



VEGA,
CAMACHO Y
GODINEZ

ANÁLISIS CONSTITUCIONAL DE LAS REFORMAS FISCALES PARA 2017

Preámbulo:

El presente trabajo consiste emitir una opinión jurídica sobre las reformas fiscales que se publicaron el 30 de noviembre de 2016 en el Diario Oficial de la Federación y que consideramos que afectan los derechos de los contribuyentes y por ende las garantías individuales.

Las modificaciones de las leyes en materia de Impuesto sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado y Código Fiscal de la Federación, fueron muy pocas, pero hubo cambios importantes en materia de requisitos de deducciones y acreditamiento. Se crea o un tratamiento diferente para personas morales en la acumulación de ingresos y realización de deducciones. Los servicios de tecnología de información que se exporten serán considerados como tasa 0% para efectos del impuesto al valor agregado. Hay una nueva regla sobre cancelación de facturas.

Por lo tanto, el presente análisis establece solo las reformas que afectan las garantías individuales y los motivos para ello.

Enero 2017.



I. ADICIONES A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

1. DEDUCCIONES DE OUTSOURCING:

Artículo 27, fracción V, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se agrega como **requisito** para deducir los pagos por subcontratación laboral, que el contratante obtenga del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.



Nuestra Firma considera excesivo obligar a los contratantes el obtener de los prestadores de servicios, los comprobantes de pago de salarios, acuses de recibo y pagos de cuotas obrero patronales, ya que son documentos de terceros y privados, además de que no se prevé un plazo para entregar los documentos.

Igualmente existe un vicio de incertidumbre jurídica, porque no se prevé una sanción o consecuencia legal si el prestador del servicio (outsourcing) no entrega la información, significando que es injusto que por causas ajenas al contribuyente no se pueda realizar la deducción, por lo que consideramos viable intentar el medio de defensa constitucional como lo es el amparo contra leyes, que debe interponerse a los 30 días hábiles posteriores al 1 de enero de 2017, siendo como fecha el 10 de febrero de 2017.

Este requisito se pide para acreditar el impuesto al valor agregado, lo que se analizará más adelante.

2. INGRESOS ACUMULABLES PARA PERSONAS MORALES CUYO SOCIOS SEAN SOLAMENTE PERSONAS FÍSICAS.

Artículos 196 A 201 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se crea y adiciona el Capítulo VIII del Título VII "De la Opción de acumulación de Ingresos por Personas Morales"

Se establece **una opción** para acumular ingresos en beneficio solamente de las personas morales que tributen en el régimen general (Título II), que solamente cuenten con socios o accionistas que sean personas físicas y que en el ejercicio anterior hayan obtenido ingresos acumulables hasta por 5'000,000.00. (Art. 196 LISR)

El beneficio de la **opción** consiste en que acumularán los ingresos hasta el momento de que efectivamente sean percibidos para efectos de los pagos provisionales y del pago anual del impuesto sobre la renta. Se considera efectivamente percibido cuando se reciban en efectivo, bienes o servicios. (Art. 197 LISR)



Cuando se exporten bienes y no se perciban ingresos en un plazo de doce meses a partir de su exportación, entonces deberá acumularse en ese momento. (Art. 197, último párrafo LISR)

Igualmente al ejercer esta **opción**, se podrá restar de los ingresos acumulables al momento de percibirlos las deducciones autorizadas en el régimen general, pero no aplicando las reglas del costo de lo vendido, sino que se podrán deducir en el momento que efectivamente se paguen y restando la participación de las utilidades.

Las inversiones podrán deducirse en el ejercicio en el que se inicie su utilización o en el siguiente, aunque no se haya erogado la totalidad del monto original de la inversión, aplicando las reglas del Capítulo II, Sección II del Título II de la Ley.

No se podrá deducir al momento de su pago, los activos fijos, acciones, partes sociales, obligaciones y valores mobiliarios.

Un beneficio adicional, es que las personas morales que ejerzan esta **opción** no estarán obligadas a determinar el ajuste anual por inflación. (Art. 198 LISR)

El pago del impuesto provisional tiene la ventaja de que se calcula acumulando los ingresos efectivamente percibidos y restando las deducciones efectivamente erogadas así como el pago por concepto de participación de utilidades a los trabajadores.

