



Aspectos por considerar en la iniciativa de Reforma Fiscal para 2021

I. Ley de Ingresos de la Federación

Tasa de retención por intereses pagados por el sistema financiero

La tasa de retención del ISR por intereses pagados por el sistema financiero se reduce del 1.45% vigente en 2020 al 0.97% para 2021.

No obstante la reducción es adecuada y deriva de la propia mecánica establecida en la Ley para su cálculo, consideramos que la misma debe reducirse aún más teniendo en cuenta tanto la inflación como la tasa de interés promedio actual, pues la misma seguirá derivando en saldos a favor de los contribuyentes ahorradores que no siempre se están en posibilidad de recuperar.

Medidas fiscales no contempladas en la reforma

1. Reestablecimiento de la compensación universal. Ante el panorama de grave escases de flujo de efectivo que predomina en las empresas mexicanas, consideramos que el Poder Legislativo debe analizar la posibilidad de reestablecer la compensación universal, con la finalidad de agilizar la recuperación de los saldos a favor de los contribuyentes. Lo anterior podría hacerse **al menos para el ejercicio de 2021**, a través de la Ley de Ingresos de la Federación, sin limitarla a aquellas que correspondan al mismo impuesto.

La eliminación a partir de 2019 de este mecanismo afectó financieramente a diversos sectores que por disposición legal generan saldos a favor de forma reiterada (sector farmacéutico, agro-alimentario, exportador, entre otros). Esta afectación se hace más palpable en el entorno actual donde la falta de liquidez de las empresas es generalizada. Es por lo anterior que el restablecimiento temporal de la compensación universal en este entorno se hace necesaria.



2. Devolución expedita de Saldos a favor . Por otro lado, también es relevante que las empresas puedan acceder más ágilmente a sus saldos a favor, dictando medidas que agilicen dicha obtención atendiendo al historial de cumplimiento de las empresas. Sobre el particular, consideramos que debiera considerarse al efecto lo que se propone en la iniciativa presentada el pasado 23 de septiembre por el Senador Alejandro Armenta, a través de la cual se sugiere reformar el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que las devoluciones deben efectuarse en un plazo no mayor a 15 días hábiles.

Sobre el particular, consideramos que lo anterior podría lograrse considerando preferentemente a aquellos contribuyentes que cuenten con un adecuado historial de cumplimiento fiscal ante el Servicio de Administración Tributaria, pues en estos casos se tiene la presunción de que tienen permanencia, realizan actividades que ya han sido materia de revisión por la autoridad, presentan devoluciones recurrentes en atención a sus actividades y han sido consistentes en acatar sus obligaciones tributarias, lo que permitirá darle tranquilidad a la autoridad fiscal de que no estará devolviendo a quienes realizan operaciones simuladas, además de que permitiría tener medidas que premien la formalidad y el cumplimiento de los contribuyentes. Lo anterior, desde luego, considerando que la autoridad siempre tendría expedito el ejercicio de sus facultades de revisión de esos saldos y operaciones en cualquier momento, con las limitantes que establecen las disposiciones fiscales.

3. Apoyos a Región Fronteriza Norte y otras áreas económicas del país. Con la finalidad de generar certeza a la inversión productiva en el país, en las áreas y polos de desarrollo que ha decidido incentivar el Presidente de la República, consideramos necesario que emita un Decreto que contenga los apoyos en materia de impuestos sobre la renta y al valor agregado, a las actividades que se realizan en la Región Fronteriza Norte por los siguientes 4 años del sexenio.

Adicionalmente, resulta conveniente que se publiquen los estímulos y apoyos que se otorgaran a las inversiones y actividades que se realicen en otras regiones de desarrollo, como podría ser la zona del Istmo y eventualmente la región sur del país.

II. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Se señala que con motivo de la pandemia de COVID-19, que derivó en reducción de movilidad en el mundo, se ha observado en 2020 un menor precio de venta del crudo,



así como la reducción en las ventas de gasolinas y diésel y con ello, la reducción en los ingresos por venta de crudo y en la recaudación por concepto del IEPS aplicable a los combustibles automotrices, lo que reduce los recursos disponibles para el Gobierno.

