Aspectos relevantes de la Tercera ResoluciÃ³n de Modificaciones a la ResoluciÃ³n MiscelÃ¡nea Fiscal para 2008

martes, 30 de diciembre de 2008

El pasado 26 de Diciembre del año en curso, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, entre otros temas, la Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008

Aspectos relevantes de la Tercera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008

El pasado 26 de Diciembre del año en curso, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, entre otros temas, la Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2008 (RMF 2008), en la cual se incorporan y reforman diversas reglas de interés general, destacando las siguientes:

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estados de cuenta / Constancia de retención de
ISR por intereses
Regla I.2.9.1.

En términos generales, la regla I.2.9.1. establece que los estados de cuenta y las fichas o avisos de liquidación que expidan las instituciones de crédito, las casas de bolsa, las sociedades operadoras de sociedades de inversión y las administradoras de fondos para el retiro, tendrán el carácter de constancia de retención del ISR (impuesto sobre la renta) por concepto de intereses a que se refiere el Capítulo VI del Título IV de la Ley de dicho impuesto; la regla en comento se reforma a efecto de incluir a las sociedades distribuidoras de acciones de sociedades de inversión como entidades cuyos estados de cuenta servirán como comprobante fiscal de las retenciones referidas.

Transparencia de donatarias
Regla I.3.9.10.

a) Cancelación de autorización para ser donataria por incumplimiento a la obligación de la información sobre transparencia

Se señala que el SAT (Servicio de Administración Tributaria) revocará la autorización para recibir donativos deducibles, mediante resolución notificada personalmente a las entidades que incumplan con la obligación de presentar la información relativa a la transparencia y al uso y destino de los donativos recibidos a través del programa electrónico que para tal efecto esté a su disposición en la página de Internet del SAT, de conformidad con lo señalado en la ficha 14/ISR “Información para garantizar la transparencia de los donativos recibidos, así como el uso y destino de los mismos” contenida en el Anexo 1-A de la RMF.

En caso de que la autorización para recibir donativos deducibles haya sido revocada por el incumplimiento de la obligación en comento, el SAT, previa solicitud, mediante escrito libre de la organización civil o fiduciaria del fideicomiso de que se trate podrá emitir nueva autorización hasta el ejercicio fiscal siguiente al ejercicio en el cual se notifique la revocación, si dicha organización civil o fiduciaria respecto del fideicomiso, acredita cumplir nuevamente con los supuestos, requisitos y obligaciones fiscales omitidas.

b) Información sobre transparencia correlativa a los ejercicios de 2006 y 2007

Mediante el Artículo Octavo de la Tercera Resolución de modificaciones a la RMF se establece una prórroga hasta el 28 de Febrero de 2009 para que las donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del ISR, pongan a disposición del público en general la información relativa a la transparencia y al uso y destino de los donativos recibidos (ficha 14/ISR), a través del programa electrónico que para tal efecto se publica en la página de Internet del SAT. El plazo original de vencimiento para la presentación de la citada información señalado en la ficha 14/ISR del Anexo 1-A sería Noviembre y Diciembre de cada año.

Determinación de la previsión social deducible
de los trabajadores no sindicalizados

Regla I.3.13.5.

En caso de contar con trabajadores sindicalizados y no sindicalizados, uno de los requisitos para considerar las erogaciones de previsión social a favor de los trabajadores no sindicalizados como deducciones autorizadas para efectos del ISR es que se otorguen a todos ellos y siempre que las erogaciones deducibles que se efectúen por este concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, sean en promedio aritmético por cada trabajador no sindicalizado, en un monto igual o menor que las erogaciones deducibles por el mismo concepto, excluidas las aportaciones de seguridad social, efectuadas por cada trabajador sindicalizado.

El artículo 40 del Reglamento de la Ley del ISR establece que el promedio aritmético anual por cada trabajador sindicalizado se determina considerando los datos del ejercicio inmediato anterior. No obstante, no estaba claro el cómo determinar el referido promedio para el caso de los trabajadores no sindicalizados.

Con el fin de aclarar y dar mayor certeza al contribuyente a este respecto, se incorpora la regla I.3.13.5. mediante la cual se uniforman los datos a utilizar para efectos de la determinación de los promedios aritméticos (tanto para trabajadores sindicalizados como los que no lo son), dejando ahora en claro que ambos promedios corresponderán al ejercicio inmediato anterior al que se pretende ejercer la deducción correspondiente.

