

REFORMAS FISCALES APROBADAS PARA 2014

Finalmente el pasado 31 de octubre la Cámara de Senadores del H. congreso de la Unión, aprobó en su mayoría el proyecto de decreto que le había turnado la Cámara de diputados, la que a su vez, con ciertos cambios, prácticamente había aprobado la propuesta de reformas fiscales que puso a su consideración el titular del Poder Ejecutivo Federal. Así pasó una de las reformas tributarias más corta de miras de las últimas décadas, centrada fundamentalmente en incrementar la recaudación a partir de los mismos contribuyentes de siempre.

Tanto Ejecutivo como Legislativo insisten en cambios, que por supuesto no sientan las bases para transformar de fondo nuestro sistema tributario, cuya recaudación respecto al PIB, está muy por debajo ya no digamos de países miembros de la OCDE, sino de muchas naciones de Centro y Sudamérica con economías mucho más pequeñas que la nuestra.

A continuación presentamos un resumen de los cambios fundamentales en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia Internacional y de Precios de Transferencia.

Índice

1. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

1.1 Ingresos Acumulables

- A. Operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero
- B. Deducción de pagos a partes relacionadas
- C. Entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente

1.2 Cambios al régimen de dividendos de la Ley del Impuesto sobre la Renta

- A. Convenios para evitar la doble imposición.
- B. Establecimientos permanentes
- C. Inversiones en sociedades del extranjero

1.3 Enajenación de acciones a través de bolsa por parte de personas físicas y de residentes en el extranjero

- A. Enajenación de acciones por residentes en el extranjero.

1.4 Acreditación de impuestos pagados en el extranjero.

- A. Impuestos pagados de fuente de riqueza ubicada en el extranjero
- B. Ingresos por dividendos o utilidades.
- C. Naturaleza del impuesto pagado en el extranjero.

1.5 Aplicación de convenios internacionales para evitar la doble imposición, residentes en el extranjero y REFIPRES.

1.5.1 Aplicación de convenios internacionales.

- A. Operaciones con partes relacionadas.
- B. Eliminación del requisito de registro y adición de nuevos requisitos.

1.5.2 Ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

- A. Incremento de tasas.
- B. Enajenación de acciones.
- C. Ingresos por intereses y ganancias de capital.
- D. Regímenes Fiscales Preferentes.
- E. Nuevos supuestos de partidas no deducibles.

1.6 Régimen de empresas maquiladoras.

1.6.1 Impuesto sobre la Renta.

- A. Nueva definición de operación de maquila.
- B. Precios de transferencia.
- C. Determinación del ISR del ejercicio.
- D. Operaciones a través de empresas de "Albergue".

1.6.2 Impuesto al valor Agregado.

- A. Importaciones temporales.
- B. Ventas de residentes en el extranjero de mercancías IMMEX.
- C. Eliminación de la opción de retener IVA a proveedores nacionales.

1.6.3 Impuesto especial sobre producción y servicios.

- A. Importaciones temporales.

1. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1.1 Ingresos Acumulables.

A. Operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero.

Con el pretendido fin de tener la certeza de que los beneficios establecidos en los Tratados para evitar la doble tributación realmente se están aplicando por quienes deben ser beneficiados, se incorpora a la Ley la facultad de que en el caso de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales puedan solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y por los cuales se pretende aplicar los beneficios del tratado, también se encuentran gravados en su país de residencia.

Lo anterior pareciera ser contrario a los Convenios para evitar la doble imposición que ha celebrado nuestro país y deberá ser cuidadosamente evaluado por los contribuyentes y los retenedores.

B. Deducción de pagos a partes relacionadas.

Se establece la no deducibilidad de pagos realizados por el contribuyente, cuando el pago también sea deducible para una parte relacionada, salvo que ésta última también acumule los ingresos generados por el contribuyente que realiza el pago, en el mismo ejercicio o en el siguiente.

C. Entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente.

Asimismo, se establece la no deducibilidad de pagos por concepto de intereses, regalías o asistencia técnica realizados a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, cuando:

- I. La entidad extranjera que recibe el pago sea transparente para efectos fiscales (salvo que los accionistas o asociados estén sujetos a imposición por los ingresos percibidos y el pago sea igual al que hubiesen pactado partes independientes en operaciones comparables);
- II. El pago realizado por el contribuyente se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera ; o,
- III. La entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

1.2 Cambios al régimen de dividendos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

D. Convenios para evitar la doble imposición.

Al instaurarse una retención a los dividendos o utilidades distribuidos por personas morales mexicanas a residentes en el extranjero, será relevante que se analice en cada caso, si el residente en el extranjero cuenta con la protección de algún Convenio para evitar la doble imposición fiscal, de los más de 50 que hoy en día tiene en vigor México, que pudieran reducir la tasa máxima de retención, o inclusive en algunos casos eliminar la retención en su totalidad.

A este respecto, recomendamos que el análisis de los Convenios se haga de manera completa, verificando que los requisitos para aplicar las tasas reducidas o eliminación de la retención se cumplen y que el residente en el extranjero no se encuentre en alguno de los supuestos que restrinjan el acceso a la protección de dichos Convenios.

Deberá también analizarse cómo afecta a la aplicación del Convenio las nuevas disposiciones relacionadas para efectos de poder soportar su aplicabilidad. En este orden de ideas deberá entre otras cosas, considerarse si el residente en el extranjero se encuentra exento del ISR por los dividendos recibidos, como por ejemplo el caso de la mayoría de los países de Europa.

