

Anexo 2

Comentarios sobre las Modificaciones Fiscales Publicadas en la Ley de Ingresos para el Ejercicio Fiscal 2019

Conforme a lo prometido por las autoridades del nuevo gobierno, en este ejercicio 2019 no se presentaron al Congreso de la Unión modificaciones a las leyes fiscales, lo que da tranquilidad en el tema.

Sin embargo si hay adecuaciones que se manejan a través de la LIF¹, las cuales son de interés para los distribuidores, entre otras lo referente a las nuevas reglas para la Compensación Universal de Impuestos y las facilidades para que los contribuyentes se regularicen en la presentación de avisos referentes a la Ley de Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Los puntos que incluimos en esta nota son:

- A. Compensación Universal de Impuestos.
- B. Tasa de retención de intereses pagados.
- C. Tasa de recargos 2019.
- D. Avisos Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.
- E. Información Operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF.
- F. Otras medidas y estímulos de interés para los distribuidores.
- G. Otras medidas y estímulos fiscales.

A continuación comentamos cada uno de ellos

A. Compensación Universal de Impuestos.

Antecedentes

La Compensación Universal de Impuestos quedó incorporada en el artículo 23 del CFF² desde el año 2004, con algunos cambios en el 2005. Se considera un derecho adquirido por los contribuyentes y fue motivo de largas discusiones con los funcionarios fiscales de esos años.

La compensación ha facilitado la recuperación de impuestos ya que permite a los contribuyentes compensar impuestos federales sin necesidad de solicitar autorización a las autoridades fiscales. También ha simplificado la labor de las autoridades pues ha evitado trámites engorrosos de devolución de Impuestos Federales.

¹ Ley de Ingresos de la Federación

² CFF: Código Fiscal de la federación

A manera de ejemplo, un saldo a favor en la declaración mensual del IVA se puede compensar contra un saldo en contra en el pago provisional del ISR o viceversa.

En estos años el SAT ha evolucionado en el control del contribuyente, hoy tiene al día la información de los impuestos compensados y pagados por los contribuyentes y le es fácil identificar alguna práctica abusiva de estos mecanismos.

Argumentos de las autoridades

Lamentablemente las nuevas autoridades fiscales no lo ven así. En la iniciativa de la LIF 2019 mencionan:

“Si bien es cierto que estas medidas de simplificación administrativa, también lo es que abrieron espacios para prácticas de evasión fiscal... Se observa que la tasa de crecimiento promedio de las compensaciones de los saldos a favor IVA es mayor que la tasa de crecimiento promedio del monto de saldos respecto de los cuales se solicita su devolución. Dichos saldos a favor del IVA se compensan contra pagos que deben realizarse del ISR por adeudo propio o enteros que deben realizarse de impuestos retenidos.

Los mencionados saldos a favor se originan por la aplicación del acreditamiento de impuestos que fueron trasladados al contribuyente en los gastos o en las inversiones que realizan, acreditamiento que corresponde a impuestos causados previamente y que debieron ser enterados al fisco por parte de sus proveedores, lo que en muchas ocasiones no ocurre así, ya sea por una evasión lisa y llana del impuesto a pagar, o bien, porque se realizan acreditamientos ficticios soportados por comprobantes fiscales de operaciones inexistentes, que dan lugar a los saldos a favor que posteriormente se compensan contra otros impuestos, sin existir una revisión o una autorización previa por parte de la autoridad. Por ello, para combatir estas prácticas de evasión fiscal se hace indispensable limitar la compensación abierta entre los diferentes impuestos”.

Agregan las autoridades:

“Por otra parte, también se estima conveniente que la compensación aplique únicamente respecto de adeudos propios del contribuyente, sin incluir los que deriven de retenciones a terceros, ya que la carga impositiva no recae sobre el patrimonio del contribuyente y por ello, deben ser efectivamente enterados al fisco.”

Nuevas reglas para 2019

La fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019 señala:

Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben

acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado.

Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

b) Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Como se puede ver, a partir del 1º de enero de 2019 se sustituyen las reglas del artículo 23 del CFF relativas a la compensación universal.

El nuevo procedimiento sólo permite:

- Compensar las cantidades que los contribuyentes tengan a su favor, contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.
Ya no se permite la compensación contra otros impuestos federales como ocurría hasta el ejercicio 2018.
- En el caso del IVA, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.
La regla sólo permitirá la compensación de saldos a favor del IVA contra las declaraciones que le correspondan a los meses siguientes, no podrá hacerlo contra adeudos anteriores del impuesto.
- Se precisa que cuando se solicite la devolución del IVA, ésta deberá ser sobre el total del saldo a favor, y que los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

Es triste ver que en lugar de encaminar los esfuerzos para auditar a los contribuyentes que se valen de artimañas para burlar al fisco, se castiguen a los demás suprimiendo las ventajas principales que tenía esta importante regla.

