



Nota técnica sobre la Reforma Fiscal 2017

Ciudad de México a 30 de diciembre de 2017

El 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Reforma Fiscal 2017, a través de la cual se realizaron las siguientes modificaciones a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al Código Fiscal de la Federación y a la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos:

1. REFORMAS EN MATERIA DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL

Ley del Impuesto Sobre La Renta

1. Se adiciona un tercer párrafo a la fracción V del artículo 27, mediante el cual se establecen nuevos requisitos para la deducción de pagos que realicen contratantes por servicios de subcontratación laboral (figura contemplada en la Ley Federal del Trabajo).

Entre estos requisitos está el de obtener del contratista: (i) copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, (ii) copia de los acuses de recibo, (iii) copia de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a los trabajadores y (iv) copia del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

En este mismo apartado, se prevé la obligación de los contratistas de entregar al contratante los comprobantes e información antes señalados¹.

Para cualquier pregunta o cuestión relacionada con la presente nota, favor de contactar a:

Ana Paula Pardo
Socia
apardo@smps.com.mx

Jorge San Martín
Socio
jsanmartin@smps.com.mx

Christian Solís
Socio
csolis@smps.com.mx

Jorge Arturo Rodríguez
Asociado
jrodriguez@smps.com.mx

O contáctenos en:
T. + 52 (55) 52829063
info@smps.com.mx

SMPS Legal
Andrés Bello 10 - 402,
Polanco, 11560,
Ciudad de México, México

¹ Al remitir a la Ley Federal del Trabajo para la definición de servicios de subcontratación laboral, resultan aplicables los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D que definen el régimen de subcontratación. Conforme a la Ley Federal del Trabajo, para que sea considerada como subcontratación la prestación de servicios, es necesario que se reúnan tres elementos: (i) que el contratista ejecute obras o preste servicios con trabajadores bajo su dependencia; (ii) que el contratante fije las tareas del contratista y (iii) que el contratante supervise el desarrollo de los servicios o ejecución de las obras contratadas.

Las adiciones antes apuntadas no se encontraban contenidas en la iniciativa enviada al Congreso por el Ejecutivo Federal, sino que fueron introducidas por la Cámara de Diputados en el marco del proceso legislativo.

Al respecto la Cámara de Senadores consideró que esta medida evitará prácticas de evasión fiscal y fortalecerá el control de obligaciones de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales ante las diferentes conductas que se han detectado en el uso de la figura de la subcontratación.

Cabe señalar que la medida propuesta por el legislativo se contrapone en cierta medida con los diversos criterios que han emitido nuestros tribunales en el sentido de que el derecho a la deducción o acreditamiento no puede encontrarse supeditado al cumplimiento de las obligaciones a cargo de un tercero².

Sin embargo, dado que las tesis vinculantes que ponderan esta problemática fueron emitidas en materia de legalidad, resulta dudoso que existan oportunidades serias de impugnación desde un punto de vista constitucional.

Ley del Impuesto Al Valor Agregado

1. Se adicionan a la fracción II del artículo 5º, requisitos para el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA) cuando se trata de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, debiendo el contratante obtener del contratista: (i) copia simple de la declaración de IVA por los servicios pagados y el acuse de recibo de pago del impuesto (el IVA pagado por la contratista) y (ii) la información reportada por el contratista al Servicio de Administración Tributaria (SAT) sobre el pago del IVA correspondiente.

Por su parte el contratista estará obligado a proporcionar al contratante dicha información y documentación en el mes en que el contratista haya efectuado el

SMPS Legal
Andrés Bello 10 - 402,
Polanco, 11560,
Ciudad de México, México
www.smpslegal.com

Cuando se está en presencia de un régimen de subcontratación, la ley laboral establece tres requisitos que deben cumplirse a fin de que el contratante no sea considerado para efectos laborales como patrón, para todos los efectos legales, incluyendo obligaciones en materia de Seguridad Social. Estos requisitos son: (i) los trabajos subcontratados no podrán abarcar la totalidad de las actividades y no podrán ser iguales o similares en su totalidad a las que se desarrollen en el centro de trabajo, (ii) deberá justificarse el trabajo subcontratado por su carácter especializado, y (iii) el trabajo no podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante. Adicionalmente, la contratista deberá: (i) ejecutar los servicios requeridos con elementos y recursos propios; (ii) contar con la capacidad suficiente para hacer frente a las obligaciones que se deriven de la contratación de los trabajadores; y (iii) prestar servicios a distintas entidades y no de forma exclusiva a una única entidad.

²Cfr. Tesis PC. VIII. J/1 A (10a.), 2a./J. 160/2005 y 2a./J. 35/2008.

pago. En caso de no recabar esta información y documentación, el contratante deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento efectuado por estos pagos.

La información que debe reportar el contratista al SAT tratándose de operaciones de subcontratación laboral, incluye la cantidad del IVA que le trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el pago en la declaración mensual respectiva (reforma al artículo 32, fracción VIII que se menciona más adelante).

2. Se modifica la fracción VIII del artículo 32, incluyendo como obligación de los contribuyentes, proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones con proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el IVA, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago. Dicha información se deberá presentar a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda la información.

Al igual que en el caso de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las dos modificaciones antes apuntadas fueron introducidas durante el proceso legislativo por la Cámara de Diputados.