E. Establecimientos permanentes.

Se mantiene la regulación en la que las remesas que efectúa un establecimiento permanente a su casa matriz pueden estar sujetas a impuestos, en términos similares a lo que sucede con las personas morales cuando distribuyen dividendos o utilidades a sus socios o accionistas.

No obstante lo anterior, parece no haber dentro de las disposiciones transitorias una aclaración que dé certeza jurídica a los establecimientos permanentes que ya venían operando en México, del saldo de la CUFIN con el que contaban, así como la cuenta de remesas de capital correspondiente; lo que esperamos sea aclarado posteriormente por las autoridades fiscales.

Asimismo, se establece un impuesto adicional a las sucursales, similar a la retención de dividendos antes mencionada, consistente en un 10% de las utilidades que distribuyan los establecimientos permanentes a su casa matriz.

Será a este respecto importante analizar las disposiciones contenidas en los Convenios para evitar la doble imposición que le sean aplicables al residente en el extranjero, para determinar en qué medida el convenio le resulta aplicable y por lo tanto el impuesto sobre sucursales pueda ser disminuido.

F. Inversiones en sociedades del extranjero.

Para las personas físicas residentes en México que sean propietarias de acciones de sociedades residentes en el extranjero, de manera adicional a la obligación de acumular los dividendos o utilidades que sean percibidos que ya estaba considerada en la Ley anterior, tendrán que pagar un 10% del monto total al que tienen derecho a percibir; sin que este se pueda acreditar con el impuesto que regularmente se tendría que pagar, y sin que se acepte acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero contra el mismo; con el afán de igualar la carga tributaria a la retención establecida en dividendos o utilidades percibidos de personas morales residentes en México.

1.3 Enajenación de acciones a través de bolsa por parte de personas físicas y de residentes en el extranjero.

En materia de acciones colocadas entre el gran público inversionista enajenadas a través de bolsa de valores, se elimina la exención de la ganancia obtenida en su enajenación que se otorgaba a los accionistas que tuvieran por sí mismos o mediante un grupo de personas, menos del 10% de las acciones de la emisora o su control, o que teniendo dicho porcentaje o control, no lo enajenaran en un periodo de 24 meses.

Ahora se establece un impuesto del 10% sobre las ganancias obtenidas en bolsa de valores. Este nuevo impuesto, que se calcula de manera cédular, no aplica para todas las ganancias obtenidas por venta de acciones, ya que no contempla, por ejemplo, las ventas que realicen los accionistas originales, por no haberlas adquirido en bolsa; con lo cual se confirma el criterio que actualmente el SAT está pretendiendo imponer, en el sentido de que sólo aplica a los que adquieran y vendan en bolsa de valores, además de otros requisitos. En este caso, el impuesto se calculará aplicando la tasa de impuesto de acuerdo a la tarifa correspondiente, con una tasa máxima del 35%.

Este nuevo tratamiento especial aplica, entre otros casos, a las ganancias obtenidas de la enajenación de:

- i. Acciones emitidas por sociedades mexicanas o títulos que las representen, cuando su enajenación se realice en la Bolsa Mexicana de Valores (BMV) o el Mercado Mexicano de Derivados (MMD) y;
- ii. Acciones de sociedades extranjeras que coticen en la BMV o MMD.

Asimismo, dentro de las características de este nuevo esquema podemos mencionar las siguientes:

- La ganancia o pérdida se determinará por la sociedad emisora, comparando el precio de venta --- disminuido con las comisiones pagadas por su enajenación---, contra el costo promedio de adquisición --- adicionado con las comisiones pagadas para su adquisición---, sin mayor ajuste.
- El costo de adquisición y la pérdida que en su caso se obtenga se actualizarán por la inflación.
- El impuesto se calculará por ejercicio, sumando o restando, según corresponda, las ganancias o pérdidas que deriven de cada sociedad emisora, soportando el cálculo con los reportes que emitirán los intermediarios financieros.

A través de disposiciones transitorias, se dispone que para efectos de la determinación del costo fiscal, se puede calcular el costo de adquisición con base al valor promedio de cotización de los últimos 22 precios de cierre de dichas acciones, o en su defecto el de los últimos seis meses, si estos son inhabituales a los 22 últimos precios de cierre, solamente aplicable para el régimen cedular del 10%, siendo no aplicable en casos que se excluyan de este régimen.

Asimismo, se establece que en el caso de las siguientes enajenaciones, no le será aplicable el cálculo y pago del impuesto cedular, por las que el impuesto se deberá calcular y enterar conforme a la regla general aplicando la tarifa regular de personas físicas, que contiene la tasa máxima del 35%.

- I. Enajenación de acciones o títulos que no se consideren colocados entre el gran público inversionista, o de acciones adquiridas fuera de las bolsas de valores concesionadas; con excepción en este último caso de aquellas acciones o títulos que sean enajenados en un periodo de 34 meses, que no representen en ningún caso más del 1% de las acciones en circulación y que en ningún caso el enajenante se encuadre en los supuestos del siguiente punto.
- II. Cuando la persona o grupo de personas que tengan directa o indirectamente 10% o más de las acciones representativas del capital de la emisora o el control de la misma, las enajenen en un periodo de 24 meses.
- III. Cuando la enajenación de las acciones se realice fuera de las bolsas señaladas.
- IV. En los casos de fusión o de escisión de sociedades, por las acciones que se enajenen con motivos de estos actos, si las acciones de la sociedad fusionada o escidente, se encuentran en cualesquiera de los supuestos números dos y tres que anteceden.

