

# Reforma fiscal 2016

El 18 de noviembre fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el paquete fiscal para 2016, que incluye la Ley de Ingresos de la Federación y el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria.

En términos generales puede considerarse que hay aspectos positivos de la reforma encaminados a coadyuvar con la inversión. Sin embargo, varios temas relevantes quedaron pendientes.

El IMEF participó de manera activa en el proceso presentando varias iniciativas que fueron aceptadas por el Ejecutivo Federal y propuestas en el paquete de reforma. De manera específica en materia de generación de energía eléctrica, energía limpia, consolidación fiscal y crédito en contra del impuesto adicional sobre dividendos.

A continuación se detallan los aspectos medulares de la reforma:

## I. Ley del impuesto sobre la renta ("LISR")

### 1. Personas Morales

#### **Declaraciones informativas en materia de precios de transferencia**

Se adiciona el artículo 76-A de la LISR, que establece la obligación a los contribuyentes a los que se refiere el artículo 32-H fracciones I, II, III y IV del Código Fiscal de la Federación ("CFF"), que celebren operaciones con partes relacionadas, de presentar ciertas declaraciones informativas, como parte de las medidas adoptadas en el plan BEPS.

Al respecto, se crean tres tipos de declaraciones informativas que se deberán presentar:

#### I. Grupo empresarial multinacional

Se proporcionará información sobre: i) estructura organizacional, ii) descripción de la actividad, sus intangibles, actividades financieras con partes relacionadas y iii) posición financiera y fiscal.

## **ii. Local**

Se proporcionará información sobre: i) descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas, ii) información financiera y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en su análisis.

## **iii. País por país**

Se proporcionará información sobre: i) distribución mundial de ingresos e impuestos pagados, ii) indicadores de localización de las actividades económicas en las jurisdicciones fiscales en las que opera el grupo empresarial multinacional, utilidades o pérdidas antes de impuestos, y iii) un listado de todas las entidades integrantes del referido grupo y de sus establecimientos permanentes, incluyendo las principales actividades económicas.

La declaración informativa país por país se presentará cuando los contribuyentes se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

1. Personas morales controladoras multinacionales, entendiéndose como tales aquéllas que reúnan los requisitos establecidos en la disposición de referencia, de los cuales destacan: i) sean residentes en México, ii) tengan empresas subsidiarias definidas en términos de las normas de información financiera, iii) reporten en sus estados financieros consolidados resultados de entidades con residencia en otro o más países o jurisdicciones, iv) haber obtenido en el ejercicio inmediato anterior ingresos consolidados para efectos contables equivalentes o superiores 12 mil millones de pesos y
2. Sean personas morales residentes en territorio nacional o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan sido designadas por la persona moral controladora del grupo empresarial multinacional residente en el extranjero como responsables de proporcionar la declaración informativa país por país.

En las disposiciones transitorias, se establece que la obligación de presentar estas declaraciones, por el ejercicio fiscal correspondiente a 2016, deberá realizarse a más tardar el 31 de diciembre de 2017. El Servicio de Administración Tributaria ("SAT") establecerá reglas de carácter general para la presentación de dichas declaraciones.

Dentro de las sanciones que establece el CFF, el artículo 32-D, establece que se sancionará a los contribuyentes que no presenten en tiempo esta declaración con no permitirles trabajar con la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como con la Procuraduría General de la República.

Si bien se expone ampliamente en la Exposición de Motivos presentada por el Ejecutivo que la reforma en comento busca incorporar en la legislación mexicana iniciativas de la OCDE, consideramos cuestionable que se deje en manos de las autoridades fiscales la posibilidad de solicitar mayor información a la señalada expresamente en la ley, así como que se obligue a los contribuyentes mexicanos a presentar información de terceros, aunque se trate de partes relacionadas. En nuestra opinión lo anterior podría resultar contrario a varios principios constitucionales.

## **Previsión Social**

Según se desprende de la Exposición de Motivos, con el objeto de facilitar la deducción de prestaciones de previsión social otorgadas a los trabajadores y sobre todo evitar un doble castigo por el efecto del factor de deducción a que hace referencia la fracción XXX del artículo 28 de la LISR, así como en atención a criterios judiciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se reforma la disposición que establece los requisitos, para uniformarlos, quitando las distinciones entre los trabajadores sindicalizados y los trabajadores no sindicalizados, al eliminar las disposiciones específicas para trabajadores no sindicalizados.

## **2. Personas físicas**

### **a. Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2016**

Se mantienen los estímulos fiscales que han sido otorgados en ejercicios anteriores. En ese sentido, se estima conveniente precisar que los estímulos fiscales previstos en las fracciones VIII (la disminución del monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio de la utilidad fiscal), IX (entrega en donación de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles), X (emplear a personas que padezcan discapacidad e invidentes) y XI (crédito fiscal por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales) del apartado A del artículo 16, no son ingresos acumulables para efectos del Impuesto sobre la Renta (en lo sucesivo ISR) a fin de brindar certeza jurídica tanto a los contribuyentes que se benefician con los mencionados estímulos, como a las áreas fiscalizadoras.