Cuenta de ingresos, dividendos o utilidades

Sujetos a REFIPRES

Regla I.3.23.9.

Se incorpora la regla en comento para establecer que los contribuyentes que estén obligados a llevar una cuenta por cada una de las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, que generen los ingresos a que se refiere el artículo 212 de la Ley del ISR (ingresos sujetos a REFIPRES –Regímenes fiscales preferentes-), para efectos de determinar el saldo de dicha cuenta, en lugar de considerar los conceptos señalados en el octavo párrafo del artículo 213 de la referida Ley, podrán determinar dicho saldo, adicionando los ingresos gravables, utilidad fiscal o resultado fiscal de cada ejercicio, por los que se haya pagado el impuesto a que se refiere el artículo 213 de la misma Ley, disminuyendo los ingresos, dividendos o utilidades percibidos por los contribuyentes sujetos a REFIPRES adicionados de la retención que se hubiera efectuado por la distribución, en su caso, en dicho régimen. Cuando el saldo de dicha cuenta sea inferior al monto de los ingresos, dividendos o utilidades distribuidos, al contribuyente, deberán pagar el impuesto por la diferencia aplicando la tasa prevista en el artículo 10 de la referida Ley (28%). Con esta regla se aclara lo establecido en el octavo párrafo del artículo 213 de la Ley del ISR al ya no considerarse la resta del ISR que se haya pagado previamente en términos de tal artículo para la determinación del saldo de ésta cuenta; así como el hecho de que el saldo de tal cuenta correlativo a cada entidad o figura se calculará considerando los datos de cada una desde su inicio.

Autorización para figuras jurídicas del extranjero que actúen como entidades de financiamiento según las autoridades del país en que residan

Regla II.3.13.11.

Se da a conocer la lista de requisitos que deberán cumplir aquellos contribuyentes que deseen obtener la autorización a que se refiere el décimo sexto párrafo del artículo 212 de la Ley del ISR, respecto a no tratar como ingreso proveniente de REFIPRES a los ingresos pasivos generados por entidades o figuras jurídicas del extranjero con autorización para actuar como entidades de financiamiento.

Asimismo, se señalan los requisitos necesarios para mantener vigente dicha autorización (una vez obtenida) en ejercicios subsecuentes.

Declaración de Clientes y Proveedores

Reforma al Artículo Segundo Transitorio de la 2ª. Resolución de Modificaciones a la RMF 2008, publicada en el DOF el 31 de Julio del 2008.

Por el ejercicio fiscal de 2008, se tendrá por cumplida la obligación en el ISR y CFF de presentar la información de operaciones con clientes y proveedores cuando los contribuyentes presenten, para efectos del impuesto al valor agregado (IVA), la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) respecto de todos los meses del ejercicio fiscal de 2008.

En el caso de personas morales, se aclara que dicha información se presentará en los términos de la regla I.5.1.5., es decir, durante el mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

Por su parte, tratándose de personas físicas, presentarán la información por los meses de Julio a Diciembre de 2008, en los términos de la regla I.5.1.6., es decir, el mes inmediato posterior al que corresponda dicha información y por los meses de Enero a Junio de 2008 tendrán a más tardar hasta el 15 de Febrero de 2009 para cumplir, aun cuando para éste último caso, la citada regla I.5.1.6., implícitamente da por cumplida dicha obligación sin necesidad de presentar

información alguna siempre que se cumpla con la presentación de la información por el segundo semestre del ejercicio.

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

No presentación listado conceptos del IETU
Regla I.2.7.2.

Para las personas físicas que tributen bajo: (i) el régimen de pequeños contribuyentes; (ii) actividad empresarial con ingresos inferiores a $1´967,870; (iii) sin actividad empresarial con ingresos inferiores a $337,350 (honorarios y arrendamiento); y, (iv) las que inicien actividades que estimen que sus ingresos serán inferiores a los referidos montos, podrán no enviar el listado de conceptos que sirvieron de base para determinar el pago provisional del IETU (Impuesto Empresarial a Tasa Única), siempre que presenten su declaración de pagos provisionales del referido impuesto en los plazos y términos que establecen las disposiciones fiscales. Esta opción, se desprende, no aplicaría para los referidos contribuyentes cuando no tengan impuesto a cargo en el pago provisional del IETU.

