

11 de mayo de 2006

Actualización Tributaria 9/2006

Resolución Miscelánea Fiscal para 2006

El 28 de abril de 2006 se publicó en el DOF* la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, misma que entró en vigor el pasado 1 de mayo manteniendo la misma estructura que la RMF* para 2005. Mediante disposición transitoria se establece que su vigencia será hasta el 30 de abril de 2007.

Como lo apuntamos en nuestra **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2006**, en virtud de la publicación y entrada en vigor de la LFPCA*, las disposiciones de la RMF pueden ser combatidas a través de juicio de nulidad, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al: (i) de su entrada en vigor (cuando sea autoaplicativa) y/o (ii) respecto del primer acto de aplicación de la regla correspondiente; por lo que recomendamos un análisis cuidadoso de las reglas contenidas en la RMF.

Antes de comentar las disposiciones que resultan más relevantes para la mayoría de nuestros clientes, no dejamos de advertir que en virtud de las reformas efectuadas al CFF* y a otras leyes tributarias que todavía no son publicadas en el DOF, la presente RMF debiera ser objeto de precisiones y reformas en un corto plazo.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1.- Consulta de solicitudes de devolución vía Internet (Regla 2.2.9.). Acorde a las modalidades de presentar declaraciones y avisos vía Internet, a través de la página del SAT (www.sat.gob.mx) y en la aplicación "eSAT", los contribuyentes podrán consultar y conocer el estado que guardan sus solicitudes de devolución. Dicha consulta sólo podrá realizarse si se cuenta con FEA*, o en su caso, con CIEC*.

2.- Pago de contribuciones federales mediante transferencia electrónica de fondos (Décimo Cuarto y Décimo Transitorios). Nuevamente se otorgan facilidades para aquellos contribuyentes que durante los ejercicios fiscales de 2001 a 2005, enteraron sus contribuciones mediante la modalidad de transferencia electrónica de fondos y no presentaron las declaraciones (formatos) o no efectuaron las transmisiones de datos correspondientes.

Dicha facilidad consiste en la posibilidad de asignar o reasignar los enteros efectuados, cumpliendo para ello con los requisitos previstos en las disposiciones transitorias de la RMF y siempre que dicho procedimiento de asignación se realice a más tardar el 31 de diciembre de 2006.

Cabe recordar que los contribuyentes a los que se dirigen estas disposiciones, son distintos a aquéllos que enteraron sus contribuciones mediante los desarrollos electrónicos previstos en los Capítulos 2.14. a 2.19. de las RMF vigentes a partir de julio de 2002 a la fecha.

3.- Amortización de certificados de TESOFE* (Décimo Octavo Transitorio). Cuando en alguna declaración de pago provisional o definitivo realizada vía Internet o a través de ventanilla bancaria, los contribuyentes cubran sus impuestos mediante la aplicación de certificados especiales emitidos por la TESOFE, deberán acudir al día siguiente del entero a la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda a su domicilio fiscal para tramitar la amortización parcial o total del certificado y validar dicha operación.

4.- Constancia de residencia fiscal (Regla 2.3.31.). Se establecen las dependencias competentes ante las cuales se podrá solicitar la constancia de residencia fiscal en nuestro país a fin de estar en posibilidad de aplicar beneficios de los tratados fiscales. De igual manera, se precisan los requisitos de documentación e/o información que se debe proporcionar para que se emita la constancia en comento.

El contenido de dicha regla ya se había incorporado en la RMF para 2003, misma que posteriormente no se incluyó en las RMF subsecuentes.

5.- Cambio de residencia fiscal de residentes en el extranjero (Regla 2.3.23.). Se establece que *“los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente”* que cambien de residencia fiscal, tendrán por cumplida la obligación de presentar el aviso a que se refiere el artículo 9 del CFF con motivo de la cesación total de operaciones en nuestro país.

El supuesto de cambio de residencia que conlleva la correlativa obligación de presentar aviso ante las autoridades fiscales (que se cumple presentando el formato oficial R-2), únicamente se refiere a personas físicas o morales residentes en México que pierden dicho elemento de vinculación; en ningún momento un residente en el extranjero sin EP* en nuestro país que cambie de residencia a otro país estará obligado a presentar aviso alguno en tales términos.

Si lo que se buscaba era informar a las autoridades del cambio de residencia a un tercer país por parte de residentes en el extranjero sin EP, que por circunstancias particulares obtuvieron un RFC*, se debió incluir una regla específica.

6.- Contratos de fideicomiso (Regla 2.3.30. y Décimo Tercero Transitorio). Se reitera que los fideicomisos por los cuales la institución fiduciaria debe cumplir por cuenta de los fideicomisarios sus obligaciones fiscales, deben estar inscritos en el RFC.

Sin embargo, se adiciona la regla para disponer que (i) en los trámites correspondientes ante el SAT y (ii) en general para el cumplimiento de las disposiciones fiscales, se deberá asentar la denominación o razón social del fideicomiso como aparece en el contrato que le da origen.

