

Cierre fiscal 2023: Aplicación de estímulos fiscales



Con el cierre fiscal a la vuelta de la esquina, vale la pena repasar aquellos estímulos fiscales que diversos contribuyentes pudieron aplicar para el ejercicio 2023. Se consideran aquellos que fueron publicados vía decretos presidenciales durante el último trimestre del año, así como algunos señalados en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

118



Contáctame



#HagamosQueLasCosasSucedan con la lectura y análisis del artículo que tienes entre tus manos.

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez,
Socio de Impuestos Corporativos de Baker Tilly

Lic. Adrián Luis Bueno Osorno, Socio
Director de la Práctica Legal de Baker Tilly

Lic. Oscar Villagómez Domínguez, Socio
de Consultoría Fiscal de Baker Tilly

CIERRE FISCAL 2023 Y APLICACIÓN DE ESTÍMULOS FISCALES

Con el cierre fiscal a la vuelta de la esquina, en esta ocasión revisaremos la aplicación de diversos estímulos en la determinación del impuesto sobre la renta (ISR) para 2023, así como nuestras perspectivas respecto a los requisitos de fondo y forma que se deberán cumplir a fin de estar en posibilidad de aplicarlos.

ESTÍMULOS FISCALES QUE SE ANALIZAN

En esta colaboración se tiene el siguiente alcance:

- Estímulos fiscales a sectores clave de la industria exportadora (estímulos fiscales de la industria exportadora).
- Estímulos fiscales contenidos en la LISR (estímulos fiscales de la LISR).
- Beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas por el huracán Otis (beneficios fiscales por el huracán Otis).

ESTÍMULOS FISCALES DE LA INDUSTRIA EXPORTADORA

El 11 de octubre de 2023, fue publicado en el DOF, en su edición matutina, el “Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales a sectores clave de la industria exportadora consistentes en la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo y la deducción adicional de gastos de capacitación”. En este, se otorgan estímulos fiscales a:

- Personas morales que tributen conforme al régimen general de ley para personas morales de la LISR o aquellas que apliquen el Régimen Simplificado de Confianza (Resico), y
- Personas físicas con ingresos por actividades empresariales.

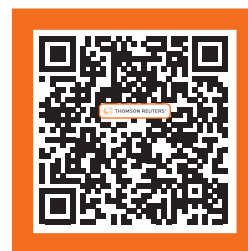
Ello, siempre que dichos contribuyentes se dediquen a la producción, elaboración o fabricación industrial de los bienes señalados en el decreto y que, además, los exporten.

Es importante señalar que los estímulos fiscales del decreto también podrán ser aplicados a quienes se dediquen a la producción de obras cinematográficas o audiovisuales cuyo contenido se encuentre

... el estímulo solo podrá ser aplicado cuando los contribuyentes estimen que, durante los ejercicios fiscales 2023 y 2024, el monto de los ingresos provenientes de las exportaciones de los bienes que se regulan en el decreto representará al menos el 50% de su facturación total en cada ejercicio.

protegido por derechos de autor, siempre que estas se exporten.

Para acceder al Decreto de estímulos a la industria exportadora (DOF 11-X-2023), escanee el Código QR



Deducción inmediata

Consiste en efectuar la deducción inmediata de la inversión en bienes nuevos de activo fijo, adquiridos a partir de la fecha de entrada en vigor del decreto y hasta el 31 de diciembre de 2024, deduciendo en el ejercicio en el que se realice la inversión la cantidad que resulte de aplicar al Monto Original de la Inversión (MOI) los por cientos establecidos en el propio decreto

según el tipo de activo, que van desde un 56 hasta un 89%, en lugar de los previstos en la LISR.

Para efectos del decreto, se consideran bienes nuevos de activo fijo aquellos que sean utilizados por primera vez en México.

Respecto de este estímulo, se debe tomar en cuenta que el MOI de los activos correspondientes se puede actualizar por el periodo comprendido desde la fecha de adquisición del bien y hasta el último mes de la primera mitad del periodo desde que se efectuó la inversión y hasta el cierre del ejercicio de que se trate.

Además, se establece que se considerará ganancia por enajenación de bienes el total de ingresos percibidos por este concepto y, en caso de que se enajenen, se pierdan o dejen de ser útiles, se podrá deducir el resultado de aplicar al MOI actualizado el porcentaje señalado en las tablas incluidas en el decreto según el tipo de bien y los años transcurridos desde su deducción, conforme al presente estímulo.