Sin embargo, no podrán ejercer la **opción** los siguientes:

-Personas morales que tengan algún socio o integrante que participe en otra sociedad mercantil donde tenga control en la misma.


-Contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomiso o asociación en participación.

-Sociedades integradas o integradoras.

-Personas morales que cuenten con socios o accionistas sean a su vez socios de otra persona moral que haya ejercido la **opción** de acumulación de ingresos al momento de percibirlos.

-Personas morales que dejen o abandonen la **opción** de acumular ingresos al momento de percibirlos. (Art. 196)

Para poder ejercer la **opción** las personas morales que hayan tributado en el régimen general, tengan ingresos en el 2016 no superiores a 5'000,000.00, cuenten con personas físicas como socios y no sean personas señaladas en los puntos anteriores, deberán presentar un aviso de ejercer la opción a más tardar el 31 de enero de 2017. (Art. Segundo fracción III Transitorio LISR)

 *Nuestra Firma considera como inequitativo el otorgar dicha **opción** solamente a las personas morales que tengan ingresos hasta por 5'000,000.00 en el ejercicio anterior y que solamente sean integradas por personas físicas como socios, ya que no existe una justificación para discriminar a una persona moral con personalidad y patrimonio propio atendiendo a la clase de socios que se integra, existiendo un tratamiento inequitativo.*




Por tal razón, no se justifica constitucionalmente que se otorgue un beneficio a una persona moral atendiendo al monto de sus ingresos y a los socios que se integran, por lo que consideramos viable intentar los medios de defensa constitucionales como lo es el amparo contra leyes, que debe interponerse a los 30 días hábiles posteriores al 1 de enero de 2017, siendo como fecha el 10 de febrero de 2017.

II. ADICIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1. ACREDITAMIENTO DE OUTSOURCING:

Artículo 5, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se agrega como **requisito** para acreditar el impuesto al valor agregado trasladado en los pagos por subcontratación laboral, que el contratante obtenga del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

 *Nuestra Firma considera excesivo obligar a los contratantes el obtener de los prestadores de servicios los comprobantes de pago de salarios, acuses de recibo y pagos de cuotas obrero patronales, ya que son documentos de terceros, privados, además de que no se prevé un plazo para entregar los documentos, tal y como se comento en el apartado I del presente escrito.*

En el mismo sentido ya expresado, existe un vicio de incertidumbre jurídica, porque no se prevé una sanción o consecuencia legal si el prestador del servicio (outsourcing) no entrega la información, significando que es injusto que por causas ajenas al contribuyente no se pueda realizar el acreditamiento, por lo que consideramos viable intentar los medios de defensa constitucionales como lo es el amparo contra leyes, que debe interponerse a los 30 días hábiles posteriores al 1 de enero de 2017, siendo como fecha el 10 de febrero de 2017.

2. TASA 0% PARA EXPORTACIÓN DE SERVICIOS DE TECNOLOGÍA DE LA INFORMACION.

Se incorpora como **servicio de exportación** afecta a tasa 0% la prestación de tecnología de la información que se aprovechen en el extranjero.

En dichos servicios se incluyen los siguientes:

-Desarrollo, integración y mantenimiento de aplicaciones informáticas o de sistemas computacionales.

-Procesamiento, almacenamiento, respaldos de información, así como la administración de bases de datos.

-Alojamiento de aplicaciones informáticas.

-Modernización y optimización de sistemas de seguridad de la información.

-La continuidad en la operación de los servicios anteriores.

Para poder considerarse a los anteriores **servicios como de exportación**, los contribuyentes que los presten deben cumplir con lo siguiente:

1. Utilicen en su totalidad infraestructura tecnológica, recursos humanos y materiales, ubicados en territorio nacional.

2. Que la dirección IP de los dispositivos electrónicos a través de los cuales se prestan los servicios, así como la de su proveedor del servicio de Internet se encuentren en territorio nacional y que la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio y la de su proveedor del servicio de Internet se encuentren en el extranjero.

