

4 de abril de 2006

## Actualización Tributaria 7/2006

### Décima Segunda modificación a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005

El 31 de marzo de 2006, se publicó en el DOF\* la Décima Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF\* para 2005 misma que entró en vigor el 1° de abril del mismo año, prorrogando la vigencia de ésta hasta el 30 de abril de 2006.

Entre las cuestiones que en nuestra opinión resultan más relevantes para la generalidad de nuestros clientes, destacan las siguientes:

**1.- Reserva de información y datos** (Regla 1.6). Los datos personales de los contribuyentes que las autoridades fiscales obtengan con motivo de los diversos avisos, declaraciones, solicitudes, etc., que de conformidad con el Anexo 1 de la RMF se encuentran obligados a proporcionar, como lo podría ser la solicitud de la FEA\*, serán objeto de reserva en los términos del artículo 69 del CFF\*.

**2.- Días inhábiles** (Regla 2.1.14.). Se establece que los días 13 y 14 de abril de este año, serán considerados inhábiles en los términos del artículo 12 del CFF.

**3.- Comprobantes** (Regla 2.4.5.). Se adicionan dos supuestos en los que no se requiere que los comprobantes sean impresos por establecimientos autorizados: (i) concesiones otorgadas por el Gobierno Federal o Estatal en las cuales se establezca la contraprestación pactada; (ii) aprovechamientos, caso en el cual las formas o recibos oficiales que emitan las dependencias públicas federales, estatales o municipales, servirán como comprobantes fiscales.

**4.- Calendario para presentación del dictamen** (Regla 2.9.15.). Los contribuyentes obligados a dictaminar sus estados financieros, se encontrarán obligados a presentar dicho dictamen ante las autoridades fiscales (vía Internet), conforme al siguiente calendario:

LETRAS DEL R.F.C.	FECHA DE ENVIO
De la A a la F	del 19 al 23 de mayo de 2006
De la G a la O	del 24 al 26 de mayo de 2006
De la P a la Z y &	del 29 al 31 de mayo de 2006

Las sociedades controladoras, tendrán como plazo hasta el 12 de junio de este año.

Los contribuyentes con saldo a cargo en el ISR\* o IMPAC\* en el ejercicio fiscal de 2005 tendrán, según su R.F.C., los siguientes plazos para el envío de su dictamen, siempre que hayan presentado la declaración del ejercicio dentro del plazo establecido en las disposiciones fiscales.

LETRAS DEL R.F.C.	FECHA DE ENVÍO
De la A a la F	del 23 al 27 de junio de 2006
De la G a la O	del 28 al 30 de junio de 2006
De la P a la Z y &	del 3 al 5 de junio de 2006

Las sociedades controladoras y que cuenten con saldo a cargo en el ISR o IMPAC del ejercicio fiscal de 2005, tendrán como plazo hasta el 12 de julio de este año.

Los contribuyentes con saldo a cargo en el ISR o IMPAC del ejercicio fiscal de 2005 que no presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales su declaración del ejercicio fiscal de 2005, deberán enviar su dictamen de acuerdo al calendario aplicable al mes de mayo, y para efectos de dicha declaración deberán atender a la Regla 2.17.3 (declaraciones anuales 2005 de ISR o IMPAC que se dictaminen con impuesto a cargo).

Las personas morales con saldo a favor o que no tengan cantidades a cargo ni saldos a favor en ninguno de los impuestos mencionados a que se refiere la regla 2.17.3., así como las personas físicas con actividades empresariales, podrán presentar su dictamen fiscal de acuerdo al calendario previsto para el mes de junio, sólo si presentaron la declaración del ejercicio fiscal de 2005 dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales. De no presentar la declaración en tiempo, deberán enviar su dictamen de acuerdo al calendario del mes de mayo.

En el caso de contribuyentes que hubieran optado por dictaminar sus estados financieros, que renuncien a la presentación del dictamen, formularán el aviso respectivo manifestando los motivos que tuvieren para ello, mismo que deberá ser presentado a más tardar el último día del mes en que deba presentarse el dictamen fiscal.

**5.- Estímulo fiscal del IMPAC** (Regla 2.9.19.). Los contribuyentes que opten por aplicar el estímulo previsto en la LIF\*, estarán relevados de presentar el aviso correspondiente ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales. En años anteriores no se presentaba dicho escrito, porque se otorgaba mediante un decreto de exención del Ejecutivo Federal.