En ese sentido, se incorpora en el IEPS la aplicación de cuotas complementarias a las aplicables a los combustibles automotrices a las que se refiere el artículo 2o., fracción I, inciso D), de dicha Ley y el procedimiento para su determinación, así como una disposición transitoria que señale la entrada en vigor de esta medida. Lo anterior, con la finalidad de que las variables económicas puedan servir de base para bajar o, en su caso, incrementar el precio de los combustibles.

Consideramos que en estos tiempos de crisis económica a nivel mundial y en nuestro país, sería muy deseable que no se incrementaran los precios de los combustibles con estos procedimientos, pues ello ayudaría a reducir el gasto promedio de una buena parte de los hogares Mexicanos.

III. Impuesto Sobre la Renta

Donatarias y no contribuyentes

Se plantea adicionar un octavo párrafo al artículo 80 de la Ley del ISR, en el cual se establezca que en caso de que las donatarias autorizadas obtengan la mayor parte de sus ingresos (más del 50%) de actividades no relacionadas con su objeto social, perderán su autorización como donataria.

En este punto es importante precisar que el objeto social de una entidad puede ser muy amplio, pero solo se encuentra autorizada como Donataria autorizada por su actividad o varias actividades principales o preponderantes. ¿Esta nueva limitante implica que las Donatarias Autorizadas deberán de obtener más del 50% de los ingresos solo por la actividad por la que cuenta con autorización o bien por todas las actividades previstas en su objeto social?

Cabe destacar en este punto que, muchas de las entidades que cuentan con autorización como Donataria Autorizada no tienen la capacidad de generar Donativos para sustentar su objeto social si desarrollan otro tipo de actividades a través de las cuales generan los recursos suficientes para poder desarrollar su objeto social que sin duda es sin fines de lucro. Si se toma de forma restrictiva esta nueva disposición implicará que la gran



mayoría de estas entidades que desarrollan una labor social muy importante se queden sin capacidad financiera para poder operar.

Requisito de ser donataria para seguir siendo no contribuyente. Se pretenden modificar las fracciones XI, XVII, XIX y XX del artículo 79 de la LISR para establecer que las siguientes personas morales podrán tributar en el Título III de la Ley del ISR siempre que cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles de dicho impuesto.

- Sociedades o asociaciones de carácter civil dedicadas a la investigación científica o tecnológica que se encuentren inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas.
- Asociaciones o sociedades civiles que otorguen becas.
- Sociedades o asociaciones civiles que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática, así como aquellas que promuevan la prevención y control de la contaminación del agua, del aire y del suelo, la protección al ambiente y la preservación y restauración del equilibrio ecológico.
- Asociaciones y sociedades civiles, sin fines de lucro, dedicadas exclusivamente a la reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat.

En ese sentido a día de hoy muchas entidades que desarrollan este tipo de actividades son Contribuyentes del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta sin contar con autorización como Donataria Autorizada.

El segundo transitorio de la propuesta establece que estas disposiciones entraran en vigor a partir del 1 de enero de 2021, ¿ello implica que automáticamente estas pasaran a ser contribuyentes del Título II de la LISR sin otorgarles un período transitorio para que obtengan su autorización como Donataria y por tanto sigan siendo contribuyentes del Título III LISR.

En ese sentido, se solicita que para este supuesto en específico se otorgue un plazo de 1 año para poder tramitar la autorización como Donataria por parte de estas entidades y no sea hasta el 1 de enero de 2022 que entre en vigor la modificación.



Revocación. Con la finalidad de otorgar mayor seguridad jurídica, se pretende que mediante la reforma fiscal 2021, las causales y procedimiento de revocación de autorización como donataria, hoy establecidos en Resolución Miscelánea Fiscal, se incluyan dentro del texto de la Ley del ISR.