3. Consignen en el comprobante fiscal el registro o número fiscal del residente en el extranjero que contrató y pagó el servicio, sin perjuicio de los demás requisitos que deban cumplir de conformidad con las disposiciones fiscales.

4. Que el pago se realice a través de medios electrónicos y provenga de cuentas de instituciones financieras ubicadas en el extranjero, mismo que deberá realizarse a una cuenta del prestador del servicio en instituciones de crédito en México.

Sin embargo, no se considerarán como **servicios de exportación** cuando suceda lo siguiente:

-Cuando para proporcionar dichos servicios se utilicen redes privadas virtuales.

Se considera como red privada virtual la tecnología de red que permite una extensión de una red local sobre una red pública, creando una conexión privada segura a través de una red pública y admitiendo la conexión de usuarios externos desde otro lugar geográfico de donde se encuentre el servidor o los aplicativos de la organización.

-Cuando los servicios se proporcionen, recaigan o se apliquen en bienes ubicados en el territorio nacional.

Consideramos inconstitucional el establecer requisitos que son desproporcionales respecto de las demás actividades que se prevén como servicios de exportación para afectarse a tasa 0%, principalmente de prestarse los servicios a través de un red privada virtual, que no tiene relevancia sobre el origen del servicio si se aprovecha en el extranjero.

En caso de asistencia técnica y publicidad, no se prevén los mismos requisitos, pudiéndose realizar de la misma manera y a través de redes virtuales, lo que se considera inequitativo, por lo que consideramos viable intentar el medio de defensa constitucional como lo es el amparo contra leyes, que debe interponerse a los 30 días hábiles posteriores al 1 de enero de 2017, siendo como fecha el 10 de febrero de 2017.



III. MODIFICACIONES A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

1. ACREDITAMIENTO O DEVOLUCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN EL PERIODO PREOPERATIVO.

Artículo 5, fracción VI de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Se **modifica** el método para acreditar el impuesto al valor agregado pagado durante el periodo preoperativo de un contribuyente.

Se establecen dos opciones durante dicho periodo, consistentes en acreditar el impuesto pagado durante dicho periodo, pero hasta el primer mes en que se realicen operaciones; o en su defecto solicitar la devolución del impuesto pagado en el periodo preoperativo.

Si se ejerce la opción del acreditamiento, el mismo se realizará en la declaración del primer mes en que se realice o inicien actividades, actualizando las cantidades pagadas en cada uno de los meses, hasta la primera declaración por inicio de actividades.

Si se ejerce la opción de la devolución, se realizará en el mes siguiente siguiente al que se realicen los gastos, pero se debe presentar diversa información como la que a continuación se señala:

-La estimación y descripción de los gastos e inversiones que se realizarán en el periodo preoperativo, así como una descripción de las actividades que se realizará el contribuyente; presentando, entre otros documentos: los títulos de propiedad, contratos, convenios, autorizaciones, licencias, permisos, avisos, registros, planos y licitaciones para llevar a cabo las actividades.

-La estimación de la proporción que representará el valor de las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto al valor agregado, inclusive las actividades con tasa 0%.

-Los mecanismos de financiamiento para realizar los gastos e inversiones, y;

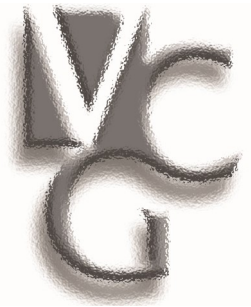
-La fecha estimada para iniciar las actividades y el prospecto de inversión.

Al momento de iniciar operaciones, el contribuyente deberá calcular en el doceavo mes siguiente la proporción que represente el valor de actos o actividades por las que se pagó el impuesto al valor agregado o actividades a la tasa 0%, después del inicio de operaciones, respecto del valor **total** de actividades en los doce meses anteriores al inicio, para compararla contra la proporción determinada en el periodo preoperativo que utilizó para acreditar o solicitar la devolución en el citado periodo preoperativo.