El tema de la excepción del 1% anteriormente señalado, fue objeto de muchos debates, tanto en la Cámara de Diputados como en la de Senadores. Si bien la excepción como quedó finalmente establecida es bien recibida, pudiera generar en su aplicación inquietudes. Asimismo, se dejaron fuera algunas excepciones que se justificaban, como el caso de acciones adquiridas por aumentos de capital de emisoras públicas.

A. Enajenación de acciones por residentes en el extranjero.

Al igual que para personas físicas, enfocándonos en acciones o títulos valor que sean de los colocados entre el gran público inversionista, en el caso de residentes en el extranjero se establece como regla general un impuesto del 10% por la enajenación de acciones o títulos valor que representen la propiedad de bienes, cuando la persona moral que los emita será residente en México o cuando su valor contable provenga en más del 50% de bienes inmuebles ubicados en nuestro país.

El intermediario del mercado de valores está obligado a llevar a cabo el cálculo, la retención y el pago del impuesto. Para estos efectos, la ganancia se realizará por cada transacción, utilizando el mismo procedimiento que para personas físicas, pero sin posibilidad de deducir las pérdidas en venta de acciones y la retención y entero tendrá el carácter de pago definitivo.

No obstante lo anterior, se exenta del impuesto cuando el contribuyente sea residente en un país con el que se tenga celebrado un convenio para evitar la doble imposición, para lo cual bastará que el residente en el extranjero presente una carta en donde manifieste bajo protesta de decir verdad, cuál es su residencia y proporcione su número de

registro o de identificación fiscal, sin que aparentemente se tuviera que aparentemente se tuviera que cumplir con los requisitos para aplicar dicho Convenio. A este respecto, es probable que las autoridades fiscales emitan reglas aclarando la aplicación de esta exención.

Cabe destacar que, la exención señalada en el párrafo que antecede, no es aplicable en caso de que la persona o grupo de personas enajenantes tengan directa o indirectamente el 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora.

1.4 Acreditación de impuestos pagados en el extranjero.

A. Impuestos pagados de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

Tratándose de impuestos sobre la renta que los residentes en México hayan pagado en el extranjero, por ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero (impuesto directo), el mismo podrá sugerir siendo acreditable contra el impuesto sobre la renta en México, siempre y cuando se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago de dicho impuesto.

Respecto al tope de acreditamiento la reforma incluye una limitante, consistente en tener que hacerlo por cada país o territorio del que provengan los ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, es decir, haciendo un régimen cédular del acreditamiento directo por cada país y/o jurisdicción de a que emanen los ingresos.

La exposición de motivos establece, que con este cambio, se evitará ceder recaudación indirectamente a otros países o jurisdicciones, por la cantidad de impuesto extranjero que exceda el impuesto generado en México. La norma relacionada con el límite del acreditamiento, desgraciadamente, no aclara la forma de asignación de aquellas deducciones que realice el residente en México, con ingresos de fuente de riqueza provenientes de diversos países, por lo que existe una incertidumbre jurídica al respecto.

Se aclara la forma de convertir el impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, utilizando para ellos el tipo de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación, en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero, mediante retención o entero.

Por último, se incorpora al texto de ley el caso en que el ingreso de fuente de riqueza en el extranjero es atribuible a un establecimiento permanente en México de un residente en el extranjero, señalando que se podrá llevar a cabo el acreditamiento del impuesto directo, en la medida en que dichos ingresos hayan sido sujetos a retención, ya que este caso se encontraba así estipulado en el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

B. Ingresos por dividendos o utilidades.

Con respecto a los ingresos por dividendos o utilidades que reciban personas morales residentes en México, los cuales sean distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a primero o segundo nivel, restricción que sorprendentemente se mantuvo, las reglas relacionadas con la determinación del monto proporcional del impuesto pagado por dichas sociedades correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral en México, el cual sería acreditable en México, (impuesto indirecto), también sufrieron cambios relevantes.

La inclusión de fórmulas específicas para la determinación de dicho monto proporcional, brinda certeza a los contribuyentes para la determinación del mismo, ya que con la redacción actual, existían diversas interpretaciones al respecto e incluso referencias circulares.

Al igual que la inclusión de las fórmulas para la determinación del monto proporcional acreditable, se incluyó otra para la determinación del límite sobre el mismo, aclarando su determinación y estableciendo que en caso de haber un impuesto pagado en el extranjero por un residente en México, el cual está relacionado con un dividendo o utilidad que es recibido de una sociedad residente en el extranjero --- situación explicada en el apartado que antecede--, el mismo deberá ser disminuido dentro de la determinación del límite de acreditamiento del impuesto sobre la renta

Corporativo pagado en el extranjero en primer y segundo nivel corporativo, estableciendo que tanto la suma del crédito relacionado con el impuesto directo y el relacionado con el impuesto indirecto no debe exceder del impuesto sobre la renta mexicano.

Para la determinación del monto proporcional del impuesto acreditable así como su límite, estos se deberán calcular por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos o utilidades distribuidos, entendiéndose así que el cálculo se hará por capas de utilidades, para lo cual, el residente en México deberá llevar un registro que permita identificar el ejercicio al cual corresponden dichos dividendos o utilidades distribuidos por la sociedad residente en el extranjero y en caso de no poder identificarlas, se considerarán que las primeras utilidades generadas serán las primeras utilidades distribuidas (PEPS). Esta situación puede generar grandes distorsiones en casos en donde existan diferencias temporales entre las utilidades para efectos contables y fiscales, entre otros casos.

