

Comentarios a la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005-2006

En el Diario Oficial de la Federación del pasado 29 de agosto, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) dio a conocer la Cuarta Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2005-2006 y sus anexos 1, 4, 7 y 11, mediante la cual se reformaron y adicionaron diversas reglas, mismas que se comentan a continuación:

Código Fiscal de la Federación

Concepto de beneficios empresariales para la aplicación de trabajos para evitar la doble tributación (regla 2.1.1, segundo párrafo; adición)

Hasta el 31 de diciembre de 2004, en el artículo 210, fracción VI, que forma parte del título V "De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional" de la Ley del ISR, se establecía lo siguiente:

210. Para los efectos de este Título se consideran ingresos por:

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran incluidos los ingresos a que se refiere el artículo 206 de esta Ley.

Sin embargo, derivado de la reforma fiscal para 2005, dicho artículo señala:

210. Para lo efectos de este Título se considerarán ingresos por:

VI. Actividades empresariales, los ingresos derivados de las actividades a que se refiere al artículo 16 del Código Fiscal de la Federación. No se consideran incluidos los ingresos a que se refieren los artículos 179 al 207 de esta Ley.

Como podrá observarse, hasta 2004 la norma establecía un concepto de actividad empresarial que comprendía las actividades señaladas en el

artículo 16 del Código Fiscal de la Federación (CFF). A partir de 2005, no quedan comprendidas en este concepto las actividades que den origen a un ingreso referido en los artículos 179 al 207 de la propia ley.

En este orden de ideas, existe confusión en la aplicación de los tratados internacionales sobre las actividades empresariales de residentes en países con quienes México haya celebrado un convenio para evitar la doble imposición, pues en el artículo 7 de dichos tratados no se define qué debe entenderse por beneficio empresarial, y al no existir tal definición se debe buscar una referencia técnica válida para poder entender a qué aplica y a qué no aplica al artículo citado.

Al no existir un concepto de "beneficio empresarial" ni en la Ley del ISR ni en los tratados tributarios internacionales, la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ya se había ocupado de definir en una tesis, a la luz de los tratados, el concepto, contenido y alcance del término beneficio empresarial, y señala al respecto: "dado que el convenio define con mayor o menor grado de claridad todos los conceptos de renta que regula, salvo el de beneficios empresariales, se puede afirmar que el artículo 7 de tal instrumento jurídico comprende a la renta que, derivada de una actividad empresarial, no se encuentra incluida en alguno de los artículos que se refieren a rentas especiales".

Al efecto, se incluye la regla 2.1.1, mediante la cual se precisa que el término "beneficios empresariales" contenido en el artículo 7 de los tratados mencionados, aplica a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades que se refiere el artículo 16 del CFF, es decir, a los ingresos que se obtengan por la realización de las actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras y silvícolas.

Días considerados inhábiles para efectos de los artículos 12 y 13 del CFF (regla 2.1.14, segundo párrafo; adición)

El artículo 12 del CFF indica los lineamientos par el cómputo de plazos y términos fiscales, y señala qué días del año se consideran hábiles.

Por su parte, el artículo 13 del mismo código dispone que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

En este sentido, con la adición de un segundo párrafo a la regla 2.1.14 se incluye como días inhábiles, además de los señalados en dichos preceptos, lo siguientes:

Administración Local de:	Día (s)
Mérida	18 de julio
Cancún	18 de julio
Matamoros	20 de julio
Reynosa	20 de julio
Monterrey	20 de julio

Supuesto en que se deberá contar con la FEA al solicitar la devolución de saldos a favor de IVA (regla 2.2.3, penúltimo párrafo; adición)

De acuerdo con la regla 2.2.3 de la RMF para 2005-2006, los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor utilizando la forma oficial 32 "Solicitud de devolución", acompañada de los anexos 1 "Determinación de saldo a favor de IVA" o 1-A "Determinación de saldo a favor de IVA 2004 y anteriores", según corresponda, de las formas 32 y 41, así como de la documentación mencionada en la propia forma oficial. Adicionalmente, deberán presentar los medio magnéticos a que se refiere el rubro C, numeral 10, inciso d, punto 2, del anexo 1 de la misma resolución (publicado en el DOF el 13 de junio pasado), que contengan la información de los proveedores, prestadores de servicios y arrendadores que representen al menos el 80% del valor de sus operaciones, así como la información correspondiente a la totalidad de sus operaciones de comercio exterior (operaciones de importación y exportación).

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales podrán quedar relevados de presentar la información antes referida en medios magnéticos; en este caso, deberán presentar la solicitud de devolución de devolución acompañada de los siguientes documentos:

1. Declaratoria de contador público registrado, a que se refiere el artículo 15-A del Reglamento de la Ley del ICA, formulada en los términos establecidos por el artículo 52, fracción II, del CFF.
2. Anexos 1 "Determinación del saldo a favor de IVA" o 1-A "Determinación de saldo a favor de IVA 2004 y anteriores" de las formas 32 y 41.

Con la adición de un penúltimo párrafo a la regla 2.2.3 se indica que los contribuyentes que tengan cantidades a su favor cuyo monto sea igual o superior a \$25,000 y soliciten su devolución, además de reunir los requisitos mencionados, en el momento de presentar la solicitud de devolución deberán contar con el certificado de Firma Electrónica Avanzada (FEA).

Pago de contribuciones mediante transferencia electrónica de fondos (regla 2.9.8, derogación)

Se deroga la regla 2.8.9 que establecía el procedimiento que debían seguir los contribuyentes para efectuar el pago mediante transferencia electrónica de fondos, únicamente en el caso de declaraciones complementaria, extemporáneas o de corrección fiscal correspondientes a pagos provisionales o definitivos anteriores a julio de 2002, declaraciones del ejercicio anteriores a 2002, así como de aquellos que debían efectuarse mediante las formas oficiales a que se refiere el anexo 4, rubro B, de la misma resolución, excepto las contribuciones por pagar en aduanas.

Asimismo, se derogan los artículos décimo y décimo primero transitorios de la RMF para 2005-2006, publicado en el DOF el 30 de mayo pasado, referentes al plazo para asignar pagos realizados conforme a la regla 2.9.8 a las obligaciones que correspondan; sin embargo, las opciones establecidas en estas reglas no se

eliminan, ya que se incluyen en los artículos tercero y cuarto de las disposiciones transitorias de esta resolución.

De esta forma, conforme al artículo tercero de las disposiciones transitorias de esta resolución, poscontribuyentes que hubieran efectuado mediante transferencia electrónica de fondos, el pago provisional, definitivo o del ejercicio, del ISR, IA, IEPS, IVBSS o del impuesto sustitutivo del crédito al salario, incluyendo retenciones, sin haber presentado a través de la transmisión electrónica de datos o mediante las formas oficiales la declaración correspondiente a dicha transferencia, podrán asignar hasta el 31 de diciembre de 2006 el pago realizado respecto de la obligaciones fiscales que corresponda, siempre que se cumplan los requisitos indicados en ese artículo.

Asimismo, el artículo cuarto de las disposiciones transitorias de la resolución señalada que lo establecido en el párrafo anterior también aplicará a los contribuyentes que de julio de 2002 a la fecha de publicación de la resolución que se comenta hubieran efectuado indebidamente el pago de alguna de sus obligaciones fiscales correspondientes a ese periodo o a los ejercicios 2002, 2003 o 2004, y hasta el 30 de agosto de 2005, y que hubieran presentado la declaración complementaria a través de los desarrollos electrónicos conforme a los capítulos 2.14 a 2.19, quienes podrán asignar el pago realizado mediante dicha transferencia hasta el 31 de diciembre de 2006.

Presentación de declaraciones de ejercicios anteriores a 2002. Lineamientos (regla 2.19.2, fracción IV; reforma)

En la regla 2.19.2, fracción IV, de la RMF para 2005-2006 se indica que las declaraciones de ejercicios anteriores al de 2002, de personas físicas y morales, se presentarán en las formas oficiales 2, 2-A, 3, 4, 13 y 13-A, según corresponda, y forman parte del anexo 1 de esta resolución (publicado en el DOF el 13-VI-05).

Con la reforma a esta regla se especifica que el pago de contribuciones deberá realizarse en efectivo o cheque personal de la misma institución; por lo que se elimina la posibilidad

de efectuarlo mediante transferencia electrónica de fondos.

Requisitos adicionales que deben contener los comprobantes por enajenación de diesel o gasolina (regla 2.24.8, numeral 2; reforma)

Según la regla 2.24.8 de la RMF para 2005-2006, las personas que enajenen gasolina o diesel en establecimientos abiertos al público en general que conforme a las disposiciones fiscales deban emitir comprobantes, además de cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29 de CFF, en los mismos deberán incluir los señalados en dicha regla, como sigue:

1. Clave de cliente de Pemex de la estación de servicios, a diez caracteres.
2. Tipo de operación: efectivo, cheque o tarjeta.
3. Clave de producto PEMEX, a cinco caracteres.

Antes de la modificación de esta regla, en el numeral 2 se indica que el tipo de operación podía ser a crédito o de contado.

Lineamiento para presentar el pago de derechos, productos y aprovechamientos vía Internet (reglas 2.25.1, primer párrafo, fracciones I, II, incisos e y f, t III, 2.25.2, 2.25.3 y 2.25.4; reforma)

En la regla 2.25.1 se indican los lineamientos a los que deberán apegarse las personas morales al pagar derechos, productos o aprovechamiento (DPA's) vía Internet.

Antes de la reforma a esta regla se establecía que los derechos, productos o aprovechamientos que se podían pagar vía Internet serían los que correspondieran a la Secretaría de Relaciones Exteriores, a la Secretaría de Economía o al SAT.

Con la reforma a esta regla se indica que los derechos, productos o aprovechamientos que se pueden pagar por este medio serán los correspondientes a las dependencias, entidades, órganos u organismos que se dan a conocer en la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx).

Para hacer adecuaciones en este sentido, también se modificaron las reglas 2.25.2 y 2.25.4.

En la regla 2.25.3 se especifica que las personas morales que deban pagar diversos conceptos de los DPA's, deberán realizar una operación bancaria por cada uno de dichos conceptos, y obtener un "recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales", con sello digital por cada uno de ellos. Es de destacar que el cambio en esta regla radica en la denominación del recibo bancario, pues antes sólo se llamaba "recibo bancario de pago de contribuciones".

En diversas reglas de la RMF para 2005-2006 también se efectuó el mismo cambio, de manera siguiente:

- 2.4.24, fracción II, segundo párrafo, referente a los requisitos que se deben cumplir al solicitar autorización para autoimprimir comprobantes fiscales.
- 2.14.1, primer párrafo, referente a los lineamientos para la presentación de pagos provisionales y definitivos vía Internet.
- 2.16.3, primer párrafo, que se refiere a los certificados digitales que el SAT extienda a las instituciones de crédito autorizadas para la recepción de declaraciones por Internet.
- 2.17.1, segundo párrafo, que establece los lineamientos para la presentación de declaraciones anuales vía Internet.
- 2.26.3, referente a la operación bancaria de DPA's.
- 3.11.8, segundo párrafo, referente al pago en parcialidades de la declaración anual de personas físicas.
- 7.4.1, último párrafo, respecto de la presentación de declaraciones del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos vía Internet.

Por último, conforme a la regla 2.25.4, el pago de los DPA's también podrá efectuarse en las formas oficiales 5 "Declaración General de pago de derechos" y 16 "Declaración General de pago de productos y aprovechamientos", contenidas en el anexo 1 (publicado en DOF el 13-VI-05), ante las instituciones de crédito y oficinas autorizadas; ante las instituciones de crédito y oficinas autorizadas; el pago se hará en efectivo o cheque personal de la misma institución de crédito; de esta manera, se elimina la opción de

pagar mediante transferencia electrónica de fondos.

Lineamientos para presentar el pago de derechos, productos y aprovechamientos (DPA's) en ventanilla bancaria (reglas 2.26.1, primer párrafo, fracciones I, II, incisos e y f, y penúltimo párrafo, III, 2.16.3 y 2.26.4; reforma)

En la regla 2.26.1 se establecen los lineamientos que deberán seguir las personas físicas obligadas a pagar derechos, productos o aprovechamientos (DPA's).

Antes de la reforma a esta regla se indicaba que los derechos, productos o aprovechamientos que se podían pagar en ventanilla bancaria serían los que correspondieran a la Secretaría de Relaciones Exteriores, a la Secretaría de Economía o al SAT.

Con la reforma a esta regla se dispone que los derechos, productos o aprovechamientos que se podrán pagar por este medio serán los correspondientes a las dependencias, entidades, órganos u organismos que se den a conocer en la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx).

Finalmente con la reforma 2.26.4 se indica que el pago de los DPA's también podrá efectuarse vía Internet (de acuerdo con el capítulo 2.25) o mediante las formas oficiales 5 "Declaración General de pago de derechos" y 16 "Declaración General de pago de productos y aprovechamientos", contenidas en el anexo 1 (publicados en el DOF el 13-VI-05), ante las instituciones de crédito y oficinas autorizadas; el pago se hará en efectivo o cheque personal de la misma institución de crédito.

Lineamientos para en remate de bienes embargados (regla 2.28.1 a 2.28.9, reforma; 2.28.10, adición; así como 2.29.1 a 2.29.4, adición; y artículo segundo transitorio)

Cambia la denominación del capítulo 2.28 "Remate de bienes embargados" por 2.28 "Del remate de bienes embargados".

Además, se reforman en su totalidad las reglas 2.28.1 a 2.28.9 y se adiciona la regla 2.28.10 así como el nuevo capítulo 2.29 "Disposiciones

adicionales del remate de bienes embargados”, para establecer el procedimiento que deben seguir las personas interesadas en participar en la enajenación de bienes embargados que efectúe el SAT mediante subasta pública a través de medios electrónicos.

Para estos efectos, se incluirá en la página del SAT una sección denominada “SubastaSat” en la que se podrán consultar los bienes objeto de remate, así como los requisitos que deben cumplir los interesados para participar en la subasta pública.

Asimismo, mediante el artículo segundo transitorio se especifica que los remates que no hayan concluido el 30 de agosto de 2005, continuarán regulándose hasta su conclusión, de acuerdo con las reglas 2.28.2 a 2.28.9, contenidas en el capítulo 2.28 vigente hasta antes de esa fecha, y los remates de bienes respecto de los cuales no se haya emitido la convocatoria correspondiente hasta antes de la fecha mencionada, deberán continuarse conforme a las disposiciones del código vigente y los capítulos 2.28 y 2.29 modificados mediante esta cuarta resolución.

Ley del ISR

Requisitos para deducir consumos de combustible con monedero electrónicos (regla 3.4.36, primer párrafo, fracciones I y II, reforma; fracción VI, adición)

Antes, esta regla otorgaba la opción de comprobar los gastos por concepto de consumo de combustible para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, con los estados de cuenta originales emitidos por las personas físicas o morales que expidieran “tarjetas electrónicas inteligentes” para ser utilizadas por los contribuyentes en la compra de combustibles. A partir de la cuarta modificación a la RMF para 2005-2006 se elimina dicha opción y en su lugar se permite comprobar estos consumos con los estados de cuenta originales emitidos por las personas físicas o morales que expidan “monederos electrónicos” autorizados por el SAT para ser utilizados por contribuyentes en la compra de combustibles, siempre que se cumpla los siguientes requisitos:

1. Que el estado de cuenta contenga lo siguiente:
 - a) Nombre y RFC del contribuyente que adquiera el monedero electrónico.
 - b) Nombre, RFC y domicilio fiscal del emisor del monedero.
 - c) Número de cuenta del adquirente del monedero.
 - d) RFC del enajenante del comestible
2. Que los pagos que se realicen al emisor del monedero electrónico por los consumos de combustible se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a traspasos de cuenta en instituciones de crédito y casa de bolsa.
3. Se registren en contabilidad, de acuerdo con el Reglamento del CFF, las operaciones que ampare estado de cuenta.
4. Se vinculen las operaciones registradas en el estado de cuenta directamente con la adquisición de los combustibles y con las operaciones registradas en contabilidad, en términos del artículo 26 del Reglamento del CFF.
5. Se conserve el original del estado de cuenta respectivo, durante el plazo que establece el artículo 30 del CFF.
6. Que los consumos de combustible hayan sido realizados mediante monederos electrónicos.

Deducción de combustible con disposiciones vigentes hasta el 30 de junio de 2005 (regla 3.4.38, reforma; y artículo quinto transitorio)

Mediante esta regla se prorroga por segunda ocasión la aplicación de lo dispuesto en el artículo 31, fracción III, segundo párrafo, de la Ley de ISR, respecto a la comprobación de gastos por concepto de consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres.

De este modo, los contribuyentes podrán comprobar dichos gastos durante los meses de julio a noviembre de 2005, en los mismos términos y cumpliendo los requisitos establecidos en la Ley del ISR, que estuvieron vigentes hasta el 30 de junio de 2005.

Además, el artículo quinto transitorio de esta resolución indica que los contribuyentes también podrán efectuar hasta el 30 de noviembre de 2005, el pago de los gastos por concepto de consumo de combustible para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, mediante vales de gasolina.

A partir del 1º de diciembre de 2005, el pago por concepto de consumo de combustible deberá realizarse mediante los medios establecidos en el segundo párrafo de la fracción III del artículo 31 de la Ley del ISR; es decir, mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos, inclusive cuando el pago sea por un importe menor a \$2,000.

Definiciones y requisitos de los monederos electrónicos (regla 3.4.29, adición)

Antes, no existía el concepto de monederos electrónicos; con la adición de esta regla, se señala que para efectos del segundo párrafo de la fracción III del artículo 31 de la Ley del ISR, se entenderá como monedero electrónico cualquier dispositivo en forma de tarjeta plástica, asociado a un sistema de pagos, que sean emitidos por personas físicas o morales. Estos sistemas deberán proporcionar, por lo menos, los servicios de liquidación y compensación de los pagos que se realicen entre los contribuyentes obligados por la presente disposición, los emisores de los monederos electrónicos y los enajenantes de combustible.

De este modo, dichos monederos deberán validar la identidad de su portador por medio de un número de identificación personal (NIP), el cual será tecleado directamente en las terminales de punto de venta. Los emisores de los monederos electrónicos deberán concentrar la información de las operaciones que se realicen por ese medio en un banco de datos que reúna elementos de seguridad e inviolabilidad.

Requisitos para emisores de monederos electrónicos (regla 3.4.40, adición)

Mediante la adición de la regla 3.4.40 se indica que la persona física o moral que emita los monederos electrónicos para ser utilizados por

los contribuyentes en la compra de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, deberá solicitar autorización ante la Administración General Jurídica o la Administración General de Grandes Contribuyentes, según corresponda, a fin de que se compruebe que los monederos electrónicos cuya autorización se solicita cumplen con los siguientes requisitos:

1. Que el monedero electrónico emitido para realizar el consumo de combustibles cumpla con las características a que se refiere la regla 3.4.39 de esta resolución.
2. Registrar y mantener actualizado en un banco de datos de los vehículos y personas autorizados por el contribuyente que solicite el monedero electrónico, para realizar los consumos de combustible.
3. En caso de que se emitan comprobantes fiscales digitales, éstos deberán cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 29 del CFF y en la RMF para 2005-2006.
4. Se deberá mantener a disposición de las autoridades fiscales la información de las operaciones realizadas con los monederos electrónicos, durante el plazo que señala el artículo 30 del CFF.
5. Que los estados de cuenta que se emitan a los contribuyentes que adquieran los monederos electrónicos, contengan la información que en la propia regla se indican.

El nombre, la denominación o la razón social de las personas autorizadas para emitir los monederos electrónicos, así como los datos de aquellos a quienes se les haya revocado la respectiva autorización, se darán a conocer en la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx).

Asimismo, en tanto continúen vigentes los supuestos conforme a los cuales se otorgó la autorización y se sigan cumpliendo los requisitos correspondientes, la autorización mantendrá vigencia, siempre que las personas físicas o morales que emitan los monederos electrónicos presenten en enero de cada año, un aviso a través de transmisión electrónico de datos por medio de la página de Internet del SAT (www.sat.gob.mx), en el que bajo protesta de decir la verdad declaren que reúnen los

requisitos para continuar emitiendo los monederos electrónicos.

Por último, el SAT revocará la autorización cuando con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación detecte que las personas físicas o morales que emitan los monederos electrónicos han dejado de cumplir con los requisitos señalados. También se revocará la autorización en caso de que no se presenten en tiempo y forma el aviso en el que bajo protesta de decir verdad se declare que se reúnen los requisitos actuales para continuar emitiendo los monederos electrónicos.

Pagos provisionales de las sociedades en liquidación (regla 3.6.5, adición)

De acuerdo con el artículo 12 de la Ley del ISR, las sociedades en liquidación deberán efectuar pagos provisionales mensuales en tanto se dé la liquidación total del activo. Al respecto, el artículo terceto transitorio, fracción I, de la Ley del ISR para 2005 permite que aquellas sociedades que hubieran entrado en liquidación antes del 1º de enero de 2005, efectúen los pagos provisionales mensuales a partir de julio de 2005.

Para este efecto, se precisa que los pagos se realizarán vía Internet, en términos de lo dispuesto en los capítulos 2.14 y 2.16 de la RMF