Las disposiciones mercantiles que regulan el fideicomiso, y en general, la LGTOC*, no establecen en forma expresa ni implícita la figura de la denominación ni razón social de los contratos de fideicomiso; ello, puesto que acorde a la legislación común, sólo las personas morales deben contar con una razón o denominación social.

En la práctica mercantil, los fideicomisos reciben un número que les es asignado por la institución fiduciaria y aunque en ejercicio de la libertad contractual que rige en el derecho privado se les podría nombrar de cierta forma, ello no ocurre con frecuencia.

Más allá de la evidente ilegalidad que entraña el que los fideicomisos deban tener una denominación o razón social según implícitamente impone la regla que nos ocupa, desde una perspectiva pragmática deberá darse un nombre a los fideicomisos a efecto de evitar circunstancias problemáticas con las autoridades fiscales.

Mediante disposición transitoria, se establece que las instituciones fiduciarias que se encuentren cumpliendo con obligaciones fiscales por cuenta del conjunto de fideicomisarios, sin que hubieran inscrito en el RFC el contrato respectivo, deberán solicitar la inscripción en el RFC, a más tardar el 30 de junio de 2006, respecto de cada contrato de fideicomiso que lleven (sic).

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.- Planes de pensiones y jubilaciones (Regla 3.4.2.). Se modifica la regla que establece requisitos adicionales a los contenidos en la LISR*, para la deducibilidad de las aportaciones a dichos planes.

Se elimina el concepto de contribución definida y se establecen los supuestos en los cuales no se considera que se disponen los recursos para un fin distinto.

La regla introduce elementos para la deducibilidad de las aportaciones que no se encuentran establecidos en la LISR, situación que deberá ser analizada en cada caso, según el tipo de plan de pensiones con que se cuente en las empresas y contengan los componentes de beneficio definido y/o contribución definida.

2.- Personas morales con fines no lucrativos.

a) Concepto de autorización para recibir donación de productos (Regla 2.9.18.). Para el caso de instituciones, salvo sector gobierno, que deseen obtener autorización para recibir la donación de bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, se entenderá ésta como una autorización para recibir donativos deducibles del ISR.

b) Bienes básicos para la subsistencia humana (Regla 3.1.9.). Se dan a conocer los productos que para efectos de destrucción o donación son considerados como *"bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación y salud"* y que pueden ser deducidos por los contribuyentes.

c) Obligación de presentar declaración anual de ingresos en REFIPRES* del ejercicio de 2002 y anteriores (Décimo Primero Transitorio). Se establecen reglas específicas para la presentación de esta declaración a cargo de personas morales con fines no lucrativos.

3.- Costo de lo vendido.

a) Deducción de "inventarios congelados" (Regla 3.4.1.). Los contribuyentes que hubieran optado por acumular sus inventarios al 31 de diciembre de 2004 y que para la determinación del "inventario acumulable" aplicaron una parte del saldo pendiente de deducir al 1 de enero de 2005 del inventario generado por virtud de la regla 106 de la RMF para 1993 y posteriores – "inventarios congelados"-, únicamente podrán deducir para efectos de dicha regla, el saldo de los "inventarios congelados" que no se hubieran aplicado para la determinación del "inventario acumulable".

La precisión obedece a que se ha interpretado el que existe la posibilidad de que aquellos contribuyentes que aplicaron el saldo pendiente de deducir de los "inventarios congelados" para determinar el "inventario acumulable", a su vez pueden continuar deduciendo la totalidad de dicho saldo en términos de la regla 106 de la RMF para 1993 y demás reglas aplicables; obteniendo con ello un doble efecto a favor del contribuyente.

b) Opción de determinar el inventario acumulable derivado de la reducción de inventarios al cierre del ejercicio (Regla 3.4.40.). Anteriormente se estableció en la RMF para 2005, un procedimiento opcional para el cálculo del "inventario acumulable" en el ejercicio en que se reduzca el inventario. En esta ocasión, se incorpora que una vez ejercida esta opción, no se podrá variar en ejercicios posteriores.

Cabe recordar que las disposiciones legales de acumulación del "inventario acumulable" en caso de una reducción del inventario, establecen un procedimiento deficiente, situación que ha generado el que existan interpretaciones que puedan otorgar beneficios a los contribuyentes, ante lo cual las autoridades pretenden corregir dicha deficiencia mediante la regla en comento.

c) Adquisiciones de personas físicas y de contribuyentes del régimen simplificado (Regla 3.4.17.). Se deberá sumar al registro que previamente se mantenía al respecto en el 2005, las adquisiciones efectuadas pendientes de pago que se realicen en el 2006, y se disminuirá dicho registro con el monto de las adquisiciones efectivamente pagadas en el mismo.

d) Inventario base (Regla 3.4.31. RMF para 2005). No se incluye la regla que preveía que para efectos de la determinación de dicho inventario, se podía disminuir el valor de las mercancías obsoletas o de lento movimiento que se tuvieran al cierre del ejercicio de 2004, según lo establecido por las disposiciones transitorias de la LISR para el ejercicio de 2005.