Ahora bien, para poder aplicar la deducción inmediata mencionada, es necesario que el contribuyente tome en consideración lo siguiente:

1. El estímulo es aplicable únicamente a inversiones que los contribuyentes mantengan en uso por un periodo mínimo de dos años inmediatos siguientes al ejercicio en el que se aplique el mismo, salvo aquellas inversiones perdidas por caso fortuito o fuerza mayor.

2. El estímulo no es aplicable a mobiliario y equipo de oficina, automóviles propulsados con motor de combustión interna, equipo de blindaje de automóviles o activos no identificables individualmente, ni aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

3. Para la determinación del coeficiente de utilidad del ejercicio en el que se aplique la deducción inmediata (2023 o 2024), este deberá incluir el efecto de la referida deducción, ya sea incrementando la utilidad fiscal o reduciendo la pérdida fiscal determinada, según sea el caso. Sin embargo, permite la “disminución” de la utilidad fiscal estimada con el importe de la deducción inmediata realizada en el mismo ejercicio, dividida en cada mes proporcionalmente.

4. El contribuyente deberá llevar un registro específico de las inversiones por las que se optó por aplicar

la deducción inmediata, que contenga documentación comprobatoria, describa el tipo de bien, la relación de este con el giro o actividad principal, el proceso específico en el que se utiliza el equipo, el porcentaje aplicado, el ejercicio de aplicación, la fecha de enajenación del bien o aquella en que se pierda por caso fortuito o fuerza mayor, o deje de ser útil.

Se especifica que el estímulo solo podrá ser aplicado cuando los contribuyentes estimen que, durante los ejercicios fiscales 2023 y 2024, el monto de los ingresos provenientes de las exportaciones de los bienes que se regulan en el decreto representará al menos el 50% de su facturación total en cada ejercicio. En caso de que no se cumpla la estimación realizada, los contribuyentes deberán cubrir el ISR con la actualización y los recargos correspondientes, conforme a las disposiciones fiscales y, además, se deberá dejar sin efectos este estímulo fiscal.

Deducción adicional de gastos de capacitación

El segundo estímulo fiscal otorgado en este decreto consiste en una deducción adicional en la declaración anual de los ejercicios 2023, 2024 y 2025, equivalente al 25% del incremento en el gasto erogado por concepto de capacitación que reciban los trabajadores registrados ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) en el ejercicio de que se trate.

Dicho incremento será la diferencia positiva entre el gasto erogado por capacitación en el ejercicio de que se trate, y el gasto promedio erogado por el contribuyente por el mismo concepto en los ejercicios fiscales 2020, 2021 y 2022, promediándose incluso cuando en dichos ejercicios no hubiera gastos por capacitación.

Para estos efectos, la capacitación será aquella que proporcione conocimientos técnicos o científicos vinculados con la actividad del contribuyente.

Es importante señalar que los contribuyentes que no apliquen la deducción adicional, en estos términos, en el ejercicio en el que se efectuó el gasto perderán el derecho de hacerlo en ejercicios posteriores.

También, deberán realizar un registro específico de la capacitación otorgada a los empleados, contar con documentación comprobatoria, describir en qué consistió la capacitación y la relación que guarda

con las actividades que deben realizar los contribuyentes para poder optar por los estímulos descritos.

Finalmente, se establece que los contribuyentes que apliquen los estímulos deben cumplir, entre otros, con los siguientes requisitos: **(i)** estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y tener habilitado el Buzón Tributario, así como registrar medios de contacto válidos; **(ii)** contar con opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales –artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación (CFF)–; y **(iii)** presentar en tiempo y forma un aviso en el que se manifieste que optan por la aplicación de los estímulos fiscales a que se refiere el decreto dentro de los 30 días naturales inmediatos siguientes al mes en el que los apliquen por primera vez.

Caso concreto de la industria de contenido audiovisual

Como se mencionó, el estímulo fiscal también resulta aplicable para los contribuyentes que se dedican a la producción de obras cinematográficas o audiovisuales y que las exporten, cumpliendo con los requisitos generales del mismo, entre otros, que se estime que sus ingresos provenientes de la exportación de sus obras para los ejercicios fiscales 2023 y 2024 representarán al menos el 50% de su facturación total en cada ejercicio.

En este sentido, resulta importante reconocer el esfuerzo del Ejecutivo Federal para promover la industria de contenido audiovisual, cuya relevancia y potencial se pueden constatar simplemente viendo, en cualquier plataforma de *streaming*, el incremento del catálogo de series y películas grabadas en territorio mexicano; lo cual representa, desde luego, un potencial importante de generación de derrama económica, empleos, turismo, entre otros.