### **b. En materia de ISR:**

- No se aplicará el límite global de deducciones a las aportaciones a cuentas de planes personales de retiro, a las subcuentas de aportaciones voluntarias que cumplan con los requisitos de permanencia, así como a las aportaciones complementarias de retiro que se efectúen en las subcuentas correspondientes, manteniendo únicamente los límites individuales.

- Se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas por la distribución de dividendos o utilidades generadas en los ejercicios de 2014 a 2016, siempre y cuando dichos dividendos o utilidades sean reinvertidos en la persona moral que los generó. El beneficio consiste en otorgar un crédito fiscal contra el ISR a pagar del 10% cuando estos dividendos sean distribuidos a partir de 2017.
- Se establece un esquema temporal de repatriación para personas físicas y morales residentes en México y las residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que hayan obtenido ingresos provenientes de inversiones directas e indirectas, incluyendo los provenientes de regímenes fiscales preferentes, mantenidos en el extranjero hasta el 31 de diciembre de 2014.
- Se prevé un estímulo fiscal en materia de deducción inmediata de la inversión para las PYMEs, en relación con el sector de infraestructura de transporte y el sector energético. Los ingresos propios de la actividad obtenidos para aplicar el beneficio no podrá exceder de 100 millones de pesos.
- Se exenta del pago del ISR a los ingresos que obtengan las personas físicas provenientes de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras hasta por un monto de un salario mínimo general correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, siempre que sus ingresos totales sean de hasta cuatro veces el citado salario y los ingresos por las actividades referidas representen cuando menos el 25% de sus ingresos totales.
- Se incorpora al Régimen de Incorporación Fiscal ("RIF") a las personas físicas que adicionalmente a los ingresos que perciban derivados del RIF, obtengan ingresos por concepto de sueldos o salarios, asimilados a salarios o por intereses; que sean socios o integrantes de personas morales que tributen en el Régimen de las Personas Morales con Fines No Lucrativos que perciban intereses o sean integrantes de asociaciones deportivas que tributan en el Régimen General de Personas Morales, o bien que tengan vinculación por su actividad empresarial con personas con quienes se tenga relación de parentesco que tributen en el RIF.
- Se establece que cuando se tribute bajo el régimen de copropiedad se permita nombrar a uno de los copropietarios como representante común para que sea el encargado de cumplir con las obligaciones establecidas por el RIF.
- Se precisa que el periodo de aplicación del RIF, sea de 10 años a fin de evitar interpretaciones erróneas.
- Se incrementa el monto original de la inversión deducible en automóviles de \$130,000 a \$175,000 pesos.

- El plazo de cinco años para acceder a la exención en la enajenación de una casa habitación se reduce a tres.
- Respecto al régimen de incorporación fiscal, la obligación de emitir comprobantes fiscales no aplicará en el caso de operaciones celebradas con el público en general cuando el monto involucrado sea menor a \$250.
- Se prevé la deducción de pagos efectuados por personas físicas por concepto de honorarios médicos y dentales o de enfermería, por análisis, estudios clínicos o prótesis, gastos hospitalarios, compra o alquiler de aparatos para el establecimiento o rehabilitación derivados de incapacidades de conformidad con la Ley Federal del Trabajo.
- Se incrementa el monto permitido para las deducciones personales de las personas físicas. El monto a deducir no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco (antes cuatro) salarios mínimos generales elevados al año o del 15% (antes 10%) del total de los ingresos del contribuyente.

### **3. Sistema Financiero**

#### **Retención de ISR por intereses**

##### **a) Nacionales**

Se ajusta la tasa de retención del 0.60% sobre el capital que da lugar al pago de los intereses, como resultado de aplicar una mecánica que considere los rendimientos representativos observados en la economía, a fin de que sea consistente con la evolución de los mercados financieros.

Para el ejercicio fiscal 2016 la tasa de retención será del 0.50 %, con el objeto de incentivar a los contribuyentes a destinar una mayor cantidad de flujos para el ahorro.

##### **b) Extranjeros**

Mediante disposición transitoria se mantiene la tasa de retención del 4.9% sobre los intereses pagados a bancos extranjeros, siempre que los beneficiarios efectivos residan en un país con el que México tenga firmado un acuerdo para evitar la doble tributación, y se cumpla con las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

#### **Vehículos de ahorro e inversión**

Se excluye del límite global para las deducciones de personas físicas, las aportaciones a Planes Personales de Retiro, Cuentas Especiales de Ahorro y las aportaciones voluntarias y complementarias en AFORES.