Si como resultado de dicha comparación, resulta que la proporción del valor de actos o actividades por las que se pagó el impuesto o actividades con tasa 0%, es menor en un 3% o más, respecto de valor de actos o actividades totales, se deberá reintegrar el acreditamiento del impuesto realizado en exceso o la cantidad en exceso que se solicitó la devolución, que corresponde al periodo preoperativo, actualizándose desde el mes del acreditamiento o en el que se obtuvo la devolución, hasta el mes en que se realice la reintegración.


La cantidad a reintegrar se obtendrá restando del impuesto al valor agregado acreditado en el mes en que se trate del periodo preoperativo, la cantidad que resulte de aplicar la proporción de doce meses al monto total del impuesto trasladado.

Si como resultado de dicha comparación, resulta que la proporción del valor de actos o actividades por las que se pagó el impuesto o actividades con tasa 0%, es mayor en un 3% o más, respecto de valor de actos o actividades totales, se podrá incrementar el acreditamiento realizado, actualizado desde el mes en que se acreditó y hasta el doceavo mes posterior al inicio de actividades.



La cantidad a acreditar se obtendrá restando del impuesto al valor agregado acreditado en el mes en que se trate del periodo preoperativo, la cantidad que resulte de aplicar la proporción de doce meses al monto total del impuesto trasladado.

La duración del periodo preoperativo será de doce meses solamente.

 *Consideramos que existe un trato inequitativo para los contribuyentes en periodos preoperativos, respecto del derecho a acreditar y devolver el impuesto trasladado durante dicho periodo, al exigirse requisitos diferentes a los de otro contribuyente, principalmente al momento de solicitar la devolución, respecto de la diversa información que se exige se presente, como prospecto de inversión y mecanismos de financiamiento, principalmente cuando no todas la actividades requieren de dichos documentos.*

Es evidente que la autoridad impone más requisitos para la devolución que para el acreditamiento, tratando de desanimar el derecho de devolución; empero, consideramos que respecto del impuesto que se traslade, es decir, el impuesto que paga el contribuyente a terceros y debido a que se encuentra en periodos preoperativos, no hace diferente su derechos a acreditar o devolver, respecto de otros contribuyentes por tratarse de un impuesto indirecto, máxime cuando esta en desventaja al no realizar actividades, pero sí debe pagar el impuesto que se le traslade.

Igualmente es inequitativo, que para poder solicitar la devolución el artículo en comento solamente prevé el plazo de un mes, pero para el acreditamiento, sí se tiene hasta doce meses para ello, lo que resulta desproporcional.

Para poder alegar dichas ilegalidades, las empresas que se encuentren en etapa de preoperación, a partir de la primera vez que se les traslade el impuesto al valor agregado, cuentan con quince días hábiles para interponer el amparo contra leyes, ya que se debe demostrar que aplicó la ley.

IV. ADICIONES AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

1. CANCELACIÓN DE FACTURAS ELECTRÓNICAS:

Artículo 29-A, cuarto y quinto párrafo del Código Fiscal de la Federación.

Para cancelar un comprobante fiscal digital es necesario pedir el consentimiento de la persona a quien se emita y que dicho consentimiento debe ser avisado a la autoridad fiscal mediante reglas de carácter general, esta obligación entra en vigor el 17 de mayo de 2017.



Nuestra Firma considera que el requisito para cancelar la factura atenta contra la seguridad jurídica del contribuyente, ya que no se plantea el escenario en que los datos de la persona a quien se expida el comprobante fiscal que se quiera cancelar, no existan o hayan sido incorrectos, en cuanto al nombre o denominación social, motivo por el cual se quiera cancelar la factura, significando que nunca habrá una persona existente para expresar el consentimiento de la cancelación.



Uno de los muchos motivos para cancelar la factura es porque el nombre de la persona a quien se emite el comprobante es incorrecto o no existe y por ello, el exigir que dicha persona sea quien otorgue su consentimiento es imposible de que se efectúe, por lo que consideramos que se deja en estado de inseguridad jurídica al contribuyente, lo que debería impugnarse a través del juicio de amparo que debe interponerse a los 30 días hábiles posteriores al 17 de mayo de 2017, siendo como fecha el 28 de junio de 2017.