No obstante, consideramos que este estímulo se queda corto en cuanto a su alcance, al no reconocer la realidad de la industria en cuanto a la forma en

la que se generan mayormente las obras que fueron grabadas en México.

Para concluir lo anterior, es necesario remitirnos al decreto que nos encontramos analizando para delimitar su ámbito de aplicación, ya que se establece, en primer término, que el contenido de las obras debe estar protegido por el derecho de autor en términos de la normatividad aplicable, siempre que estas sean exportadas; y en segundo término, que se entiende que una obra cinematográfica o audiovisual se exporta cuando el productor, en su calidad de titular de los derechos patrimoniales, otorgue una licencia o transmita los derechos de explotación de la obra para su difusión en el extranjero.

Es decir, el decreto resulta aplicable solo a dos supuestos para la generación de contenido audiovisual exportado, a saber: **(i)** licenciamiento de un intangible (derechos de la obra) y **(ii)** enajenación de un intangible (derechos de la obra).

Sin embargo, el decreto no aplica para la figura jurídica por la cual resulta mayormente exportable el contenido audiovisual en la actualidad, y que no tiene que ver con la titularidad de la obra en sí, sino con la prestación de servicios de exportación para la generación de obras cinematográficas o audiovisuales cuyo contenido no genera la titularidad de un derecho en México, sino en el extranjero.

La gran mayoría del contenido audiovisual que es grabado en México se produce a través de la figura jurídica de la obra por encargo, la cual se encuentra regulada por el artículo 83 de la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA),¹ lo que, en términos generales, implica que el titular de la obra encarga o comisiona su realización a terceras personas. En el caso que nos ocupa, en muchas ocasiones los titulares de las obras son las plataformas de *streaming*, que encargan su realización a casas productoras mexicanas a través de contratos que implican la prestación de servicios en territorio nacional, pero que se consideran exportados al ser aprovechados fuera de México.

¹ **Artículo 83.** Salvo pacto en contrario, la persona física o moral que comisione la producción de una obra o que la produzca con la colaboración remunerada de otras, gozará de la titularidad de los derechos patrimoniales sobre la misma y le corresponderán las facultades relativas a la divulgación, integridad de la obra y de colección sobre este tipo de creaciones.

La persona que participe en la realización de la obra, en forma remunerada, tendrá el derecho a que se le mencione expresamente su calidad de autor, artista, intérprete o ejecutante sobre la parte o partes en cuya creación haya participado.

Al respecto, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) señala, en su artículo 29, fracción IV, inciso g), que se considera que los servicios prestados por residentes en el país, por concepto de filmación o grabación, se exportan cuando son aprovechados en el extranjero. Siendo por ello aplicable la tasa del 0% de dicho impuesto, cuando se cumple además con los requisitos que para tal efecto establece el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RIVA).

Así, la figura jurídica de la obra por encargo ha sido reconocida para efectos fiscales como una prestación de servicios de filmación o grabación de contenido audiovisual o cinematográfico en México que son exportados, siendo, como ya lo mencionamos, la forma más común en que actualmente se realizan dichas obras.

Es por ello que, desafortunadamente, los servicios de exportación para la industria de contenido audiovisual no se encuentran contemplados dentro del decreto de la industria exportadora, lo cual implica que a la mayor parte de las casas productoras del país no les resulte aplicable en la actualidad.

Por tanto, consideramos necesario replantear el alcance de los posibles beneficios fiscales para esta industria, a fin de que permitan mayor competitividad e inversión para la filmación de contenido audiovisual en México. En este sentido, también vale la pena revisar los esfuerzos importantes que se están haciendo en algunos estados de la República, como es el caso de Jalisco, que en 2023 implementó por primera vez un programa denominado Cash Rebate para la Industria Fílmica, el cual tiene como objeto impulsar la atracción de la inversión de la industria, las producciones audiovisuales en esa entidad y propiciar el encadenamiento con profesionales y empresas locales en ese estado.

Dicho estímulo se traduce en la posibilidad de obtener reembolsos de gastos de servicios audiovisuales y logísticos realizados en Jalisco y ha sido recibido con mucho entusiasmo por las casas productoras en México, por lo que se espera que vuelva a repetirse para 2024.



ESTÍMULOS FISCALES DE LA LISR

A continuación, se señalan algunos de los estímulos establecidos en la LISR que pueden ser aplicados por ciertos contribuyentes.

