplicar dicho requisito tanto para efectos fiscales como contables.

Método detallista

Acertadamente se define qué debe entenderse por margen de utilidad bruta para efectos de determinar el costo de lo vendido, en los casos en que se utilice el método detallista para valuar los inventarios, estableciendo que dicho margen será la diferencia entre el precio de venta y el último precio de adquisición de las mercancías del ejercicio de que se trate.

Informe ante la Asamblea de Accionistas

El pasado 29 de junio se adicionó a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la obligación para las personas morales que deban dictaminar sus estados financieros, de dar a conocer en la asamblea general ordinaria de accionistas, un reporte en el que se informe sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales durante el ejercicio fiscal al que corresponda el dictamen.

Mediante disposición reglamentaria, se especifica que el informe deberá presentarse en la primera sesión ordinaria siguiente a la que se emitió el dictamen.

Personas Físicas

Ingresos por primas de antigüedad

Se aclara que estarán exentos conforme a la ley, los ingresos que por concepto de primas de antigüedad perciban los trabajadores que cumplan con los supuestos de jubilación previstos por las leyes de seguridad social o de los contratos colectivos de trabajo, aun cuando los trabajadores continúen su relación laboral.

Se prevé que cuando se hubiera aplicado esta exención, y posteriormente los trabajadores terminen su relación laboral, considerarán para el cálculo del ingreso exento por concepto de primas de antigüedad, únicamente el correspondiente al periodo transcurrido desde la fecha en que recibieron la prima de antigüedad, y hasta el momento de su separación.

Venta de casa habitación

Se excluyen como comprobantes válidos para que las personas físicas puedan acreditar que un inmueble objeto de enajenación es la casa habitación del contribuyente, los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de servicios de gas y los de telefonía que no sea fija.

Subsidio para asimilables a salarios

Se condiciona la aplicación del subsidio acreditable para las personas físicas que obtengan ingresos asimilados a salarios, al hecho de que reciban prestaciones exentas, por parte de quien efectúe el pago de sus remuneraciones. Los ingresos asimilados a salarios a los que les aplica esta limitante son los que se perciban por concepto de: (i) anticipos de cooperativas de producción o de sociedades y asociaciones civiles; (ii) honorarios en carácter de consejero o comisario; (iii) honorarios por servicios prestados preponderantemente a un prestatario, y (iv) ingresos por servicios independientes o por actividades empresariales que opten por aplicar este régimen.

La limitante antes señalada únicamente aplicará a la retención mensual sobre este tipo de ingresos, sin que la misma se establezca para la determinación del impuesto anual del contribuyente. Esta disposición generará una retención mensual en exceso, la cual podrá derivar en un saldo a favor en la determinación del impuesto anual.

Consideramos que lo anterior excede lo establecido en la ley, en el entendido que la misma no establece limitante alguna para la aplicación del subsidio acreditable a los contribuyentes en comento.

Plan de acciones para empleados

Se incorpora la posibilidad contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal de deducir del ingreso acumulable (diferencia entre el valor de mercado que tengan los títulos al ejercer la opción y el precio establecido al otorgarse la misma), la prima actualizada que la persona física hubiera pagado por celebrar la opción de compra de las acciones emitidas por su empleador o una parte relacionada del mismo.

El costo comprobado de adquisición de las acciones o títulos, será el valor que haya servido para la determinación del ingreso acumulable o gravable al ejercer la opción de compra; sin embargo, en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, se establece en forma expresa que el costo comprobado de adquisición de las acciones o títulos, será el valor de mercado que hayan tenido los mismos al momento de ejercer la opción, siempre y cuando dicho valor se haya utilizado en la determinación del ingreso acumulable proveniente del ejercicio de la misma.

Destaca el hecho que en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, se contempla que cuando el empleador liquide en efectivo la opción, el ingreso acumulable será la cantidad percibida por la misma; sin embargo, dicho supuesto no se incluye en la disposición reglamentaria que se adiciona.

Mediante disposición transitoria se recharacteriza el ingreso que el trabajador llegue a obtener por el ejercicio de opciones de acciones o títulos valor que representen bienes, otorgadas por el empleador con anterioridad al 31 de diciembre de 2004, para considerar como ingreso por adquisición de bienes, la diferencia que resulte de restar al valor de mercado de las acciones o títulos valor al 31 de diciembre de 2004, el precio de compra de las mismas.

Opcionalmente, dicha diferencia podrá considerarse como ingreso por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado, en caso de que en ese periodo no exista una variación de mercado superior al 10%.

La diferencia que resulte de restar al valor de mercado de las acciones o títulos valor al momento de ejercer la opción, el valor de mercado que dichas acciones tenían al 31 de diciembre de 2004, será considerada como ingreso por salarios o por la prestación de un servicio personal subordinado.

La recaracterización antes señalada excede lo establecido en las Disposiciones Transitorias de la propia Ley del Impuesto sobre la Renta. No obstante que su aplicación es obligatoria por encontrarse en un artículo transitorio del reglamento de la misma, consideramos que dicha disposición puede ser impugnada.