Con el fin de dar certeza jurídica respecto a las aportaciones efectuadas durante 2014 y 2015, se establece mediante disposición transitoria que las personas que hubieran efectuado retiros de las cuentas antes señaladas, deberán considerarlos como ingresos acumulables en la misma cantidad en que hubiesen sido deducibles al momento de su depósito, aportación o pago.

### **Cambio de denominación “sociedades de inversión” por “fondos de inversión”**

Con motivo de la reforma financiera publicada en 2014 se modificó la denominación de “Ley de Sociedades de Inversión” por “Ley de fondos de inversión”, así como la denominación de “sociedades de inversión” por “fondos de inversión” sin que estos cambios se replicaran en la LISR.

Por lo anterior, y con la finalidad de otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, modifican diversos artículos de LISR para homologar dichos cambios.

### **Casas de Bolsa como fiduciarias de FIBRAS y FICAPS**

Se homologa la LISR con la Ley del Mercado de Valores (“LMV”) para reconocer a las casas de bolsa como fiduciarias en la constitución de FIBRAS y FICAPS.

Actualmente, los artículos 187 y 192 de la LISR únicamente consideran a las instituciones de crédito como instituciones fiduciarias, para efectos de la constitución de fideicomisos de inversión en capital de riesgo (“FICAPS”) y fideicomisos de inversión inmobiliaria (“FIBRAS”), según corresponda. No obstante, la LMV también permite a las casas de bolsa cumplir dicha función.

Por lo anterior, y con la finalidad de seguir fomentando la inversión en el mercado inmobiliario y en la inversión en capital de riesgo en el país, se modifica la LISR con el objetivo de reconocer a las casas de bolsa como instituciones fiduciarias para la constitución de FIBRAS y FICAPS.

## **4. Sector Energético**

- a. Eliminación de la limitante de 10 años para la inversión en fideicomiso de capital de riesgo del sector energético

Como parte del plan de desarrollo, el Gobierno Federal ha encaminado sus esfuerzos al impulso sector energético en México. Uno de los vehículos utilizados para lograr este fin son los FICAPS, los cuales por disposición expresa deben tener una duración máxima de 10 años, sin embargo este periodo no resulta suficiente para materializar los fines que los proyectos requieren; por tal motivo se eliminar dicha restricción mediante la reforma a la fracción V del artículo 192 de la LISR.

## b. Cuenta de inversión en energías renovables

Se crea la cuenta de inversión en energías renovables con la finalidad de potenciar la deducción del 100% de los bienes de activo fijo destinados a esta actividad.

Para la determinación de la cuenta de utilidad por inversión en energías renovables (CUFIN ajustada), la distribución de dividendos se aplicará durante la vida útil del bien y hasta el ejercicio fiscal en que se determine utilidad fiscal; adicionalmente, se llevará un registro acumulado de los dividendos y se disminuirá el saldo de la UFIN hasta agotarlo. Para estos efectos se adiciona el artículo 77-A a la LISR.

## c. Industria eléctrica y la capitalización en el ejercicio 2016

En este caso en particular se excluyen del cálculo de la capitalización delgada las deudas contraídas en la inversión en infraestructura relacionada con la generación de energía eléctrica.

Finalmente, destaca el hecho de que a través de artículo transitorio, la disposición para no incluir las deudas que devengan intereses a cargo para el cálculo del monto del exceso de ellas al triple del capital contable contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva para la generación de energía eléctrica, es aplicable desde el 1 de enero de 2014.

## 5. Consolidación Fiscal

A partir del 1 de enero de 2014 entró en vigor una nueva LISR, la cual ya no contemplaba el régimen de consolidación fiscal.

Por lo anterior, mediante disposiciones transitorias se establecieron reglas específicas aplicables para la determinación del impuesto diferido que debía enterarse con motivo de la desconsolidación, el cual, en principio, debía ser determinado y enterado por la sociedad que tuvo el carácter de controladora.

Dichas reglas establecen tres procedimientos para determinar el ISR que se hubiera diferido durante el régimen de consolidación: i) el contenido en el artículo 71 de la Ley del ISR vigente al 31 de diciembre de 2013, y ii) los previstos en las fracciones XV o XVIII del artículo Noveno Transitorio de la Ley del ISR para 2014.

Los principales conceptos por los que debía pagarse un impuesto diferido son los siguientes:

- Pérdidas fiscales individuales, consideradas en la determinación del resultado fiscal o pérdida fiscal consolidada que estuvieran pendientes de amortizar (Pérdidas individuales).