En caso que el residente en México incumpla con lo anterior, no podrá acreditar el impuesto indirecto aquí mencionado. Para este fin, se incluyó una regla transitoria respecto a los dividendos distribuidos por residentes en el extranjero en ejercicios fiscales anteriores a 2014 solamente, y que tengan pendiente por acreditar los montos proporcionales del impuesto sobre la renta pagados por las sociedades extranjeras en primer y segundo nivel corporativo que distribuyeron dichos dividendos. En esta regla se aclara que también se está obligando a llevar el mencionado registro, pero que en caso de incumplimiento, esto no será causa de la pérdida del derecho del acreditamiento previsto.

No obstante lo anterior, existe todavía incertidumbre, ya que el mencionado régimen transitorio solo aplica a dividendos distribuidos a partir de 2014, existiendo entonces aparentemente una obligación de llevar el registro aún de manera retroactiva a años anteriores a la nueva Ley.

De todo lo antes comentado, esta situación generaría inseguridad jurídica a los residentes en México que opten por llevar a cabo el acreditamiento, ya que al no existir un régimen transitorio claro y reglas actuales más transparentes al respecto, se podría caer en situaciones de incumplimiento y por consiguiente de perder el derecho al acreditamiento, máxime en casos en donde la información que se solicita de años pasados ya no se encuentra disponible. Esperamos que esta situación sea corregida a través de reglas de carácter general que emita la autoridad fiscal.

Por último, al igual que en el acreditamiento del impuesto directo acerca del impuesto indirecto, la reforma establece la forma de convertir el monto proporcional del impuesto corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero --- bien sea a primero o segundo nivel--- que distribuyó dividendos, utilizando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad a cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad percibido por el residente en México.

Esto podría generar una enorme disparidad entre los elementos del propio acreditamiento, ya que éste último se determinará con un tipo de cambio histórico del ejercicio del cual provengan las utilidades, mientras que el ingreso acumulable relacionado para el residente en México que reciba los dividendo o utilidades, lo llevará a cabo al tipo de cambio actual del ejercicio en que lo reciba, generando así una posible distorsión, sin que se permita al menos un ajuste por el tiempo a través de la inflación en México, como si lo hace la Ley en muchos otros conceptos.

C. Naturaleza del impuesto pagado en el extranjero.

Se intenta establecer lo que se debe considerar cuándo un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de impuesto sobre la renta; estableciendo que para tales efectos, es cuando se cumplan con reglas generales que emita el Servicio de Administración Tributaria; reglas que actualmente no se han expedido, lo cual genera una inseguridad jurídica entre los contribuyentes que aplican la mencionadas disposiciones.

Adicionalmente, se establece como requisito para que un impuesto pueda ser acreditado cuando el mismo fue pagado a un país con el que México tiene un Convenio para evitar la doble imposición, que el mismo se encuentre expresamente señalado como impuesto comprendido en dicho Convenio; lo cual excluirá algunos impuestos

que actualmente se pagan en países como Brasil o Colombia, que no se encuentran expresamente incluidos en los Convenios respectivos.

Es importante destacar que si bien es cierto se logró un pequeño avance al establecer fórmulas para una mayor claridad en la determinación del impuesto acreditable, aún faltan aspectos por aclararse, entre otros tenemos: la falta de definición de lo que debe entenderse por fuente de riqueza en el extranjero; la posibilidad de que pueda existir un acreditamiento a nivel distinto del segundo nivel corporativo, entre otros.

1.5 Aplicación de convenios internacionales para evitar la doble imposición, residentes en el extranjero y REFIPRES.

1.5.1 Aplicación de convenios internacionales.

A. Operaciones con partes relacionadas.

Tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar a los residentes en el extranjero que acrediten la existencia de una doble tributación jurídica. La norma como tal tiene una mala redacción y no es clara acerca de cómo podrá realizar este requerimiento la administración tributaria; con la consecuente inseguridad jurídica entre los contribuyentes que aplican las disposiciones de los Convenios para evitar la doble tributación, que ha celebrado México con diversos países.

En efecto, la norma va dirigida a la facultad que tendrá el SAT de requerir respecto del residente en el extranjero, no del residente en México que eventualmente hace los pagos y aplica directamente las disposiciones del Convenio. No queda claro, como la administración tributaria podrá ejercer las facultades extraterritoriales para requerir al residente en el extranjero.

Adicionalmente, no establece con claridad, cual es la consecuencia de que el rediente en el extranjero no proporcione la información solicitada y mucho menos si aún cuando la proporcione no se encuentre en el supuesto de estar doblemente gravado, jurídicamente. De la norma no se desprendería ---como si sucede en el primer párrafo del mismo artículo respecto de otras obligaciones--- una consecuencia necesaria entre el incumplimiento de esta obligación y el estar impedido a utilizar los Convenios de doble tributación y mucho menos que esa obligación fuese trasladable al sujeto retenedor, cuando sea el caso de que la contribución se paga vía retención.

No obstante lo anterior, es advertible la intención de querer limitar de alguna forma la aplicación de los Convenios y precisamente por eso es aconsejable revisar los pagos que se hacen a partes relacionadas, respecto de los cuales se aplican los beneficios de algún convenio de doble tributación.