IETU / Adjudicación judicial o dación en pago
Regla I.3.23.9.

Se establece que tratándose de las instituciones de crédito, las instituciones de seguros, los almacenes generales de depósito, las arrendadoras financieras, las casas de bolsa, las uniones de crédito, las sociedades financieras populares, las empresas de factoraje financiero, las sociedades financieras de objeto limitado y las sociedades financieras de objeto múltiple que se consideren como integrantes del sistema financiero en los términos del artículo 8 de la Ley del ISR, así como de las personas cuya actividad exclusiva sea la intermediación financiera y de aquéllas que realicen operaciones de cobranza de cartera crediticia, respecto de los servicios por los que paguen y cobren intereses, se considera que cumplen con los requisitos de: (i) ser estrictamente indispensables; y, (ii) que hayan sido efectivamente pagadas en efectivo, las adquisiciones de bienes a través de dación en pago o por adjudicación judicial, para efectos de ser consideradas como deducciones autorizadas para el IETU

La deducción se efectuará en el mes en el que se realice la adjudicación del bien a favor del acreedor o se reciba el bien por dación en pago, según se trate, y hasta por una cantidad equivalente al valor por el que se haya adjudicado o recibido en pago el bien de que se trate, sin exceder del monto del adeudo que se cubra con dicho bien.

IMPUESTO A LOS DEPÓSITOS EN EFECTIVO

IDE / Fideicomisos
Regla I.11.1.

Se establece que las instituciones del sistema financiero podrán optar por considerar que los depósitos en efectivo realizados en cuentas a nombre de fiduciarias, fueron efectuados a favor de los fideicomisarios o, en los casos en que no se hayan designado fideicomisarios, los fideicomitentes, siempre que dichas instituciones puedan identificarlos. Esta última aclaración es importante, ya que anteriormente sólo se hacía referencia a fideicomisarios. Para tal efecto, se procederá como sigue: I. La totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes deberán manifestar por escrito a la fiduciaria su voluntad de que todas las instituciones del sistema financiero en las que la fiduciaria abrió cuentas, ejerzan la opción a que se refiere esta regla.
II. La fiduciaria deberá comunicar por escrito a cada institución del sistema financiero en la que abrió cuentas, que la totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes le manifestaron su voluntad de que dicha institución ejerza la opción a que se refiere esta regla. En dicha comunicación, la fiduciaria deberá proporcionar, cuando menos, la siguiente información:

a. Los datos de identificación del contribuyente (tercero o cuentahabiente): (i) RFC (opcional); (ii) CURP (opcional); (iii) Apellido paterno, materno y nombre (s); (iv) denominación o razón social; y, (v) domicilio respecto de la totalidad de los fideicomisarios o fideicomitentes, conforme a las especificaciones técnicas para la presentación de las declaraciones informativas del IDE (Impuesto a los Depósitos en Efectivo) publicadas en la página de Internet del SAT.
b. La proporción del provecho del fideicomiso que corresponda a cada fideicomisario o fideicomitente, de acuerdo con lo estipulado en el contrato de fideicomiso.
Asimismo, la fiduciaria deberá manifestar su voluntad de asumir la responsabilidad solidaria con la institución del sistema financiero, cuando le proporcione información incompleta o errónea, hasta por el monto del IDE no recaudado.
III. La institución del sistema financiero en la que la fiduciaria abrió cuentas, deberá comunicar a ésta si ejercerá la opción a que se refiere esta regla y, en su caso, a partir de que fecha lo hará.

Cuando la institución del sistema financiero ejerza la opción a que se refiere esta regla, en lugar de cumplir las obligaciones de: (i) informe mensual; (ii) constancias; (iii) registro de depósitos recibidos; y, (iv) informe anual, utilizando los datos de la fiduciaria, deberá hacerlo empleando los de los fideicomisarios o fideicomitentes, según se trate.

En cualquier caso, las instituciones del sistema financiero estarán a lo siguiente: 1. Registrarán las cuentas abiertas por fiduciarias, utilizando los siguientes datos:

a. La denominación social de la fiduciaria precedida o seguida de algún elemento que identifique el contrato de fideicomiso en el que actúa con tal carácter.
b. En su caso, la clave en el RFC de dicho fideicomiso.