Es importante señalar que no se analizan aquellos estímulos que por su naturaleza aplican a un sector específico de la industria, como es el de los desarrolladores inmobiliarios, cuya aplicación requiere un estudio exhaustivo por cada uno de sus requisitos –Fideicomisos de Infraestructura y Bienes Raíces (Fibras), Fideicomisos de Inversión de Capital Privado (Ficap), sociedades cooperativas de producción, etcétera–.

Cuentas personales de ahorro

Las personas físicas pueden deducir depósitos en cuentas personales especiales para el ahorro, así como pagos de primas de seguros para el retiro y adquisiciones de acciones de sociedades de inversión. Estas deducciones están sujetas a ciertos requisitos de permanencia y deben realizarse antes de presentar la declaración anual.

Es necesario contar con los comprobantes fiscales que amparen los pagos efectuados durante el ejercicio fiscal por concepto de las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias hechas a la subcuenta de aportaciones voluntarias o depósitos en cuentas especiales para el ahorro.

Patrones que contraten a personas con discapacidad y adultos mayores

Los patrones pueden deducir de los ingresos acumulables un monto adicional equivalente al 25% del salario pagado a las personas con discapacidad o adultos mayores que contraten. Este beneficio aplica al emplear a personas con discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje en un 80% o más de la capacidad normal, así como a invidentes.

Eficine

El estímulo fiscal a la producción y distribución cinematográfica y teatral nacional en México, conocido como Eficine, consiste en los siguientes aspectos clave:

1. Beneficio para la industria cinematográfica: Eficine es un beneficio otorgado a la industria cinematográfica para la producción y distribución de largometrajes. Consiste en aplicar un crédito fiscal por el monto aportado a un proyecto de inversión en la producción o en la distribución cinematográfica por un contribuyente del ISR.

2. Límites de aportación y acreditamiento: Los particulares (personas físicas y morales) pueden aportar recursos a un proyecto de inversión en la producción o distribución cinematográfica y disminuir el monto de su aportación del pago de su ISR. El monto de la aportación al proyecto de inversión que corresponda no puede ser mayor de \$20'000,000 por contribuyente y proyecto de inversión en la producción, así como de \$2'000,000 para proyectos de inversión en la distribución cinematográfica nacional, ni del 10% del ISR del contribuyente aportante en el ejercicio anterior.

EFIDT

El Estímulo Fiscal a la Investigación y Desarrollo de Tecnología (EFIDT) proporciona un crédito fiscal equivalente al 30% de los gastos e inversiones realizados por los contribuyentes del ISR en actividades de investigación y desarrollo de tecnología. Este crédito se aplica contra el ISR causado por el contribuyente en el ejercicio fiscal.

El monto del EFIDT que puede autorizarse para un contribuyente no puede ser mayor a \$50'000,000.

Efideporte

El Estímulo Fiscal al Deporte de Alto Rendimiento (Efideporte) es un beneficio para contribuyentes que realizan aportaciones a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas, y a la implementación de programas dirigidos al deporte de alto rendimiento.

Permite a los tributarios del ISR (personas físicas y morales) aportar recursos a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas, así como a programas para la formación de deportistas de alto rendimiento en deporte adaptado o convencional, y acreditar el monto de su aportación contra el pago del ISR correspondiente.

El monto de la aportación al proyecto o programa (por el cual se autoriza un acreditamiento en el pago del ISR) no puede ser mayor a \$20'000,000 por contribuyente aportante, proyecto de inversión o programa, ni del 10% del ISR causado del contribuyente aportante en el ejercicio inmediato anterior.

Equipos de alimentación para vehículos eléctricos

Se otorga un crédito fiscal del 30% para el ISR a los contribuyentes que inviertan en estaciones de carga de autos eléctricos. Específicamente, se refiere a la compra de equipos de alimentación para vehículos eléctricos que estén conectados y sujetos de manera fija en lugares públicos.

El crédito fiscal es equivalente al 30% del monto de las inversiones realizadas en equipos de alimentación para vehículos eléctricos durante el ejercicio fiscal, siempre y cuando estos equipos estén conectados y fijos en lugares públicos. Este crédito es aplicable contra el ISR que los contribuyentes tengan a su cargo en el ejercicio fiscal correspondiente.

En caso de que el crédito fiscal resulte mayor al ISR a cargo de los tributarios en el ejercicio fiscal en que se aplique, la diferencia puede acreditarse contra el ISR de los 10 ejercicios fiscales siguientes hasta agotarla. Sin embargo, si el contribuyente no aplica el crédito en el ejercicio en que podría hacerlo, perderá el derecho de acreditarlo en ejercicios posteriores.