Pago único por jubilación

Se establece una exención de 90 veces el salario mínimo general del área geográfica del trabajador elevado al año (\$1,600,000 aproximadamente), cuando reciba mediante pago único su jubilación, pensión o haber de retiro, debiendo pagar por el excedente, el impuesto sobre la renta de acuerdo con la mecánica establecida en la ley para este tipo de ingresos.

Este nuevo procedimiento limita en ciertos casos, el monto que los contribuyentes podían tomar como exención por el pago único de su jubilación, pensión o haber de retiro, mediante la aplicación de la mecánica establecida con anterioridad a la entrada en vigor de este artículo.

Intereses de aportaciones voluntarias

Se incorpora la mecánica que deben seguir las sociedades de inversión especializadas de fondos para el retiro, para determinar el interés real acumulable de cada uno de sus inversionistas, proveniente de la subcuenta de aportaciones voluntarias, la cual en términos generales consiste en asignar a cada uno de éstos, los ingresos gravables devengados diariamente en favor de la sociedad, así como el monto de los intereses nominales que les corresponden.

Dicha mecánica es semejante a la establecida para la determinación del rendimiento acumulable de accionistas personas físicas de sociedades de inversión en instrumentos de deuda y de renta variable.

Aviso de la declaración anual

Con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma al reglamento, los empleadores no se encontraban obligados a efectuar el cálculo del impuesto anual de sus trabajadores, cuando estaban obligados a presentar su declaración anual o bien, cuando hubieran comunicado por escrito que la presentarían.

Mediante esta reforma se establece que los retenedores deberán efectuar el cálculo del impuesto anual respecto de los trabajadores obligados a presentar su declaración del ejercicio, en el caso de que no les hayan comunicado por escrito a más tardar el 31 de diciembre de cada año, que presentarán dicha declaración, cuando: (i) hayan obtenido ingresos de distintos capítulos de la ley, (ii) dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del ejercicio de que se trate, o (iii) se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

Mediante la inclusión de esta reforma, se está transmitiendo al empleador la obligación que en términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta tiene el trabajador de presentar su declaración anual.

Consideramos que lo anterior excede el alcance de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el entendido que cuando los trabajadores se encuentren en los supuestos antes señalados, están obligados a presentar su declaración anual, sin la obligación de comunicar al empleador respecto de esta situación.

Costo de construcciones

Se amplía la posibilidad de que los contribuyentes consideren como costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones realizadas en un inmueble, el 80% del valor de las construcciones que reporte el avalúo, señalando que podrá aplicarse cuando por cualquier causa no puedan comprobar el costo de las mismas.

Con anterioridad, los contribuyentes únicamente podían aplicar esta opción, en caso de que no se consignara el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o que no hubiera obligación de dar dicho aviso.

Consideramos acertada la reforma a este artículo, ya que se amplía la aplicación de esta opción a todos los contribuyentes que por cualquier causa no puedan comprobar el costo de las inversiones y no sólo en los casos antes referidos.

Intereses por sociedades de inversión

Se incorporan las disposiciones establecidas en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, relativas a la mecánica que deberán seguir las sociedades de inversión en instrumentos de deuda, así como las sociedades de inversión de renta variable, para determinar el monto de los intereses nominales y reales correspondientes a sus accionistas personas físicas.

Dividendos por sociedades de inversión

Se incorpora la disposición establecida en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, relativa a la mecánica que las sociedades de inversión de renta variable deberán utilizar para la determinación del monto de los dividendos que reciban por su cartera accionaria en el ejercicio de que se trate, correspondiente a cada uno de sus accionistas personas físicas o personas morales. Asimismo, se establece que dichas sociedades deberán incluir la información antes citada, así como el impuesto acreditable que les corresponda, en la constancia anual que entreguen a sus accionistas personas físicas.

Cálculo de intereses reales

Se establece como obligatoria, la mecánica para determinar el factor de ajuste inflacionario que sirve para obtener el monto de los intereses reales correspondientes a las inversiones que realicen personas físicas en instituciones que componen el sistema financiero, el cual estaba previsto en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Destaca el hecho de que la nueva disposición reglamentaria, no contempla la posibilidad de utilizar UDIS para la determinación de dicho factor. Obviamente, desaparece la obligación para dichas instituciones de presentar el aviso a que se refiere la Resolución Miscelánea Fiscal, al dejar de ser una opción para los contribuyentes.

Créditos hipotecarios

Se incorpora la disposición que establece que podrán deducirse los intereses reales pagados por créditos destinados únicamente a la construcción o remodelación de casa habitación, o para el pago de los pasivos que se destinen exclusivamente para la adquisición, construcción o remodelación de dicho inmueble. Con esta reforma, se elimina el requisito de demostrar que los créditos fueron destinados para la realización de los conceptos antes citados.

Aportaciones voluntarias al SAR

Se establece la opción para las personas físicas de poder deducir de sus ingresos mensuales por sueldos y salarios, las aportaciones realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias de retiro, siempre que cumplan con los requisitos fiscales, destacando que el monto que se deduzca sea el mismo cada mes y que se comunique al patrón para que lo incorpore en los cálculos de las retenciones mensuales y efectúe los depósitos correspondientes en la citada subcuenta.