2. Deberán considerar que los depósitos efectuados a cuentas abiertas por fiduciarias, no se ubican en los supuestos previstos en los artículos 2, fracción IV y 12, fracción III de la Ley del IDE, aún cuando dichas cuentas se identifiquen utilizando la clave en el RFC de la fiduciaria.

Declaración informativa del IDE
Regal II.11.2.

Se establece que las instituciones del sistema financiero: (i) Que no reciban depósitos en efectivo o cuando los que reciban sean inferiores a los $25,000.00 mensuales, deberán presentar ante la ALSC (Administración Local de Servicios al Contribuyente) correspondiente a su domicilio fiscal, aviso en el que se informe de dicha circunstancia.
(ii) Que durante uno o varios meses no recauden IDE, ni tengan IDE pendiente de recaudar, deberán informar mensualmente mediante la forma electrónica denominada “IDE-M Declaración informativa mensual del impuesto a los depósitos en efectivo”, sin operaciones, por el periodo de que se trate.

Mediante el Artículo Segundo transitorio de esta Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF 2008, se establece que el aviso respecto de la información correspondiente al segundo semestre de 2008, se podrá presentar a más tardar el 31 de Diciembre de 2008 y respecto de la información correspondiente al primer semestre de 2009, se podrá presentar a más tardar el 31 de Marzo de 2009.

Retención IDE
Artículo Cuarto

Sólo por los meses de agosto y septiembre de 2008, se puede considerar que el IDE recaudado en forma extemporánea dentro de los primeros diez días del mes inmediato siguiente al mes de que se trate por causas no imputables a los contribuyentes, fue efectivamente pagado en el mes al que corresponda el periodo de recaudación, siempre que la recaudación referida se incluya en la constancia mensual que acredite el entero del IDE correspondiente a dicho mes.

Lo anterior no es aplicable al IDE recaudado por adquisiciones en efectivo de cheques de caja ni por depósitos a plazo cuyo monto individual exceda de $25,000.00.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Días inhábiles
Regla I.2.1.22.

Para efectos del segundo párrafo del artículo 12 del CFF (Código Fiscal de la Federación), se consideran días inhábiles del 22 de diciembre de 2008 al 6 de enero de 2009; por lo que tales días no deben considerarse en el computo de plazos fijados en días.

Boletos electrónicos / Comprobantes fiscales
Regla I.2.4.4.

Se reforma la citada regla para establecer que los comprobantes electrónicos denominados boletos electrónicos o “E-tickets” que amparen los boletos de pasajeros servirán (boletos de avión), para efectos del artículo 29 del CFF, como comprobantes fiscales respecto de los servicios que amparen.

“Endoso D” / Comprobantes fiscales
Regla I.2.4.24.

Se adicional la regla I.2.4.24. de la RMF 2008 para establecer que las instituciones de seguros en lugar de tener que recuperar los comprobantes de primas no cobradas y conservarlos anotando en ellos la palabra “cancelado” y la fecha de cancelación, podrán expedir y conservar por cada comprobante no recuperado un documento conocido como “endoso D”, que reúna los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para los comprobantes y que, además, contenga la fecha de cancelación del comprobante y el número de la póliza que corresponda.

Se entiende que dicho “endoso D” debe ser impreso en taller autorizado o mediante facturación electrónica,

según corresponda. No se aclara sí ésta opción podrá utilizarse respecto de comprobantes de primas no cobradas canceladas previo a la entrada en vigor de esta regla.

Devolución de saldos a favor de IVA
Regla II.2.2.2.

Tratándose de las declaratorias para solicitar la devolución del IVA, el Contador Público solo deberá expresar, entre otras cosas, que ha revisado la razonabilidad (ya no, “haberse cerciorado de la veracidad”, como se establecía anteriormente) de las operaciones de las que deriva el impuesto causado y acreditable declarado por el contribuyente y dicha declaratoria. El modelo de declaratoria se dará a conocer próximamente en la página del SAT.

Auto impresión de comprobantes
Artículo sexto

Los contribuyentes que derivado de no haber presentado en el ejercicio fiscal de 2008 el aviso bajo protesta de decir verdad mediante el cual declararían que reunían los requisitos para continuar autorizados para imprimir sus propios comprobantes fiscales y por lo tanto dejaron de estar autorizadas para imprimir dichos comprobantes; sin embargo se establece que estos contribuyentes estarán en posibilidad de convalidar las operaciones de auto impresión de sus comprobantes fiscales realizadas hasta el 31 de diciembre de 2008, siempre que para ello, reporten al SAT, durante el mes de Enero de 2009, los folios impresos por cada tipo y series de comprobantes utilizados, inclusive aquellos ya informados en el reporte del primer semestre de 2008, lo cual se realizará junto con el reporte del segundo semestre de 2008 conforme al procedimiento y a través de los medios previstos para tales efectos.

