

Resumen ejecutivo

De acuerdo con el propósito que el gobierno federal ha manifestado en reiteradas ocasiones y que consiste en mejorar la calidad de vida de los mexicanos, conservar la disciplina fiscal, promover una economía pública sostenida e impulsar el crecimiento de México, fueron puestas en marcha diferentes reformas estructurales a lo largo del sexenio en curso y bajo ese esquema, los legisladores han impulsado modificaciones de carácter fiscal que entrarán en vigor el próximo 1 de Enero del 2016.

Adicionalmente, las modificaciones mencionadas a la legislación fiscal, tienen diferencias en comparación con otras reformas realizadas en esta materia, debido a que buscan otorgar certidumbre tributaria al realizar ciertas aclaraciones a las disposiciones fiscales, pero también ayudan al cumplimiento del compromiso adquirido por México para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS por sus siglas en inglés).

Ahora bien, de acuerdo con la información puntual de la reforma fiscal y sus razones para su publicación, a continuación encontrará nuestros comentarios respecto de los cambios propuestos y aceptados a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y Código Fiscal de la Federación.

Impuesto sobre la renta

Aspectos relevantes en personas morales

- El límite de la deducción en automóviles regresa a \$175,000.00.
- De acuerdo con la reforma constitucional en materia energética, publicada en diciembre del 2013, la generación de energía eléctrica dejó de ser considerada para efectos legales, como área estratégica nacional.

En relación con lo anterior, y para efectos del artículo 28, fracción XXVII de la LISR, las reglas que regulan la capitalización delgada o capitalización insuficiente, establecen que no serán consideradas las deudas que generaran intereses a cargo de los contribuyentes, siempre que se vincularan con áreas estratégicas del país.

Por lo anteriormente expuesto, se aprobó la modificación a la citada disposición, con el objeto de que fueran excluidas expresamente las deudas contraídas para financiar operaciones vinculadas con áreas estratégicas del país y con la generación de energía eléctrica.

Es importante mencionar que este beneficio será aplicable a partir del 1 de enero del 2014, y los contribuyentes que hubieran pagado ISR considerando las reglas de capitalización delgada vigentes en el ejercicio 2014 y hasta el 31 de diciembre de 2015, podrán recalcular la capitalización delgada con las reglas aplicables en 2016 y en caso de obtener saldo a favor, podrán compensarlo contra otros impuestos federales.

- Para los contribuyentes del sector primario (ganaderas, agrícolas, pesca y silvícolas), resultaron aplicables modificaciones para la exención de los ingresos que obtengan en el ejercicio, así como efectos retroactivos a 2014 en los beneficios establecidos en el artículo 74 de la LISR, resultando:
 1. Para las personas morales que se dediquen exclusivamente a las citadas actividades, el monto máximo de ingresos exentos (para exentar al 100% del pago de ISR), será de \$ 511,730.00 pesos (es decir, 20 veces el salario mínimo general elevado al año por cada socio o asociado, siempre que el total de sus ingresos no excedan de \$ 5,117,300.00 pesos o 200 veces el salario mínimo general elevado al año. Es importante destacar que para los contribuyentes que sean ejidos o comunidades (personas morales) no resultará aplicable la limitante de 200 veces en el total de sus ingresos y que dicha exención será aplicable a partir del 1º de enero del 2014, por lo que, para los contribuyentes que pagaron ISR a partir esta fecha podrán compensar el impuesto de acuerdo con el código

