

ALGUNAS CONSIDERACIONES A LA REFORMA FISCAL 2014

C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
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”**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

ALGUNAS CONSIDERACIONES A LA REFORMA FISCAL 2014

C.P.C. HÉCTOR VILLALOBOS GONZÁLEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Como ya es de sobra conocido, el Ejecutivo Federal remitió al Congreso de la Unión, para su estudio y aprobación, el paquete económico para el año 2014, dentro del cual se contenían las iniciativas para reformar diversos ordenamientos fiscales, destacando la expedición de una nueva Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), abrogándose la anterior ley de 2002.

La reforma fiscal que entró en vigor a partir del presente año ha sido una de las más controvertidas debido al alto contenido recaudatorio que afecta a todos los sectores, incluidos los más vulnerables, al establecer cargas que difícilmente podrán cumplir. Derivado de lo anterior y de la aprobación “al vapor” de dichas iniciativas, se están generando distorsiones o efectos no deseados. En este artículo comentaré algunos de ellos que se presentan en la LISR.

MECÁNICA PARA DETERMINAR LA PTU

De manera acertada, en el último párrafo del Art. 9 de la LISR, se estableció la mecánica para determinar la renta gravable en materia de Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU), que consiste en disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la Fracc. XXX, del Art. 28 de la LISR (la cual establece la deducción parcial de las prestaciones pagadas por el empleador a sus trabajadores y que para estos representen un ingreso exento), evitando con ello que el patrón determine PTU sobre las prestaciones cubiertas a sus trabajadores y que por ley se consideran no deducibles.

Desafortunadamente, se pasó por alto que la deducción relativa a las aportaciones de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones, se calcula de la misma forma que la contenida en la Fracc. XXX, del Art. 28, motivo por el cual también se debería permitir su disminución de los ingresos acumulables para determinar el monto de la PTU, es deseable que esta situación se corrija en el nuevo Reglamento que se emita mediante la llamada resolución miscelánea.

APORTACIONES DE RESERVAS PARA FONDOS DE PENSIONES O JUBILACIONES

Las aportaciones de reservas que se realicen a estos fondos a partir del 1 de enero del año en curso, serán parcialmente deducibles (47 o 53%, según sea el caso), atendiendo al comportamiento que en el ejercicio de que se trate, tengan las contraprestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para estos últimos, respecto del ejercicio inmediato anterior.

En este contexto, la Fracc. VI, del Art. 29 de la LISR establece lo siguiente:

Artículo 29. Las reservas para fondos de pensiones o jubilaciones de personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social y de primas de antigüedad, se ajustaran a las siguientes reglas:

VI. El contribuyente únicamente podrá disponer de los bienes y valores a que se refiere la fracción II de este artículo, para el pago de pensiones o jubilaciones y de primas de antigüedad al personal. Si dispusiere de ellos o de sus rendimientos, para fines diversos, cubrirá sobre la cantidad respectiva impuesto a la tasa establecida en el artículo 9 de esta Ley.

De la lectura de la transcripción anterior se desprende que, en caso de que el contribuyente disponga de los citados fondos o de sus rendimientos, para fines diversos a los mismos, estará obligado a cubrir sobre la cantidad respectiva la tasa de 30%, pasando por alto que las aportaciones que se realicen a partir de la entrada en vigor de la nueva ley, serán deducibles en 47 o 53%; por lo tanto, considero que la tasa de 30% debe aplicarse a la cantidad que resulte de aplicar el porcentaje correspondiente, según sea el caso, a las sumas dispuestas para fines diversos. En aquellos fondos que dispongan de recursos para fines diversos a su objeto y que el mismo esté integrado por aportaciones realizadas tanto antes como después del 1 de enero de 2014, será necesario establecer el procedimiento a seguir a efecto de determinar la “base” sobre la cual se aplicará la tasa de 30% (PEPS y UEPS), toda vez que las aportaciones realizadas con antelación a dicha fecha fueron deducibles a 100%.