Consideramos acertada la inclusión de tal beneficio; sin embargo, es criticable que únicamente aplique a las aportaciones realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias que administran las AFORES, sin que se haga extensivo a las aportaciones que se realizan a otros vehículos que tengan como finalidad la administración y el pago de pensiones y jubilaciones, como son los planes personales de retiro.

En congruencia con este beneficio, se establece la obligación para los patrones de incluir en la constancia correspondiente que entreguen anualmente a sus trabajadores, además de los datos que señala la ley, el monto de las aportaciones voluntarias que hubieran efectuado, así como el importe de las aportaciones que hubieran deducido.

Cuando los patrones tengan la obligación de efectuar el cálculo del impuesto anual de sueldos y salarios, para el caso de trabajadores que no presenten su declaración, y que hubieran deducido las aportaciones voluntarias, deberán disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por los trabajadores, el monto de dichas aportaciones, sin que excedan de los límites legales (\$89,000 aproximadamente).

Retiro de aportaciones voluntarias

Se incorporan las disposiciones relativas al tratamiento que las AFORES deberán aplicar a los retiros anticipados de recursos que efectúen los trabajadores, de las subcuentas de aportaciones voluntarias.

Se elimina la disposición que permitía a las AFORES no efectuar la retención de los rendimientos generados por la inversión de las aportaciones voluntarias realizadas en instrumentos de renta variable, cuando provenían de acciones por las que se estaría exento del pago del impuesto.

Derivado de lo anterior, los rendimientos generados por la inversión de las aportaciones voluntarias en los conceptos señalados, se encontrarán sujetos al tratamiento establecido en la ley para dichos efectos, lo cual consideramos deberá corregirse por las autoridades fiscales.

Asimismo, se elimina la posibilidad de que las AFORES efectúen la retención del impuesto sobre la renta del 0.5% sobre el monto del capital que dé lugar al pago de intereses, en el caso de retiro de recursos invertidos en instrumentos de deuda.

Se establece que cuando el trabajador no manifieste en el formato de depósito de aportaciones voluntarias si efectuará la deducción de dichas aportaciones, la AFORE realizará el depósito en la subcuenta de aportaciones voluntarias deducibles. Anteriormente, dichas aportaciones se depositaban en la subcuenta correspondiente a las aportaciones no deducibles.

Se elimina la disposición que permitía transferir los recursos de la subcuenta de aportaciones voluntarias no deducibles a la subcuenta de aportaciones voluntarias deducibles, sin que dichas transferencias se consideraran como un retiro de recursos.

También se precisa que cuando el contribuyente transfiera los recursos provenientes de la subcuenta de aportaciones voluntarias deducibles a la de no deducibles, y no se hayan cumplido los supuestos de pensión o jubilación establecidos por las leyes de seguridad social, dicha transferencia se considerará como un retiro de recursos y estará sujeta a la retención del impuesto equivalente al 20% sobre el monto de los recursos retirados, sin deducción alguna.

Declaración anual con saldo a favor

Se modifica la disposición reglamentaria que establecía que las personas físicas que obtuvieran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, y que no estuvieran obligadas a presentar la declaración anual de sueldos, podían hacerlo, en los casos en que generaran un saldo a favor.

Ahora dichas personas sólo podrán presentar la declaración, cuando el saldo a favor se genere como consecuencia de haber deducido honorarios médicos y dentales, gastos hospitalarios o de funerales.

Resulta criticable que se limite el derecho a los contribuyentes no obligados a presentar la declaración anual, de aplicar sólo determinadas deducciones personales, para poder solicitar la devolución del saldo a favor.

Parece que la intención de la nueva disposición, es limitar las deducciones personales por concepto de donativos, intereses reales por créditos hipotecarios para casa habitación, primas por seguros de gastos médicos, entre otras, para que no puedan ser reconocidas por dichas personas físicas para la generación de un saldo a favor.

Gastos médicos y hospitalarios

Se establece que los gastos que efectúen los contribuyentes personas físicas por concepto de compra de lentes ópticos graduados para corregir defectos visuales, sólo podrán deducirse hasta por un monto de \$2,500 en el ejercicio, para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta. Anteriormente, el derecho a deducir este tipo de gastos se preveía en la Resolución Miscelánea Fiscal, sin limitante alguna.

Se incluye en las disposiciones reglamentarias, el criterio normativo que establece que sólo podrán deducirse los pagos por honorarios médicos y dentales, cuando en el recibo correspondiente se haga constar que quien presta el servicio cuenta con título profesional de médico o de cirujano dentista.

Residentes en el Extranjero

Reestructuraciones corporativas

Tratándose de la autorización para los residentes en el extranjero, consistente en el diferimiento del pago del impuesto derivado de la ganancia en la enajenación de acciones dentro de un mismo grupo de emisoras residentes en México, se incluye una disposición reglamentaria que establece la documentación que se deberá presentar para acreditar que las acciones objeto de la autorización de diferimiento, no han salido del grupo.

