

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA 2013

ALGUNOS ASPECTOS RELEVANTES DE LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS 2013 Y PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO DE LA DE 2012

C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
PRESIDENTE

C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Pedro Carreón Sierra
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Héctor Villalobos González
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL”**

FISCOactualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Acosta Michel, Fernando Luis
Aguilar Millán, Federico
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Barroso Degollado, Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cantú Suárez, Nora Elia
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Ereguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Fernández Fernández, José Luis
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis

Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo
Manrique Díaz Leal, Enrique A.
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Moguel Gloria, Francisco
Ortiz Molina, Óscar Arturo
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Reyes Rodríguez, Gabriel
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel

FACILIDADES ADMINISTRATIVAS PARA 2013

ALGUNOS ASPECTOS RELEVANTES DE LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS 2013 Y PRINCIPALES CAMBIOS RESPECTO DE LA DE 2012

*C.P.C. JOSÉ LUIS GALLEGOS BARRAZA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

INTRODUCCIÓN

1. Desde octubre de 1989 entró en vigor el denominado Régimen Simplificado; en 2002, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR) se llevaron a cabo importantes cambios en tal régimen, actualmente este es aplicable a contribuyentes del sector primario: agricultura, ganadería, pesca y silvicultura; así como para quienes se dedican al transporte terrestre de personas y bienes. En sus inicios también era aplicable a pequeños negocios.
2. Prácticamente desde el nacimiento del Régimen Simplificado, el Poder Ejecutivo Federal ha emitido para los contribuyentes que tributan en él diversas Facilidades Administrativas tendientes a lograr un adecuado y sencillo cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
3. El pasado 30 de noviembre de 2012 fue publicada, en el Diario Oficial de la Federación, la Resolución de Facilidades Administrativas (en lo sucesivo RFA) para los contribuyentes que en ella se señalan que será aplicable durante 2013.

En el presente artículo abordaré algunos aspectos que me parecen interesantes de esta resolución, así como los principales cambios respecto de la resolución de 2012.

ANÁLISIS

RAZÓN DE EXISTIR DE LA RESOLUCIÓN DE FACILIDADES ADMINISTRATIVAS

4. La existencia de RFA se encuentra prevista en diversas disposiciones legales tales como: el artículo 85, segundo párrafo, 133 último párrafo y 136 último párrafo, todos ellos de la Ley del Impuesto sobre la Renta (en lo sucesivo ISR); así como en el artículo 77 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, artículo Décimo Tercero Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU), aunque esta última disposición solo señala expresamente el otorgamiento de facilidades administrativas en materia de IETU

durante 2008, en la práctica se han emitido dichas facilidades desde 2008 hasta la que será aplicable para 2013.

5. En términos generales, el Régimen Simplificado y la RFA que de él deriva contienen una serie de beneficios fiscales, tales como: reducir la tasa de ISR (actualmente el sector primario paga ISR a una tasa de 21%); deducir compras y no costo de ventas; tributar con base en flujo; exentar una parte de sus ingresos, tanto para ISR como para IETU; aplicar deducciones autorizadas con requisitos mínimos, etcétera.
6. La concesión de estos beneficios, de conformidad con las consideraciones contenidas en la RFA, tiene como objetivos, entre otros, los siguientes:

Otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes de los sectores primario y de autotransporte terrestre de carga y de pasajeros, y con el fin de considerar las características propias de operar de dichos sectores.

Por lo que se refiere al sector primario es entendible la existencia de dichos beneficios, tanto por la importancia que tiene el hecho de que el país produzca los alimentos que consume y no dependa en cuanto a alimentación de otros países, lo cual es trascendente para México, como por el hecho de que una parte de los productores de este sector no tienen suficiente capacidad administrativa para hacer frente a las obligaciones fiscales que derivan del complejo sistema tributario mexicano. Por otra parte, habrá que analizar también si los contribuyentes de otros sectores de la economía son igualmente importantes, complejos y/o con características peculiares en su operación que requieran de facilidades fiscales como las contenidas en la RFA, entre esos sectores se podría mencionar a los siguientes: la industria de la construcción, las industrias desarrolladoras de fuentes de energía que preserven el medio ambiente y promueven la creación y el desarrollo de recursos renovables, el sector de la enseñanza, investigación y desarrollo de la tecnología, etc. De este análisis seguramente se concluiría si es necesario agregar en el Régimen Simplificado y a la RFA a las empresas que participan en otros sectores de la economía.