2. fiscal de la federación, sin que por estas cantidades, pueda solicitarse en devolución alguna.
 3. Para el caso de personas físicas que se dediquen a las actividades mencionadas, no pagarán ISR hasta por un monto de hasta \$1,023,460.00 pesos (40 veces el salario mínimo general elevado al año).
 4. Adicionalmente para las personas físicas y morales que se dediquen exclusivamente a las actividades mencionadas, pero que sus ingresos excedan de los límites mencionados, en los dos puntos anteriores, pero que sean inferiores a: \$10,823,089.50 pesos o 423 veces el salario mínimo general elevado al año, podrán estar exentos del pago de ISR hasta por: los 5.1 millones de pesos, siempre que no excedan de los 10 millones mencionados. Y por el excedente de la exención, pagaran ISR de acuerdo con el capítulo VIII del título II de la LISR, con sus respectivas reducciones de ISR del 40% y 30%.
 5. Los contribuyentes personas morales, tendrán el beneficio de incrementar al saldo de su cuenta de utilidad fiscal neta (CUFIN), el importe de los ingresos que resulten exentos en términos de los párrafos anteriores, multiplicados por el coeficiente de utilidad determinado de acuerdo con el artículo 14 de la LISR.
- Las personas morales que realicen pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas o morales que se dediquen a las actividades del sector primario (ganaderas, agrícolas, pesca y silvícolas), deberán deducir dicho gasto en el momento que sea efectivamente erogado.

Declaración informativa de partes relacionadas

A efectos de coadyuvar al plan de acción de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE), se incluyó dentro de la ley de ISR, el artículo 76-A, mismo que incluye la obligación de presentar las declaraciones informativas que apliquen a cada contribuyente, de acuerdo a lo siguiente:

CONTRIBUYENTES	TIPOS DE DECLARACIÓN INFORMATIVA	INFORMACIÓN CONTENIDA
I. Contribuyentes con ingresos acumulables iguales o superiores a \$644'599,005.00 en el ejercicio fiscal anterior declarado.	Maestra de partes relacionadas del grupo empresarial multinacional	<ul style="list-style-type: none"> • Estructura organizacional • Descripción de la actividad, sus tangibles, actividades financieras con sus partes relacionadas • Posición financiera y fiscal
	Local de partes relacionadas	<ul style="list-style-type: none"> • Descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas. • Información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.
II. Sociedades mercantiles que pertenezcan al régimen opcional para grupos de sociedades.		<ul style="list-style-type: none"> • Información a nivel jurisdicción fiscal sobre la distribución mundial de ingresos e impuestos pagados.
III. Las entidades paraestatales de la administración pública federal		<ul style="list-style-type: none"> • Indicadores de localización de las actividades económicas, ingresos totales distinguiendo el monto con partes relacionadas y con partes independientes, utilidades o pérdidas antes de impuestos, ISR efectivamente pagado, ISR causado en el ejercicio, cuentas de capital, utilidades o pérdidas acumuladas, número de empleados, activos fijos y de mercancías.
IV. Personas morales residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos.	País por país del grupo empresarial multinacional	<ul style="list-style-type: none"> • Un listado de todas las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional y de sus establecimientos permanentes, incluyendo información económica y fiscal de las entidades integrantes del grupo empresarial multinacional.
Que celebren operaciones con partes relacionadas		

Las declaraciones informativas en materia de precios de transferencia, deberán presentarse a más tardar el 31 de diciembre del año inmediato posterior, al ejercicio fiscal correspondiente y aunado a lo anterior, se establece mediante disposición transitoria, que las mencionadas declaraciones informativas correspondientes al ejercicio fiscal 2016, se deberán presentar a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio fiscal 2017.

Es importante mencionar, que para dichas declaraciones informativas existen reglas específicas de cumplimiento, o de facultades de las autoridades fiscales para allegarse de la información cuando no puedan obtenerla a través de los tratados internacionales o de los acuerdos en los que México participe.

Cuenta de Utilidad por Inversión en energías renovables.

De acuerdo con la legislación actual, las personas morales que se dedican exclusivamente a la generación de energía proveniente de fuentes renovables o sistemas de cogeneración de electricidad eficiente, tienen el beneficio de aplicar la deducción de las inversiones realizadas en maquinaria y equipo para la generación de energía proveniente de fuentes renovables o de los sistemas mencionados al 100%, es decir, con el efecto económico de un gasto.