**6.- Contraprestaciones o donaciones superiores a \$100,000** (Regla 3.1.6. y Artículo Tercero transitorio). Se establecen diversas reglas a fin de que las empresas, las personas físicas con actividades empresariales o con ingresos por enajenación de bienes, y las personas morales con fines no lucrativos, cumplan con su obligación de informar al SAT a más tardar el

día 17 del mes inmediato posterior al que se realice la operación, de las contraprestaciones o donaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata superiores a dicho monto.

Mediante disposición transitoria se establece que por los meses de enero y febrero de 2006, deberá presentarse una declaración por cada uno de dichos meses, a más tardar el 17 de abril.

**7.- Donación de bienes preceaderos** (Reglas 3.1.7., 3.1.8., 16.5. y 16.6.). Los contribuyentes deberán presentar ante el SAT el aviso de donación de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, a más tardar 5 días antes de su fecha de caducidad. Al respecto, se establece el procedimiento a seguir por parte de las donatarias autorizadas para beneficiarse de dicha donación.

**8.- Acumulación de ingresos por enajenaciones a plazo realizadas hasta el 31 de diciembre del 2004. Costo de lo vendido.** (3.4.23) Los contribuyentes que opten considerar como deducible el costo de lo vendido de mercancías cuyo precio a plazo está pendiente de acumular, para determinar el monto del "inventario acumulable" podrán incrementar el valor de sus inventarios al cierre de cada ejercicio, considerando el costo de lo vendido pendiente de deducir de dichas mercancías.

**9.- Disminución de inventarios respecto del "inventario base". Costo de lo vendido.** (3.4.44) En términos de la LISR, los contribuyentes que disminuyan el valor de sus inventarios del ejercicio con respecto del "inventario base", deberán aplicar un ajuste en el monto acumulable correspondiente al ejercicio en que se sufra la reducción de inventarios así como en ejercicios posteriores; sin embargo, la deficiente redacción de las reglas en la LISR provocó el que existieran diversas interpretaciones, mismas que pueden otorgar beneficios a los contribuyentes.

Mediante esta regla miscelánea, se crea un procedimiento opcional al de la LISR por el cual se intenta corregir dichas deficiencias, mismo que no es vinculativo para los contribuyentes, quienes estarán facultados para aplicar el régimen de la LISR y desconocer lo dispuesto por ésta.

**10.- "Inventarios acumulables" en caso de fusión. Costo de lo vendido** (3.4.45) Se prevé que en caso de fusión, la sociedad fusionante que tenga pérdidas pendientes de aplicar *"en el ejercicio fiscal en el que ocurra la fusión"* deberá acumular la totalidad del monto correspondiente a los inventarios pendientes de acumular de la sociedad fusionada.

Dicho supuesto excede lo establecido en la LISR, en donde se establece la obligación de acumular cuando la sociedad fusionante mantuviese pérdidas fiscales pendientes de aplicar al 31 de diciembre del 2004, razón por la cual existen argumentos para sostener la ilegalidad e inconstitucionalidad de ésta.

**11.- Liquidación de sociedades. Acumulación del “inventario acumulable”. Costo de lo vendido** (3.4.46) Se incorporan reglas que norman el supuesto de las sociedades que mantienen un inventario acumulable y entran en liquidación, mediante las cuales se establece el monto a acumular en el ejercicio que termina anticipadamente por la liquidación, el propio ejercicio de liquidación así como de los pagos provisionales correspondientes.

La regla en cuestión regula una hipótesis no prevista en la LISR, excediendo el alcance dicho ordenamiento.

**12.- Coeficiente de utilidad para pagos provisionales de 2006. Costo de lo vendido.** (3.4.47) Se precisa que el cálculo del coeficiente de utilidad correspondiente al ejercicio 2005 para efecto de los pagos provisionales de 2006, podrá no incluir el importe del inventario acumulado en el ejercicio fiscal de 2005, en la utilidad fiscal o pérdida fiscal adicionada o reducida que se toma en cuenta para determinar el pago provisional respectivo.

A nuestro parecer, en una interpretación estricta de la LISR existen elementos para sostener que el inventario acumulable no forma parte de la utilidad fiscal del ejercicio, por lo que la regla no otorga beneficio alguno, sino que refleja la interpretación de la autoridad a este respecto.

**13.- Inventarios que se destinen a conceptos distintos de procesos productivos. Costo de lo vendido** (3.4.48) Mediante esta regla miscelánea se permite deducir el costo de inventarios que se destinan a conceptos distintos del proceso productivo, siempre y cuando no se integren dentro del costo de lo vendido y se cumplan los requisitos que establece la LISR para su deducción para cada caso en particular.