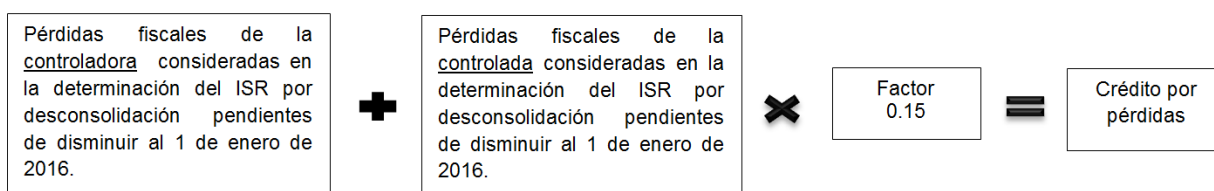
- Pérdidas en venta acciones emitidas por sociedades controladas, cuando dichas pérdidas hubieran sido restadas para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó (Pérdidas en venta de acciones).
- Dividendos distribuidos entre las empresas del grupo que no previnieran de CUFIN (Dividendos contables).

Así las cosas, mediante disposiciones transitorias se establece que los contribuyentes que hubieran determinado el ISR diferido por consolidación al 31 de diciembre de 2013 con base en alguno de los procedimientos anteriormente señalados, estarán a lo siguiente:

### a. Pérdidas individuales

Se prevé la posibilidad de aplicar un crédito (crédito por pérdidas) contra el 50% del ISR diferido correlativo a las pérdidas fiscales que con motivo de la desconsolidación esté pendiente de enterar al 1 de enero de 2016.

El crédito se determina como sigue:



Derivado de lo anterior, para los Grupos que optaron por determinar el ISR con base en el artículo 71 o fracción XV del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR vigente a partir del 1 de enero de 2014, el crédito sería aplicable contra los tres pagos de ISR por desconsolidación que tienen pendiente de enterar (2016, 2017 y 2018).

En el caso de Grupos que optaron por determinar el ISR por desconsolidación con base en la fracción XVIII del Artículo Noveno de las Disposiciones Transitorias de la Ley del ISR vigente a partir del 1 de enero de 2014 y dependiendo del año de origen de las pérdidas fiscales, el crédito podría aplicar incluso contra los cinco pagos del ISR diferido pendientes de enterar.



Sin embargo, el crédito por pérdidas solo será aplicable, cuando:

- Al momento en que se aplique el crédito, la sociedad que tuvo el carácter de controladora conserve en la sociedad controlada que se trate una participación consolidable igual o superior a la que tuvo al momento de desconsolidar.

No resulta claro si el crédito se podría utilizar de forma parcial únicamente en aquellos casos en los que al día de hoy se mantenga una participación consolidable igual o superior, o si por tener en una controlada una participación menor a la que se tuvo al momento de desconsolidar ya no resultaría aplicable el crédito.

- Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir por las sociedades que las generaron, se consideren en la misma participación consolidable que se utilizó al momento de la desconsolidación.

El importe de las pérdidas que se consideren para el cálculo de crédito se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en que se actualizaron por última vez y hasta el último mes de la primera mitad del ejercicio inmediato anterior a aquél en que se aplique el crédito.

Ahora bien, aquellos contribuyentes que hayan optado por aplicar el crédito de pérdidas, ya no podrán disminuir las pérdidas fiscales incluidas en la determinación de dicho crédito contra utilidades fiscales del ejercicio 2016 y posteriores o contra cualquier otro concepto que establezca la LISR, lo anterior resulta aplicable tanto para el contribuyente que generó las pérdidas o al que se le hayan transmitido en los casos de escisión o cualquier otro acto jurídico.

Por su parte, el crédito únicamente será aplicable a las sociedades que hubieran tenido el carácter de controladora y/o controladas que integraban el grupo de consolidación, según se trate, que cumplan con lo siguiente:

- Presenten un aviso en el que se reconozca que se opta por aplicar el crédito de pérdidas, aún no se establece el plazo para la presentación de dicho aviso.
- Hubieran pagado el ISR diferido por desconsolidación correlativo a pérdidas fiscales derivado de fusiones, escisiones o liquidación de sociedades, es decir que si algún contribuyente no incluyó en el cálculo de ISR diferido alguna pérdida fiscal que haya sido transmitida por escisión, no tendrían acceso al crédito.
- Se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- Colaboren trimestralmente con la autoridad en el programa de verificación en tiempo real que para tales efectos se tiene implementado.
- No participen en el Régimen Opcional de Grupos de Sociedades.
- Se desistan de los medios de impugnación interpuestos contra las reformas en materia de consolidación fiscal.
- Se presente declaración complementaria de ejercicio de 2015 (entendemos que es así porque la primera aplicación del crédito sería en abril 2016 y a esa fecha

ya se presentó declaración normal del ejercicio 2015 habrá que esperar fecha de presentación del aviso para ver si es necesario declaración complementaria) en la que se disminuya el saldo de las pérdidas fiscales de ejercicio anteriores pendientes de aplicar.

- Se cancele de los registros contables el ISR diferido correlativo a las pérdidas fiscales.
- En la determinación del ISR diferido por consolidación se hubieran considerado las pérdidas en enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas y/o se opte por lo dispuesto en el apartado siguiente (Pérdidas en venta de acciones).