En cualquier caso, a través de la actual regulación prevista en la Resolución Miscelánea, se generan dudas sobre las diferencias y similitudes entre la revocación de la autorización y la pérdida de la vigencia de la misma, en el siguiente sentido:

En la Regla Miscelánea 3.10.15. desde hace varios años ha establecido las causales de pérdida de autorización como Donataria Autorizada, hasta el Resolución Miscelánea 2018, era causal de pérdida de autorización el no presentar la Declaración de Transparencia (***Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación***) así como no presentar la Declaración Anual de Ingresos y Egresos, hecho que a través de la presente reforma se quiere incluir en el texto legal de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Cabe destacar en este punto que a partir de la Resolución Miscelánea correspondiente al ejercicio 2019, se modificó quedando hasta hoy en la actualidad con la redacción actual en el siguiente sentido:

“Causas de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles

3.10.15. Para los efectos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR, se considera que las entidades autorizadas para recibir donativos deducibles incumplen los requisitos o las obligaciones que en su carácter de donatarias autorizadas deban cumplir cuando:

(...)

IV. En dos ejercicios consecutivos, incumplan con la obligación prevista en la regla 3.10.11., y la ficha de trámite 19/ISR “Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación”, contenida en el Anexo 1-A

V. En dos ejercicios consecutivos, incumplan con la obligación de presentar la declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR.”



Así las cosas, conforme a la regla antes comentada, el incumplimiento en un ejercicio no afectaba a la autorización como Donataria Autorizada, siempre que en el siguiente ejercicio se cumpliera con la obligación en tiempo y forma.

A partir del 1 de enero del 2020, a través de la Resolución Miscelánea correspondiente al citado ejercicio, la autoridad procedió a modificar la regla 3.10.4 estableciendo con carácter novedoso unos supuestos de **“perdida de vigencia de la autorización como Donataria Autorizada”** en el siguiente sentido:

“Vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles 3.10.4. Para los efectos de los artículos 36-Bis del CFF, 36 y 131 del Reglamento de la Ley del ISR, la autorización para recibir donativos deducibles es vigente únicamente por el ejercicio fiscal por el que se otorgue.

El ejercicio fiscal a partir del cual se autoriza a las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles, se especifica en la constancia de autorización.

Al concluir el ejercicio, y sin que sea necesario que el SAT emita un nuevo oficio, la autorización obtendrá nueva vigencia por el siguiente ejercicio fiscal, siempre que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados cumplan con lo siguiente:

- 1. Presenten el informe previsto en la regla 3.10.11. y la ficha de trámite 19/ISR “Informe para garantizar la transparencia, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación”, contenida en el Anexo 1-A, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.*
- 2. Presenten la declaración informativa establecida en el artículo 86, tercer párrafo de la Ley del ISR, correspondiente al ejercicio inmediato anterior.*
- 3. No incurran en alguna de las causales de revocación a que se refiere la regla 3.10.15.*

El SAT dará a conocer a través del Anexo 14, las organizaciones civiles y fideicomisos que hayan perdido la vigencia de la autorización, derivado del incumplimiento de cualquiera de las obligaciones previstas en el procedimiento señalado en el párrafo anterior.”



En consecuencia de ello, las Donatarias Autorizadas que en el 2019 no presentaron al Declaración de Transparencia de 2018 durante el mes de mayo del 2019 a través del Anexo 14 correspondiente a la Resolución Miscelánea 2020, se publicó la pérdida de vigencia de su Autorización como Donataria Autorizada.

Considerando en la práctica que la pérdida de vigencia y la revocación de la autorización tienen los mismos efectos jurídicos para la Donataria Autorizada, implicando en los dos casos que para seguir llevando su actividad y contar con el Régimen fiscal que tenía, deberá volver a tramitar una nueva autorización.

A través del presente se solicita a la autoridad fiscal, indicar cuales son las diferencias entre la “pérdida de vigencia de autorización” y causal de revocación de autorización, previstas en las Reglas 3.10.15 y 3.10.4., respectivamente, ya que en ambos casos el contribuyente deja de ser donataria autorizada y que ello se incluya en la redacción que se incluya en la LISR.

En adición a lo antes comentado y dependiendo de la respuesta de esta H. Autoridad diversos contribuyentes consideran que ambas reglas se contraponen una de la otra.

Remanente distribuible por gastos amparados con comprobantes sin requisitos. Se propone modificar la redacción del párrafo segundo del artículo 79 de la Ley del ISR, para establecer que cualquier gasto no amparado con CFDI se considere como remanente distribuible, concepto gravado a la tasa del 35% de ISR.