DEFINICIÓN DE ACTIVIDADES GANADERAS

7. La regla 1.1 de la RFA señala el concepto de actividades ganaderas. En su primer párrafo hace prácticamente una transcripción de tal concepto contenido en el artículo 16 fracción IV del Código Fiscal de la Federación (CFF); el segundo párrafo contempla una extensión de dicho concepto, para incluir como ganaderos

a intermediarios que compren y vendan ganado en segunda mano, cuyo proceso de engorda tenga una duración de, por lo menos, 3 meses.

El tercer párrafo limita tal definición para excluir de la misma a quienes no sean propietarios del ganado, aves de corral y animales. Lo dicho en este último párrafo encuadra con precisión en los esquemas de aparcería animal, en donde un sujeto es el dueño de los animales (aparcerista) y otro es el que los cuida, alimenta y engorda (aparcero).

Bajo este esquema, las autoridades señalan que en la definición de actividades ganaderas no encuentran los aparceros. Un aspecto importante a dilucidar es si esta limitación en la definición de actividades ganaderas es aplicable únicamente para la RFA o se trata de la interpretación que tienen las autoridades fiscales para efectos de tributar en el Régimen Simplificado a que se refiere la ley del ISR. En mi opinión, existe poca claridad al respecto. Ha de precisarse que esta regla 1.1 de la RFA no señala expresamente que la definición sea para efectos de dicha resolución, toda vez que la regla mencionada hace referencia a dicha definición general de actividades ganaderas contenida en el CFF, como tratando de precisar quiénes son los contribuyentes que pueden tributar en el capítulo VII del Título II de la Ley del ISR (Régimen Simplificado) y Título IV Capítulo II secciones I o II de la mencionada ley.

Es conveniente mencionar que existen precedentes judiciales que establecen que en los contratos de aparcería animal, tanto los aparceristas como los aparceros realizan actividades ganaderas, uno de esos precedentes es el identificado con los siguientes datos: Revisión fiscal 8/2002. Administradora Local Jurídica de Mérida. 3 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Luisa García Romero. Secretaria: Leticia Evelyn Córdova Ceballos.

FACILIDADES DE COMPROBACIÓN

8. La RFA contiene para el sector primario la posibilidad de deducir con documentación que reúna solo determinados requisitos las partidas siguientes: a) mano de obra de trabajadores eventuales del campo, b) alimentación de ganado y c) gastos menores.

Entre los requisitos que, al menos, debe reunir la documentación comprobatoria relativa a la deducción de estos rubros no se incluye: a) La clave del Registro Federal de Contribuyentes del enajenante ni la del adquirente, b) No se señala expresamente que tal documentación deba ser electrónica; es decir, es factible

soportar documentalmente tales deducciones con comprobantes que no deben ser digitales.

La suma del importe de esta deducción por los conceptos antes mencionados no debe ser superior a 14% de los ingresos propios de estos contribuyentes; hasta 2012 este porcentaje era de 16%.

A partir de 2013, se señala que la aplicación de esta facilidad de comprobación no deberá provocar que haya pérdida fiscal o que la misma se aumente.

PAGOS PROVISIONALES

9. La RFA permite que las personas físicas dedicadas a actividades del sector primario puedan realizar sus pagos provisionales de ISR (regla 1.3 RFA) e IETU (regla 1.14. RFA) en forma semestral, para personas morales esta opción se encuentra en la propia ley. La realización de pagos provisionales de IETU en forma semestral es obligatoria si se optó por realizar pagos provisionales de ISR en forma semestral.

Por otra parte, tanto para personas físicas como para personas morales, la RFA permite que quienes hayan optado por realizar pagos provisionales de ISR semestrales enteren las retenciones de impuestos también en forma semestral (segundo párrafo de la regla 1.3 RFA). Es preciso destacar que el entero de las retenciones de impuestos en forma semestral está condicionado a que el IVA se declare en forma semestral (tercer párrafo de la regla 1.3 RFA); pero la realización de pagos provisionales de ISR e IETU en forma semestral no está condicionada a que el IVA sea declarado en forma semestral. Bajo este esquema, en mi opinión, es factible presentar semestralmente pagos provisionales de ISR e IETU, declaraciones mensuales de IVA y enteros de impuestos retenidos en forma mensual.