Con las anteriores limitantes, los contribuyentes que pudieran tener acceso a este crédito se disminuye de manera importante, por lo que resulta conveniente que se analice cada caso en particular para valorar el beneficio y efectos que tendría el tomar dicho crédito.

Finalmente, es claro que dicho crédito, tiene por objetivo eliminar el efecto adverso que se presenta para la autoridad cuando la pérdida individual se disminuye por la sociedad que la sufrió y el pago del ISR diferido correspondiente a esa pérdida aún no se ha terminado de enterar o en el peor de los escenarios no se ha comenzado a pagar.

Al parecer el crédito solo es aplicable contra pérdidas fiscales generadas entre los ejercicios de 2008 a 2013, por lo que resulta conveniente se incluyan pérdidas generadas en los ejercicios de 2006 y 2007 por las cuales aún se está pagando un impuesto diferido y contra el cual igualmente podría aplicarse este crédito.

## **b. Pérdida en venta de acciones**

Tratándose de estas pérdidas, la LISR parte de la base de que uno de los conceptos que debían considerarse en el cálculo de ISR diferido por consolidación al 31 de diciembre de 2013, eran las pérdidas que provenían de la enajenación de acciones emitidas por sociedades controladas, siempre y cuando dichas pérdidas se hubieran restado para determinar el resultado fiscal consolidado del ejercicio en el que se generaron y siempre que dichas pérdidas no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó.

En este sentido, se prevé la posibilidad de pagar ISR diferido a su cargo conforme a lo siguiente:

- El ISR a cargo deberá enterarse en 10 pagos (10% cada pago)
- El primero y segundo pago se enteraran a más tardar el 31 de marzo de 2016, conjuntamente con la actualización y recargos correspondientes dichos pagos, es decir, se está presuponiendo que hubo un par de parcialidades omitidas (2014 y 2015).

- El tercer pago se enterará más tarde el 31 de marzo de 2016, el cuarto pago el 31 de marzo de 2017 y así sucesivamente hasta concluir con el décimo pago el 31 de marzo del 2023.
- Las cantidades correspondientes al cuarto pago y subsecuentes se enterarán debidamente actualizadas.

Los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en este apartado, podrán enterar el ISR diferido correlativo a los demás conceptos (pérdidas individuales, diferencias de CUFINES, etc.) que tengan pendiente de pago en parcialidades iguales en las fechas en las que se deba enterar el ISR diferido correlativo a las pérdidas en venta de acciones.

La aplicación del esquema de pagos está condicionada a que:

- Se haya determinado de manera correcta el costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas por las sociedades controladas, de lo contrario deberán realizarse las correcciones que correspondan antes de aplicar el esquema de pagos.
- La sociedad que tuvo el carácter de controladora se desista de los medios de impugnación interpuestos contra las reformas en materia de consolidación fiscal.

Resulta acertado que se reconozca el derecho que tiene la sociedad controladora a disminuir la pérdida fiscal en venta de acciones contra ganancias en venta de acciones obtenidas a partir del ejercicio de 2016, esto es algo que no se reconocía en las disposiciones fiscales actuales; sin embargo, se establece que en el ejercicio en que se disminuya la pérdida fiscal en venta de acciones, se deberá liquidar la totalidad del impuesto diferido pendiente de pago en la fecha que se tenga la obligación de enterar la siguiente anualidad. No se menciona que solo deba ser por el ISR correlativo a la pérdida en venta de acciones; sin embargo, consideramos que así debería de ser.

Se considera que falta contemplar el efecto fiscal que en materia de comparación de CUFINES se presentaría para los contribuyentes que opten por aplicar lo dispuesto en este apartado, pues en términos generales, al no haber considerado la pérdida fiscal en venta de acciones en la determinación de la utilidad o pérdida fiscal individual de la sociedad que tuvo el carácter de controladora al momento de la enajenación y solo haberla disminuido a nivel consolidado, la controladora tuvo un mayor saldo de CUFIN individual en relación con el saldo de CUFIN consolidado lo que generó un ISR por diferencial de CUFINES.

Por lo tanto, para evitar un doble pago de impuesto, sería recomendable se incorpore: (i) la posibilidad de ajustar el saldo de CUFIN consolidada que se tenía al 31 de diciembre de 2013 con el monto de la pérdida en venta de acciones neta de impuesto o (ii) acreditar contra el ISR diferido por diferencias de CUFINES pendiente de pago el ISR diferido por pérdida en venta de acciones y (iii) disminuir del ISR diferido por

pérdidas en venta de acciones, las parciales que por concepto de ISR diferido por diferencias de CUFINES se haya enterado.