Al respecto, las Comisiones Unidas de la Cámara de Senadores avalaron esta reforma argumentando que la medida ayuda a evitar prácticas de evasión fiscal y acreditamientos improcedentes en materia de IVA. Asimismo, se consideró que las modificaciones apuntadas evitarán que se ocasione un perjuicio al fisco federal, en los casos en los que el contratista no cumple con la obligación de enterar a la autoridad fiscal el IVA que trasladó y, por otro lado, el contratante sí efectúa el acreditamiento.

Al igual que en el caso anterior, la medida impuesta por el legislador colisiona con la postura que han sostenido nuestros tribunales en el sentido de que el derecho al acreditamiento no puede verse perjudicado por cuestiones imputables a un tercero.

Sin embargo, dado que la postura de mérito se sustenta principalmente en razones legales, y no en consideraciones de carácter constitucional, resulta dudoso que existan posibilidades serias de impugnación respecto a la reforma de mérito.

2. REFORMAS EN MATERIA DE DEDUCCIONES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Se adiciona la fracción VIII del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de reflejar que los pagos que a su vez sean ingresos de los contribuyentes a que se refiere el nuevo artículo 196 del citado ordenamiento legal (consistentes en las personas morales que se encuentren constituidas únicamente por personas físicas, cuyos ingresos sean inferiores a \$5,000,000.00, que opten por la opción de acumulación conforme a flujo prevista en dicho precepto legal) podrán ser deducibles cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.

Lo anterior, evidentemente tiene por objeto empatar los tiempos de deducción con los tiempos de acumulación de las citadas personas morales, con el objetivo de procurar una mayor simetría fiscal.

2. Se modifica la fracción XIII del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, estableciendo que los pagos por el uso o goce temporal de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como por automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno, serán deducibles a razón de \$285.00 pesos diarios (importe superior al de \$200.00 pesos diarios previsto para los automóviles ordinarios).

Con lo anterior, se pretende incentivar el uso de tecnologías renovables y el mejoramiento en la calidad del medio ambiente.

3. Se adiciona la fracción XIV al artículo 34 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual contempla los por cientos máximos autorizados de deducción para el caso de inversiones en activo fijo, previéndose que las bicicletas convencionales, así como las bicicletas y motos con propulsión mediante baterías eléctricas recargables, serán deducibles aplicando un porcentaje de depreciación del 25%.

La citada deducción fue incluida durante el proceso legislativo por la Cámara de Diputados y tiene por objeto hacer más accesible este tipo de transporte ecológico, con la finalidad de reducir el nivel de contaminantes en las zonas urbanas.

4. Se modifican las fracciones III y VI del artículo 35 de la Ley del Impuesto sobre la Renta con el objetivo de incrementar del 7% al 10% el porcentaje de depreciación

aplicable a la extracción y procesamiento del petróleo crudo; así como adicionar otras actividades previstas en la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos (a las cuales también les será aplicable el porcentaje de deducción del 10%).

En esa tesitura, el porcentaje de deducción del 10% se aplicará: en el transporte eléctrico; 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.

El objetivo de esta modificación es actualizar el esquema de depreciación de la infraestructura de hidrocarburos conforme a la Reforma Energética, pues tal como estaba la Ley anterior, un mismo activo fijo era depreciado de forma diversa, dependiendo de la actividad para la que se utilizara (extracción 7%; transporte y distribución 10%), además de generarse innumerables discusiones en Tribunales en torno al porcentaje de deducción aplicable a la exploración de hidrocarburos.

En esa tesitura, lo que se buscó con esta adecuación es uniformar el porcentaje de depreciación para los contribuyentes que forman parte del sector de hidrocarburos.

Lo anterior también tiene por objeto alinear el porcentaje de depreciación con el previsto en la Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos, con el objetivo de evitar discusiones en materia de equidad tributaria, en la medida en la que solamente los contratistas o asignatarios pueden acceder a los porcentajes de deducción regulados en dicha Ley.

5. Se modifica la fracción II del artículo 36 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, con el objetivo de prever un límite de deducción de \$250,000.00 para automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno (límite superior a los \$175,000.00 previstos como límite deducible para el resto de los automóviles).

Lo anterior tiene por objetivo incentivar el uso de automóviles eléctricos en beneficio del medio ambiente.

3. REFORMAS EN MATERIA DE ESTÍMULOS FISCALES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1. Con el objetivo de incentivar el desarrollo cultural, se adicionan al estímulo previsto en el artículo 190 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (consistente en el otorgamiento de un crédito fiscal de hasta el 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio anterior) las siguientes actividades: artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto, y jazz.

Asimismo, la reforma establece que dicho estímulo no podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

2. Se agrega al Título VII el capítulo VIII titulado “*De la opción de acumulación de ingresos por personas morales*” conforme al cual las personas morales que: (i) estén constituidas únicamente por personas físicas; (ii) tributen de acuerdo con el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (personas morales) y; (iii) hayan obtenido ingresos totales en el ejercicio anterior que no excedan de \$5,000,000.00; podrán optar por acumular sus ingresos conforme a un criterio de “flujo” y no conforme al criterio general de “devengo”.

Para estos efectos, las personas morales que opten por aplicar el régimen de tributación previsto en el citado capítulo no deberán efectuar la acumulación de los ingresos percibidos efectivamente a partir del ejercicio fiscal de 2017, cuando dichos ingresos hayan sido acumulados hasta el 31 de diciembre de 2016.