No obstante lo anterior, las mismas personas morales, al aplicar este beneficio que reduce el pago del ISR, se ven “afectadas” al disminuir considerablemente el importe de la Utilidad Fiscal Neta del ejercicio (UFIN), misma cuenta que tendrá repercusión en la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (CUFIN), impidiendo o disminuyendo así la generación de dividendos que ya hayan pagado el impuesto sobre la renta.

Por lo anterior, se incorpora dentro del cuerpo de la LISR, la Cuenta de Utilidad por Inversión en Energías Renovables (CUFIN ajustada), misma que modifica el cálculo de la CUFIN como lo conocemos hasta el día de hoy, al determinar una mecánica distinta desde la obtención de la UFIN, sin que se altere la carga fiscal del contribuyente o se evite el pago del ISR.

Aspectos relevantes en personas físicas

- El ingreso por enajenación de casa habitación del contribuyente, será considerado exento, siempre que no haya enajenado otra casa habitación, durante los tres años inmediatos anteriores a dicha enajenación y no cuando no hubiera enajenado en los cinco años anteriores, como lo establece la disposición vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

- Respecto a las deducciones personales de personas físicas, se tuvieron las siguientes modificaciones:

- a) El límite de las deducciones personales no podrá exceder de lo que resulte menor entre 5 veces el salario mínimo general elevado al año (\$127,933), o del 15% de los ingresos del contribuyente, incluyendo los ingresos exentos.

Es importante mencionar que en comparación con el ejercicio 2014 y 2015, el límite era de 4 veces el salario mínimo elevado al año o el 10% de ingresos, por lo que esta modificación resultó en un beneficio para las personas físicas en general.

- b) Se excluyen dentro de la limitante mencionada en el inciso anterior las aportaciones a planes personales de retiro.
- c) Se adicionan como deducción personal los gastos relacionados con la incapacidad laboral (artículo 477 de la Ley Federal del Trabajo), mismos que serán deducibles al 100%. Se deberá contar con el certificado o la constancia de incapacidad expedida por las instituciones públicas del Sistema Nacional de Salud que incluya las características de la incapacidad.

Es recomendable que para poder aplicar el 100% de la deducción, se valide el porcentaje de incapacidad y que se cumplan los requisitos formales para aplicar esta deducción, como el establecido en el comprobante fiscal digital por internet (CFDI) o bien, estar atentos al requerimiento de la autoridad de algún complemento especial para este CFDI.

Repatriación de recursos mantenidos en el extranjero

Las personas físicas y morales residentes en el extranjero, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente (EP) en el país, podrán pagar el impuesto conforme a la LISR por los ingresos y las inversiones mantenidas en el extranjero hasta el 31 de diciembre del 2014 mediante el cálculo específico establecido en las disposiciones fiscales, siempre que estos se retornen al país los primeros 6 meses del ejercicio fiscal 2016, y sean invertidos durante el mismo ejercicio fiscal. La inversión deberá destinarse a la adquisición de bienes de activo fijo, investigación y desarrollo de tecnología o el pago de pasivos que hayan contraído con partes independientes previo a la entrada en vigor de este estímulo fiscal.

Al momento de optar por el beneficio establecido, se tendrán los siguientes beneficios:

- a) Tendrán por cumplidas las obligaciones fiscales formales relacionadas con los ingresos repatriados a México.
- b) Los recursos que se retornen a territorio nacional no serán considerados para efectos de discrepancia fiscal.
- c) No pagaran multas ni recargos por el ISR correspondiente.
- d) Podrán efectuar el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero.
- e) Para el caso de personas morales, se podrá incrementar el saldo de la CUFIN mediante el cálculo correspondiente.

Es importante mencionar, que el estímulo no será aplicable cuando se trate de ingresos producto de una actividad ilícita o cuando puedan ser utilizados para este tipo de actividades, las cuales están contenidas en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal.