B. Eliminación del requisito de registro y adición de nuevos requisitos.

En concordancia con la eliminación del registro de bancos extranjeros, se elimina el requisito de que para aplicar los beneficios de los Convenios se cumplan con las obligaciones de registro. En este orden de ideas, la norma aparenta condicionar la aplicación de los Convenios internacionales a una obligación informativa, la prevista en el artículo 32-H del CFF o en su caso la presentación del dictamen fiscal (opcional) prevista en el artículo 32-A del mismo Código.

No obstante se trata de obligaciones formales y no sustantivas, su incumplimiento pretendidamente busca que sean inaplicables los Convenios internacionales, lo cual es muy cuestionable desde la perspectiva de que estos jerárquicamente se encuentran por encima de la ley doméstica y además porque las mencionadas obligaciones son genéricas y no específicas de su aplicación.

La doctrina internacional es consistente en que las legislaciones domésticas (y muchos países lo han hecho) pueden establecer requerimientos formales para la aplicación directa de los Convenios, cuyo incumplimiento permite ejercerlos de forma indirecta, esto es vía devolución, sin embargo lo pretendido en la reforma es la imposibilidad

de aplicar el Convenio, lo cual podría ser excesivo y no acorde a los compromisos hechos por México en el contexto de su celebración.

Asimismo, llama la atención el hecho de que se pida al residente en el extranjero, que es el contribuyente, el presentar la informativa prevista en el artículo 32-H del CFF o el dictamen fiscal, cuando pareciera que esta debería ser una obligación más para el retenedor residente en México.

1.5.2 Ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero.

A. Incremento de tasas.

La tasa en varios artículos se incrementa al 35%, por la referencia en estos a la tasa máxima de personas físicas. El aumento afecta, entre otros, los ingresos por: enajenación de acciones, tiempo compartido y enajenación de inmuebles.

B. Enajenación de acciones.

Similar al cambio propuesto para personas físicas residentes en México, se aprobó eliminar la exención para la enajenación de acciones, por residentes en el extranjero, en bolsas de valores. Par mayor detalle referirse a la sección correspondiente en este Boletín.

También se elimina la exención para "enajenaciones que se realicen" mediante operaciones financieras derivadas de capital o a índices accionarios que representan a las citadas acciones, referidas a acciones colocadas en bolsas de valores, en cuyo caso aplicará la misma de tasa del 10%.

No se estará obligado al pago del impuesto por la enajenación cuando el contribuyente sea la enajenación cuando el contribuyente sea residente en un país con el que se tenga celebrado un tratado para evitar la doble imposición, que se encuentre vigente. Para estos efectos, se establece la obligación de que el contribuyente residente en el extranjero entregue al intermediario un escrito, en donde manifieste bajo protesta de decir verdad, que es residente para efectos del tratado, debiendo también proporcionar su número de registro o identificación fiscal emitido por autoridad fiscal competente; en caso contrario, el intermediario procedería a efectuar la retención correspondiente. No se hace mención expresa al hecho de que si el residente en el extranjero cuenta con un certificado de residencia fiscal emitido por la autoridad fiscal, ese hecho también sería suficiente para que no procediera la retención. Asimismo, no se requiere en principio que el residente en el extranjero cumpla con los requisitos establecidos en el propio Convenio para aplicar la exención, aunque posteriormente lo podrían pedir las autoridades fiscales.

Se mantiene la posibilidad de presentar dictamen fiscal por las operaciones en las que se desee tributar sobre la ganancia, siempre y cuando el residente en el extranjero tenga representante legal en el país.

Para efectos de la determinación del costo fiscal, a través de disposiciones transitorias, se propone la opción de calcular el costo de adquisición con el valor promedio de adquisición de los últimos 22 precios de cierre de dichas acciones, o en su defecto el de los últimos seis meses, si estos son inhabituales a los 22 últimos precios de cierre.

C. Ingresos por intereses y ganancias de capital.

En el caso de ingresos por concepto de intereses, ganancias de capital, así como el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones por fondos de pensiones y jubilaciones exentos, se propone ampliar el requisito del plazo mínimo de uso y goce de los terrenos y construcciones (antes de su enajenación) de un año a cuatro, para que éste plazo esté acorde con los requisitos para fideicomisos inmobiliarios.

La misma disposición, actualmente, establece que está exenta la enajenación de acciones por los fondos de pensiones, cuando participan como accionistas en personas morales, cuyos ingresos totales provengan al menos en un 90% exclusivamente de la enajenación o del otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones.

Se acordó excluir de los ingresos totales, el ajuste anual de inflación acumulable y la ganancia cambiaria que deriven exclusivamente de las deudas contratadas para la adquisición o para obtener ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de terrenos y construcciones. Esta disposición actualmente se encuentra dentro de la LIF.

Con la finalidad de brindar mayor certeza jurídica para los contribuyentes, se aprobó incluir en forma expresa en la Ley algunas reglas que actualmente se encuentran en la RMN y en la LIF, incluyendo la exención del ISR para toda operación financiera, en al cual alguna parte de la operación del SWAP esté referenciada a la TIIE o a ciertos otros títulos de crédito emitidos, así como la no aplicación de retención en el caso de la enajenación y adquisición de los bienes a que refiere el artículo 15-B del CFF, en el caso en que dicha enajenación no esté condicionada a la productividad, uso o disposición ulterior de dichos bienes o derechos.