No podrán acceder a este régimen: (i) las personas morales que tengan uno o varios socios que controlen otras sociedades mercantiles; (ii) los contribuyentes que realicen actividades a través de un fideicomiso o una asociación en participación; (iii) los contribuyentes que tributen conforme al “Régimen Opcional para Grupos de Sociedades”; (iv) los contribuyentes cuyos socios hayan sido previamente socios de otras personas morales que hayan optado por el esquema de acumulación de mérito y; (v) los contribuyentes que dejen de aplicar la opción en comento.

Naturalmente, los contribuyentes que opten por aplicar el régimen de acumulación de mérito deberán efectuar sus deducciones en el ejercicio fiscal en el que hayan sido efectivamente erogadas.

Asimismo, se sustituye la deducción del costo de lo vendido y la reglamentación para la valuación de inventarios por el sistema de deducción de compras del ejercicio. De esta manera, los contribuyentes ya no tendrán que esperar a la

enajenación de una mercancía para poder deducir el costo de lo vendido, siendo que podrán ir deduciendo el costo conforme a su adquisición.

Cabe aclarar que, de conformidad con las disposiciones transitorias, respecto de la mercancía adquirida al 31 de diciembre de 2016 que no se haya deducido, deberá seguirse aplicando la mecánica de costo de lo vendido.

Por lo que hace a la deducción de inversiones, **(i)** se deberán seguir aplicando los porcentajes máximos de deducción respecto de las inversiones realizadas hasta el 31 de diciembre de 2016, de acuerdo con los plazos que hayan transcurrido y; **(ii)** respecto de las inversiones realizadas a partir de 2017, éstas deberán deducirse en el ejercicio en el que inicie su utilización o en el ejercicio siguiente, aun cuando en dicho ejercicio no se haya erogado en su totalidad el monto original de la inversión.

Al igual que en el tratamiento de los ingresos acumulables, en caso de que las deducciones efectuadas en 2016 se hubieran calculado conforme al esquema de devengo, no podrán ser efectuadas nuevamente en 2017 conforme al esquema de “efectivo” o de “flujo”.

El estímulo de mérito tiene por objetivo simplificar el esquema de tributación de las micro empresas permitiéndoles calcular sus ingresos y deducciones conforme a un criterio de “flujo” y no conforme al criterio general de “devengo”.

Con lo anterior, se pretende disminuir la carga administrativa de las micro empresas y permitirles asignar mayores recursos a mejorar su productividad y competitividad.

3. Se agrega al Título VII el capítulo IX titulado “*Del estímulo fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología*”. En este capítulo, se optó por otorgar un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados en el ejercicio en investigación o desarrollo de tecnología, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine dicho crédito.

Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta y tampoco podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

El objetivo de este estímulo es fomentar la inversión por parte del sector privado, en inversión en investigación y desarrollo de tecnología, lo cual se traduce en la generación y difusión de conocimientos científicos y tecnológicos.

Asimismo, se señala que cuando el crédito sea mayor al impuesto sobre la renta que el contribuyente tenga a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el citado estímulo, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

Cabe precisar que los contribuyentes que opten por aplicar el estímulo de referencia, deberán presentar en el mes de febrero de cada año, una declaración informativa en la que se detallen los gastos e inversiones realizados correspondientes al proyecto de investigación y desarrollo de tecnología autorizado, validado por contador público registrado, así como llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al Servicio de Administración Tributaria, en forma permanente, la información relacionada con la aplicación de los recursos del estímulo en cada uno de los rubros de gasto e inversión que dicho órgano desconcentrado determine.

4. Se agrega al Título VII el capítulo X titulado “*Del estímulo fiscal al deporte de alto rendimiento*”. Con esta reforma se busca obtener recursos de la iniciativa privada que permitan mejorar la salud y calidad de vida de la sociedad mexicana, y el aspecto formativo de atletas mexicanos para que tengan mayores posibilidades de participar en competencias internacionales.

Para fomentar lo anterior, se otorga a los contribuyentes del impuesto sobre la renta la opción de aplicar un crédito fiscal equivalente al monto que aporten 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, contra el impuesto sobre la renta causado en el ejercicio en que se determine el crédito, sin que el estímulo pueda exceder del 10% del impuesto sobre la renta causado en el ejercicio inmediato anterior al de su aplicación.

Este crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, y tampoco podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

De igual forma, se señala que cuando el crédito sea mayor al impuesto sobre la renta que el contribuyente tenga a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el citado estímulo, el mismo podrá acreditar la diferencia que resulte contra el

impuesto sobre la renta que tenga a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

5. Se agrega al Título VII el capítulo XI titulado “*De los equipos de alimentación para vehículos eléctricos*”. Este capítulo se introdujo como consecuencia del elevado porcentaje de emisiones de CO2 provenientes de la quema de combustible por parte de vehículos, buscando a la vez fomentar el uso de vehículos híbridos o eléctricos que utilicen fuentes de energía alternativa.

En este sentido, para fomentar la inversión de recursos privados a la infraestructura de recarga de automóviles, se creó el estímulo fiscal que otorga a los contribuyentes del impuesto sobre la renta un crédito fiscal equivalente al 30% del monto de las inversiones que en el ejercicio fiscal de que se trate, realicen en equipos de alimentación para vehículos eléctricos, siempre que éstos se encuentren conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos, contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en el ejercicio en el que se determine el crédito.