Al respecto, es importante hacer énfasis en que la propuesta de reformas parte de la base de que de conformidad con la LISR las pérdidas derivadas de la enajenación de acciones que se hubieran considerado en la determinación del resultado o pérdida fiscal consolidado deberían de haberse incluido en la determinación del ISR diferido por desconsolidación, de conformidad con la postura adoptada por las autoridades fiscales y que está sujeta a interpretación.

Sin embargo, la reforma que se presenta con un tinte de facilidad, podría estar tratando de confirmar de manera retroactiva la interpretación que sobre el tema tienen las autoridades fiscales. De ser este el caso, la propuesta sería violatoria de diversos principios constitucionales, como lo son el de retroactividad perniciosa de la ley, proporcionalidad y equidad, entre otros.

### **c. Dividendos contables**

Las sociedades que tuvieron el carácter de controladoras que determinaron el ISR diferido por desconsolidación conforme a los procedimientos previstos en las fracciones XV o XVIII del artículo Noveno Transitorio de la LISR 2014 podrán acreditar el impuesto sobre la renta que hubieren causado con motivo de la desconsolidación, por concepto de dividendos contables contra el impuesto diferido causado por ese mismo concepto (dividendos contables) que se encuentre pendiente de entero al 1 de enero de 2016. Dicho acreditamiento no dará lugar a devolución o compensación alguna.

La medida anterior es acertada pues de acuerdo con las disposiciones fiscales actuales, en términos generales, solo se permite el acreditamiento del impuesto cuando la sociedad controlada entera el impuesto correspondiente. Con la introducción de esta medida, el ISR diferido correlativo a los dividendos se convierte en un pago virtual pues se tendría al mismo tiempo un crédito equivalente a la cantidad que se tenga por pagar por dicho concepto.

La sociedad que perciba el dividendo o utilidad no deberá incrementar su CUFIN con el importe de dichos dividendos y la sociedad que tuvo el carácter de controladora tampoco deberá incrementar el saldo de la CUFIN consolidada que se hubiera tenido al 31 de diciembre de 2013.

### **Desconsolidación a partir del 1 de enero de 2015**

Se establece que los contribuyentes que desconsolidaron a partir del 1 de enero de 2015 o que continúan en su periodo obligatorio de desconsolidación (cinco años), les serán aplicables, las opciones y/o tratamiento fiscales que se mencionaron en los apartados anteriores.

## **II. CFF**

### **1. Intercambio automático de información**

Se adiciona la obligación para las personas morales y figuras jurídicas, que sean instituciones financieras y residentes en México o residentes en el extranjero con sucursal en territorio nacional, a efecto de implementar y cumplir con el Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal a que se refiere la recomendación de fecha 15 de julio de 2014 adoptada por la OCDE, con base en lo siguiente:

- Considerar como cuentas financieras preexistentes las que se mantengan abiertas al 31 de diciembre de 2015 y cuentas nuevas, aquéllas abiertas el 1 de enero de 2016 o con posterioridad.
- Llevar un registro especial de la aplicación de los procedimientos para identificar cuentas reportables (bajo valor, preexistentes, de alto valor y nuevas), mismos que deberán concluirse por lo que respecta a cuentas de alto valor el 31 de diciembre de 2016, y por lo que hace a las cuentas de bajo valor y preexistentes, el 31 de diciembre de 2017.
- Presentar mediante declaración la información de las cuentas de alto valor y nuevas, a más tardar el 30 de junio (primera ocasión 30 de junio de 2017), así como las de bajo valor y preexistentes, a más tardar el 30 de junio (primera ocasión 30 de junio de 2018).
- Sin embargo, si se llegan a identificar este tipo de cuentas a más tardar el 31 de diciembre de 2016, la información correspondiente se presentará por primera ocasión a más tardar el 30 de junio de 2017.
- El Estándar se interpretará y aplicará conforme a los Comentarios al mismo, salvo los casos en que el SAT establezca reglas de carácter general.
- De no presentarse dicha declaración, se impondrán las multas que corresponden a las infracciones previstas en el artículo 81, fracción I del CFF, y si esta se presenta con errores o incompleta se aplicarán las multas que corresponden a las infracciones previstas en el artículo 81, fracción II del CFF.
- La disminución en un 40% de las multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales distintas de las obligaciones de pago a los contribuyentes que se encuentren sujetos a revisión electrónica.
- Tratándose de devoluciones, se establece de manera específica el procedimiento para que la autoridad fiscal ejerza sus facultades de revisión para comprobar la procedencia de las solicitudes de devolución, pudiendo hacerlo mediante revisión de gabinete o de visita domiciliaria.

Se establecen multas de \$140,540 a 200,090 por no proporcionar la información relativa a las operaciones relevantes o la información solicitada por las operaciones celebradas con partes relacionadas. Asimismo, se establece una multa de \$5,000 a

\$15,000 por no ingresar la información contable a través de la página de internet del SAT.