Por lo que hace al uso o goce temporal de bienes muebles, para mayor certeza jurídica, se aplicará en forma expresa la tasa del 5% a remolques o semirremolques, que sean importados de manera temporal.

A través de disposición de vigencia temporal, para el año 2014 se extiende la aplicación de la tasa del 4.9% para intereses pagados a bancos extranjeros.

Finalmente, destaca el hecho de que el registro de Bancos, Entidades de Financiamiento, Fondos de Pensiones y Jubilaciones y Fondos de Inversión del Extranjero es eliminado.

D. Regímenes Fiscales Preferentes.

Se propone incorporar en la definición de "ingresos pasivos" los conceptos de: enajenación de inmuebles, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y los ingresos percibidos a título gratuito. Actualmente el régimen de REFIPRES permite el acreditamiento de ISR pagado en México, bajo los términos del título de Residentes en el Extranjero, en el caso de que la entidad o figura jurídica extranjera sujeta a un régimen fiscal preferente, obtenga ingresos de fuente mexicana (a pesar de que en generar está permitido únicamente el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero). Se propone establecer expresamente que cuando el impuesto no pueda acreditarse total o parcialmente, podrá acreditarse en los 10 ejercicios siguientes, hasta agotarlo.

E. Nuevos supuestos de partidas no deducibles.

Se establecen nuevos supuestos con el fin de evitar la disminución de utilidades de personas morales residentes en el país o de residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, de acuerdo con el análisis que está llevando a cabo la OCDE sobre la erosión de la base y traspaso de utilidades BEPS. Es importante señalar que la propia OCDE ha reconocido la dificultad de proporcionar recomendaciones a los países que forman parte de dicha organización, sin embargo en la presente se proponen cambios en Ley orientados a dicho fin.

Se mantiene la disposición de considerar no deducibles los pagos a personas y otras figuras jurídicas, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que se compruebe que dichos pagos se efectuaron a valor de mercado, por lo que los contribuyentes deberán probar dicho supuesto para poder tomar la deducción correspondiente.

Es aprobada la disposición que considera como no deducibles los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada residente en México o en el extranjero, aclarándose que no será aplicable lo anterior cuando la parte relacionada que deduce el pago efectuado por el contribuyente, acumule los ingresos generados por este último ya sea en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

Se introduce una nueva disposición (comentada anteriormente en el apartado de personas morales ISR), que no se contemplaba dentro de la iniciativa para establecer que no serán deducibles los pagos por intereses, regalías

o asistencia técnica, siempre que el pago se realice a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente y que además se encuentre en uno de los siguientes supuestos:

- I. Que se trate de una entidad considerada como transparente. Con la excepción de que los accionistas o asociados de la entidad extranjera transparente, estén sujetos a un ISR por los ingresos percibidos a través de dicha entidad, y que el pago hecho por el contribuyente sea a valor de mercado.
- II. Que el pago se considere inexistente para efectos fiscales en el país o territorio donde se ubique la entidad extranjera.
- III. Que la entidad extranjera no considere el pago como ingreso gravable, conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

Para efectos de lo anterior, se establece que se considera que existe control, cuando una de las partes tenga sobre la otra el control efectivo o el de su administración, a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas, ya sea directamente o por interpósita persona.

1.6 Régimen de empresas maquiladoras.

1.6.1 Impuesto sobre la Renta.

A. Nueva definición de operación de maquila.

Actualmente, la LISR establece que los residentes en el extranjero no constituyen EP en México, derivado de las relaciones de carácter jurídico y económico que mantengan con empresas que lleven a cabo operaciones de maquila, siempre que los mismos sean residentes en un país con el que México haya celebrado un tratado para evitar la doble imposición y que la maquiladora cumpla con las normas de precios de transferencia previstas en la propia LISR.

Cabe señalar que esta exención se otorga únicamente a aquellas actividades que califican como "operación de maquila". La definición de "operación de maquila" actualmente se encuentra en el artículo 33 del Decreto IMMEX, que fue modificado y está vigente a partir del 1º de enero 2011. Esta definición de "operación de maquila", establece, entre otros elementos, que los bienes importados temporalmente deben someterse a un proceso de transformación o reparación y ser retornados al extranjero, que por lo menos el 30% de la maquinaria y equipo utilizado en las operaciones de las maquilas debe ser propiedad del Principal, residente en el extranjero, etc.

Lo aprobado por el Congreso de la Unión, incorpora una nueva definición de "operación de maquila", que se encuentra contenida en el artículo 181 de la nueva LIRS y que sustituye lo establecido en el artículo 33 del Decreto IMMEX.

La nueva definición de "operación de maquila" si bien es similar a la actual definición del artículo 33 del Decreto IMMEX, contiene diferencias importantes que deben señalarse:

I. Retorno de mercancías al extranjero.

Los productos deben retornarse al extranjero, incluyendo la posibilidad de hacerlo a través de exportaciones virtuales. Esto es relevante ya que el texto original de la propuesta de reforma no incluía la posibilidad de hacer la exportación a través de este medio.

Debemos de enfatizar que en el texto aprobado, se incluye la referencia a que el retorno deberá de llevarse a cabo de conformidad con las reglas de carácter general que emita el SAT, lo cual requiere poner mucha atención a cualquier modificación que pueda darse en el futuro a las reglas relacionadas con la tramitación de pedimentos virtuales, constancias de transferencia, etc.