El crédito fiscal no será acumulable para efectos del impuesto sobre la renta, y tampoco podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

Asimismo, se señala que cuando el crédito sea mayor al impuesto sobre la renta que los contribuyentes tengan a su cargo en el ejercicio fiscal en el que se aplique el estímulo en comento, los contribuyentes podrán acreditar la diferencia que resulte contra el impuesto sobre la renta que tengan a su cargo en los diez ejercicios siguientes hasta agotarla.

4. REFORMAS EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA RELATIVAS A PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS

1. Se adiciona al artículo 79, fracción XXV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el inciso j), con el objeto de considerar como instituciones de asistencia o beneficencia a todas aquellas que ofrezcan apoyo a proyectos de productores agrícolas y artesanos, con ingresos en el ejercicio inmediato anterior de hasta 4 veces el valor anual de la Unidad de Medida y Actualización, que se ubiquen en las zonas con mayor rezago del país de acuerdo con el Consejo Nacional de Población y que cumplan con las reglas de carácter general que, al efecto, emita el Servicio de Administración Tributaria.

El objetivo de esta disposición es facilitar la obtención de recursos a personas que por sus condiciones no cumplen con las formalidades para la obtención de créditos en el desarrollo de sus actividades. Adicionalmente, busca impulsar el desarrollo de los sectores marginados de nuestro país.

2. Se modifica el artículo 80, con el objeto de adicionar las “cuotas de recuperación” al catálogo de ingresos que no se considerarán, en perjuicio de las donatarias autorizadas, para determinar si más del 10% de los ingresos recibidos por dichas donatarias corresponden a actividades distintas a los fines de la autorización que les fue concedida.

Lo anterior obedece a que las cuotas de recuperación son una fuente importante de ingresos para las personas morales con fines no lucrativos y les permiten cumplir con sus propósitos filantrópicos.

3. Se adiciona al artículo 82, fracción V, la obligación a cargo de las donatarias autorizadas de destinar la totalidad de su patrimonio a otras entidades autorizadas para recibir donativos deducibles cuando: (i) cambien de residencia fiscal; (ii) se les revoque la autorización para recibir donativos deducibles o; (iii) sean omisas en renovar su autorización dentro de los 12 meses siguientes a la conclusión de su vigencia.

La obligación de mérito ya existía para el caso de liquidación. Sin embargo, muchas empresas que cambiaban de residencia fiscal o perdían la autorización para recibir donativos deducibles evitaban la hipótesis de transmisión de mérito con el simple hecho de no liquidarse.

En ese orden de ideas, con el objetivo de evitar que las empresas que dejan de fungir como donatarias autorizadas esquiven la obligación de referencia con el solo hecho de no liquidarse, se adicionaron las hipótesis antes mencionadas a efecto de que cualquier empresa que pierda el carácter de donataria autorizada o cambie de residencia fiscal, se vea obligada a transmitir la totalidad de su patrimonio a otra donataria autorizada.

4. En concordancia con lo anterior, se adicionó el artículo 82-BIS, a efecto de establecer que se deberá dar aviso a las autoridades fiscales, a través de los medios establecidos por el Servicio de Administración Tributaria, del importe y los datos de identificación de los bienes, así como de la identidad de las personas a quienes

les fue destinado el patrimonio, bajo pena de considerar como ingreso omitido el valor de los bienes susceptibles de transmisión, en caso de omitirse el aviso mencionado (con independencia de las sanciones establecidas por el Código Fiscal de la Federación).

Esta medida tiene por objeto asegurar que los bienes y los recursos de las donatarias autorizadas se destinen para los fines asistenciales y de beneficencia objeto de las autorizaciones.

5. Se modifica el artículo 82, fracción VI, a efectos de establecer que las personas morales que hayan perdido o se les haya revocado la autorización para recibir donativos deducibles, por no cumplir con la obligación de poner a disposición del público en general la información relativa al uso y destino de los donativos recibidos, no podrán renovar o solicitar una nueva autorización, hasta que hayan cumplido con dicha obligación.

6. Se adiciona al artículo 82 la fracción IX, en la cual se establece que las personas morales con fines no lucrativos cuyo patrimonio sea mayor de 500 millones de pesos o que tengan ingresos anuales totales de más de 100 millones de pesos, deberán de contar con estructuras o procesos de un gobierno corporativo (cuyos lineamientos se establecerán mediante las reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria).

Esta medida tiene por objeto impulsar la profesionalización de las fundaciones de mayor capacidad y dirigir su compromiso hacia el interés y la labor de su objeto social, así como propiciar la rendición de cuentas, la equidad y la transparencia de las empresas y de sus relaciones con sus partes interesadas.

7. Se agrega el artículo 82 Ter, en el cual se establece que las donatarias autorizadas podrán sujetarse a un proceso de certificación de cumplimiento de obligaciones fiscales.

Dicha certificación estará a cargo de instituciones especializadas que autorizará el Servicio de Administración Tributaria.

5. REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN MATERIA DE PERSONAS FÍSICAS.

1. Se adicionan dos párrafos al artículo 90 a efecto de que no se consideren acumulables los ingresos percibidos por los contribuyentes por apoyos económicos

o monetarios que reciban a través de programas previstos en los presupuestos de egresos de la Federación o de las Entidades Federativas.