Al respecto, han llegado a la AMDA opiniones de especialistas haciendo ver los visos de inconstitucionalidad de esta medida.

Entre los argumentos que exponen nos parece importante el que ve que esta disposición contraviene el “principio de progresividad de los derechos humanos”, que nuestra SCJN ha elevado a Jurisprudencia, obligando a los legisladores a expedir normas que no sean regresivas de las que substituyen.

B. Tasa de retención de intereses pagados.

El Artículo 21 de la LIF modifica las tasas de retención. La disposición específica que durante el ejercicio fiscal de 2019 la tasa de retención anual a que se refieren los artículos 54 y 135 de la Ley del Impuesto sobre la Renta será del 1.04%.

El artículo 54 se refiere a la retención y entero del ISR por los intereses pagados por el sistema financiero y el 135 a la retención del ISR en los intereses pagados por las personas físicas.

La tasa se aplica al monto del capital que dé origen al pago del interés a las personas físicas y morales. La tasa en vigor hasta 2018 era del 0.46%.

La razón del incremento la explican las autoridades como resultado de la metodología prevista en la ley para dicho cálculo y motivada por el incremento esperado en la tasa real de interés que esperan se registre en el ejercicio 2019 contra la observada en 2018.

C. Tasa de recargos 2019.

Se mantienen las tasas de recargos aplicables en el ejercicio 2018.

Las tasas son:

- Tasa prórroga para el pago de créditos fiscales: 0.98 % mensual sobre los saldos insolutos.
- Tasa de recargos por mora es la anterior con un 50 % adicional, o sea, el 1.47 % mensual.
- Tasa de recargos por pagos a plazos:
 - Plazos en parcialidades de hasta 12 meses: 1.26 % mensual.
 - Plazos en parcialidades de más de 12 y hasta 24 meses: 1.53 % mensual.
 - Plazos en parcialidades de más de 24 meses: 1.82 % mensual.

D. Avisos Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Con motivo de las gestiones que AMDA³ celebró a lo largo del ejercicio 2018 con la Unidad de Inteligencia Financiera, se logró implementar el programa de auto regularización por medio del cual, la autoridad podrá condonar las multas impuestas derivadas de incumplimiento a la LFPIORPI⁴.

El artículo **Décimo Cuarto transitorio de la LIF** implementa un programa de auto regularización por medio del cual, la autoridad podrá condonar las multas impuestas derivadas de incumplimiento a la LFPIORPI.

Sus principales puntos son:

³ AMDA ha sido una de los principales promoventes de este programa.

⁴ LFPIORPI: Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita. Se recomienda ver más información sobre el tema en la circular 41/DGA/2018 : IMPORTANTE INFORMACIÓN CON RELACIÓN A LA LEY FEDERAL PARA LA PREVENCIÓN E IDENTIFICACIÓN DE OPERACIONES CON RECURSOS DE PROCEDENCIA ILÍCITA, publicada el 28 de diciembre de 2018.

- Se refiere a contribuyentes que no se encuentren al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de la LFPIORPI por el periodo del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2018.
- Estos pueden implementar programas de auto regularización, previa autorización del SAT y siempre que se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones de 2019.
- No procederá la imposición de sanciones respecto del periodo de incumplimiento que ampare el programa de auto regularización.
- El SAT podrá condonar las multas que se hayan fijado en términos de la LFPIORPI durante el periodo de incumplimiento que ampare el programa de auto regularización.
- La vigencia del programa de auto regularización interrumpe el plazo de prescripción para la imposición de las sanciones correspondientes.
- El SAT deberá emitir y publicar en el Diario Oficial de la Federación las reglas de carácter general que regulen la aplicación de los programas de auto regularización, en un plazo máximo de 60 días contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley.

Como es costumbre, AMDA estará en contacto con las autoridades responsables del programa y en su momento se les hará llegar la comunicación correspondiente con las reglas que publicó el SAT.

Se recomienda ir preparando la información y formulando los avisos que se hayan dejado de presentar para que, en su momento, no se pierda esta excelente oportunidad de regularizarse.

E. Información Operaciones relevantes a que se refiere el artículo 31-A del CFF.

En este tema, se atiende la resolución de la SCJN⁵ que considera que este artículo viola los derechos a la legalidad y a la Seguridad jurídica de los contribuyentes ya que el artículo señalado no establece un parámetro mínimo sobre qué información se debe presentar, generando inseguridad jurídica para su cumplimiento.