Adicionalmente, las personas físicas y morales que, por el ejercicio fiscal de 2013, opten por realizar pagos provisionales y efectuar el entero del ISR retenido a terceros en forma semestral, deberán presentar el aviso correspondiente ante el SAT dentro de los 30 días siguientes al inicio de la vigencia de la RFA; es decir, 30 días siguientes al 1 de enero de 2013; este aviso no deberá ser presentado por quienes ya lo hubieren presentado en ejercicios anteriores y no hayan cambiado de opción.

10. Por otra parte, a los contribuyentes del sector primario se les permite que los pagos provisionales de ISR sean determinados aplicando coeficiente de utilidad a los ingresos acumulables, en lugar de hacerlo restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas del periodo de que se trate. Esto puede resultar particularmente benéfico en los casos en que en el ejercicio

anterior se haya obtenido una utilidad fiscal muy baja y, en consecuencia, el coeficiente de utilidad sea muy bajo.

ISR POR PAGOS DE SALARIOS DE CIERTOS TRABAJADORES

- 11. Los patrones de los sectores primario y de autotransporte terrestre, pueden cumplir con sus obligaciones de retención de ISR por pagos de salarios de ciertos grupos de trabajadores, enterando el equivalente a un determinado porcentaje, respecto de los salarios pagados a dichos trabajadores, en lugar de aplicar las disposiciones legales correspondientes.

Los grupos de trabajadores, porcentajes y bases sobre los que se debe enterar el ISR de salarios son los siguientes:

| GRUPO DE TRABAJADORES | SALARIO SOBRE EL QUE SE APLICA EL PORCENTAJE | PORCENTAJE A APLICAR |
|---|---|-----------------------------|
| Eventuales del campo | Salario real pagado | 4 % |
| Operadores, macheteros y maniobristas (autotransporte de carga) | Salario del Convenio con el IMSS | 7.5 % |
| Operadores, cobradores, mecánicos y maestros (autotransporte de personas) | Salario del Convenio con el IMSS | 7.5 % |

La disposición administrativa que contempla esta facilidad señala que los contribuyentes que se acojan a la misma, están relevados de presentar declaración informativa de sueldos y salarios, de conformidad la Ley del ISR, siempre que presenten ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero de 2014, una relación individualizada del personal respectivo, que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo del cual se trate.

Es de llamar la atención que las disposiciones de la RFA que contemplan esta facilidad son omisas en cuanto a qué haría el trabajador al final del ejercicio fiscal, que por cualquier razón tenga obligación de presentar en lo individual su declaración anual de ISR, el asunto se torna complicado en los casos en que resulte ISR a cargo del trabajador en su cálculo anual, ya que tener que enterar el ISR a cargo en la declaración anual haría nugatorio el beneficio otorgado por

la facilidad administrativa en comento. Pueden existir casos en que los ingresos de los trabajadores por salarios excedan \$400,000, estos obtengan ingresos de dos o más capítulos del Título IV de la Ley del ISR y/o bien hayan laborado para dos a más patrones en el ejercicio fiscal de que se trate; estos tres supuestos pueden ser frecuente tratándose de trabajadores (operadores) del sector del autotransporte.

12. Por otra parte, no obstante que no es un cambio para 2013, ha de recordarse que para contribuyentes del sector primario, se permite considerar, para efectos de IETU, como ISR propio por acreditar, el ISR enterado calculado aplicando el 4% antes mencionado correspondiente a trabajadores eventuales del campo (regla 1.18 de RFA). En mi opinión, el hecho de permitir este acreditamiento de ISR contra IETU es independiente del crédito que sobre salarios gravados permite la Ley del IETU en sus artículos 8 y 10 que regula esa contribución. Ha de considerarse que la aplicación de la facilidad en comento (regla 1.4 de RFA) se lleva a cabo, como expresamente se señala en tal regla, en lugar de aplicar las disposiciones legales correspondientes; es decir, ha de considerarse que estos contribuyentes cumplen con la obligación de enterar las retenciones a que se refiere el artículo 113 de la Ley del ISR, aplicando en su sustitución la regla de RFA en comentario.