Asimismo, se establece que, en aquellos casos en que los apoyos económicos estén dirigidos al desarrollo o fomento de actividades empresariales, será necesario que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios y que los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios quienes, a su vez, deberán cumplir con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas y deberán contar con la opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla.

Finalmente, se establece que los gastos o erogaciones que se realicen con recursos provenientes de apoyos económicos destinados a actividades empresariales que no sean considerados como ingresos acumulables, no podrán ser deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Las medidas en comento tienen por objeto evitar la disminución del beneficio derivado de los citados apoyos económicos, en la inteligencia de que ello contraría los fines para los cuales se otorgaron los recursos presupuestales; así como fomentar las actividades empresariales en sectores estratégicos que permiten el desarrollo de la economía nacional.

2. Se adiciona una opción al artículo 111, para considerar que los contribuyentes que tributen bajo el Régimen de Incorporación Fiscal podrán optar por determinar y enterar el impuesto sobre la renta a su cargo, mediante la presentación de declaraciones bimestrales provisionales, calculadas conforme al coeficiente de utilidad regulado en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y la presentación de la respectiva declaración anual.

Cabe mencionar que, con anterioridad a la Reforma de mérito, las citadas declaraciones bimestrales tenían el carácter de definitivas. Sin embargo, con esta facilidad administrativa introducida durante el proceso legislativo por la Cámara de Diputados, se permite al contribuyente anualizar los efectos de los cálculos bimestrales, lo cual pudiere abrir la puerta para, entre otras cosas, considerar las deducciones personales en el cálculo definitivo del impuesto anual.

3. Se modifica la fracción I del artículo 151, para efectos de incluir la posibilidad de que los contribuyentes deduzcan los pagos por concepto de honorarios a especialistas en psicología y nutrición, siempre y cuando éstos cuenten con título

profesional legalmente expedido y registrado ante las autoridades educativas competentes.

La citada modificación fue introducida durante el proceso legislativo por la Cámara de Diputados a fin de hacer frente a las escasas posibilidades de acceso a estos servicios por medio de las instituciones del sistema público de salud y en la inteligencia de que, dentro de las funciones del Estado, está la de generar mecanismos para garantizar la salud mental de las personas y combatir el problema de sobrepeso y obesidad.

Asimismo, se modificó la fracción V del artículo 151 de la Ley Impuesto sobre la Renta con la finalidad de que las aportaciones complementarias a planes de retiro que realicen los contribuyentes, puedan ser deducibles aun en aquellos casos en que sean contratadas de forma colectiva (V. gr. por asociaciones gremiales o profesionales), y no así, únicamente en aquellos casos en que dichos planes sean contratados de forma individual.

6. REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. Se deroga el segundo párrafo de la fracción I del artículo 5° y se le adiciona a dicho precepto legal la fracción VI, conforme a la cual, tratándose de gastos e inversiones en periodos preoperativos, los contribuyentes podrán acreditar y, por lo tanto, recuperar el IVA, de conformidad con cualquiera de las siguientes opciones:

- Realizar el acreditamiento en la declaración correspondiente al primer mes en el que los contribuyentes realicen actividades gravadas, en la proporción y en los términos establecidos en la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Solicitar la devolución del impuesto en el mes siguiente a aquel en el que se realicen los gastos e inversiones, conforme a la estimativa que se haga de la proporción en que se destinarán dichos gastos e inversiones a la realización de actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respecto del total de actividades a realizar.

En ambas opciones se prevé que una vez transcurridos los primeros doce meses de haber iniciado la realización de actos o actividades gravados con el IVA, se deberá ajustar, en su caso, el monto del IVA que se hubiere solicitado en devolución o

acreditado, en función de la proporción de los actos o actividades gravadas que correspondan a dicho periodo (siempre y cuando la proporción aplicada para acreditar el impuesto correspondiente a los gastos o inversiones realizados en el periodo preoperativo se modifique en más del 3%).

Por otra parte, en caso de que no se inicien las actividades gravadas por la Ley del Impuesto al Valor Agregado una vez transcurrido el periodo preoperativo, los contribuyentes deberán reintegrar el monto de las devoluciones que se hayan obtenido, debidamente actualizadas y con los recargos generados, sin perjuicio de que puedan acreditar el IVA que se les hubiere sido trasladado en el mes anterior en que inicien actividades.

La citada regla de reintegro no se aplicará a la industria extractiva cuando por causas ajenas a la empresa, la extracción de los recursos asociados a los yacimientos no sea factible o resulte incosteable.

Las modificaciones antes comentadas, tienen por objeto sustituir la mecánica de acreditamiento relativa a los gastos realizados en periodos preoperativo prevista en el antiguo segundo párrafo de la fracción I (conforme a la cual los contribuyentes podían estimar el destino de dichos gastos y acreditar el impuesto al valor agregado que correspondiere a las actividades por las que se estaría obligado al pago del impuesto), con el objeto de ajustar dicha mecánica al esquema actual de cálculo y entero del IVA (en la inteligencia de que la regla anterior de acreditamiento de gastos en periodo preoperativo fue legislada cuando el IVA se enteraba mediante pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual del ejercicio, siendo que ahora se entera mediante pagos mensuales definitivos).