Personas físicas sujetas al pago del ISR adicional por dividendos (10% definitivo).

Las personas físicas que deban pagar ISR adicional sobre dividendos o utilidades a la tasa del 10% (aun cuando provengan de la CUFIN), podrán acreditar contra el 10% de ISR que se deba retener y enterar por la persona moral que distribuya los dividendos o utilidades, el estímulo fiscal (crédito fiscal, de acuerdo con la disposición en comento) siempre que los dividendos o utilidades hayan sido generados en los ejercicios fiscales 2014, 2015 o 2016 y sean reinvertidos por la persona moral que los generó.

El estímulo fiscal comprende la reducción del 1%, 2% y 5% si se distribuye en 2017, 2018 y de 2019 en adelante, respectivamente. Las personas morales deberán identificar en su contabilidad información específica sobre las utilidades o dividendos; sin embargo para el caso que las acciones de la emisora no se encuentren colocadas entre el gran público inversionista, deberá optar por dictaminar sus estados financieros conforme al artículo 32-A del CFF y cumplir con las disposiciones que establezca el SAT.

Adicionalmente, el importe que se pueda reducir (estímulo fiscal) no se considerará como ingreso acumulable para fines del ISR.

Con relación al régimen de incorporación fiscal (RIF), a continuación se mencionan las modificaciones que se establecen:

- a) Los contribuyentes que tributan en el RIF, deberán efectuar el pago de las erogaciones relativas a compras e inversiones mediante transferencia electrónica, cheque nominativo, monederos electrónicos, tarjeta de crédito, débito o servicios, en importes mayores a \$5,000.00.
- b) A partir de la entrada en vigor de la reforma fiscal 2016, podrán tributar en el RIF los socios o integrantes de las personas morales no contribuyentes, siempre que se cumplan los requisitos que para cada caso se especifica.
- c) Se especifica que el plazo para el pago de PTU, será dentro de los 60 días siguientes a la fecha en que deba presentarse la declaración correspondiente al sexto bimestre del ejercicio de que se trate.
- d) El inciso a) anterior, no será aplicable en el caso de adquisición de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, debiéndose pagar con los medios del inciso a) aun cuando no excedan de los \$5,000.00.
- e) Por las operaciones que tengan con público en general en montos inferiores a \$250.00, no se estará obligado a expedir comprobante fiscal, siempre y cuando no sean solicitados por el cliente. Por dichas operaciones se tendrá que enviar un comprobante fiscal global, con los requisitos establecidos en reglas de carácter general.
- f) Se podrán incorporar al RIF, las personas que adicionalmente a los ingresos derivados del RIF, obtengan ingresos por conceptos de:
 - Sueldos o salarios
 - Asimilados a salarios
 - Intereses
 - Sean socios o integrantes de personas morales no lucrativas que perciban intereses
 - Sean socios integrantes de asociaciones deportivas que tributen en el régimen general de personas morales.
 - Y cuando tengan vinculación por su actividad empresarial con personas con quienes tenga relación de parentesco y tributen en el RIF.

Cabe mencionar, que con esta medida no se exime de las demás obligaciones por tributar en regímenes fiscales distintos al RIF.

- g) Será causal de abandono del RIF, cuando no se presente la declaración bimestral, dos veces de manera consecutiva o en tres (anteriormente se señalaba 5 ocasiones) ocasiones durante el plazo de 6 años a partir del que se incumpla por primera vez.

Deducción inmediata

Se estableció como estímulo fiscal, la deducción inmediata de las inversiones para las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, que hayan obtenido ingresos propios en el ejercicio inmediato anterior de hasta 100 millones de pesos; aunque es importante mencionar que la disposición en comento no especifica si se trata de ingresos nominales o acumulables, por lo que es importante que previo a la aplicación del estímulo fiscal, se realice el análisis correspondiente.