## **2. Declaraciones informativas en materia de precios de transferencia**

Acorde con la reforma propuesta en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se adiciona la prohibición a la Administración Pública Federal, Centralizada y Paraestatal, así como la Procuraduría General de la República, de celebrar contratos de adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con aquellos contribuyentes que no hayan presentado las declaraciones anuales informativas de operaciones entre partes relacionadas, a que hace referencia el artículo 76-A LISR.

## **3. Revisiones electrónicas**

Las autoridades fiscales podrán acompañar un oficio de preliquidación a la resolución provisional que dé a conocer al contribuyente los hechos que deriven de la omisión de contribuciones o aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades.

Se precisa que el oficio de preliquidación será definitivo sólo cuando el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito propuesto, o bien, cuando en el plazo de 15 días no proporcione información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades asentadas en la resolución provisional o dicha documentación no desvirtué dichas irregularidades.

Asimismo se prevé como una infracción la no presentación de las declaraciones anuales informativas de operaciones entre partes relacionadas a que hace referencia el artículo 76-A LISR, estableciendo la multa en cantidad de \$140,540 a \$200,090.

## **III. Ley del impuesto especial sobre producción y servicios**

Las modificaciones más relevantes en materia de Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (en adelante IEPS) son las siguientes:

### **1. Combustibles Automotrices**

Al respecto se establecen una serie de cambios aplicables a la venta de combustibles automotrices, los cuales comprenden tanto a combustibles fósiles, tales como gasolina y diésel, así como no fósiles, como puede ser el etanol, definiéndose en dicho ordenamiento tales conceptos.

#### **a. Gasolina y Diésel**

Como resultado de la Reforma Energética de 2014 el mercado de gasolina y diésel de México cambiará sustancialmente. A partir de 2016 se otorgarán permisos a terceros

para la venta de combustibles, en 2017 se permitirá la libre importación de gasolina y diésel y en 2018 la determinación de los precios se hará de acuerdo a condiciones de mercado.

- **Sustitución de cuota fija por tasa variable**

Se sustituye la tasa de impuesto variable que actualmente prevé la Ley de IEPS por una cuota fija. Por lo tanto, todas las disposiciones relativas deben ser modificadas para la aplicación de una cuota fija, como aquéllas relativas a la base gravable, el momento de causación y el acreditamiento del impuesto pagado en la importación.

Las cuotas fijas aplicables a la venta o importación de combustibles automotrices son los siguientes:

<b>1. Combustibles fósiles</b>	<b>Cuota</b>	<b>Unidad de medida</b>
a. Gasolina menor a 92 octanos	4.16 pesos	por litro.
b. Gasolina mayor o igual a 92 octanos	3.52 pesos	por litro.
c. Diésel	4.58 pesos	por litro.
<b>2. Combustibles no fósiles</b>	3.52 pesos	por litro.

La venta de gasolina y diésel realizada en México también está sujeta al pago de las siguientes cuotas fijas:

1. Gasolina menor de 92 octanos \$0.3668 pesos por litro
2. Gasolina mayor o igual a 92 octanos \$0.4475 pesos por litro
3. Diésel \$0.3044 pesos por litro

Por lo que respecta a otros combustibles fósiles que se gravan aplicando una cuota por tonelada de carbono, se introduce una metodología que permite convertir dicha cuota en una cuota aplicable por litro de combustible.

- **Exclusión del gravamen de IEPS a productos no destinados a procesos de combustión**

Se incluye dentro de la Ley del IEPS una serie de productos derivados del petróleo, carbón mineral o gas natural que no deberán ser considerados dentro del gravamen del IEPS como enajenaciones o importaciones de combustibles automotrices, en virtud de que no se trata de combustibles ya que no están destinados a un proceso de combustión, mismos que son: parafinas, materia prima para negro humo, residuo largo, asfaltos, aceite cíclico ligero, aceites (lubricantes) básicos, lubricantes, propileno, propileno grado refinería y propileno grado químico. Actualmente dicha disposición la contempla la de Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

- **Declaraciones informativas**

En adición a las demás obligaciones formales, los contribuyentes sujetos al IEPS por la venta o importación de combustibles automotrices deberán presentar una declaración semestral, a más tardar el 20 de septiembre del mismo año y una segunda a más tardar el 20 de marzo del año siguiente, en la cual deben informar acerca de los volúmenes y tipos de combustibles automotrices que hayan vendido durante cada semestre, así como los autoconsumidos.

- b. Etanol**

Se precisa que la venta o importación de etanol que cumpla con ciertas especificaciones y, por ende, califique como combustible automotriz estará sujeto a las disposiciones aplicables a dicho concepto y no a aquéllas aplicables a alcohol o alcohol desnaturalizado.

## **2. Exportación de alimentos no básicos de alta densidad calórica**

Se adiciona una fracción al artículo 2 de la LIEPS en que se prevé una tasa aplicable 0% a la exportación definitiva de alimentos no básicos de alta densidad calórica, siempre que se trate de fabricantes o productores directos y que se hayan utilizado como insumos gravados para efectos de este impuesto.