Asimismo, dichas modificaciones tienen por objeto establecer una mecánica para que el acreditamiento efectuado pueda ajustarse en exceso o en defecto, conforme a la regularidad de las actividades del contribuyente durante el periodo anual y condicionar en mayor medida la procedencia del acreditamiento a la efectiva realización de las actividades objeto del impuesto.

Cabe mencionar que, conforme a las reglas transitorias, el acreditamiento del IVA acreditable relativo a los gastos realizados en periodos preoperativos durante 2016, se sujetará a las reglas de acreditamiento previstas en Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente hasta el 31 de diciembre de dicho año, con independencia de que las actividades gravadas comiencen a realizarse durante la vigencia de las nuevas disposiciones.

2. Se modifica el segundo párrafo del artículo 5-B y se le adicionan dos párrafos a dicho precepto legal, con el objetivo de incorporar el ajuste mencionado en el numeral anterior (consistente en efectuar una comparativa entre la proporción de actividades gravadas correspondientes a los primeros doce meses de actividades y la proporción inicialmente aplicada al impuesto trasladado) cuando se opte por aplica el esquema simplificado previsto en dicho artículo respecto de las inversiones realizadas en el año de inicio de actividades y en el siguiente.

La reforma en comento se debe a que la mecánica de cálculo de la proporción de actos y actividades gravadas prevista en el artículo modificado, establece que la proporción aplicable en cada uno de los meses se calculará considerando los valores mencionados, correspondientes al periodo comprendido desde el mes en el que se iniciaron las actividades y hasta el mes por el que se calcula el impuesto acreditable, por lo que la proporción en estos casos puede corresponder a un periodo inferior a un año e incluso a sólo un mes de actividades, periodo que no refleja la regularidad de las actividades del contribuyente durante un periodo anual.

Por lo tanto, las modificaciones de referencia tienen por objeto obligar al contribuyente a efectuar un ajuste de su acreditamiento (en los mismos términos previstos para las erogaciones realizadas en periodo preoperativos) cuando de la comparativa antes referida resulta una desviación de más del 3%.

Al igual que en el caso de las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, se prevé que las inversiones realizadas en 2016 se sujeten a las reglas previstas en la legislación vigente durante dicho ejercicio fiscal, por lo que solamente se deberá efectuar el ajuste de referencia respecto de las inversiones realizadas a partir del 1° de enero de 2017.

7. REFORMAS AL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. Se adiciona al artículo 17-F del Código Fiscal de la Federación un segundo párrafo en el cual se establece que los particulares que acuerden entre sí el uso de la Firma Electrónica Avanzada podrán solicitar al Servicio de Administración Tributaria que preste el servicio de verificación y autenticación de la misma. Igualmente se establece que los requisitos para la prestación de dicho servicio se establecerán mediante las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

El objetivo de esta disposición es continuar impulsando la utilización de la Firma Electrónica Avanzada, inclusive entre particulares.

- 2.** Se crea el artículo 17-L del Código Fiscal de la Federación, a efecto de permitir que el buzón tributario funcione como un medio de comunicación entre el particular y otras autoridades, cuando los particulares así lo autoricen. Asimismo, se establece que la información depositada en el buzón tributario para estos fines, no podrá ser utilizada con propósitos fiscales en términos del artículo 63 del Código Fiscal de la Federación.

La Exposición de Motivos nos deja en claro que el objetivo de esta medida es aprovechar la ya declarada constitucionalidad del buzón tributario para convertirlo en un buzón ciudadano, siempre que los particulares así lo autoricen. Pareciere que la idea no vulnera garantías individuales al requerir del consentimiento de los particulares. Sin embargo, estimamos que existen pocos incentivos para la utilización del buzón tributario como buzón ciudadano pues, aunque supuestamente la documentación no podrá ser utilizada directamente para fines fiscales, ésta estará a la vista del Servicio de Administración Tributaria por lo que la misma podría servir para detectar de manera extraoficial focos rojos de fiscalización. Asimismo, la plataforma tecnológica del buzón tributario ha demostrado ser inapta para el manejo de grandes cantidades de información, por lo que resulta dudoso que pueda servir además como medio de comunicación con otras dependencias.

- 3.** Se adiciona al artículo 27, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, la obligación para los representantes legales de las personas morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes, de inscribirse igualmente en el citado registro y solicitar su Firma Electrónica Avanzada, así como de presentar los avisos previstos en el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, se prevé que los fedatarios públicos tendrán que consignar en las actas constitutivas y actas de asamblea, la clave del Registro Federal de Contribuyentes de los representantes legales.

Esta medida tiene por objeto extrapolar a los representantes legales, las medidas de control que ya existían para socios y accionistas, en el entendido de que los representantes legales, al actuar a nombre de las empresas y participar en gran medida en la toma de decisiones operativas de las mismas, también constituyen un elemento a tomar en cuenta para detectar estructuras de evasión fiscal.

4. Se adicionan al artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, dos párrafos a través de los cuales se establece que los comprobantes fiscales digitales por internet solamente podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expedieron acepte su cancelación, estableciéndose a su vez que el Servicio de Administración Tributaria expedirá las reglas de carácter general que regulen la forma en la que los receptores de los comprobantes manifestarán su aceptación.