II. Actividades de transformación.

En el Artículo 33 del Decreto IMMEX, se incluye el listado de los procesos que se consideran transformación, de los cuales es importante señalar que se eliminan los procesos de mejora en la calidad de productos, derivado de lo cual este tipo de operaciones no podrán considerarse operación de maquila para efectos del artículo 181 de la LIRS.

Tal como sucedió con el actual artículo 33 del Decreto IMMEX, la redacción parecería indicar que sólo los procesos expresamente mencionados en dicho artículo 181 son los que se consideran como transformación; situación que actualmente se aclara a través del criterio normativo 92/2012/ISR emitido por el SAT en el sentido de que dichos procesos son adicionales al proceso de transformación industrial como tal. Esperemos se emita un criterio similar al publicado actualmente para efectos de aclarar esta situación.

III. Ingresos por actividades de maquila.

Se incluye como requisito que la totalidad de los ingresos por actividades productivas provengan exclusivamente de la operación de maquila. Es importante señalar que en la propuesta original de reforma se establecía solo un 90% de exportación del total de la facturación de la empresa, lo cual originalmente generó incertidumbre respecto a si dicho porcentaje se calculaba en función de la producción de los ingresos de la empresa maquiladora.

Para efectos de cumplir con el requisito establecido en la reforma aprobada, es necesario identificar si los ingresos por actividades productivas de la compañía provienen de la presentación de servicios de maquila en los términos de artículo 181 de la LIRS.

Las empresas que obtengan ingresos de actividades productivas que no están relacionados con la operación de maquila, no podrán aplicar lo dispuesto en el artículo 181 o deberán reestructurar sus operaciones productivas. Debido a la falta de definición de actividad productiva, este requisito genera incertidumbre para un número importante de empresas maquiladoras, que obtienen ingresos por actividades diversas, incluyendo entre otros ingresos por renta de inmuebles o prestación de servicios laborales.

Es importante enfatizar que con la abrogación de la LIRS de 2002 queda automáticamente sin efectos el "Decreto Fox". Por lo que toca al "Decreto Calderón" este deja de tener materia al haberse abrogado la LIETU.

IV. Activos utilizados en la operación de maquila.

Se incluye como parte del texto del artículo, el requisito de que por lo menos 30% de la maquinaria y equipo utilizada en la operación de maquila sea propiedad del residente en el extranjero, siempre y cuando dicha maquinaria y equipo no haya sido propiedad de la empresa maquiladora o de una parte relacionada residente en México.

Si bien este requerimiento actualmente se encuentra en el artículo 33 del Decreto IMMEX, es importante señalar que con la reforma, ahora será parte de la LIRS y se elimina el hecho de que dicha condición no era aplicable a las empresas que antes del 31 de diciembre de 2009 ya operaban bajo un programa de maquila y cumplían sus obligaciones en materia de precios de transferencia.

Se aclara que el 30% se calculará de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto emita el SAT.

Esta nueva disposición tiene particular relevancia para las empresas que operaban como maquiladoras al 31 de diciembre de 2009, ya que a partir del ejercicio de 2014 deberán cuantificar el valor de la maquinaria y equipo que utilice en su operación de maquila; identificando también si dicha maquinaria fue propiedad de la empresa maquiladora o de una parte relacionada residente en México. Derivado de este análisis, algunas de estas empresas pudieran no cumplir con este requisito.

Asimismo, en las disposiciones finalmente aprobadas existe imprecisión en su redacción, incluso si cualquiera de los activos que se usen en el proceso productivo, ya sea propiedad de la maquila o del residente en el extranjero, fue propiedad de una parte relacionada residente en México el pasado, si independientemente de su relevancia esto impediría que se considerara esta operación como "operación de maquila".

Recomendamos efectuar una revisión detallada en todas las empresas que operan en este régimen, para verificar si con las nuevas regulaciones podrán seguir operando como maquilas en los términos del artículo 181 de la LISR.

B. Precios de transferencia.

El actual artículo 216-Bis de la LISR, establece metodologías específicas en materia de precios de transferencia para aquellas empresas que llevan a cabo operaciones de maquila y el cumplimiento con dichas disposiciones es requisito indispensable para efectos de aplicar la exención de EP al residente en el extranjero que celebra el contrato con la empresa maquiladora.

Estos métodos simplifican el cumplimiento en esta materia y pueden generar resultados más razonables, respecto de las reglas generales de precios de transferencia, aplicables a los demás contribuyentes (no maquiladoras) en México.

Los métodos disponibles actualmente son los siguientes:

- I. Estudio de precios de transferencia para determinar un rendimiento a valor de mercado, más una cantidad equivalente al 1% del valor contable neto de la maquinaria y equipo propiedad del residente en extranjero.
- II. Safe Harbor –Este método establece que la utilidad fiscal de la maquiladora debe de ser por lo menos el 6.9% del valor total de los activos, incluyendo aquellos que pertenecen al residente en el extranjero, e inventario o, bien un 6.5% sobre los costos y gastos de la maquiladora, lo que resulte mayor.
- III. Estudio de precios de transferencia utilizando el método de márgenes transaccionales de utilidad de operación y el retorno sobre activos (ROA) como indicador de utilidad. El cálculo del ROA debe incluir los activos fijos de propiedad extranjera, excluyendo el inventario.

La maquiladora tiene, además, la opción de solicitar un APA a la autoridad fiscal, si desea tener certeza con relación a la metodología de precios de transferencia que utiliza.