En nuestra interpretación, lo anterior pretende aclarar la posibilidad de deducción en el ejercicio en el que se incurren de ciertos conceptos como desperdicios, mermas, destrucciones, obsequios, etc.

**14.- Factor de acumulación por intereses y ganancia cambiaria de personas físicas por depósitos o inversiones en el extranjero.-** (Regla 3.17.14). En línea con lo dispuesto por el Reglamento de la LISR, se dispone, para el ejercicio fiscal 2005, el factor de acumulación de 0.02 para aquellas personas físicas que opten por aplicarlo al monto de sus depósitos o inversiones al inicio del ejercicio, en lugar de calcular el monto acumulable de dicho ingresos.

**15.- Constancia de intereses que deben proporcionar instituciones financieras.-** (Regla 3.17.17. y Artículo Segundo). Se dispone una metodología de aplicación opcional para la obtención del factor que permite cuantificar el importe de los intereses reales que pagan las instituciones que forman parte del sistema financiero, mismo importe que debe señalarse en las constancias que las citadas instituciones deben expedir a más tardar el 15 de febrero de cada año.

En esencia, la opción en cuestión radica en obtener un factor diario de ajuste a través de efectuar una estimativa diaria del INPC.

Se establece que esta opción deberá ser ejercida respecto de todas las personas a quienes se pague intereses y durante todo el ejercicio fiscal de 2006.

**16.- Régimen de REPECOS\*** (3.16.1 y Capítulo 5.8). Por virtud de las reformas efectuadas al artículo 2-C de la LIVA, así como por el Decreto publicado el día 8 de diciembre de 2005 en el DOF, las personas que tributen en dicho régimen pueden tributar el IVA, ya sea en términos generales de la LIVA o bien, con base en una estimativa de sus ingresos, en este último supuesto, también se cubre el ISR.

Derivado de la opción prevista en el artículo 2-C de la LIVA, ni la Federación ni las Entidades Federativas coordinadas han dado a conocer, de forma oficial, dichas estimativas, por lo que se precisa que para efecto del primer pago provisional bimestral de 2006, este tipo de contribuyentes podrán realizarlo conforme a la última cuota bimestral de 2005.

Los contribuyentes que hasta 2005 tributaron el IVA conforme a una cuota bimestral y que no deseen ejercer la opción para 2006, deberán presentar aviso de cambio de situación fiscal ante el RFC, para quedar registrados como contribuyentes del régimen intermedio de actividades empresariales.

Por otra parte, se dan a conocer las entidades federativas que al día de hoy tienen celebrados los convenios de colaboración fiscal, para el efecto de que el pago bimestral del ISR e IVA se entere en las oficinas recaudadoras de dichas entidades federativas, las cuales se encontrarán obligadas a dar a conocer las proporciones que corresponden a IVA e ISR.

**17.- Adecuaciones en referencias a estímulos fiscales previstos en la LIF.-** (Reglas 11.1 a 11.11.). Se modifican las reglas respectivas para aludir al artículo 16 de la LIF, precepto que dispone los estímulos fiscales para el ejercicio fiscal de 2006 (otrora contenidos en el artículo 17 de la LIF para 2005).

**18.- Tasas mensuales de recargos.-** (Regla 11.13.). Se adiciona para disponer las tasas mensual de recargos del (i) 0.75% cuando se trate de autorización de pago de contribuciones y sus accesorios a plazo, en forma diferida o en parcialidades; (ii) 1.13% cuando se trate de mora e intereses a cargo del fisco federal.

**19.- Decreto de exención de IMPAC para el 2005 aplicable a personas físicas.** (18.1, 18.2) Se incorporan reglas adicionales para efecto de dar cumplimiento al Decreto en comento, dentro de las que destacan las siguientes:

- (i) Se precisa que los contribuyentes que se acojan al Decreto en cuestión deberán continuar cumpliendo con todas sus obligaciones de carácter formal en materia del

IMPAC, así como determinar su impuesto como si efectivamente se hubiese causado, debiendo anotar en el renglón correspondiente como cantidad a pagar "0".