COMPROBACIÓN DE SALARIOS

Es plausible que las autoridades fiscales utilicen la tecnología para llevar a cabo una fiscalización más eficaz y oportuna a los contribuyentes; desafortunadamente, es de sobra conocido que esta ambiciosa labor ha provocado verdaderos cuellos de botella para el envío de la información que debe presentarse vía internet; prueba de ello son las prórrogas que, de manera continua, viene concediendo el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para la presentación de avisos y declaraciones, generando una verdadera inseguridad jurídica entre los contribuyentes, además de una inmensa pérdida de tiempo cuando se ve saturada la página del SAT.

Para lograr el citado objetivo del SAT, la nueva LISR incorporó como requisito adicional para deducir los salarios que cubra el contribuyente a sus trabajadores, el expedir Comprobante Fiscal Digital por Internet (CFDI) que amparen las obligaciones por concepto de remuneración, retenciones efectuadas y deducciones del impuesto local por salarios, obligación que provocará una mayor saturación en los canales de información del SAT, ya que si tomamos en consideración que el número de trabajadores permanentes afiliados al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) oscila entre los 14.4 millones, se tendrá que emitir un CFDI por cada periodo de pago por los salarios pagados, en el entendido de que en la mayoría de las industrias el pago de este concepto es semanal, lo que provocará una emisión mensual de cuando menos 30 millones de CFDI; por lo tanto, es deseable que se permita a los patrones considerar que en todos los casos el periodo de pago es mensual.

Por último, esta obligación afecta de manera importante al sector agrícola, ya que es casi imposible su cumplimiento tratándose del pago de salarios a sus trabajadores eventuales los que contratan (en la mayoría de los casos mediante un representante de todos ellos) para levantar la cosecha, ya que en gran medida no están inscritos en el Registro Federal de Causantes (RFC) o no proporcionan sus datos correctos al empleador; además, estos trabajadores apenas ganan lo necesario para satisfacer sus necesidades básicas, por lo que no cuentan con Internet para recibir su CFDI y mucho menos les interesa obtener la representación impresa del mismo, situación que llevará a los empleadores a considerar no deducible el importe de los salarios que paguen a sus trabajadores eventuales. En virtud de lo vulnerable y prioritario del sector, considero que debe flexibilizarse esta obligación mediante facilidades administrativas.

DEDUCCIÓN DE EROGACIONES REALIZADAS A LOS TRABAJADORES

Al parecer, con un fin recaudatorio, se incorporó la disposición que establece que no serán deducibles los pagos que realice el contribuyente a sus trabajadores que a su vez para estos se consideren ingresos exentos, hasta por la cantidad que resulte de aplicar el factor 0.53 al monto de dichos pagos; el citado factor se verá disminuido al 0.47 cuando las prestaciones otorgadas por los contribuyentes a favor de sus trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para estos, en el ejercicio de que se trate, no disminuyan respecto de las otorgadas en el ejercicio inmediato anterior. Sobre esta disposición se generan los comentarios siguientes:

En virtud de que la no deducción de los pagos a que se alude en el párrafo que antecede se determina conforme el factor aplicable (0.53 o 0.47) en función del comportamiento de las prestaciones otorgadas a los trabajadores que para estos se consideren ingresos exentos en el ejercicio de que se trate, respecto del ejercicio inmediato anterior, mediante la regla I.3.3.1.16 de la llamada resolución miscelánea para 2014, se establece la mecánica que deberán seguir para determinar si disminuyeron o no las aludidas prestaciones; dada la importancia de la regla a continuación se reproduce:

I.3.3.1.16. Para los efectos del artículo 28, fracción XXX de la Ley del ISR, para determinar si en el ejercicio disminuyeron las prestaciones otorgadas a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos para dichos trabajadores, respecto de las otorgadas en el ejercicio fiscal inmediato anterior, se estará a lo siguiente:

- I. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de estos últimos, efectuadas en el ejercicio, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores.
- II. Se obtendrá el cociente que resulte de dividir el total de las remuneraciones y demás prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores y que a su vez son ingresos exentos para efectos de la determinación del ISR de estos últimos, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior, entre el total de las remuneraciones y prestaciones pagadas por el contribuyente a sus trabajadores, efectuadas en el ejercicio inmediato anterior.
- III. Cuando el cociente determinado conforme a la fracción I de esta regla sea menor que el cociente que resulte conforme a la fracción II, se entenderá que hubo una disminución de las prestaciones otorgadas por el contribuyente a favor de los trabajadores que a su vez sean ingresos exentos del ISR para dichos trabajadores y por las cuales no podrá deducirse el 53% de los pagos que a su vez sean ingresos exentos para el trabajador.