La reforma aprobada modifica los métodos de precios de transferencia disponibles para las maquiladoras. Eliminando los métodos de estudios de precios de transferencia (es decir, la primera y tercera opción mencionada anteriormente). Por lo tanto, las maquiladoras sólo podrán, a partir de 2014, aplicar el Safe Harbor o buscar un APA. Las reglas propuestas son similares a las normas de precios de transferencia disponibles para las maquiladoras antes de que entrara en vigor el artículo 216-BIS y en muchos casos originaran un nivel de utilidad mayor al generado hasta el ejercicio de 2013, por lo cual será necesario que analicen los posibles impactos derivados de estas nuevas disposiciones.

C. Determinación del ISR del ejercicio.

Derivado de las modificaciones aprobadas, el total de ISR a pagar por las empresas maquiladoras a partir de 2014, pudiera incrementarse respecto del monto total de impuestos ISR/IETU que pagarán hasta el ejercicio de 2013, debido principalmente a los siguientes factores:

- I. Incremento en la utilidad fiscal como consecuencia de la aplicación del método de safe harbor o APA;
- II. No deducibilidad del 47% (53% en algunos casos) de los sueldos y prestaciones exentas pagadas a los trabajadores de la empresa;

- III. Aplicación de la tasa general de ISR del 30%, sin considerar los beneficios de los decretos presidenciales vigentes hasta el ejercicio de 2013.

Los factores mencionados anteriormente también tendrán repercusión en el monto de la participación a los trabajadores en las utilidades (PTU) a pagar a partir del ejercicio de 2014.

D. Operaciones a través de empresas de "Albergue".

La exención relativa a la creación de EP a residentes en el extranjero que operen a través de empresas maquiladoras de albergue, se limita a un período de cuatro años. Después de ese período, el residente en el extranjero estará obligado a crear un EP en México o tendrá que establecer las actividades de manufactura a través de una empresa subsidiaria residente en el país.

1.6.2 Impuesto al valor Agregado.

A. Importaciones temporales.

Actualmente, las empresas que operan bajo el régimen IMMEX se encuentran exentas del pago de IVA en importaciones temporales.

La reforma contempla que las importaciones temporales estarán sujetas a la tasa general de 16%. Sin embargo, el nuevo artículo 28-A de la ley de la materia contempla un crédito fiscal equivalente al 100% del IVA generado por la importación temporal; lo cual elimina el efecto negativo en el flujo de efectivo para las maquiladoras. Para aplicar dicho crédito, las empresas deberán obtener una certificación sobre el cumplimiento de sus obligaciones. Las reglas para calificar a dicha certificación serán publicadas por el ST. Se contempla que la certificación tendrá una vigencia anual y podrá ser renovada dentro de los 30 días anteriores a que se venza, por aquellas empresas que sigan cumpliendo con los requisitos aplicables.

El pago del IVA y el mecanismo de acreditamiento inmediato estarán vigentes a partir del año siguientes a la fecha en la cual se publiquen en el DOF las reglas sobre certificación. Esta reforma resulta importante, ya que el texto original de la propuesta no contemplaba el sistema de acreditamiento inmediato, por lo que la afectación en el flujo de efectivo hubiera sido muy considerable para las empresas afectadas.

Las empresas que opten por no certificarse en términos del artículo 28-A podrán no pagar este impuesto siempre y cuando lo garanticen mediante fianza, en los términos de las reglas publicadas por el SAT.

B. Ventas de residentes en el extranjero de mercancías IMMEX.

La reforma prevé también que las ventas entre residentes en el extranjero de bienes importados temporalmente y que se transfieren en México a través de empresas IMMEX o con programa similar, continuarán siendo exentas de IVA, lo cual es una modificación importante respecto a la propuesta original del Ejecutivo que pretendía eliminar dicha exención. Las ventas de residentes en el extranjero a empresas IMMEX o con programa similar estarán sujetas a IVA a la tasa del 16%. Actualmente, todas estas ventas se encuentran exentas del pago del IVA bajo el artículo 9, fracción IX de la LIVA.

El IVA trasladado por el residente en el extranjero deberá ser retenido por la empresa IMMEX o con programa similar y será acreditable hasta la declaración del mes siguiente al cual se haga el entero del mismo, lo cual podrá generar implicaciones de flujo de efectivo. Adicionalmente, las facturas emitidas por el residente en el extranjero (siempre y cuando no tenga EP en México), deberán de cumplir con ciertos requisitos para efectos de que la empresa IMMEX o con programa similar pueda deducir la compra y acreditar el IVA retenido.

C. Eliminación de la opción de retener IVA a proveedores nacionales.

La reforma elimina la opción mediante la cual una empresa maquiladora puede retener el IVA trasladado por parte de proveedores nacionales. Esta medida también tendrá un impacto en el flujo de efectivo de las empresas IMMEX.

1.6.3 Impuesto especial sobre producción y servicios.

A. Importaciones temporales.

Tal y como se contempla en las disposiciones en materia de IVA, para efectos de IEPS las importaciones temporales estarán sujetas a dicho impuesto, sin embargo se contempla un mecanismo de acreditamiento inmediato en los mismos términos que para efectos de IVA, para aquellas empresas que obtengan una certificación por parte del SAT.

Al igual que para efectos de IVA, las importaciones temporales estarán sujetas a IEPS, un año después de la fecha en que el SAT publique las reglas de certificación antes mencionadas.