

RIESGOS EN LA APLICACIÓN DEL DECRETO DE ESTÍMULOS FISCALES DE LA REGIÓN NORTE

C.P.C. JOSÉ PAUL HERNÁNDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. y Dra. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

P.C.FI. y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
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

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Díaz Guzmán, Eduardo
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C. †
Hernández Cota, José Paul
Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Navarro Becerra, Raúl
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Puga Vértiz, Pablo
Zavala Aguilar, Gustavo

RIESGOS EN LA APLICACIÓN DEL DECRETO DE ESTÍMULOS FISCALES DE LA REGIÓN NORTE

C.P.C. JOSÉ PAUL HERNÁNDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

I. ANTECEDENTES

El 31 de diciembre de 2018, el Ejecutivo Federal publicó en el Diario Oficial de la Federación un Decreto que otorga beneficios fiscales para los contribuyentes localizados en la Región Fronteriza norte, el cual entró en vigor el 1° de enero de 2019 y estará vigente hasta el 31 de diciembre de 2020.

Este Decreto se originó con motivo de uno de los compromisos de campaña del actual presidente de la República, el cual fue uno de los factores determinantes que lo ubicó en la región norte del país a la cabeza de los electores.

Mucho se especuló del alcance del Decreto, ya que se esperaba que el beneficio aplicara a un gran porcentaje de la población, toda vez que su objetivo principal es reactivar la economía y fortalecer la competitividad de la región, con el fin de crear mejores niveles de vida para los habitantes de esta.

Sin embargo, lo contenido en el Decreto publicado dista mucho del objetivo planteado por el Ejecutivo en su campaña para lograr la presidencia de la República, pero resulta incongruente con lo que plantea la exposición de motivos.

Las limitaciones que prevé el decreto y las consecuencias de ubicarse en alguno de los supuestos que prohíbe la aplicación o la pérdida de los beneficios, pone en alto riesgo a los contribuyentes que se adhieren a sus beneficios, lo que ha desincentivado de manera importante su aplicación.

A continuación, comento, de manera general, los aspectos más relevantes del contenido del Decreto y los riesgos que, desde mi punto de vista, se enfrentan los contribuyentes que lo aplican.



II. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Dentro del Decreto, el Ejecutivo Federal consideró necesario establecer mecanismos que apoyen el crecimiento de la región fronteriza norte, siendo éstos tendientes a estimular y acrecentar la inversión, fomentar la productividad y el empleo.

En este sentido, el Ejecutivo Federal consideró conveniente publicar dicho Decreto, con el cual se busca: “mejorar la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos de América y así retener al consumidor en el comercio mexicano; reactivar la economía doméstica regional y de esta manera, elevar los ingresos por mayor actividad, generando empleos, mayor bienestar general de la población y por ende, mayor recaudación fiscal, además de atraer al turismo al ofrecer mayor diversidad de atractivos y mejores productos; crear condiciones y medios efectivos para atraer la inversión y con ello generar riqueza y bienestar para la población; dar respuesta a la alta inmigración a la región fronteriza norte desarrollando una nueva política económica para la frontera y el resto del país, con visión de futuro basada en lograr una economía con fundamento en el conocimiento”.

III. CONTRIBUYENTES QUE SE BENEFICIAN DEL DECRETO

El Decreto beneficia los contribuyentes que Residan en la región norte del país, el cual incluye dentro de la definición de región fronteriza norte entre otros los siguientes estados y municipios:

- a) Baja California: Ensenada, Playas de Rosarito, Tijuana, Tecate y Mexicali,
- b) Sonora: San Luis Rio Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta,
- c) Chihuahua: Janos, Ascensión, Juárez, Práxedes G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides,
- d) Coahuila de Zaragoza: Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo,
- e) Nuevo León: Anáhuac, y
- f) Tamaulipas: Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros.

IV. ESTÍMULO DEL ISR

A) CONTRIBUYENTES BENEFICIADOS

El Decreto establece un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas y morales residentes en México, así como a los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México, que perciban **ingresos exclusivamente en la Región**.

Para efectos del Decreto, se considera que se perciben **ingresos exclusivamente en la Región** cuando los ingresos obtenidos en esa región representan al menos el 90% del total de los ingresos del contribuyente en el ejercicio inmediato anterior.