De acuerdo a la Exposición de Motivos, la idea de esta medida es evitar a los contribuyentes receptores de los comprobantes fiscales digitales, problemas de deducibilidad o acreditamiento. Sin embargo, tal como ha quedado asentado en líneas anteriores la jurisprudencia de nuestro país ya ha dejado en claro que no puede negarse el derecho a la deducción o acreditamiento, con base en cuestiones imputables al emisor del comprobante fiscal. Por lo tanto, la medida más bien constituye un medio de certeza para el Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de que, para que un contribuyente pueda eliminar de sus facturas de cobranza un comprobante fiscal específico (en disminución de su base gravable) el receptor del comprobante debe participar en la cancelación, a efecto de que no pueda posteriormente reclamar algún derecho al acreditamiento o deducción. Esta medida entrará en vigor en mayo de 2017, a efectos de dar tiempo para la emisión y difusión de las reglas generales relativas a la aceptación de la cancelación, así como para permitir las adecuaciones tecnológicas correspondientes.

5. Se agrega un párrafo al artículo 31 del Código Fiscal de la Federación para establecer que el Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores servicios de certificación de documentos digitales para que incorporen el sello digital del Servicio de Administración Tributaria en los documentos digitales que certifiquen, siempre que se cumpla con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

El objetivo de esta adecuación es meramente reconocer a nivel normativo la figura de los proveedores de servicios de certificación de documentos digitales, misma que ya se encontraba regulada en las reglas 2.8.2.1., 2.8.2.2. y 2.8.2.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016.

6. Se modifican los artículos 32-A y 32-H del Código Fiscal de la Federación para que la Declaración Informativa sobre Situación Fiscal (DISIF) se fusione con la

declaración de ejercicio, lo que ocasiona que la información contenida en la DISIF se proporcione en marzo y abril (dependiendo de si se es persona física o moral) y ya no el 30 de junio. Igualmente, se establece que el optar por dictaminarse fiscalmente exime al contribuyente de la presentación de la información sobre su situación fiscal.

Estas modificaciones fueron incorporadas durante el proceso legislativo y su propósito es simplificar la entrega de la información sobre la situación fiscal del contribuyente, al fundir la DISIF con la declaración anual del ejercicio.

7. Se crea el artículo 32-I del Código Fiscal de la Federación en el cual se establece que el Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a otras personas morales para que funjan como órganos certificadores que se encargarán de garantizar y verificar que los terceros autorizados cumplan con los requisitos y obligaciones para obtener o conservar las autorizaciones otorgadas por el Servicio de Administración Tributaria.

La idea de esta medida es hacer más eficiente la concesión de autorizaciones y simplificar la obtención y conservación de las mismas.

8. Se modifica el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación para aclarar que las facultades de comprobación reguladas en el mismo serán aplicables tanto en materia fiscal como en materia aduanera y se divide en incisos la fracción V del citado artículo para hacerla más asequible. Se realiza la precisión de que las facultades antes mencionadas deben apegarse al procedimiento previsto en el artículo 49 y demás formalidades previstas en la Ley Aduanera.

9. Se modifica el artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación para alinearse a la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de la Justicia de la Nación, en la cual se determinó que la facultad de hacer efectivo el importe del crédito fiscal contenido en el oficio de pre-liquidación mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución vulnera la garantía de audiencia (Cfr. Tesis 2a./J. 157/2016 (10a.) de rubro **“REVISIÓN ELECTRÓNICA. EL SEGUNDO PÁRRAFO DE LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, EN TANTO PREVÉ LA FACULTAD CONFERIDA A LA AUTORIDAD PARA HACER EFECTIVA LA CANTIDAD DETERMINADA EN LA PRELIQUIDACIÓN, TRANSGREDE EL DERECHO DE AUDIENCIA”**).

Por lo tanto, se eliminó el párrafo que establece que el oficio de pre-liquidación se volverá definitivo cuando el contribuyente acepte su contenido, no ejerza su derecho a desvirtuarlo, o no logre hacerlo con las pruebas exhibidas durante el procedimiento de revisión electrónica.

Igualmente, se aprovechó para realizar algunas adecuaciones adicionales al procedimiento de revisión electrónica: (i) Se adicionó una leyenda para que el plazo de 10 días para emitir un segundo requerimiento o para compulsar a un tercero corra a partir del vencimiento del plazo de 15 días para que el contribuyente proporcione información; (ii) Se regulan con mayor precisión los plazos para la compulsar y; (iii) Se establece que la revisión electrónica deberá durar máximo 6 meses o 2 años tratándose de revisiones en materia de comercio exterior, plazos que serán suspendidos en los mismos supuestos regulados en el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

10. Se adiciona la fracción V al artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, a efecto de que el plazo de caducidad de 5 años para la determinación de un crédito fiscal corra también a partir del mes en el cual debió realizarse el ajuste previsto en el artículo 5°, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

11. Se adiciona el artículo 69-F del Código Fiscal de la Federación para que los plazos de la revisión electrónica y el plazo máximo para determinar contribuciones omitidas previsto en el antepenúltimo párrafo del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, se vean también suspendidos con la presentación del acuerdo conclusivo.

12. Se adiciona a los artículos 81 y 82 del Código Fiscal de la Federación, una sanción para las personas morales con fines no lucrativos por no destinar la totalidad de su patrimonio a entidades autorizadas para recibir donativos deducibles cuando se liquiden, cambien de residencia fiscal o pierdan su autorización (fracciones XXXIX de ambos preceptos legales).