Para determinar el cociente señalado en las fracciones I y II de esta regla, se considerarán, entre otros, las siguientes erogaciones:

1. Sueldos y salarios.
2. Rayas y jornales.
3. Gratificaciones y aguinaldo.
4. Indemnizaciones.
5. Prima de vacaciones.
6. Prima dominical.
7. Premios por puntualidad o asistencia.
8. Participación de los trabajadores en las utilidades.
9. Seguro de vida.

10. Reembolso de gastos médicos, dentales y hospitalarios.
11. Previsión social.
12. Seguro de gastos médicos.
13. Fondo y cajas de ahorro.
14. Vales para despensa, restaurante, gasolina y para ropa.
15. Ayuda de transporte.
16. Cuotas sindicales pagadas por el patrón.
17. Fondo de pensiones, aportaciones del patrón.
18. Prima de antigüedad (aportaciones).
19. Gastos por fiesta de fin de año y otros.
20. Subsidios por incapacidad.
21. Becas para trabajadores y/o sus hijos.
22. Ayuda de renta, artículos escolares y dotación de anteojos.
23. Ayuda a los trabajadores para gastos de funeral.
24. Intereses subsidiados en créditos al personal.
25. Horas extras.
26. Jubilaciones, pensiones y haberes de retiro.
27. Contribuciones a cargo del trabajador pagadas por el patrón.

De la lectura de la regla transcrita se desprende que los contribuyentes determinarán el factor aplicable a los montos que estos cubran a sus trabajadores, comparando el cociente que resulte en el ejercicio de que se trate con el cociente obtenido del ejercicio inmediato anterior, señalándose los conceptos a considerar para tal fin, dentro de los cuales se incluyen partidas que por su naturaleza no debieran de tomarse en cuenta para determinar el citado factor, tales como:

Participación de los Trabajadores en las Utilidades. Esta partida no debería incluirse en el cálculo de los cocientes, toda vez que la misma es una obligación para los patrones de pagarla en la medida en que se genere base gravable, sin que quede

a voluntad de estos el incrementar o disminuir su importe, por lo que año con año el monto a repartir variará de acuerdo a la utilidad fiscal que resulte. Una mayor distorsión se observará en caso de que el contribuyente sufra una pérdida fiscal, ya que en el ejercicio en que esto ocurra habrá que reconocer que al menos por este concepto disminuyeron las erogaciones.

Cajas de ahorros. No existe motivo alguno para considerar a las cajas de ahorro como erogaciones, toda vez que las mismas por su naturaleza las conforman únicamente los trabajadores sin que existan aportaciones por parte del contribuyente, por lo que en principio en todos los casos no habrá erogaciones por este concepto.

Cuotas sindicales pagadas por el patrón. Considero que este rubro tampoco debe incluirse en el cálculo de los cocientes, toda vez que los pagos que por este concepto realice el contribuyente no se traduce en una prestación para el trabajador.

Además, es importante determinar los conceptos que la ley de la materia considera ingresos exentos para los trabajadores y las erogaciones a las que se les aplicará el factor que corresponda; un claro ejemplo de lo anterior es la PTU, ya que se trata de una erogación no deducible de conformidad con el Art. 28, Fracc. XXVI de la LISR, aun cuando se permite disminuir su importe de la utilidad fiscal que se genere.

En este mismo contexto, es importante no perder de vista lo dispuesto en el segundo párrafo de la Fracc. VII, del Art. 27 de la LISR, ya que puede ocasionar la deducción parcial de los intereses por capitales tomados en préstamo para el pago de algún concepto que represente un ingreso exento para los trabajadores, ello se daría en el caso de que se solicite un crédito para pagar aguinaldos, indemnizaciones, etcétera. El importe deducible se determinará en la misma proporción en que sea deducible el concepto de que se trate.