B) CRÉDITO FISCAL

I) DETERMINACIÓN

El beneficio consiste en un crédito fiscal equivalente a la tercera parte del ISR causado en el ejercicio o en los pagos provisionales, contra el ISR causado en el mismo ejercicio fiscal o en los pagos provisionales del mismo ejercicio, según corresponda, en la proporción que representen los ingresos totales generados en la Región, del total de los ingresos del contribuyente obtenidos en el ejercicio fiscal o en el periodo que corresponda a los pagos provisionales.

II) REQUISITOS

Para obtener los beneficios del Decreto, los contribuyentes deberán acreditar tener su domicilio fiscal en la Región por lo menos los últimos 18 meses a la fecha de la inscripción en el “Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte”.

Asimismo, el Decreto establece que al igual que el domicilio fiscal, los contribuyentes que tengan una sucursal, agencia o establecimiento dentro de la Región, también podrán gozar del estímulo, en la medida que se cumplan con todos los requisitos correspondientes (ej. 18 meses a la fecha de la inscripción al Padrón) y solamente en la proporción que representen los ingresos correspondientes a la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento.

Los contribuyentes que inicien actividades en la Región podrán solicitar su inscripción en el Padrón a fin de poder aplicar los beneficios del Decreto, siempre y cuando cuenten con la capacidad económica, activos e instalaciones para realizar sus operaciones y actividades empresariales en la Región. En estos casos deberán acreditar que utilizarán bienes nuevos de

activo fijo y estimen que sus ingresos totales del ejercicio en la Región representarán al menos el 90% del total de sus ingresos en el ejercicio.

III) CONTRIBUYENTES QUE NO PODRÁN APLICAR EL ESTÍMULO ISR

El decreto señala los contribuyentes que no podrán aplicar sus beneficios, a continuación, menciono los supuestos más destacables:

- Los que tributen en el régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras,
- Las personas físicas que prestan servicios profesionales,
- Los Empresas Maquiladoras,
- Los que estén en alguno de los supuestos del penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación,
- **Contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del CFF, así como tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan algún socio que se encuentre en dicho supuesto o que haya llevado a cabo operaciones con contribuyentes en dicha situación sin haber aclarado dicha situación ante el SAT,**
- Contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B Bis del CFF,
- Los que realicen actividades empresariales a través de fideicomisos,
- Los que suministren personal mediante subcontratación laboral o se consideren intermediarios en los términos de la Ley Federal del Trabajo (outsourcing),
- A los que se les haya ejercido facultades de comprobación en los últimos 5 años y se les haya determinado contribuciones omitidas, sin que las haya corregido,
- Los que apliquen otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales, incluyendo exenciones o subsidios.

IV) MOMENTO DE SOLICITUD INSCRIPCIÓN AL PADRÓN

Los contribuyentes que cumplan con todos los requisitos establecidos en el Decreto deberán presentar su solicitud de inscripción al Padrón a más tardar el 31 de marzo del ejercicio fiscal de que se trate ante el SAT, para lo cual se necesita cumplir con lo siguiente:

- Acreditar antigüedad en el domicilio fiscal, sucursal, agencia o establecimiento dentro de la Región de por lo menos 18 meses a la fecha de la solicitud de inscripción.
- En caso de aquellos contribuyentes con una antigüedad menor o que con posterioridad a la entrada en vigor del decreto se inscriban ante el RFC o constituyan su domicilio fiscal, realicen la apertura de una sucursal, agencia o establecimiento en la Región, además de cumplir con los demás requisitos del Decreto, deberán acreditar ante el SAT que cuentan con la capacidad económica, activos e instalaciones para realizar sus operaciones y actividades empresariales en la Región. En estos casos deberán acreditar que utilizarán bienes nuevos de activo fijo⁴ y estimen que sus ingresos totales del ejercicio en la Región representarán al menos el 90% del total de sus ingresos del ejercicio.
- Contar con FIEL, así como con opinión positiva de cumplimiento de obligaciones fiscales (32-D).
- Tener acceso a buzón tributario.
- Colaborar semestralmente con el SAT participando en su programa de verificación en tiempo real.

La inscripción tendrá vigencia solo por el ejercicio en el cual se obtuvo, si el contribuyente desea seguir obteniendo los beneficios del Decreto, tendrá que llevar a cabo de nueva cuenta su inscripción al Padrón en el ejercicio siguiente.