BENEFICIOS FISCALES POR EL HURACÁN OTIS

El 30 de octubre de 2023, se publicó en la edición vespertina del DOF el "Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes de las zonas afectadas que se indican por lluvias severas y vientos fuertes durante el 24 de octubre de 2023", mismo que entró en vigor el día de su publicación.

Los beneficios fiscales contenidos en el decreto señalado son aplicables a los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento en las zonas afectadas debido al huracán Otis; es decir, en los municipios de Acapulco de Juárez y de Coyuca de Benítez del estado de Guerrero, señalados en la declaratoria de desastre natural y su nota aclaratoria, publicadas el 2 y 3 de noviembre de 2023 en el DOF, respectivamente.

Para acceder al
Decreto de estímulos a los
afectados por el huracán Otis
(DOF 30-X-2023), escanee
el Código QR



Para acceder a la
Declaratoria de desastre natural
en Guerrero (DOF 2-XI-2023),
escanee el Código QR



Para acceder a la Nota
aclaratoria de la Declaratoria
de desastre natural por el
huracán Otis (DOF 3-XI-2023),
escanee el Código QR



Estímulo de deducción inmediata

Se otorga un estímulo fiscal consistente en deducir de forma inmediata las inversiones en bienes nuevos o usados de activo fijo que se realicen en las

zonas afectadas durante el periodo comprendido entre octubre y diciembre de 2023, en el ejercicio en el que se adquieran dichos bienes, aplicando la tasa del 100% sobre el MOI, siempre que tales activos fijos se utilicen exclusiva y permanentemente en las mencionadas zonas y sean destinados para reposición, reconstrucción o rehabilitación.

Este beneficio no aplicará cuando se trate de automóviles, equipo de blindaje de automóviles o cualquier bien de activo fijo no identificable individualmente, ni tratándose de aviones distintos de los dedicados a la aerofumigación agrícola.

Retenciones por salarios

Se otorga un beneficio a los contribuyentes que efectúen pagos por ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, con excepción de los asimilados a salarios, consistente en enterar en tres parcialidades iguales las retenciones del ISR de sus trabajadores correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2023, siempre que el servicio personal subordinado por el que se paguen esos ingresos se preste en las zonas afectadas.

Las parcialidades iniciarán a partir de enero de 2024.

Pagos definitivos del IVA y del IESPYS

Se otorga un beneficio a los contribuyentes regulados en el decreto, consistente en enterar en tres parcialidades iguales el pago definitivo del IVA y del impuesto especial sobre producción y servicios (IESPYS) a su cargo correspondiente a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2023, por los actos o actividades que correspondan a su domicilio fiscal, agencia, sucursal o cualquier otro establecimiento, ubicados en las zonas afectadas.

Al igual que en las retenciones del ISR por salarios, las parcialidades iniciarán a partir de enero de 2024.

Otros beneficios

Se establecen beneficios fiscales adicionales, como es eximir de la obligación de efectuar los pagos provisionales del ISR correspondientes a los meses de octubre, noviembre y diciembre de 2023 a diversos contribuyentes; así como el diferimiento de presentar declaraciones del quinto y sexto bimestre del

... consideramos necesario replantear el alcance de los posibles beneficios fiscales para esta industria, a fin de que permitan mayor competitividad e inversión para la filmación de contenido audiovisual en México.

ejercicio fiscal 2023 a las personas del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).

Por otra parte, se estipula que los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas; que tributen en el régimen de coordinados, y que hubieran optado por realizar sus pagos provisionales del ISR de forma semestral, conforme a lo dispuesto en la Resolución de Facilidades Administrativas para los contribuyentes de los sectores que en la misma se señalan (RFA) para 2023, durante el segundo semestre de ese año pudieron optar por presentar mensualmente las declaraciones del IVA correspondientes a dicho semestre.

En materia de devoluciones del IVA, las solicitudes presentadas hasta el mes de diciembre de 2023 por los contribuyentes señalados en el decreto se tramitarán en la mitad del plazo indicado en las disposiciones fiscales.

CONCLUSIONES

Con el cierre del ejercicio, los contribuyentes deberán determinar los impuestos a su cargo. Para estos efectos, será importante que revisen si son sujetos de la aplicación de alguno de los estímulos fiscales aquí contenidos.

Es importante señalar que se deberán analizar cada uno de los estímulos fiscales, así como sus requisitos, a fin de que su aplicación sea correcta. •