Sobre este punto, existían interpretaciones que sostenían que dichas mercancías sí integran costo y, adicionalmente, eran disminuibles del inventario base.

e) Inventario acumulable (Regla 3.4.33. RMF para 2005). Congruente con la temporalidad de la norma, no se incluye la regla que establecía diversos supuestos para la determinación de dicho inventario en términos de las disposiciones transitorias de la LISR para el ejercicio de 2005.

4.- Consolidación fiscal.

a) Acreditamiento de pagos provisionales (Regla 3.5.15.). Establece que la sociedad controladora podrá acreditar en su declaración de consolidación correspondiente a 2005, los pagos provisionales individuales por ingresos propios que efectivamente hubiere enterado.

Lo anterior nos parece razonable, puesto que las disposiciones transitorias de la LISR para 2005 en materia de consolidación fiscal no preveían de manera expresa el acreditamiento de tales pagos provisionales individuales de la sociedad controladora.

b) Activo consolidado (Regla 3.5.4. RMF para 2005). En congruencia con la adopción de la participación consolidable al 100% con respecto de la accionaria en la LISR, se elimina el contenido de esta regla que permitía continuar determinando el IMPAC consolidado del ejercicio considerando la participación consolidable al 60%.

5.- PTU* mayor a la utilidad fiscal (Regla 3.2.1.). A partir de 2005, la PTU pagada es, en términos de la LISR un concepto que (i) disminuye utilidad fiscal, y (ii) se incrementa a la pérdida fiscal.

La regla que nos ocupa disponía en la RMF para 2005 que cuando la PTU pagada era superior a la utilidad fiscal, la diferencia se consideraba pérdida fiscal del mismo ejercicio, dando lugar a interpretar que dicha consideración no le privaba también de ser un concepto incrementable a la pérdida fiscal.

La regla para 2006 siendo más amplia en su texto, conserva la esencia de la habida para 2005.

6.- No retención a sociedades de inversión administradoras de fondos de donatarias autorizadas (Regla 3.17.1.). Sin justificación aparente, se suprime la referencia de la RMF para 2005 en torno a la ausencia de retención para esta especie de sujetos.

7.- Sociedades de ahorro y préstamo (Reglas 3.1.3., 3.12.4.). Se establece que durante todo el ejercicio de 2005 se considerará que las sociedades de ahorro y préstamo forman parte del sistema financiero. Anteriormente, la regla hacía referencia únicamente al primer semestre de 2005, resultando criticable que se extienda el plazo una vez transcurrido el ejercicio.

Se prevé que aquéllas que no hubiesen obtenido autorización de la CNBV*, a más tardar el 31 de diciembre de 2005, para operar como entidades de ahorro y crédito popular, y que cumplan con ciertos requisitos establecidos en la Ley de Ahorro y Crédito Popular: (i) se considerarán parte del sistema financiero hasta el 31 de diciembre de 2008 y (ii) las personas físicas podrán aplicar la exención sobre ciertos intereses pagados por ellas.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IVA* de intereses no identificables como exentos por ausencia de regulación (Regla 13.12. RMF para 2005). No se incluye la regla que establecía el cálculo optativo del IVA a cargo, en caso de sociedades de ahorro y préstamo y otras entidades, que por ausencia de regulación en materia del registro del destino de los créditos no puedan distinguir los intereses exentos.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

1.- IEPS* acreditable por adquisición de diesel (Regla 11.8.). Se vuelve a incluir la opción para determinar el monto del IEPS acreditable por adquisición de diesel en estaciones de servicio del país, consistente en multiplicar el precio de adquisición (incluido el IVA) por el factor dado a conocer por el SAT. Esta opción se había eliminado en la Décimo Segunda Resolución de modificaciones a la RMF para 2005.

2.- Marbetes o precintos (Vigésimo Transitorio). Para el caso de contribuyentes de bebidas alcohólicas que tengan marbetes y/o precintos emitidos por el año 2002 que no hubieren presentado el escrito de la regla 6.41. de la RMF para 2005, se establecen reglas atinentes a la presentación de información ante el SAT dentro de los 30 días naturales a partir de la entrada en vigor de la RMF, así como para la devolución y sustitución de los citados marbetes y/o precintos.

Abreviaturas

- *CIEC (Clave de Identificación Electrónica Confidencial)
- *CFF (Código Fiscal de la Federación)
- *CNBV (Comisión Nacional Bancaria y de Valores)
- *DOF (Diario Oficial de la Federación)
- *EP (establecimiento permanente)
- *FEA (Firma Electrónica Avanzada)
- *IEPS (impuesto especial sobre producción y servicios)
- *IMPAC (impuesto al activo)
- *ISR (impuesto sobre la renta)
- *IVA (impuesto al valor agregado)
- *LFPCA (Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo)
- *LGTOC (Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito)
- *LISR (Ley del Impuesto sobre la Renta)
- *PTU (participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas)
- *REFIPRES (Regímenes Fiscales Preferentes)
- *RFC (Registro Federal de Contribuyentes)
- *RMF (Resolución Miscelánea Fiscal)
- *SAT (Servicio de Administración Tributaria)
- *TESOFE (Tesorería de la Federación)

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

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

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 con la palabra "REMOVER" escrita en la línea de asunto.