- (ii) Se aclara que el monto de los \$4,000,000 de pesos se refiere a todos los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio fiscal de 2004, ya sea generados de forma directa e inclusive a través de "unidades económicas" como fideicomisos, copropiedad o sociedad conyugal.
- (iii) Se exime a las entidades fiduciarias de la presentación de pagos provisionales por cuenta de los fideicomisarios o del fideicomitente correspondientes al 2005, cuando se efectúen actividades empresariales a través de un fideicomiso y estos últimos acrediten con la presentación de una copia de su declaración del ISR del 2004, que sus ingresos no exceden la cantidad antes mencionada.

Un supuesto similar se establece para el caso de copropiedades o sociedades conyugales que mantengan activos afectos al IMPAC.

**20.- Residentes en el extranjero con declaratoria judicial de establecimiento permanente en el país.-** (Quinto Transitorio). Conceptualmente dispone dos situaciones distintas:

(a) Residentes en el extranjero que "a través de resolución judicial se les haya declarado que tienen establecimiento permanente en el país" que no hayan presentado las declaraciones informativas que prevé el artículo 86 de la LISR; caso en que tendrán plazo de 60 días (hábiles por aplicación supletoria del CFF) contados a partir de la publicación de la regla para presentarlas y ejercer su derecho a las deducciones correspondientes.

(b) Residentes en México y/o en el extranjero con establecimiento permanente en México que no hayan presentado la información dispuesta por la fracción IX, inciso a) del citado artículo 86 de la LISR, "cuando por resolución judicial se declare que los pagos que dicho contribuyente realizó a residentes en el extranjero tienen fuente de riqueza en el país", caso en que "lo previsto en esta regla también será aplicable".

En contraste al caso (a) en que supone la existencia de sentencia judicial firme, en la hipótesis (b) tanto (i) el tiempo verbal como (ii) la noción regulada en la misma supone que no se está en presencia de dicha sentencia judicial previa, sino que dicha sentencia habrá de presentarse en forma futura.

Lo anterior conduce a considerar que la autoridad fiscal puede interpretar que aquellos contribuyentes que no den el aviso referido en la fracción IX, inciso a) del artículo 86 de la LISR dentro del referido plazo de 60 días (a partir de la publicación de la regla), estarían privados de su derecho a la toma de las deducciones correspondientes en el caso de que existiera en el futuro una resolución que les declare el haber realizado pagos al extranjero con fuente de riqueza en el país.

De ser verdadera la pretensión de interpretación referida en el párrafo anterior, estimamos que existen elementos jurídicos razonables para sustentar la posibilidad de incursión de situaciones ilegales e inconstitucionales.

Por tanto, creemos que una sana y correcta interpretación del segundo párrafo de la disposición que nos ocupa, supone el que una vez que el contribuyente (residente en el extranjero con establecimiento permanente en México o residente en México) obtiene una resolución judicial disponiendo que los pagos efectuados tuvieron fuente de riqueza en México, podrán presentar dentro del lapso de 60 días, la información requerida por la fracción IX, inciso a) del artículo 86 de la LISR a efecto de poder tomar la deducción correspondiente.

No dejamos de apuntar como importante el que aquéllos contribuyentes que no cuenten con sentencia judicial (declarando que se realizaron pagos a residentes en el extranjero con fuente de riqueza en el país), a texto de la regla se encuentran impedidos de regularizar su situación (presentado en forma extemporánea la información atinente), sino que deben contar con ésta (sentencia) para poder efectuar las deducciones correspondientes.

#### Abreviaturas

- |  |  |
|--|--|
| *CFF (Código Fiscal de la Federación)                | *DOF (Diario Oficial de la Federación)           |
| *RMF (Resolución Miscelánea Fiscal)                  | *INPC (Índice Nacional de Precios al Consumidor) |
| *LIF (Ley de Ingresos de la Federación)              | *LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta)          |
| *LIVA (Ley del Impuesto al Valor Agregado)           | *IVA (Impuesto al valor agregado)                |
| *IMPAC (Impuesto al activo)                          | *FEA (Firma Electrónica Avanzada)                |
| *REPECOS (Régimen Fiscal de Pequeños Contribuyentes) |  |
| *SAT (Servicio de Administración Tributaria)         |  |

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia relacionada con el contenido de este análisis preliminar, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 52513545 ó en la dirección de correo electrónico [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx)

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi  
Abogados Tributarios

[www.turanzas.com.mx](http://www.turanzas.com.mx)

*El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.*

*Si no se desea recibir esta actualización tributaria, enviar un correo electrónico a [info@turanzas.com.mx](mailto:info@turanzas.com.mx) con la palabra "REMOVED" escrita en la línea de asunto.*