En términos generales, la documentación comprobatoria consiste en la emisión de certificados de tenencia accionaria de la sociedad emisora de las acciones que correspondan, así como de las sociedades que integran el grupo a que pertenece, firmados bajo protesta de decir verdad por sus representantes legales, actualizados a diciembre de cada año, durante todo el periodo en el que las acciones permanezcan dentro de dicho grupo.

Asimismo, se deberá acompañar un organigrama del grupo, en el que se advierta la tenencia accionaria directa e indirecta de las sociedades y en particular, de las sociedades objeto de la autorización, actualizado a diciembre de cada año.

Regímenes Fiscales Preferentes

Inversión indirecta

Se establece que los contribuyentes que generen ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, de manera indirecta a través de personas morales residentes en el país, podrán pagar el impuesto conforme al régimen general de ley, esto es, hasta la obtención efectiva del ingreso, siempre que dichos contribuyentes presenten la declaración informativa sobre los ingresos generados en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Asimismo, deberán conservar la documentación que compruebe que las personas morales en primer nivel, cumplieron con las reglas y obligaciones previstas para los residentes en México que obtengan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, dentro de las cuales está la de presentar igualmente la citada declaración informativa.

A través de una regla recientemente publicada en la Resolución Miscelánea Fiscal, se estableció que si un contribuyente se encontraba en la situación de referencia, no estaría sujeto al citado régimen especial de tributación, sólo con comprobar que la persona moral en primer nivel cumpliera con las disposiciones de dicho régimen, como el de presentar la declaración informativa de referencia, sin necesidad de que el contribuyente que invierte a través de la persona moral mexicana tenga de igual manera la obligación de presentar dicha declaración informativa.

Ingresos y disminución de pérdidas

Se incorpora al texto del reglamento la disposición contenida a través de reglas de carácter general que establece la opción a los contribuyentes, para determinar si los ingresos que obtengan a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, ya sea de manera directa o indirecta, están sujetos a regímenes fiscales preferentes, considerando para ello la totalidad de las operaciones realizadas en el ejercicio, por cada entidad o figura, en forma individual y por separado, salvo que consoliden para efectos fiscales en el país o territorio en que residan, en cuyo caso podrán hacerlo en forma consolidada.

Destaca el hecho que no se haya incorporado todo el texto de las reglas de carácter general, en específico la limitante para poder disminuir las pérdidas fiscales generadas por una entidad o figura jurídica únicamente contra utilidades fiscales de la propia entidad o figura que generó la pérdida. Con ello, dichas personas podrán amortizar estas pérdidas contra las utilidades generadas en otros regímenes fiscales preferentes.

Participación directa promedio

De manera inexplicable se deroga el artículo del reglamento que contenía la mecánica para determinar la proporción de la participación directa promedio por día a que hace alusión la ley, para determinar, entre otros, los ingresos gravables que se deberán reconocer en el ejercicio, sujetos a regímenes fiscales preferentes. Consideramos conveniente revisar si, en adelante, se incluye la mecánica para determinar la citada proporción, mediante reglas de carácter general.

Estímulos Fiscales

Deducción inmediata

En materia de deducción inmediata de bienes nuevos de activo fijo, se incorpora un artículo al reglamento para incluir la regla miscelánea que establece la posibilidad para los contribuyentes que se ubiquen en las áreas metropolitanas que para estos efectos establece la ley, de comprobar que utilizan tecnología limpia para tener derecho al beneficio del estímulo, mediante la obtención de un certificado de industria limpia por sus instalaciones, plantas u oficinas ubicadas en las citadas áreas, emitido por la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente (PROFEPA).

No se incorpora todo el texto contenido en las disposiciones de carácter general, como es el plazo de dos años para obtener el certificado mencionado, y el procedimiento a seguir, en caso de incumplir con este requisito.

Por otra parte, se incluye en el reglamento el criterio normativo que establece que se considerará como maquinaria y equipo que podrá estar sujeto al beneficio de este estímulo, a los autobuses, camiones de carga, tractocamiones y remolques, adquiridos por los contribuyentes que se dediquen a la actividad del autotransporte público federal de carga o de pasajeros, para la realización de dicha actividad.

Deducción de terrenos por inmobiliarias

Conforme a la ley, los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, pueden optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan ciertos requisitos, dentro de los que se encuentra el incluir en la escritura pública cierta información.

Al respecto, se modifica el tipo de información que deberán contener las escrituras públicas, estableciendo que únicamente el fedatario público deberá asentar que el contribuyente opta por aplicar este estímulo fiscal.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Definiciones aplicables

Resulta criticable que se establezca que para efectos de este reglamento, las disposiciones relativas al acreditamiento únicamente sean las contenidas en los artículos 4, 5, 5-A, 5-B, 5-C y 5-D de la ley, ya que existen otras disposiciones en este ordenamiento que establecen requisitos para realizar el acreditamiento en ciertas operaciones, las cuales no fueron consideradas, lo que podría generar un estado de incertidumbre jurídica para los contribuyentes que se coloquen en las disposiciones excluidas.