Asimismo respecto a los saldos a favor que, en su caso, se generen por la aplicación de dicha se establece que tratándose de contribuyentes que realicen exportaciones de dichos productos que correspondan al 90% del valor total de sus actividades gravadas, en adición a acreditar dicho saldo a favor contra el IEPS a cargo determinado en los siguientes pagos mensuales, podrán optar por compensarlo contra otros impuestos federales en los términos del artículo 23 del CFF.

## **3. Disposiciones Transitorias**

Por su parte, en las disposiciones transitorias se prevé lo siguiente:

- La venta de gasolina y diésel realizada hasta el 31 de diciembre de 2015, cobradas después de esta fecha estará gravadas de acuerdo con las disposiciones vigentes en 2015.
- En relación con la liberación del precio de los combustibles automotrices, se establece un período de transición durante los años de 2016 y 2017 en los cuales se espera tener precios flotantes que vayan en línea con las condiciones del mercado, pero limitando la volatilidad que pudieran enfrentar los consumidores finales proponiendo un esquema de bandas en niveles mínimos y máximos que aún no han sido definidos. Cada vez que los precios están fuera del esquema de bandas las de impuesto se ajustarán de forma temporal. El nivel máximo del esquema de bandas aplicable para el 2016 deberá ser



publicado en el Diario Oficial de la Federación el 1 de enero de 2016 y el de 2017 deberá ser publicado a más tardar el 31 de diciembre 2016.

#### **IV. Ley de Ingresos de la Federación para 2016**

##### **1. Estímulos Fiscales**

Por lo que respecta a los estímulos fiscales en materia de IEPS presentados en la Ley de Ingresos del 2015 se mantienen en esta propuesta de reforma, mismos que consisten en permitir un acreditamiento de IEPS, a las siguientes personas y contribuyentes:

- Personas físicas que realicen actividades empresariales que adquieran diésel que se use como combustible en maquinaria, excepto vehículos. Este estímulo aplica también a vehículos marinos siempre que se cumplan los requisitos que establezca el SAT.
- A las que utilicen diésel en actividades agropecuarias o silvícolas, equivalente a la cantidad que resulte de multiplicar el precio de adquisición (con IVA) por el factor de 0.355. Este acreditamiento podrá realizarse contra el ISR que tenga a su cargo del mismo ejercicio.
- Dichas personas en lugar de efectuar el acreditamiento podrán solicitar en devolución el saldo a favor determinado, hasta por las cantidades y en los términos señalados en la Ley de Ingresos de 2016.
- Que adquieran diésel para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico. Este acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el ISR a su cargo en el mismo ejercicio, incluyendo pagos provisionales.
- A los contribuyentes que poseen concesiones de minería cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 millones de pesos.
- A los que adquieran y utilicen los combustibles fósiles a que se refiere la LIEPS en sus procesos productivos que no sean destinados a la combustión.

El referido estímulo permite el acreditamiento del derecho especial sobre minería a que se refiere el artículo 268 de la Ley Federal de Derechos que se haya pagado en el ejercicio de que se trate. El acreditamiento únicamente podrá efectuarse contra el impuesto sobre la renta que tengan los concesionarios o asignatarios mineros a su cargo, correspondiente al mismo ejercicio en que se haya determinado el estímulo.

La aplicación de estos estímulos fiscales estará sujeta a la emisión de reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.

#### **V. Disposiciones transitorias Ley Federal de Derechos**

**Finalmente, se prevén en las disposiciones transitorias de la Ley Federal de Derechos una opción para el pago del derecho por inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.**

**Aplicando la opción se verá incrementado el pago del derecho de inspección y vigilancia, ya que ésta consiste en pagar el derecho que se hubiera determinado en 2015 más el 3% de dicha cuota para entidades distintas a las instituciones de banca múltiple.**

**Por su parte, las instituciones de banca múltiple pagarán el derecho que se hubiera determinado en 2015 más el 10% del resultado de la suma de los incisos a) y b) de la propia fracción IV del artículo 29-D de la Ley Federal de Derechos.**

**Asimismo, se establece que en caso de tomar dicha opción el derecho a cargo del contribuyente nunca podrá ser menor que la cuota mínima que establece la Ley Federal de Derechos en su artículo 29-D.**

**Por último, se establece que en caso de aplicar la mencionada opción, no se tendrá derecho al descuento del 5% por pago anual anticipado.**

**Incluso, considerando la opción establecida en disposiciones transitorias, las instituciones del sistema financiero incrementaran considerablemente el costo que representa el derecho de inspección y vigilancia que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores respecto del que hubieran pagado en 2015, lo cual, según la iniciativa de ley, tiene su razón de ser en el aumento de los pasivos labores de supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.**