La LIF resuelve este asunto y para ello en la fracción I de su artículo 25 menciona:

“En sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes con base en su contabilidad, deberán presentar la información de las siguientes operaciones:

a) Las operaciones financieras a que se refieren los artículos 20 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

b) Las operaciones con partes relacionadas.

c) Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.

d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.

e) Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

La información a que se refiere esta fracción deberá presentarse trimestralmente a través de los medios y formatos que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate. Cuando los contribuyentes presenten la información de forma incompleta o con errores, tendrán un plazo de treinta días contado a partir de la notificación de la autoridad, para complementar o corregir la información presentada.

⁵ Tesis 2ª.CXLIV/2016.” Información Operaciones relevantes”.

Se considerará incumplida la obligación fiscal señalada en la presente fracción, cuando los contribuyentes, una vez transcurrido el plazo señalado en el párrafo que antecede, no hayan presentado la información conducente o ésta se presente con errores.”

Como se puede observar, **esta disposición indica la información a presentar e indica que la misma se deberá presentar en forma trimestral**, una vez que el SAT publique las Reglas que así lo permitan.

F. Otras medidas y estímulos de interés para los distribuidores.

Permanecen en la LIF las siguientes disposiciones que pueden ser de interés para los distribuidores:

Artículo LIF	Concepto
15	Posibilidad reducción multas hasta por un 50%, por incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las obligaciones de pago, cumpliendo los requisitos que se señalan para ello.
16, fracción VIII	Estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en los términos del Título II de la LISR, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de dicha Ley, el monto de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el mismo ejercicio. Se da el procedimiento para ello.
16, fracción X	Contribuyentes personas físicas o morales del Impuesto Sobre la Renta, que empleen a personas que padezcan discapacidades. Se les permite dedicar el 25% del salario pagado a este tipo de personal.
16, fracción XI	Los contribuyentes del ISR que sean beneficiados con el crédito fiscal previsto en el artículo 189 de dicha Ley, por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, podrán aplicar el monto del crédito fiscal que les autorice el Comité Interinstitucional a que se refiere el citado artículo, contra los pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta.
16, fracción XII	Opción para no proporcionar la constancia de retención de ISR y de IVA por los pagos realizados a personas físicas que presten servicios profesionales o sean arrendadores de inmuebles, siempre que éstas le expidan un CFDI ⁶ que cumpla con los requisitos señalados en el CFF y en el comprobante se señale expresamente el monto del impuesto retenido. El CFDI se podrá considerar como constancia de retención de los Impuestos Sobre la Renta y al Valor Agregado. Se debe efectuar el acreditamiento de los mismos en los términos de las disposiciones fiscales. Esta regla en ningún caso libera a las personas morales de efectuar, en tiempo y forma, la retención y entero del impuesto de que se trate y la presentación de las declaraciones informativas correspondientes, en los términos de las disposiciones fiscales respecto de las personas a las que les hubieran efectuado dichas retenciones.

⁶ CFDI: Comprobante Fiscal Digital por Internet

G. Otras medidas y estímulos fiscales.

La LIF señala estímulos fiscales para otro tipo de contribuyentes, entre los que están:

Artículo	Concepto
16 fracción I, I,III	Personas que realicen actividades empresariales, y que para determinar su utilidad puedan deducir el diésel o el biodiésel y sus mezclas que importen o adquieran para su consumo final,
16 fracción IV	Contribuyentes que importen o adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final y que sea para uso automotriz en vehículos que se destinen exclusivamente al transporte público y privado, de personas o de carga, así como el turístico
16 fracción V	Contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota
16 fracción VI	Adquirentes que utilicen los combustibles fósiles a que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso H) de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios,
16 fracción VII	Contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 millones de pesos,
16 fracción IX	Contribuyentes que, en los términos del artículo 27, fracción XX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, entreguen en donación bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles
23	Facilidades a contribuyentes del RIF ⁷
25, fracción III	Las Personas Físicas que tengan su casa habitación en las zonas afectadas por los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017
25, fracción IV	Facilidades para organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles relacionadas con su objeto social
25, fracción V	Se precisa que el estímulo fiscal previsto en el artículo 189 de la LISR, referente principalmente a los apoyos a la producción cinematográfica, no podrá aplicarse en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

Diciembre de 2018

⁷ RIF: Régimen de incorporación fiscal para personas físicas que realicen actividades empresariales