Retención del impuesto

Se elimina la opción para que la Federación y sus organismos descentralizados efectúen una retención de dos terceras partes del impuesto al valor agregado que les sea trasladado y efectivamente pagado, a las personas físicas que les presten servicios personales independientes, les otorguen el uso o goce temporal de bienes o les presten servicios de comisión, debiendo retener el total del impuesto que les sea trasladado.

Ajuste al acreditamiento sobre inversiones

Se establece la forma en que deberán aplicarse, a nivel del cálculo del impuesto mensual, los ajustes que deriven del impuesto al valor agregado acreditable originado por las inversiones que se identifican con actos por los que deba pagarse el impuesto, y por los que no se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado.

Cuando en un mes deba reintegrarse al fisco federal este impuesto, por una variación en la proporción de la utilización de las inversiones, dicho importe se disminuirá del impuesto al valor agregado acreditable del mes en que se realice el ajuste; si el impuesto acreditable es menor a la cantidad que se deba reintegrar, el contribuyente deberá pagar la diferencia entre dichos montos.

Por el contrario, si en el ajuste resulta un impuesto a favor del contribuyente, éste se adicionará al monto del impuesto acreditable que corresponda al mes en el que se efectúe el ajuste.

Escritura pública por adjudicaciones

Se especifica que en las escrituras públicas en las que se consignen adjudicaciones administrativas, judiciales o fiduciarias, deberá señalarse el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del impuesto y en su caso, el de aquéllas por las que no se esté obligado al pago del mismo, así como el impuesto correspondiente.

Devoluciones, descuentos o bonificaciones

Se especifica que en el caso de devoluciones de bienes enajenados, anticipos o depósitos, el contribuyente podrá disminuir dichos conceptos sobre los actos que deba declarar en el mes correspondiente, cuando los mismos se restituyan efectivamente al adquirente, o bien, cuando la obligación de hacerlo se extinga.

Tratándose de descuentos y bonificaciones, la disminución procederá cuando efectivamente se apliquen.

Declaratoria de contador público

Se elimina la opción que tenían los contribuyentes de presentar las solicitudes de devolución de saldos a favor en materia de impuesto al valor agregado, acompañadas únicamente con la declaratoria emitida por contador público, el cual validaba la veracidad de las operaciones relacionadas, tanto con el impuesto causado como con el acreditable declarado por el contribuyente.

Bebidas distintas a la leche

Se elimina la disposición que establecía que quedaban comprendidas como bebidas distintas a la leche, los productos para beber en los que sea un componente que se combina con vegetales, cultivos lácticos o lactobacilos, endulzantes u otros ingredientes, tales como el yoghurt para beber, el producto lácteo fermentado o los licuados.

Consideramos que la abrogación de dicha norma no garantiza que la enajenación de tales productos pueda ser considerada como leche y consecuentemente, que les resulte aplicable la tasa del 0%.

Cabe señalar que el pasado 19 de julio se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se establece un estímulo fiscal a la importación o enajenación de, entre otros, los productos antes señalados, consistente en una cantidad equivalente al 100% del impuesto que deba pagarse por su importación o enajenación.

Reporto y compraventa de valores

De conformidad con el nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, las casas de bolsa, las instituciones de crédito, de seguros, de fianzas, para el depósito de valores, las casas de cambio, las sociedades de inversión y las organizaciones auxiliares del crédito, para determinar su impuesto acreditable, podrán continuar considerando dentro del valor de sus actividades, la diferencia entre los ingresos que perciban por concepto de premios de reporto y compraventa de valores, y los pagos que efectúen por dichos conceptos.

Enajenación de Bienes

Faltante de bienes en inventarios

Tratándose de faltantes de inventarios se establece que la enajenación se considera realizada en el mes en que se levantó el inventario, debiéndose pagar el impuesto en la declaración correspondiente a dicho mes.

Enajenación de casa habitación

La ley establece que no se pagará el impuesto por las enajenaciones de construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.

Se elimina la disposición reglamentaria que establecía que se consideraban casas habitación, las construcciones adheridas al suelo utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de su enajenación. En consecuencia, ahora la exención resultará aplicable cuando las construcciones hayan sido utilizadas para casa habitación, independientemente del tiempo que el enajenante las haya utilizado para tal fin.

Adicionalmente, se reforma la disposición reglamentaria para señalar que en el caso de construcciones nuevas, se continuará atendiendo al destino para el cual se construyeron, pero considerando las especificaciones del inmueble y las licencias o permisos de construcción. Anteriormente, se establecía que, en primera instancia se considerarían las especificaciones del inmueble y en su defecto, las licencias o permisos de construcción.

Con anterioridad, la disposición reglamentaria establecía que se consideraba que una construcción estaba destinada a casa habitación cuando el adquirente declarara que la destinaría a ese fin. Se reforma esta disposición para establecer que cuando se enajene una construcción que no estuviera destinada a casa habitación, se podrá considerar que ésta sí lo está, cuando se asiente en la escritura pública que el adquirente la destinará a ese fin.