Cabe destacar en este punto que gran parte de la labor que realizan las entidades sin fines de lucro en México, se desarrolla en lugar sin mucho desarrollo social y con recursos limitados, donde en muchos casos no tienen acceso a la red de telecomunicaciones y por tanto a internet. Ello implica que sea imposible poder acceder a proveedores que emitan comprobantes fiscales digitales.

Entendemos la necesidad de la autoridad de tener la capacidad de fiscalizar a estas instituciones, pero en muchos casos la solicitud de constar con CFDI implicará que las actividades de estas instituciones sean inviables.

En consecuencia, ¿no sería suficiente establecer que se cuenta con documentos acreditativos del gasto, aunque los mismos no cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29 CFF?



Patrimonio de las donatarias. La Iniciativa plantea definir el concepto de “patrimonio” de las donatarias, para el caso de liquidación, cambio de residencia o pérdida de la autorización, en correspondencia al concepto establecido en las normas de información financiera, el término “patrimonio contable” es definido como el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos, también conocido como “activos netos” de una entidad (activos menos pasivos).

Cabe destacar que la definición para estos efectos de patrimonio contable no sería del todo preciso en el sentido que puede ser que parte del patrimonio de la entidad se generará cuando esta era contribuyente del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta y que, no todo estuviera generado por Donativos u otros ingresos no gravables, en consecuencia el cambio de régimen para estas entidades desde el Título II al Título III de la LISR sería muy gravosa en relación con su patrimonio.

En consecuencia, ¿no sería más acertado, establecer la definición de “patrimonio contable” correspondiente a los ejercicios en los que la entidad ha sido contribuyente del Título III LISR?

Maquiladoras

Hasta hoy, la ley prevé que las empresas maquiladoras puedan obtener un APA para acreditar que sus operaciones con partes relacionadas están a valores de mercado, o bien utilizar la información y los análisis de precios de transferencia que le permitan acreditar que aplican la metodología que establece la ley para tal efecto.

La propuesta de reforma elimina la referencia a que esa resolución (APA) no es necesaria para satisfacer los requisitos para operar bajo el régimen de maquiladora, con el supuesto fin de evitar interpretaciones indebidas por los contribuyentes. Sin embargo, tanto la exposición de motivos como el texto de la disposición legal parecieran señalar que en todos los casos las maquiladoras deberán obtener una APA, lo cual consideramos no es la intención y debiera aclararse, máxime que a la fecha no se tendría los recursos humanos y el tiempo suficiente para valorar y autorizar este tipo de resoluciones por parte de las autoridades fiscales por todas las maquiladoras.

Otras medidas que no se consideraron en la LISR



1. Diferimiento de la limitante a la deducibilidad de los intereses. A partir del 1 de enero de 2020, se incorporó en la Ley del Impuesto sobre la Renta una regla de control, que pretende evitar la realización de operaciones con deuda entre partes relacionadas en diferentes jurisdicciones para trasladar utilidades a aquellas que fueran más favorables, a través de limitar la deducción de los intereses netos hasta por el 30% de la utilidad fiscal ajustada, cuando los intereses devengados en el ejercicio excedan de \$20 millones de pesos.

Esta disposición fue incorporada a la legislación mexicana siguiendo las recomendaciones de la OCDE, contenidas en la Acción 4 del proyecto BEPS, proyecto que inició en 2013 cuando las condiciones económicas del mundo eran totalmente diferentes a las que prevalecerán hoy día y las que prevalecerán los siguientes años, como consecuencia de la pandemia de COVID - 19. Incluso, al momento de proponer dicha limitante no se consideró un incremento en la recaudación por esta medida, pues únicamente se trata de una regla de control que buscaba evitar algunos abusos, apoyando la recaudación adecuada.

No obstante, ante la fuerte caída de los flujos de efectivo de su operación, las empresas que tenían líneas de crédito ya contratadas con los bancos, las ejercieron muy rápidamente, reduciendo la disponibilidad de liquidez de los bancos para otros posibles financiamientos. Presumiblemente, dichas empresas son los corporativos con mayor acceso al crédito e incluso al mercado de capitales.

Todo lo anterior generará que los montos de los intereses que se cubran serán mayores a los que ya tenían contemplados, máxime que alguna deuda estará denominada en moneda extranjera, lo que seguramente excederá de la ratio del 30% que prevé la ley sobre el monto de las utilidades fiscales netas del ejercicio, máxime considerando la disminución de sus ingresos y el incremento de sus gastos.

En este contexto, la limitación de la deducibilidad de los intereses de la deuda es un costo adicional del crédito a las empresas, además de una limitante al mismo, precisamente en el momento en que más lo necesitan para evitar la quiebra. Por tanto, resulta claro que la limitación mencionada no debe aplicarse en el entorno actual, pues iría más allá de los fines para los cuales fue creada, ya que no se estará en presencia de una estrategia de traslado de utilidades lo que origine que los intereses sean no deducibles, sino simplemente la situación económica actual.



Pero aún más, si consideramos que una parte importante de la deuda se encuentra denominada en dólares, el costo adicional que deriva de la fluctuación cambiaria hace que la tasa de interés promedio en estos casos se eleve a un rango de entre 22% y 25% sobre el principal, considerando una tasa de interés entre 6% y el 9%, y una pérdida cambiaria al mes de Junio de aproximadamente 16%. Dicho costo se incrementará aún más si como resultado de la aplicación de la regla, parte de estos intereses y fluctuación cambiaria son no deducibles.

Cabe señalar que prácticamente **todos los países del mundo han puesto en marcha mecanismos financieros para abaratar y facilitar el crédito a las empresas**, como apoyo para enfrentar la grave crisis y evitar un colapso aún mayor. En México, aunque la tasa de interés de política monetaria (del Banco de México) se ha reducido, las tasas en general siguen siendo sumamente elevadas en términos nominales y reales.

Por ello, el CCE considera que es indispensable **diferir la entrada en vigor de la nueva regla al 2022 y eliminar la fluctuación cambiaria en el cálculo del interés neto no deducible**. Dicho diferimiento permitiría mayor flexibilidad a las empresas para enfrentar la crisis económica actual y daría tiempo a la autoridad para definir las reglas pendientes de emitir y que sin duda tendrán un fuerte impacto en los efectos de esta nueva disposición.

Por su parte la eliminación de la fluctuación permitirá que la regla entre en vigor en línea con las guías establecidas por la OCDE, que sólo la clasifican como interés cuando resulte de instrumentos de cobertura cambiaria, pero de ninguna manera lo justifica cuando deriva del capital tomado en préstamo, esto evitará un deterioro mayor a las empresas.

2. Mecanismo temporal de deducción inmediata de inversiones . La inversión productiva es uno de los elementos más importantes para la integración económica de un país, pues contribuye al crecimiento económico, la competitividad y la creación de empleos. Además, contribuye al desarrollo de otras empresas, tanto locales, como multinacionales.

Con el fin de propiciar inversión productiva en el país, el CCE considera que debe permitirse la deducción inmediata de inversiones al 100% (sin limitación) y sin hacer distinción por zonas geográficas.

Dicha deducción inmediata de inversiones podría preverse, como ha sucedido en otros años, de manera temporal durante el **ejercicio de 2021**. Opcionalmente podría implementarse una depreciación acelerada.



Tratándose del Sector Agropecuario, se requiere permitir la deducción al 100% en el ejercicio en que se adquieran, de los terrenos que se destinen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas.

3. Deducibilidad de pagos a partes relacionadas en le extranjero. De acuerdo con la reforma fiscal en vigor a partir de enero de este año, los pagos a partes relacionadas en los que el receptor esté sujeto a un Régimen Fiscal Preferente (que el ingreso pague un ISR menor a 22.5%), son no deducibles. Ese parámetro de 22.5% es muy alto y lo ideal es que fuese un parámetro similar al que existen en otros países, que entiendo fluctúan entre 10%-12%, lo que podría generar un efecto económico muy adverso a las empresas trasnacionales por eoperaciones perfectamente válidas.

Nuestra sugerencia sería que se modificara esta disposición para establecer que los pagos serán sean no deducibles para el contribuyente, si el receptor está sujeto a una tasa menor a 10.5% en lugar de la del 22.5%. Incluso, consideramos que este cambio debiera ser aplicado a través de una Disposición Transitoria, para regular la Declaración Anual de 2020.

* * *

8 de octubre de 2020