ADQUISICIÓN DE COMBUSTIBLES

13. Se permite que los contribuyentes del sector primario y autotransporte terrestre, que cuando adquieran combustibles puedan realizar los pagos con medios distintos a cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito o de servicios o monederos electrónicos; es decir, puedan pagar en efectivo, siempre que los pagos bajo esta forma no excedan de 20% del total de los pagos efectuados por consumo de combustible para realizar su actividad. Hasta 2012 se permitía pagar con medios distintos a los señalados, hasta por 27% del total de los pagos efectuados por consumo de combustibles. Esta facilidad de comprobación también es aplicable para IETU.

FACILIDAD DE COMPROBACIÓN DE CIERTAS PARTIDAS PARA AUTOTRANSPORTE DE PASAJE Y TURISMO

14. Los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de pasaje y turismo, podrán deducir hasta el equivalente a 5% de los ingresos propios de la actividad por concepto de gastos de viaje, gastos de imagen y limpieza, compras de refacciones de medio uso y reparaciones menores. Hasta 2012 esta facilidad de comprobación era permitida hasta por 6% de los ingresos propios.

Entre los requisitos que, al menos, debe reunir la documentación comprobatoria relativa a la deducción de estos rubros no se incluye: a) La clave del Registro

Federal de Contribuyentes del enajenante ni la del adquirente, b) No se señala expresamente que tal documentación deba ser sea electrónica.

A partir de 2013 se señala que la aplicación de esta facilidad de comprobación no deberá provocar que haya pérdida fiscal o que la misma se aumente.

FACILIDAD DE COMPROBACIÓN PARA TRANSPORTISTAS CON REQUISITOS MÍNIMOS

- 15. Para efectos de ISR los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre, tanto de carga federal como de pasaje y turismo, podrán deducir hasta el equivalente a 8% de los ingresos propios de la actividad, sin documentación que reúna requisitos fiscales, siempre que cumplan con ciertos requisitos, tales como: que el gasto haya sido efectivamente realizado en el ejercicio fiscal de que se trate, la erogación por la cual se aplicó facilidad se encuentre registrada en su contabilidad, se efectúe el pago por concepto del ISR anual sobre el monto que haya sido deducido por este concepto a la tasa de 16%.

Es conveniente recordar que contra el ISR a cargo en los términos de esta facilidad de comprobación es permitido acreditar los estímulos de adquisición de diesel para uso automotriz de transporte terrestre (artículo 16 apartado A fracción IV de la Ley de Ingresos de la Federación) y el estímulo por uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota (artículo 16 apartado A fracción V de la Ley de Ingresos de la Federación). Asimismo, en caso de que los contribuyentes efectivamente paguen el ISR relativo a esta facilidad de comprobación podrán acreditarlo contra IETU.

Hasta 2012 se permitía aplicar esta facilidad de comprobación hasta por un monto equivalente a 9% de los ingresos propios de la actividad.

A partir de 2013 se señala que la aplicación de esta facilidad de comprobación no deberá provocar que haya pérdida fiscal o que la misma se aumente.

CONCLUSIONES

- 16. La publicación de la RFA para 2013 permite corroborar que el Gobierno Federal sigue considerando, inclusive para IETU, necesario otorgar beneficios adicionales y particulares a los contribuyentes del sector primario, así como para quienes se dedican al transporte terrestre de personas y bienes. Sería conveniente analizar si existen otros sectores de contribuyentes que, por su importancia en la economía del país y/o por las características de sus operaciones, deban contar también con estas facilidades fiscales. Solo por mencionar algunos, se podría citar los siguientes sectores: la industria de la



construcción, las industrias desarrolladoras de fuentes de energía que preserven el medio ambiente y promueven la creación y el desarrollo de recursos renovables, el sector de la enseñanza, investigación y desarrollo de tecnología.

17. Existen algunos aspectos contenidos en la RFA que no son lo suficientemente claros o que no se encuentran regulados y que es recomendable que se adecúen para dar seguridad jurídica a los contribuyentes a los que es aplicable tal resolución.
18. Para 2013 la RFA ha limitado la aplicación de ciertas facilidades y reducido los porcentajes para su determinación respecto de la resolución de 2012.