Enajenación en territorio nacional

Se incluye la disposición de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, que establece que se entiende que la enajenación se realiza en territorio nacional, aun cuando la entrega material de los bienes se efectúe en los recintos fiscales o fiscalizados considerados como tales en la legislación aduanera.

Prestación de Servicios

Cargos interlineales

Se incorpora la regla miscelánea que establece que se considera que el servicio de transporte que presta una línea aérea amparado con un boleto expedido por una línea distinta, es la misma prestación de servicios por la cual ya se causó el impuesto al expedirse el boleto, por lo que el cargo que la línea que presta el servicio hace por este concepto a la que expidió el boleto, no está sujeto al pago del impuesto.

Inmuebles en condominio

Tratándose de las cuotas que aporten los propietarios de inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio o a cualquier otra modalidad en la que se realicen gastos comunes, que se destinen para la constitución o el incremento de los fondos con los cuales se solventan dichos gastos, se incorpora una disposición que establece que el impuesto se causa sólo por la parte que se destine a cubrir las contraprestaciones de la persona que tenga a su cargo la administración del inmueble.

Consideramos que las cuotas mencionadas, independientemente de su destino, no pueden ser sujetas del impuesto al valor agregado como tales. En todo caso, lo que estaría sujeto al impuesto serían los gastos que se cubran con éstas, siendo que por dichos gastos ya se habría causado y trasladado el impuesto que corresponda al efectuarse los actos o actividades gravadas.

Operaciones de financiamiento

También quedan comprendidas dentro de las operaciones de financiamiento de carácter activo cuyos intereses están exentos del impuesto, los créditos otorgados por fondos o fideicomisos que únicamente operen con recursos: (i) proporcionados por bancos, uniones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado, sociedades de ahorro y préstamo y empresas de factoraje financiero, o (ii) proporcionados por tales instituciones financieras conjuntamente con los gobiernos de las Entidades Federativas.

El contenido de esta nueva disposición es similar a la establecida en la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual únicamente se refiere a bancos.

Premios de reporto

Se incorpora una disposición que establece que para efectos de la ley, se considera interés el premio que derive de una operación de reporto celebrada de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

En virtud de lo anterior, los premios de reporto de operaciones celebradas con casas de bolsa podrían quedar gravados, en caso de que no se mantuviera la regla miscelánea que establece que los bancos y las casas de bolsa no estarán obligadas a trasladar el impuesto por los actos o actividades que se deriven de operaciones de reporto, que celebren de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.

Importación de Bienes y Servicios

Importación de bienes

Se considera como introducción de bienes al país, la reincorporación al mercado nacional de mercancías que se extraigan del régimen de depósito fiscal o del régimen de recinto fiscalizado estratégico, en los términos de la legislación aduanera.

Cuotas compensatorias

Se incorpora el criterio contenido en la Compilación de Criterios Normativos emitida por el Servicio de Administración Tributaria, que establece que las cuotas compensatorias son gravámenes y que por lo tanto, forman parte de la base del impuesto.

Importación de bienes tangibles

Cuando el contribuyente haga valer algún medio de defensa en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, se precisa que el impuesto se calculará tomando en cuenta el monto del impuesto general de importación, así como el de los demás gravámenes que se obtenga de los datos suministrados por el propio contribuyente. Anteriormente, no se establecía que los demás gravámenes debieran considerarse para el cálculo del impuesto.

También se establece que las diferencias de impuesto que resulten podrán pagarse hasta que se resuelva en definitiva la controversia, con la actualización y los recargos correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Cuentas aduaneras

Se adiciona una disposición que establece que los contribuyentes que hayan optado por pagar el impuesto mediante depósito en cuentas aduaneras, podrán acreditarlo cuando el impuesto sea transferido a la Tesorería de la Federación, por la institución de crédito o casa de bolsa de que se trate.

Exportación de Bienes y Servicios

Transporte internacional

Se incorporan los supuestos contenidos en la Resolución Miscelánea Fiscal, relativos al tipo de servicios que se consideran como transportación internacional de bienes, aclarando que serán aquéllos realizados por la vía marítima, férrea, por carretera y aérea, cuando inicien en territorio nacional y concluyan en el extranjero.

Transportación aérea internacional de bienes

De lo dispuesto en el reglamento abrogado, se concluía que en los casos de transportación aérea internacional de bienes, la totalidad del servicio se consideraba objeto del impuesto al valor agregado, en donde el 75% del servicio quedaba gravado a la tasa del 0%, y la diferencia a la tasa general de este impuesto.

Lo anterior transgredía lo dispuesto en la ley, toda vez que de la lectura de las normas legales, sólo el 25% del servicio se consideraba como un acto gravado a la tasa del 0%, al calificar como exportación de servicios.

Acertadamente, el nuevo reglamento no contempla norma alguna que regule esta situación, lo que aparentemente atiende a un criterio mediante el cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que esa disposición era inconstitucional, por exceder lo previsto en la ley.