A continuación se reproduce el segundo párrafo de la Fracc. VII, del Art. 27:

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

VII. Que en el caso de intereses por capitales...

En el caso de capitales tomados en préstamo para la adquisición de inversiones o para la realización de gastos o cuando las inversiones o los gastos se efectúen a crédito, y para los efectos de esta Ley dichas inversiones o **gastos que no sean deducibles o lo sean parcialmente**, los intereses que se deriven de los capitales tomados en préstamo o de las operaciones a crédito, sólo serán deducibles en la misma proporción en la que las inversiones o gastos lo sean.

(Énfasis añadido)

La LISR dentro de su Título III “Del Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos”, establece que quienes tributen en este régimen no serán contribuyentes del gravamen; sin embargo, en el penúltimo párrafo del Art. 79 del citado ordenamiento, se prevén diversos supuestos en los cuales se considera que existe remanente distribuible, aun cuando no se entregue a los integrantes o socios; en estos supuestos se incluyen las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV “De las Personas Físicas”, salvo que se trate de erogaciones pagadas en efectivo y excedan de \$2,000.00 o no se cuente con el comprobante fiscal.

A continuación se reproducen los dos últimos párrafos del Art. 79:

79. No son contribuyentes del impuesto sobre la renta, las siguientes personas morales:

[...]

Las personas morales a que se refieren las fracciones V, VI, VII, IX, X, XI, XIII, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXIV y XXV de este artículo, así como las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos, y las sociedades de inversión a que se refiere este Título, considerarán remanente distribuible, aun cuando no lo hayan entregado en efectivo o en bienes a sus integrantes o socios, el importe de las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas; las erogaciones que efectúen y no sean deducibles en los términos del Título IV de esta Ley, salvo cuando dicha circunstancia se deba a que éstas no reúnen los requisitos de la fracción IV del artículo 147 de la misma; los préstamos que hagan a sus socios o integrantes, o a los cónyuges, ascendientes o descendientes en línea recta de dichos socios o integrantes salvo en el caso de préstamos a los socios o integrantes de las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la fracción XIII de este artículo. Tratándose de préstamos que en los términos de este párrafo se consideren remanente distribuible, su importe se disminuirá de los remanentes distribuibles que la persona moral distribuya a sus socios o integrantes.

En el caso en el que se determine remanente distribuible en los términos del párrafo anterior, la persona moral de que se trate enterará como impuesto a su cargo el impuesto que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 152 de esta Ley, en cuyo caso se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquél en el que ocurra cualquiera de los supuestos a que se refiere dicho párrafo.

Debido a que la gran mayoría de estos contribuyentes cuentan con una plantilla de trabajadores a quienes les cubren sueldos, salarios y demás obligaciones laborales, les es aplicable la disposición relativa a la no deducibilidad parcial de las prestaciones que les cubran a dichos trabajadores que para estos les representen



ingresos exentos, generándose un remanente distribuible sujeto al pago del ISR conforme a lo dispuesto en el mencionado Art. 79 de la LISR, aun cuando no haya beneficio alguno para los integrantes o socios. Este efecto se dará incluso en las donatarias autorizadas a recibir donativos deducibles que cuenten con trabajadores.

RÉGIMEN DE TRANSICIÓN

De manera integral se eliminó el llamado Régimen Simplificado, creándose diversos capítulos para regular las actividades que contemplaba dicho Régimen, dentro de los cuales se encuentra el denominado “De los Coordinados”, estableciéndose de manera confusa que quienes no califiquen como tales deberán cumplir con sus obligaciones en los términos del Título que les corresponda, de acuerdo con la nueva ley, sin prever de manera integral las disposiciones necesarias para regular la migración del anterior Régimen Simplificado, al nuevo esquema de tributación. Afortunadamente, mediante facilidades administrativas aplicables a este sector se permite causar el ISR al flujo, aun cuando no califiquen como coordinados.

De igual forma, la nueva LISR no prevé un régimen de transición para aquellos contribuyentes que conforme a la ley abrogada venían tributando en el Régimen de las Personas Morales con Fines no Lucrativos y que con la reforma deben migrar al Título II o IV, según corresponda, generando una incertidumbre jurídica a estos contribuyentes dentro de los cuales se incluyen determinadas instituciones de enseñanza, asociaciones y sociedades civiles con fines deportivos y asociaciones religiosas.