Anexo 26 de la RMF 2008
Criterios No Vinculativos de las Disposiciones Fiscales y Aduaneras

A través del artículo Séptimo de esta resolución, se da a conocer la lista de los Criterios No Vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, en donde muchos de ellos ya se habían dado a conocer anteriormente mediante su publicación en el Anexo 26 de la RMF 2007. Lo peculiar de esta publicación es que se incorporan tres criterios que ya habían sido dados a conocer a través de la página de Internet del SAT y concretamente nos referimos a los siguientes:

1. Impuesto sobre la Renta (ISR)

17/ISR. No deducibilidad de la participación en las utilidades de las empresas pagada a los trabajadores a partir del 2005.

Cuando en la sentencia o ejecutoria de amparo el juzgador no analiza y, por ende, no se pronuncia en otro sentido, no es procedente interpretar que por virtud de los amparos que se concedieron con relación a la fracción XXV del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta para los ejercicios del 2002, 2003 y 2004, se pueda deducir la PTU pagada a los trabajadores a partir del 2005, ya que la fracción I, del artículo 10 y 61 permite su disminución de la utilidad fiscal.

Al respecto, recientemente la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 316/2008 resolvió que la fracción XXV del artículo 32 y la fracción I del artículo 10 deben analizarse como un nuevo sistema normativo.

Por lo anterior, los amparos del artículo 32, fracción XXV y aquellos concedidos en conjunto con la fracción XIV del artículo segundo transitorio vigente a partir del 2004 no resultan aplicables contra el nuevo sistema normativo de no deducibilidad y disminución de la PTU vigente a partir de 2005.

2. Impuesto al Valor Agregado (IVA)

02/IVA. Alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación

Se consideran alimentos preparados para su consumo en el lugar de su enajenación, los que resulten de la combinación de aquellos productos que, por sí solos y por su destino ordinario, pueden ser consumidos sin necesidad de someterse a otro proceso de elaboración adicional, cuando queden a disposición del adquirente los instrumentos o utensilios necesarios para su cocción o calentamiento.

Se ha detectado que algunas tiendas de las denominadas “de conveniencia” han aplicado equivocadamente el artículo 2-A, fracción I, inciso b) de la Ley del IVA y calculado el gravamen a la tasa del 0%, por las enajenaciones que realizan, no obstante que el último párrafo de dicha fracción los grava a la tasa general.

3. Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)

01/IETU. Pagos con y entre partes relacionadas provenientes de transferencia de tecnología o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas no son objeto de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

La Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única establece en el segundo párrafo de la fracción I del artículo 3, que no se consideran dentro de las actividades a que se refiere dicha fracción, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes con y entre partes relacionadas residentes en México o en el extranjero que den lugar al pago de regalías.

En este contexto cualquier pago que se efectúe por concepto de regalías, con la excepción del pago por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos, no es objeto de la ley cuando se efectúe con y entre partes relacionadas.

En las consideraciones del dictamen de la iniciativa respectiva en la parte conducente se establece claramente que la excepción anterior: “…obedece a que se ha identificado que los pagos de regalías se han utilizado como medios para erosionar la base del ISR…”.

Igualmente se dice que: “…la relación existente entre partes relacionadas permite flexibilizar las operaciones que realizan entre ellas y generalmente acuden al pago de regalías para reducir el gravamen en México y situar el ingreso en el extranjero….”

También se menciona: “…que las regalías, al ser bienes intangibles, son de fácil movimiento y ubicación en las transacciones que se efectúan con y entre partes relacionadas y de difícil control para la autoridad fiscal, lo que permite la realización de prácticas elusivas, tanto en la determinación de su valor económico como en su transmisión... incluso cuando los pagos de regalías se realizan aparentemente en condiciones de mercado”.

Por todo lo anterior, se considera que no son objeto del impuesto empresarial a tasa única los ingresos que deriven de la transmisión de los derechos de bienes intangibles previstos en el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación.