

Comité Directivo 2016 - 2017:

Presidente	CP José de Jesús Ceballos Caballero
Vicepresidente	CP Octavio Ávila Chaurand
Secretario	LD Alain Gomez Monterrosas
Vocal de Membrecía	CP Angélica Mata Sandoval
Coordinador Nacional de Representaciones	CP Juan Carlos Gómez Sánchez
Coordinador Nacional de Síndicos	CP Raúl Leal Narváez

Comisión Fiscal integrantes:

CP José Luis Leal Martínez
CP Francisco Gerardo
Ibarra Real
CP Julio Cesar Cortes
Molina
CP Juan Carlos Islas Olvera
LC Sergio Loera Escobar
CP Tomás Cisneros Medina
CP Jesus Adalberto
Casteleiro Caballero
CP Juan Carlos Gómez
Sánchez
CP Juan Gerardo Rivera
Lopez
LD Alain Gómez
Monterrosas
CP Mario Orlando Beltrán
López

Ejercicio Fiscal y Año de Tributación en el RIF

Derivado del nacimiento del Régimen de Incorporación Fiscal en el 2014, se dio un nuevo concepto aplicado particularmente para este régimen, se trata del “año de tributación” que en algunos casos sustituirá al ejercicio fiscal, sin embargo es necesario precisar en qué momentos y para que efectos se aplicará en cada caso, ya que para todos los contribuyentes es aplicable el ejercicio fiscal y específicamente para los contribuyentes que pertenecen al RIF aplicaran en su lugar y en su caso, un año de tributación.

EJERCICIO FISCAL

El artículo 11 del código fiscal de la federación señala lo que es un ejercicio fiscal, el cual coincidirá con el año de calendario, es decir, los 365 días del año, y por otro lado, también hace la mención de lo que será un ejercicio irregular el cual inicia después del 1 de enero y termina el 31 de diciembre, tal como a continuación se muestra:

Artículo 11.- Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario.

Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1 de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular, debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminarse el 31 de diciembre del año de que se trate.



C.P.C. y M.I. Julio César Cortés Molina.

Representante de ANAFINET en Martínez de la Torre, Veracruz

Socio Director del Despacho CMA Grupo Fiscal Empresarial, S.C.



Ejercicio Fiscal y Año de Tributación en el RIF

AÑO DE TRIBUTACION

Como ya se ha mencionado, con el nacimiento del Régimen de Incorporación Fiscal precisamente el 01 de enero de 2014, donde los contribuyentes de este régimen pueden permanecer hasta 10 años aplicando al impuesto sobre la renta que les corresponda pagar unos porcentajes de reducción así como al impuesto al valor agregado de acuerdo al “DECRETO por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal” publicado en el DOF el 10 de septiembre de 2014 donde de la misma forma aplicarán porcentajes de reducción en algunos casos, salió en la séptima modificación a la resolución miscelánea fiscal para 2014 la regla I.3.12.8. para precisar que los RIF tendrán desde entonces un “año de tributación”, y para estos efectos, especifica que un año de tributación será cada periodo de 12 meses consecutivos comprendido entre la fecha en la que el contribuyente se dio de alta en el RFC para tributar en el RIF y el mismo día del siguiente año de calendario.

Como se ha señalado, la regla general aplicable a todos los contribuyentes será un ejercicio fiscal, que puede ser regular o irregular, sin embargo, la regla específica para los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal en algunos casos, será año de tributación, no perdiendo de vista que la regla reconoce como año de tributación un periodo de 12 meses, lo cual en la práctica se ve complicado, toda vez que los RIF declaran de manera bimestral y si nos apegamos de forma literal a la regla en mención, el año de tributación podría abarcar declaraciones de hasta más de 6 bimestres, como más adelante lo daremos a conocer.

CUANDO UTILIZAR EJERCICIO FISCAL Y CUANDO UTILIZAR AÑO DE TRIBUTACIÓN

Los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal se enfrentan a situaciones en que se pueden ver confundidos, ya que a pesar de saber que ellos tienen un año de tributación que será de 12 meses consecutivos desde el día en que se registran en este régimen hasta el mismo día del año siguiente, no deberán de perder de vista que también les es aplicable el artículo 11 del código fiscal de la federación en cuanto a ejercicio fiscal se refiere, por tanto, hay que precisar en qué casos y en qué momentos un contribuyente de RIF debe considerar su ejercicio fiscal y en qué casos debe considerar su año de tributación.

El año de tributación será aplicable tal como la regla 3.13.3. de la Resolución miscelánea 2017 lo señala, ÚNICAMENTE para efectos de las tablas de porcentajes de reducción y su plazo de permanencia, por tanto, a todo lo demás no le será aplicable el año de tributación sino ejercicio fiscal, de tal forma que si un contribuyente que se registra en RIF desea saber qué periodo debe tomar en cuenta para aplicar los porcentajes de reducción, tendría que remitirse a la regla que se ha mencionado, y aplicará el 100% de reducción de ISR en su caso durante 12 meses consecutivos comprendidos desde el día en que inicia como RIF hasta el mismo día del año siguiente, tal como se muestra a continuación: (...)



Ejercicio Fiscal y Año de Tributación en el RIF

3.13.3. Para los efectos de lo dispuesto en el Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del ISR y del artículo 23, fracción II, inciso a), segundo párrafo de la LIF, el plazo de permanencia en el aludido régimen, así como el de aplicación de las tablas que contienen los porcentajes de reducción de contribuciones a que se refieren dichos ordenamientos legales, se computará por año de tributación en dicho régimen.

Para los efectos del párrafo anterior, se entenderá por año de tributación, cada periodo de doce meses consecutivos comprendido entre la fecha en la que el contribuyente se dio de alta en el RFC para tributar en el RIF y el mismo día del siguiente año de calendario.

Lo dispuesto en el párrafo anterior, únicamente será para efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción de contribuciones a que se refieren los artículos 111 de la Ley del ISR y Segundo del “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a quienes tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal” publicado en el DOF el 10 de septiembre de 2014.

Sin embargo, ya en la práctica se va a presentar una situación complicada, porque si se aplica la regla de manera literal, nos vamos a encontrar con algún contribuyente que se registra como RIF por ejemplo el 25 de febrero de 2015, y la pregunta va a surgir al momento de saber de cuando a cuando va aplicar el 100% de reducción y a partir de cuando ya deberá aplicar el 90% de reducción como segundo año, toda vez que si nos remitimos a la regla 3.13.3. de la Resolución miscelánea fiscal para 2017, se deberá considerar como primer año de tributación del 25 de febrero del 2015 al 25 de febrero de 2016, o bien, de febrero de 2015 a enero de 2016 lo cual hacen 12 meses consecutivos. Esto no ha quedado muy claro en la regla, sin embargo, cualquiera de los dos supuestos, (...)

(...) nos arrojaría presentar la primer declaración bimestral de enero-febrero 2015 (aun a pesar de tener solo unos días del bimestre registrado) aplicando el 100% de porcentaje de reducción de impuestos, siguiendo con esa mecánica durante los siguientes bimestres hasta llegar a noviembre-diciembre 2015, pero que va pasar al llegar a la declaración bimestral de enero-febrero 2016, en la cual, se supone todo enero y solo unos días del mes de febrero le correspondería aplicar el 100% de reducción y los últimos días ya aplicaría el 90% de reducción, o bien, solo el mes de enero 100% de reducción y a partir de febrero 2016 se aplica el 90%.

Como se ha dejado ver, en cualquiera de los dos supuestos será imposible presentar la declaración bimestral bajo este argumento, ya que la herramienta de la página del SAT diseñada para presentar las declaraciones de los RIF conocida como “Mis cuentas”, no permite que en una misma declaración bimestral se utilicen dos porcentajes de reducción tal como la regla lo pretende.

Ante esta situación, nos hemos dado a la tarea de cuestionar a nuestras autoridades fiscales sobre el tema, ya que si se aplica de manera estricta la regla, podría ser que estamos presentando de forma incorrecta las declaraciones de los contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal, sin embargo, a respuesta de la misma autoridad señala que para estos casos se debe presentar la primera declaración bimestral utilizando el 100% de reducción de impuestos y durante seis bimestres ocupar la misma mecánica, pero al llegar a la séptima declaración bimestral, ya se deberá seleccionar como (...)



Ejercicio Fiscal y Año de Tributación en el RIF

(...) porcentaje de reducción el 90%, de tal forma que en nuestro ejemplo, el contribuyente RIF que inició operaciones el 25 de febrero de 2015, deberá presentar su primera declaración bimestral de enero-febrero 2015 ocupando el 100% de reducción, pero al llegar a presentar enero-febrero 2016 ya deberá señalar el 90% de reducción de impuestos.

Tal como lo señala la autoridad a pregunta expresa de parte de nuestra Asociación, se resume que los primeros seis bimestres serán tomados en cuenta para aplicar el 100% de reducción muy a pesar de que la primera declaración bimestral solo haya comprendido los últimos días del mes de febrero y antes de cumplir el año o los doce meses de tributar como RIF ya deberá aplicar el siguiente porcentaje de reducción, perdiendo así el beneficio real de la reducción de impuestos, luego entonces, el texto de la regla 3.3.13 de la Resolución miscelánea fiscal para 2017 carece de total aplicación dado los sistemas informáticos del SAT al no permitir en un mismo bimestre la aplicación de distintos porcentajes de reducción, por lo cual, para no dejar lugar a dudas, esta regla debería ser modificada y ser más clara al señalar de que bimestre a que bimestre se pueden utilizar los porcentajes de reducción y no utilizar como periodos los meses, porque los contribuyentes de este régimen no tributan por mes sino por bimestre.

Desafortunadamente la redacción de algunas leyes y/o reglas no siempre dan certeza jurídica a los contribuyentes y lejos de ello, confunden aún más al tener que aplicarlas, como es el caso, sin embargo, el sistema "mis cuentas" ya está diseñado y a pesar de existir una regla, al final se tendrán que adecuar al sistema de declaraciones para los RIF tal como se ha señalado.

Entonces ha quedado claro que el supuesto año de tributación para los RIF solo será para efectos de la aplicación de los porcentajes de reducción y para saber el plazo de permanencia en dicho régimen, ya que cuando pasen 10 años de haber tributado como Régimen de incorporación fiscal, el contribuyente deberá migrar al Régimen general de las personas físicas con actividad empresarial y profesional, pero para que llegue ese proceso deberán pasar cuando menos unos 7 años, ya que los primeros que iniciaron como RIF fueron aquellos que pasaron de REPECOS o intermedios el 1 de enero de 2014, por tanto, ellos serían los primeros que pasen a Régimen general cuando concluyan su plazo de 10 años y en ese caso no hay duda que el 1 de enero de 2024 será su migración, pero para quienes pasaron a RIF después del 1 de enero de 2014 o quienes se inscribieron como RIF después de esa fecha, ya será en su momento tema de discusión si pasarán en un día, un mes o un bimestre específico, por lo mientras con las declaraciones y la aplicación de los porcentajes de reducción tenemos tema de que hablar.

Por lo que hace al tema de ejercicio fiscal, ya se ha mencionado que de manera general los RIF al igual que los demás contribuyentes deberán utilizarlo en todos los casos, excepto cuando se trate de la aplicación de los porcentajes de reducción y el plazo de permanencia como ya se ha dejado claro en los párrafos anteriores, de tal forma que en lo que al resto de situaciones se refiere, se deberá utilizar el ejercicio fiscal de conformidad con el artículo 11 del código fiscal de la federación.



Ejercicio Fiscal y Año de Tributación en el RIF

Una situación en particular que hay que mencionar es el tema del tope de ingresos, como bien se sabe, para poder ser y/o permanecer en el Régimen de Incorporación Fiscal no se deben tener más de dos millones de pesos de ingresos en el ejercicio anterior, y es aquí donde queda claro el ejemplo de que se debe utilizar el ejercicio fiscal. Se menciona en el artículo 111 de la Ley del impuesto sobre la renta que se debe tomar como base el ejercicio anterior y no el año de tributación como queda demostrado a continuación:

Artículo 111. Los contribuyentes personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos. Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior que inicien actividades, podrán optar por pagar el impuesto conforme a lo establecido en este artículo, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite a que se refiere el mismo. Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, para determinar el monto a que se refiere el párrafo anterior, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto citado, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a esta Sección.

De esta manera se debe dejar claro que los ingresos base para determinar si un contribuyente puede permanecer en el Régimen de incorporación fiscal es el ejercicio anterior que con fundamento en el artículo 11 del código fiscal de la federación se trata del ejercicio fiscal comprendido del 1 de enero al 31 de diciembre del año correspondiente, y en su caso, del día que se inscribe posterior al 1 de enero hasta el 31 de diciembre del año que le corresponda, por tanto, si un contribuyente se inscribió en el RIF el 25 de junio del 2016, deberá considerar los ingresos que perciba desde ese día hasta el 31 de diciembre de 2016, lo cual se trataría de un ejercicio irregular y para efectos de su segundo ejercicio que servirá de base para el tope de sus ingresos, será del 1 de enero al 31 de diciembre de 2017 y así sucesivamente.



CONCLUSIÓN...

Sin lugar a dudas, este régimen da mucho tema de que hablar dado la falta de certeza en algunas reglas al respecto, sin embargo, el acercamiento con las autoridades nos ha dado la pauta para saber qué hacer y qué no hacer con este tipo de contribuyentes, aunque lamentablemente estas situaciones no es algo que se verifique con el puro conocimiento e interpretación de la ley y reglas, sino que se le debe agregar los criterios de las autoridades fiscales, los cuales seguramente deberían estar plasmados en artículos y reglas para evitar el sinnúmero de confusiones, lo cual nos deja por demás claro que en algunos casos este régimen no es tan sencillo como lo pintan.

C.P.C. Julio Cesar Cortez Molina
Integrante de la Comisión Fiscal.