Con esto, la transportación aérea internacional de bienes estará gravada a la tasa del 0%, sólo por el 25% del valor de la contraprestación, mientras que el 75% restante no será objeto del impuesto al valor agregado.

Consideramos que este tratamiento fiscal no debiera generar efectos negativos en la determinación del factor de acreditamiento correspondiente; sin embargo, será necesario analizar la composición de los actos realizados para concluir al respecto.

Exportación de bienes

En relación con la exportación de bienes tangibles y la devolución del impuesto al valor agregado por esta actividad, se precisa que la exportación de este tipo de bienes se consuma, cuando ésta adquiera el carácter de definitiva de conformidad con la legislación aduanera, lo cual consiste en la permanencia en el extranjero por tiempo ilimitado de las mercancías que fueron exportadas.

Esta precisión atiende al hecho que tanto la Ley del Impuesto al Valor Agregado como la legislación aduanera, no definen cuándo se consuma una exportación de bienes tangibles.

Servicios distintos a los independientes

Se establece que el aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, distintos a los servicios personales independientes, comprende tanto los que se presten en territorio nacional como los que se proporcionen en el extranjero, concepto que se encontraba contenido en las disposiciones del reglamento abrogado.

Ante la falta de una definición en la ley de lo que debe entenderse por aprovechamiento de un servicio en el extranjero, se señala que, entre otros supuestos, un servicio se aprovecha en el extranjero cuando se cumpla con los siguientes requisitos: (i) que los servicios sean contratados y pagados por un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, (ii) que los servicios se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador del servicio, en instituciones de crédito o casas de bolsa, y (iii) que el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero.

Algunos de estos requisitos ya estaban contemplados en la Resolución Miscelánea Fiscal, para la prestación de servicios de filmación o grabación y de hotelería y conexos.

Es de destacar que el cumplimiento de los requisitos antes señalados, no es la única forma de acreditar que este tipo de servicios se aprovecha en el extranjero.

Servicios personales independientes

Se establece que estos servicios son aprovechados en el extranjero únicamente cuando se presten a un residente en el extranjero sin establecimiento en el país, y siempre que se cumpla con los siguientes requisitos: (i) que los servicios se contraten y paguen por dicho residente, (ii) que los servicios se paguen mediante cheque nominativo o transferencia de fondos a las cuentas del prestador de servicios en instituciones de crédito o casas de bolsa, y (iii) que el pago provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero, requisitos que como mencionamos, ya se encontraban contemplados en la Resolución Miscelánea Fiscal para el caso de los servicios de filmación o grabación y de hotelería y conexos.

Resulta criticable que para el caso de servicios personales independientes, se limite al cumplimiento de los requisitos antes mencionados, como la única forma de acreditar que los mismos se exportan, situación que resulta inconstitucional por no establecerlo de esta manera la ley.

Servicios de publicidad

De manera novedosa, se considera que son exportados los servicios de publicidad, en la proporción en que los mismos sean aprovechados en el extranjero.

Consideramos que lo anterior pudiera ser inconstitucional, ya que la ley no establece que la exportación de este tipo de servicios se efectúe de manera proporcional, además de que no se precisa la manera en que debe determinarse la proporción en estos casos, lo que genera un estado de incertidumbre jurídica.

Entendemos que estos cambios atienden a algunos precedentes judiciales en los que se ha determinado la forma en que los servicios de publicidad son aprovechados en el extranjero.

Servicios de filmación o grabación

Se establece que se debe considerar como servicio de filmación o grabación aquellos en los que la filmación o grabación se destine a fines de proyección en salas cinematográficas o en sistemas de televisión, o a su venta o renta con fines comerciales, lo que ya estaba definido en los mismos términos por la Resolución Miscelánea Fiscal.

Llama la atención el que se señale que este tipo de servicios se exportan únicamente cuando sean prestados por residentes en el país a personas residentes en el extranjero sin establecimiento en el país, dado que la ley no lo limita de esta forma, lo que pudiera dar lugar a considerarlo como inconstitucional.

Los requisitos que deben cumplirse en la exportación de servicios de filmación y grabación, que ya se contemplaban en la Resolución Miscelánea Fiscal, consisten en: (i) celebrar por escrito un contrato de prestación de servicios en el que se especifiquen los servicios de filmación o grabación que serán prestados, (ii) presentar un aviso de exportación de servicios de filmación o grabación ante el Servicio de Administración Tributaria, (iii) dictaminar para efectos fiscales los estados financieros correspondientes al ejercicio en que se presten los servicios, y (iv) recibir el pago de los servicios mediante cheque nominativo o transferencia de fondos hecha a nombre del contribuyente.

Servicios de hotelería y conexos

Como un beneficio adicional en materia de prestación de servicios de hotelería y conexos, se incorporan las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal que establecen que tanto las dos noches anteriores como las dos posteriores a la conclusión del evento respectivo, se incluyen dentro de dichos servicios para ser considerados como exportados.

Tanto la ley como el reglamento, no contemplan una definición de evento; de una interpretación armónica de las disposiciones aplicables a la exportación de servicios de hotelería y conexos, consideramos que dicho concepto se refiere a los congresos, convenciones, exposiciones o ferias objeto de dichos servicios.