Los contribuyentes que soliciten su baja del Padrón o que incumplan con los requisitos para estar inscritos en el mismo, tendrán que retrotraer los beneficios otorgados por el Decreto y por lo tanto presentar al mes siguiente las declaraciones complementarias de pago sin considerar el estímulo (con su debida actualización y recargo).

Por último, el SAT tiene facultades para revocar la inscripción al Padrón en los siguientes supuestos:

- No presenten solicitud de renovación de autorización a más tardar el 31 de marzo de año siguiente al cual fue inscrito, y
- Dejen de cumplir los requisitos del Decreto y los que lleguen a establecer las reglas que emitirá el SAT.

V. ESTÍMULO IVA

A) CONTRIBUYENTES BENEFICIADOS

En el caso del IVA, el Decreto establece un estímulo fiscal a los contribuyentes personas físicas y morales, que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, de prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en los locales o establecimientos ubicados en la Región.

B) CRÉDITO FISCAL

I) DETERMINACIÓN

Los contribuyentes podrán aplicar un crédito equivalente al 50% de la tasa del IVA (es decir dichos actos o actividades generarían un IVA del 8%), siendo este un crédito directo.

II) REQUISITOS

Para que proceda el estímulo, los contribuyentes deberán, consistente, realizar la entregar material de los bienes o la prestación de los servicios en la Región fronteriza.

III) CUANDO NO SE PODRÁ APLICAR EL ESTÍMULO IVA

No serán aplicables los beneficios del Estímulo IVA cuando:

- Se enajenen bienes inmuebles y bienes intangibles,
- El suministro de contenidos digitales, tales como audio o video o de una combinación de los anteriores, mediante la descarga o recepción temporal de los archivos electrónicos,
- Contribuyentes que estén en alguno de los supuestos del penúltimo párrafo del artículo 69 del Código Fiscal de la Federación (CFF),
- **Contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del CFF, así como tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan algún socio que se encuentre en dicho supuesto o que haya llevado a cabo operaciones con contribuyentes en dicha situación sin haber aclarado dicha situación ante el SAT, y**
- Contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B Bis del CFF.

IV) MOMENTO DE AVISO

Los contribuyentes que cumplan con todos los parámetros y requisitos establecidos en el Decreto deberán presentar un aviso de aplicación del Estímulo IVA dentro de los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor del Decreto.

Tratándose de contribuyentes que inicien actividades con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto, deberán presentar el aviso juntamente con la solicitud de inscripción ante el RFC.

RIESGOS EN LA APLICACIÓN DEL DECRETO

La aplicación de los beneficios, en principio, se deben considerar a partir del 1ero de Enero del 2019 en el caso del ISR y a partir de la presentación del aviso relativo en el caso del IVA, estos beneficios se pueden ampliar para el ejercicio 2020, para ello los contribuyentes tendrán que solicitar nuevamente su autorización o presentar el aviso según corresponda.

Cuantitativamente hablando, ambos beneficios pueden representar cantidades importantes, particularmente el crédito del IVA que representa un 8% del monto de las operaciones gravadas realizadas por los contribuyentes dentro de la Frontera Norte durante el ejercicio 2019.

Al margen de algunos temas y definiciones que el decreto carece y que sería deseable su aclaración a fin de dar certeza jurídica a los contribuyentes, surge un alto riesgo de aplicar y obtener los beneficios del Decreto derivado de los supuestos que prohíben su aplicación, en forma particular el supuesto que se establece tanto para el crédito ISR como para el de IVA, que se refiere a aquellos contribuyentes que se ubiquen en la presunción establecida en el artículo 69-B del CFF, así como a los contribuyentes que tengan algún socio que se encuentre en dicho supuesto o **a quienes hayan llevado a cabo operaciones con contribuyentes en dicha situación, sin haber aclarado estos hechos ante el SAT.**

Es decir, contribuyentes que hayan realizado alguna operación de cualquier monto por mínima que esta sea, con contribuyentes que se encuentren definitivamente en la situación prevista por el mencionado artículo 69-B, no son sujetos de los beneficios previstos por el Decreto de la Región Fronteriza.