Adicionalmente tendrán el beneficio establecido en esta disposición, las empresas que se dediquen a la infraestructura de transporte (carreteras, caminos y puentes) y quienes realicen inversiones en actividades relacionadas con hidrocarburos, así como inversiones en equipo para la generación, transporte, distribución y suministro de energía.

El estímulo fiscal consiste en aplicar la tasa establecida en la disposición de referencia al monto original de la inversión de los bienes nuevos, en lugar de aplicar las tasas establecidas en los artículos 34 y 35 de la ley del ISR.

La deducción inmediata a que se refiere, podrá ser aplicada a partir del 1º de septiembre de 2015, hasta el ejercicio del 2017, no obstante, no podrá ejercerse cuando se trate de mobiliario y equipo de oficina, automóviles, equipo de blindaje de automóviles, o cualquiera que no sea identificable en la lista que se establece. Para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA), la deducción inmediata se considerara efectivamente erogada y perfectamente acreditable.

Código Fiscal de la Federación (CFF)

Devolución de contribuciones

- Se establecen los procedimientos para validar las procedencias de las devoluciones de saldo a favor o pago de lo indebido, mediante la inclusión de un nuevo artículo al CFF, donde además se establece que las autoridades fiscales no podrán determinar créditos fiscales a los contribuyentes únicamente por haber solicitado en devolución cantidades a las que tenga derecho.

Adicionalmente se establece que las autoridades fiscales podrán ejercer sus facultades de comprobación por cada solicitud de devolución, aun y cuando se traten de la misma contribución, o del mismo ejercicio fiscal.

Es importante precisar que los legisladores han tenido a bien indicar que las facultades de comprobación, únicamente se podrán ejercer mediante la revisión de gabinete o visita domiciliaria.

Comprobantes fiscales Digitales por Internet (CFDI)

- A efectos de homologar la reforma propuesta a la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (IEPS), se propone añadir la enajenación o en su caso la importación de combustibles automotrices como actividad por la que deberá expedirse el CFDI con el traslado del impuesto de forma expresa y por separado, cuando el adquirente sea a su vez contribuyente del impuesto y así lo solicite.

Intercambio de Información Tributaria

- La implementación del estándar para el intercambio automático de información sobre cuentas financieras en materia fiscal (Reporte Común) para el intercambio de información financiera a nivel global, por lo cual las personas morales y las figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y sean residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en México, estarán obligadas a implementar efectivamente y a cumplir con dicho estándar.

Multas incluidas en el CFF

- En relación con las modificaciones al Código Fiscal de la Federación, se incluyeron multas que no existían expresamente antes de esta reforma, ya que no estaban enunciadas en dicho ordenamiento para sancionar el incumplimiento de las siguientes obligaciones fiscales:

Infracción	Sanción
No proporcionar la información de las operaciones relevantes (Art 31-A del CFF). Así como presentarla con errores, incompleta, con inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.	Desde: \$140,540.00 pesos, hasta \$200,090.00 pesos.
No proporcionar la información requerida en las declaraciones informativas en materia de precios de transferencia (Nuevo art. 76-A del CFF). Así como presentarla con errores, incompleta, con inconsistencias o en forma distinta a lo señalado en las disposiciones fiscales.	Desde: \$140,540.00 pesos, hasta \$200,090.00 pesos.
No ingresar la información contable a través de la página del SAT o ingresarla fuera de los plazos establecidos, ingresarla con errores que impidan su lectura, o bien no ingresarla de conformidad con las reglas emitidas por el SAT.	Desde: \$5,000.00 pesos, hasta \$15,000.00 pesos.

Lotería fiscal (SAT).

- Se aprueba darle la facultad al Servicio de Administración Tributaria (SAT) para que lleve a cabo la celebración de sorteos de lotería fiscal, donde participaran las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que efectúen pagos a través de los medios electrónicos, siempre que por las actividades realizadas obtengan el comprobante fiscal digital por internet.