IMPUESTO ADICIONAL SOBRE DIVIDENDOS

A partir del año en curso los dividendos serán objeto de una retención, por la persona moral que los distribuya, de 10% sobre el monto de los mismos, estableciéndose mediante disposición transitoria que este gravamen solo será aplicable a las utilidades generadas a partir del ejercicio 2014, para lo cual será necesario llevar dos cuentas de UFIN, una por lo que hace a las utilidades fiscales generadas hasta el 31 de diciembre del 2013 y otra por las utilidades fiscales generadas con posterioridad, so pena de que se entenderán generadas a partir de 2014, por lo que las utilidades que se distribuyan estarán sujetas al pago del gravamen.

Es conveniente que a la brevedad se precise que la citada disposición transitoria alude a las utilidades financieras ya que de conformidad con la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) son las susceptibles de repartir, en el entendido de que las mismas no necesariamente deben coincidir con las utilidades fiscales; por tanto, existe la problemática de identificar la utilidad decretada contra la CUFIN.

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

Al eliminarse el llamado Régimen Simplificado se incorporó a la nueva LISR el Capítulo VIII, del Título II a fin de regular este nuevo régimen, lo cual no se logra en su totalidad debido a lo siguiente:

En la nueva LISR se mantiene la exención de que gozan las personas morales dedicadas a estas actividades y que es de 20 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente, elevado al año, por cada uno de sus socios o asociados, sin exceder de 200 veces el salario mínimo general del D.F., elevado al año; para las personas físicas también continúa vigente la exención de 40 veces dicho salario.

Ahora bien, en la nueva LISR se establece que por los ingresos que excedan a los montos exentos a que se alude en el párrafo anterior, pero no al equivalente a 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, se calculará el impuesto aplicando una reducción sobre el mismo a razón de 30 o 40% para las personas morales y personas físicas, respectivamente, por lo que en ambos casos la tasa efectiva será de 21% sobre dicho excedente. Sobre los ingresos que excedan los 423 salarios mínimos no se aplicará reducción alguna.

Es de llamar la atención que la norma establece que la tasa de impuesto (una vez aplicada la reducción prevista en la misma) deberá aplicarse a los ingresos que excedan del monto exento según se trate, sin exceder a 423 salarios mínimos, pasando por alto que el impuesto se causa sobre el resultado fiscal, por lo que es necesario que a la brevedad se precise que el aludido resultado fiscal se asigne proporcionalmente a cada uno de los segmentos indicados (exento, el que goza de reducción y el que no está exento ni goza de reducción).

COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN

BIENES INMUEBLES

Como es de sobra conocido, a partir del año en curso el único comprobante fiscal que existe es el CFDI, el cual deberá expedirse en todos los casos a fin de amparar la deducción de la erogación, incluso en tratándose de operaciones de compra venta de inmuebles que se realicen mediante Notario Público; sin embargo, en la Primera resolución de modificación a la resolución miscelánea fiscal, publicada el 13 de marzo del año en curso, se incorporó la Regla 1.2.7.1.25, que permite a los adquirentes de los citados bienes inmuebles, comprobar el costo de adquisición para los efectos de deducibilidad y acreditamiento, con el CFDI que los fedatarios públicos expidan por los ingresos que perciban, siempre y cuando incorporen a dichos

comprobantes el complemento que al efecto publique el SAT en su página de Internet.

Conforme a la citada regla miscelánea bastará que el fedatario público emita el CFDI y su complemento para que el adquirente del bien inmueble pueda deducir el costo de adquisición pagado por dicho inmueble, desafortunadamente al día de hoy el mencionado complemento no se ha liberado por el SAT por lo que, en principio, las adquisiciones de inmuebles realizadas ante notario público durante el periodo comprendido del 1 de enero al 30 de abril del año en curso, no cuentan con el comprobante fiscal para deducir dicho costo de adquisición al momento de enajenar el inmueble en cuestión; no obstante lo anterior, con el fin de evitar esta irregularidad, mediante disposición transitoria (Art. 14) de la Primera resolución de modificación a la RMF, se establece que los adquirentes de bienes inmuebles realizadas mediante Notario Público, durante el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de marzo de 2014, podrán comprobar para efectos de deducción y acreditamiento, el costo de adquisición de dichos inmuebles, con la escritura pública que expida el notario, en donde conste ese costo, en lugar de usar el CFDI y complemento a que se refiere la mencionada regla.