Si bien es cierto que esta limitación resulta lógica para los contribuyentes que se encuentran dentro del supuesto del 69-B por emitir facturas sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material, me parece excesivo que tampoco puedan aplicar dichos beneficios los contribuyentes que tuvieron operaciones con ellos, particularmente en el caso IVA ya que si bien el beneficio lo aplica quien realiza el acto gravado (Enajenación), el beneficio final lo obtiene el consumidor que es al que se le traslada el impuesto, acotando de manera significativa el universo de beneficiados, lo que resulta contrario a los objetivos del decreto.

Como se comentó anteriormente, los contribuyentes que tuvieron operaciones con aquellos que fueron publicados en la lista del artículo del 69-B que realizaron operaciones inexistentes, no pueden tener los beneficios del decreto a menos que regularicen su situación y dejen sin efectos fiscales a la deducción y acreditamiento sobre dichas operaciones, con anterioridad a la presentación de la solicitud de autorización en materia de ISR y el aviso en lo referente al IVA, con base en el artículo Quinto transitorio de la miscelánea fiscal vigente para el ejercicio de 2019.

Sin embargo, existen contribuyentes que ha controvertido ante los órganos jurisdiccionales las resoluciones de las autoridades fiscales mediante las cuales se consideró que por los servicios que recibió de proveedores listados en el 68-B no demostraron la materialidad de los mismo, a pesar de lo anterior un porcentaje importante de contribuyentes en esta situación han optado por presentar el aviso para tomar el beneficio del IVA, motivados principalmente por mantener una posición competitiva con respecto a otros contribuyentes del mismo giro, esta situación los ubica en un alto riesgo ya que en la eventualidad de perder los proceso correspondientes tendrán que restituir el impuesto que dejaron de trasladar en sus operaciones gravadas por aplicar el 8% en lugar del 16% en tratándose de IVA y la parte del crédito aplicado en el caso del ISR, esto adicionalmente a dejar si efectos fiscales las deducciones y acreditamiento correspondientes a las operaciones celebradas con los mencionados contribuyentes.

Este supuesto ha creado gran incertidumbre en la aplicación de los beneficios del Decreto, toda vez que no establece a partir de qué fecha se activa el supuesto que prohíbe la aplicación de los beneficios; es decir, si el contribuyente Residente de la Región Fronteriza llevó a cabo operaciones antes de la entrada en vigor del Decreto en mención, o incluso si llevó a cabo operaciones con anterioridad a 2014 cuando el 69-B aún no estaba vigente, y en el trascurso de 2019 el proveedor con el que se llevó a cabo tal operación es incluido en la lista definitiva del Artículo 69-B.

La anterior situación en principio provocaría que el contribuyente que haya cumplido en tiempo y forma con los requisitos para aplicar los beneficios del Decreto a partir del 1ero de Enero del 2019, se vea obligado a presentar declaraciones complementarias mensuales restituyendo el efecto de los beneficios aplicados, con actualización y recargos.

Cabe señalar, que el pasado 20 de agosto se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Primera modificación a la Resolución Miscelánea para 2019, en la cual se modificó la regla 11.4.14, que permite a las personas físicas o morales que hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, aplicar los estímulos fiscales previstos en el Decreto siempre que corrijan totalmente su situación fiscal mediante la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan, consideren su corrección como definitiva y no hubieran interpuesto algún medio de defensa en contra de la determinación de créditos fiscales del ISR e IVA que deriven de la aplicación del Decreto citado o en contra de la resolución a través de la cual se concluyó que no se acreditó la materialidad de las operaciones, o de haberlo interpuesto, se desistan de este.

Esta corrección deberá realizarse con anterioridad a la presentación de una solicitud de devolución, de la presentación de un aviso de compensación o de la realización de un acreditamiento, según corresponda.

Aun cuando existe un procedimiento para autocorregirse y mantener los beneficios del Decreto, los contribuyentes tendrán que valorar el costo beneficio de corregir conforme al procedimiento anterior, o iniciar un proceso de litigio en contra de las resoluciones de la autoridad, enfrentando las contingencias fiscales que con ello conlleva.

Es claro que las limitaciones y los riesgos que se generan con la pérdida de los beneficios del Decreto en los supuestos comentados inhiben de manera importante su aplicación y con ellos el que los beneficios lleguen a la mayor parte de la población fronteriza, lo que es contrario al objetivo planteado para su emisión.