Quedan comprendidos en los servicios de hotelería y conexos, los alimentos y bebidas que se contraten por el organizador del evento, y los mismos se proporcionen dentro del hotel de forma general a aquellas personas que asistan al congreso o convención de que se trate.

Se establecen los requisitos que deben cumplir los contribuyentes que presten los servicios de hotelería y conexos, mismos que ya preveía la Resolución Miscelánea Fiscal, los cuales consisten fundamentalmente en la inscripción ante el Servicio de Administración Tributaria como exportadores de este tipo de servicios, y la obligación de conservar diversa documentación relativa al servicio prestado y al pago del mismo, así como a las personas a quienes se les proporcionó el servicio correspondiente.

Agencias de viajes

Se establece que cuando los servicios de hotelería y conexos se contraten a través de agencias de viaje, el pago respectivo de los servicios debe efectuarse por dichas agencias a nombre de los turistas extranjeros, ya sea mediante cheque nominativo que contenga en su anverso la expresión “para abono en cuenta del beneficiario”, o mediante transferencia de fondos en cuentas de instituciones de crédito o casas de bolsa, lo que ya se encontraba precisado en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Sin embargo, debe señalarse que a diferencia de lo previsto por la Resolución Miscelánea Fiscal, ahora las formas de pago antes descritas, serán obligatorias para las agencias de viaje.

Vale la pena mencionar que de conformidad con lo establecido en la Resolución Miscelánea Fiscal, el pago de los servicios podía efectuarse a nombre de turistas extranjeros y personas de negocios, restringiéndose ahora sólo al caso de turistas extranjeros.

Obligaciones de los Contribuyentes

Se derogan todas las obligaciones establecidas en el reglamento para los contribuyentes menores, ya que ese régimen fue sustituido por el de pequeños contribuyentes.

Se estableció que los prestadores de servicios independientes por los contratos de suministro de bienes y servicios o por el servicio de recolección de basura, deberán expedir comprobantes como si se tratará de pagos realizados en una sola exhibición y no como pagos en parcialidades.

Como se establecía en la Resolución Miscelánea Fiscal, se incluyó en este reglamento la posibilidad para las instituciones fiduciarias de expedir por cuenta de los sujetos del fideicomiso (fideicomitentes y fideicomisarios), los comprobantes fiscales en los que se traslade el impuesto por las actividades empresariales realizadas por un fideicomiso y que estén gravadas por el impuesto al valor agregado.

Lo anterior siempre que: (i) se manifieste el ejercicio de esta opción al momento de la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, y que la institución fiduciaria manifieste su voluntad de asumir responsabilidad solidaria por el impuesto que se deba pagar, (ii) que la institución fiduciaria calcule y entere el impuesto que corresponda, y (iii) que cumpla con las demás obligaciones establecidas en la ley de la materia.

En las disposiciones transitorias se aclara que los fideicomisos que con anterioridad a la vigencia del nuevo reglamento, manifestaron su voluntad de asumir estas responsabilidades al momento de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, podrán continuar aplicando esta opción, sin la necesidad de presentar la manifestación correspondiente.

REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Disposiciones generales

Se modificaron las referencias a los artículos de la ley, para hacerlos congruentes con su sistematización actual y se eliminaron los artículos que se referían a disposiciones que fueron derogadas con anterioridad en la ley, como los relativos a cigarrillos populares, aguas embotelladas, entre otros.

Con respecto al sistema de acreditamiento del impuesto, se suprimieron las disposiciones que regulaban el mismo, pues quedó debidamente previsto en la ley de la materia.

Enajenación

Se precisa que no se considerará enajenación el faltante de mercancías en los inventarios, si esos faltantes ocurrieron por caso fortuito o por la destrucción autorizada de las mercancías que los integran.

Obligaciones de los contribuyentes

Se otorgó a los contribuyentes que enajenan alcohol, la posibilidad de expedir comprobantes en los que trasladen en forma expresa y por separado el impuesto causado por su enajenación.

Se precisa que los contribuyentes que expidan comprobantes por las operaciones relativas al impuesto, cumplen con el requisito de cerciorarse de los datos de la persona a favor de quien se expide el comprobante, cuando tales datos coincidan con los de la constancia de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes. Esta disposición estaba prevista con anterioridad en la Resolución Miscelánea Fiscal.

Se establece para los exportadores de bebidas alcohólicas embotelladas, la obligación de adherir a la botella una etiqueta con sus datos de identificación. En el caso de tiendas libres de impuestos (duty free) se cumple con tal obligación siempre que se adhiera una etiqueta que identifique a la tienda que expendió la bebida.

La obligación de los transportistas de bebidas alcohólicas consistirá en adherir precintos a los envases o recipientes en todas las entradas y salidas donde se pueda cargar o descargar la bebida.

Se otorgó a los expendedores de bebidas alcohólicas a granel, la posibilidad de destruir los envases semanalmente, en oposición a la destrucción diaria que prevé la ley.

* * * * *