Es preocupante que a la fecha el SAT no haya liberado el “complemento”, por lo que, estrictamente, las adquisiciones de bienes inmuebles realizadas con posterioridad al 31 de marzo de 2014, serían no deducibles al no contar con el CFDI y el complemento a que se refiere la regla 1.2.7.1.25; por lo tanto, es urgente que a la brevedad posible las autoridades fiscales liberen el complemento, además de ampliar el periodo de comprobación hasta la fecha en que esto suceda.

Con la finalidad de evitar la no deducibilidad del costo de adquisición en este tipo de operaciones, considero que el mismo se puede amparar con el CFDI que expida el enajenante del bien inmueble, toda vez que es quien realiza la enajenación.

Por último, es importante destacar que la regla miscelánea que permitía comprobar el costo de adquisición de bienes, con la escritura o póliza, expedida por fedatarios públicos ya no la contempla la miscelánea fiscal en vigor.

BIENES MUEBLES

Tratándose de personas morales no hay duda de que en la enajenación de cualquier bien mueble están obligadas a expedir el CFDI que ampare el valor de la operación; sin embargo, en el pasado era práctica común que en casos de enajenación de acciones o partes sociales el contrato hacía las veces de comprobante fiscal, situación que, en mi opinión, ya no es posible e invariablemente deberá emitirse dicho comprobante.

Ahora bien, tratándose de personas físicas se realizó una adición al cuarto párrafo del Art. 126 de la LISR, el cual regula las enajenaciones de bienes, consistente en establecer la obligación para el enajenante de bienes muebles de expedir el CFDI en el que se especifique el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.

Lo anterior reviste particular importancia en tratándose de enajenación de acciones, toda vez que la persona física que la realice está obligada a expedir el CFDI a fin de que el adquirente cuente con el documento que le permita demostrar el costo comprobado de adquisición de las acciones, obligación que generará problemas en su cumplimiento, toda vez que las personas físicas que no estén inscritas en el RFC o estándolo no cuenten con su contraseña, no podrán expedir el CFDI. El citado CFDI se podrá expedir desde la herramienta del SAT denominada “de mis cuentas”.

Es importante que los Contadores Públicos que dictaminen enajenaciones de acciones de personas físicas, tengan presente la obligación que se comenta, toda vez que si las acciones en venta fueron adquiridas por el enajenante a partir del 1 de enero de 2014 el costo de adquisición deberá ampararse con el CFDI emitido por quien le enajenó las citadas acciones; de no contar con el mismo el costo de adquisición será no deducible.

DEDUCCIÓN DE TERRENOS POR DESARROLLADORES INMOBILIARIOS

Aun cuando el Ejecutivo Federal propuso la eliminación de este estímulo fiscal, la misma no fue aprobada por los legisladores, manteniéndose su vigencia con algunos cambios con respecto al que estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, destacando el relativo a que en el supuesto de que no se haya enajenado el terreno en cuestión después del tercer ejercicio inmediato posterior a aquél en que fue adquirido, deberá considerarse como ingreso acumulable el costo de adquisición (actualizado) del mismo; anteriormente, se obligaba a acumular un monto equivalente a 3% del importe del terreno deducido de manera inmediata, en cada uno de los ejercicios transcurridos desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquel en el que se enajene, debidamente actualizado.

El punto a comentar es que este tipo de contribuyentes desarrollan el inmueble por “etapas”, de tal forma que su comercialización se realiza en función del avance de las mismas, por lo que debe adecuarse la disposición a fin de establecer que el ingreso acumulable será el costo de adquisición del terreno pendiente de acumular al término del citado plazo, de no ser así se duplicaría la citada acumulación una conforme se enajene y la otra al término del plazo mencionado.