Es importante mencionar que dichos premios estarán exentos del pago de ISR.

Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios

Tasas y cuotas en actos o actividades

- Las cantidades que resultarán a pagar por la enajenación de combustibles fósiles y no fósiles, será la de aplicar a cada litro la cuota que le corresponda conforme a lo siguiente:

1-	Combustibles fósiles	Cuota por litro
	a. Gasolina menor a 92 octanos	4.16 pesos
	b. Gasolina mayor o igual a 92 octanos	3.52 pesos
	c. Diésel	4.58 pesos
2-	Combustibles no fósiles	3.52 pesos

Ahora bien, cuando la enajenación y entrega material de gasolina y diésel se realice dentro de diciembre 2015, pero no así el cobro y éste se lleve a cabo a más tardar el 10 de enero de 2016, el impuesto corresponderá conforme a las disposiciones vigentes al 31 de diciembre de 2015, y se deberá presentar un informe que contenga la información de las enajenaciones y su cobro al SAT de acuerdo a reglas de carácter general.

Bandas con valores mínimos y máximos para los precios de la gasolina por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público

- A más tardar el 31 de diciembre del 2015 y 2016 la Secretaria de Hacienda y Crédito Público deberá establecer y publicar en el Diario Oficial de la Federación, una banda con valores mínimos y máximos para los precios máximos de los combustibles fósiles (gasolina y diésel), mismos que se aplicarán para los ejercicios fiscales 2016 y 2017 respectivamente.

Exportación de alimentos no básicos o con densidad calórica de 275 kilocalorías.

- El IEPS a cargo por las exportaciones definitivas que realicen las empresas residentes en el país (fabricantes o productoras) de alimentos no básicos con alta densidad calórica serán a la tasa del 0%.

Ley de ingresos de la Federación (LIF).

Tasa de retención por intereses pagados por entidades de sistema financiero.

La tasa de retención de los intereses pagados por las entidades que forman parte del sistema financiero, fue sustituida a simple vista, por una tasa de retención menor, lo que para el ejercicio fiscal 2016 resulta muy conveniente.

Adicionalmente, hemos observado en la ley de ingresos de la federación (LIF), que la tasa de retención en cuestión, puede permanecer estática por varios años, desde que se determina de esta forma, es decir desde 2003, de acuerdo con la siguiente tabla:

Periodo	Tasa de retención
2003-2007	0.50%
2008-2009	0.85%
2010-2015	0.60%

No obstante lo anterior, debemos tener en mente que la aplicación de esta tasa, no será estática en su determinación como se tenía establecido hasta antes de 2016; lo anterior es así toda vez que la nueva LIF 2016 establece que la tasa de retención será determinada por una mecánica que considera los rendimientos promedio que otorgan las entidades de sistema financiero, los estándares de inflación así como la tasa máxima para aplicarse dentro del artículo 152 de la ley de ISR.

De acuerdo con esta mecánica y los factores mencionados, la nueva tasa de retención de ISR para los intereses pagados por integrantes del sistema financiero será del 0.50% sobre el capital.

Es importante mencionar que esta tasa ahora podrá cambiar de acuerdo con los estándares y métricas mencionadas para cada ejercicio fiscal, ya que al tratar de ajustar la tasa de retención sobre valores reales de mercado, se estima que esta tasa dependerá del comportamiento de los mercados financieros y no será asignada de forma estática como hasta el ejercicio fiscal 2015.

Contáctanos

Daniel Pozos

Socio de Impuestos

Tel: 5527-7155-35

daniel.pozos@crdpasesores.com.mx

www.crdpasesores.com.mx

Santiago Ramírez

Asociado de Finanzas

Tel: 5512-7331-75

santiago.ramirez@crdpasesores.com.mx

www.crdpasesores.com.mx

CRDP Consultores & Asociados, S.C.



 Facebook/CRDPasesoresfiscales

 Twitter/CRDPasesores