Asimismo, se adiciona una sanción por no proporcionar la información relativa al importe, datos de identificación de los bienes y la identidad de las personas morales a las que se les entregó dicho patrimonio (fracción XLII del artículo 81 y fracción XXXVI del artículo 82).

Adicionalmente, se adiciona una infracción por no mantener a disposición del público la información relativa a la autorización para obtener donativos

deducibles, así como en torno al uso y destino de los mismos (fracción XLIV del artículo 81 y fracción XXXVI del artículo 82).

Finalmente, se adiciona una sanción para los proveedores de servicios de certificación de comprobantes fiscales digitales por enviar al Servicio de Administración Tributaria comprobantes que no cumplen con especificaciones tecnológicas (fracción XLIII del artículo 81 y XL del artículo 82).

Evidentemente, las adiciones anteriores tienen por objeto complementar algunas de las obligaciones previstas a cargo de las personas morales no lucrativas (y en el último caso de los proveedores de servicios de certificación) al prever la consecuencia jurídica derivada del incumplimiento de dichas obligaciones.

8. REFORMAS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR EN LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO Y EN LA LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE AUTOMÓVILES NUEVOS

1. Se deroga la fracción IV del artículo 20 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la cual establecía que no se pagaría el impuesto por el uso o goce temporal de los bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de la citada Ley.

De acuerdo con la Exposición de motivos, esta supresión tiene por objeto evitar confusiones o interpretaciones incorrectas ya que para que el impuesto se cause conforme al capítulo IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, los bienes tangibles deben haberse entregado en territorio nacional, situación que no acontece cuando se paga el IVA por la introducción del bien arrendado a territorio nacional.

2. En concordancia con lo anterior, se modifica la fracción IV, del artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para efectos de no considerar como importación el uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera realizado en el extranjero, cuando se trate de bienes por los que se haya pagado efectivamente el impuesto al valor agregado por su introducción al país.

Lo anterior tiene por objeto evitar que se pague un IVA por el uso o goce temporal en territorio nacional de bienes entregados en el extranjero por no residentes en el país, cuando por dichos bienes se haya pagado efectivamente el IVA por la introducción al país.

3. Se modifica la fracción IV, del artículo 26 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado para precisar que, en el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios presados en el extranjero, se considera efectuada la importación en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación.

Lo anterior tiene por objeto otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes, dado que antes la fracción reformada remitía al artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dando lugar a todo tipo de interpretaciones, por lo que lo que se busca es clarificar expresamente el momento de causación del impuesto en el caso que nos atañe.

4. Se modifica el tercer párrafo del artículo 27 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el propósito de precisar que la base para el cálculo del impuesto tratándose del uso o goce temporal en territorio nacional de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero, será el monto de las contraprestaciones

5. Se adiciona al artículo 29, fracción IV un inciso i), con el objetivo de establecer que ciertos servicios prestados por residentes en el país en materia de tecnología de la información se encuentren gravados a la tasa del 0% cuando éstos se aprovechen en el extranjero (tales como: el alojamiento de aplicaciones informáticas; la modernización y optimización de sistemas de seguridad de información; el desarrollo, integración y mantenimiento de aplicaciones informáticas o de sistemas computacionales; y el procesamiento, almacenamiento y respaldo de información).

Cabe mencionar que dichos servicios no se considerarán exportados cuando para proporcionarlos se utilicen redes privadas virtuales o cuando se proporcionen, recaigan o se apliquen en bienes ubicados en el territorio nacional (en la inteligencia de que, en este último caso, el aprovechamiento final se habría dado en territorio nacional).

Asimismo, para poder considerar los servicios en mención como servicios exportados, los contribuyentes deberán de reunir ciertos requisitos, como lo es la utilización en su totalidad de infraestructura, recursos humanos y materiales ubicados en territorio nacional y; que la dirección IP de los dispositivos electrónicos a través de los cuales se prestan los servicios, se encuentren en territorio nacional y que la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio se encuentren en el extranjero.

La reforma en mención tiene por objeto modernizar el catálogo de servicios susceptibles de exportación con el objetivo de permitir que los contribuyentes que presten servicios tecnológicos aprovechados en el extranjero puedan acceder a la tasa del 0%.

Asimismo, el catálogo de requisitos previsto en el inciso en comento tiene por objeto evitar abusos en la aplicación de este nuevo beneficio.

En la propia Exposición de Motivos se menciona también que el motivo primordial para la exclusión de servicios proporcionados a través de redes privadas virtuales, consiste en que dichas redes permiten manipular la ubicación real del prestador del servicio, por lo que no garantizan que el servicio se preste desde dispositivos ubicados en México (Lo que sin duda podría resultar criticable a la luz del principio de equidad tributaria y del principio de presunción de inocencia, en la medida en la que ésta exclusión deja fuera del concepto de “exportación” servicios legítimamente prestados desde territorio nacional, bajo la asunción de una simulación en torno a la ubicación del prestador).

6. Finalmente, respecto a la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, se adiciona al artículo 8, la fracción IV, con el objeto de prever que no se pagará la citada contribución en la enajenación o importación definitiva de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

El objetivo de esta reforma es incentivar la compra de automóviles no contaminantes.

Este documento es un resumen con fines informativos. No constituye una opinión legal ni podrá ser utilizado ni citado sin nuestra autorización previa y por escrito.