

Noviembre 2019

El pasado 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el paquete económico para 2020.

Como parte de dicho paquete, se sometieron a consideración del Órgano Legislativo propuestas de reforma a diversas leyes fiscales, específicamente, al Código Fiscal de la Federación ("CFF"), la Ley del Impuesto sobre la Renta ("LISR"), la Ley del Impuesto al Valor Agregado ("LIVA") y la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ("LIEPS").

Después del proceso legislativo previsto en la Constitución, en el que tanto la Cámara de Diputados como el Senado de la República hicieron modificaciones a la iniciativa enviada por el Ejecutivo, se aprobaron en definitiva las reformas a las leyes antes mencionadas.

Las modificaciones más relevantes, en nuestra opinión, son las siguientes:

## **1. CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**

### **A. Firma electrónica avanzada**

Se modifica el quinto párrafo del artículo 17-D del CFF, a efecto de otorgar a la autoridad la facultad de validar la información relativa a la identidad, domicilio y situación fiscal del contribuyente que solicite su firma electrónica avanzada; en caso de no poder verificar dicha información, se podrá negar el otorgamiento de dicha firma.

### **B. Cancelación de certificados de sello digital**

Se modifica el artículo 17-H y se adiciona un artículo 17-H Bis, a efecto de establecer un procedimiento para la cancelación de los sellos digitales de los contribuyentes que se ubiquen en los siguientes supuestos:

- Las autoridades detecten que no presentaron una declaración anual, transcurrido un mes posterior a la fecha en que debió presentarse, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.
- Que desocupen su domicilio fiscal sin presentar aviso o se ignore dicho domicilio.
- Que la autoridad fiscal conozca, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente emisor no desvirtuó la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes digitales, en términos del artículo 69-B.

Noviembre 2019

- Detecten que el contribuyente no haya acreditado la efectiva adquisición de bienes o servicios, ni haya corregido su situación fiscal, en términos del artículo 69-B.
- Si la autoridad fiscal detecta que el domicilio señalado por el contribuyente no cumple con los requisitos establecidos en el artículo 10 de dicho ordenamiento legal.
- Cuando la autoridad fiscal detecte que el contribuyente declaró ingresos o retenciones que no corresponden con la información contenida en sus comprobantes fiscales digitales, o demás información en poder de la autoridad.
- Si la autoridad detecta que, por causas atribuibles al contribuyente, los medios de contacto proporcionados para efectos del buzón tributario son incorrectos o falsos.
- Que la autoridad fiscal detecte que el contribuyente incurrió en alguna de las infracciones formales relacionadas con el RFC, la presentación de declaraciones, avisos y otra información, así como con la obligación de llevar contabilidad.
- En caso de que la autoridad fiscal detecte que el contribuyente transmitió pérdidas fiscales indebidamente, en los términos del artículo 69-B Bis.

En estos casos, la autoridad podrá restringir temporalmente el uso de los sellos digitales del contribuyente.

Los contribuyentes podrán presentar una solicitud de aclaración a través del procedimiento que determine el SAT, con el objetivo de subsanar las irregularidades, o bien, desvirtuar las causas que motivaron dicha cancelación.

Al día siguiente de la presentación de la solicitud de aclaración, la autoridad deberá reestablecer el uso del certificado de sello digital.

La autoridad fiscal debe resolver la aclaración en un plazo máximo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquél en que reciba la solicitud correspondiente, o bien, se desahoguen los requerimientos de información previstos en el procedimiento.

Hasta en tanto sea emitida dicha resolución, la autoridad fiscal permitirá el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet.

La autoridad fiscal emitirá resolución en la que deje sin efectos el certificado de sello digital, siempre que, derivado de la valoración realizada a la solicitud de aclaración, determine que no se subsanaron las irregularidades detectadas, o bien, no se desvirtuaron las causas que motivaron la restricción provisional del certificado.

Consideramos que el procedimiento de cancelación del certificado de sellos digitales viola

Noviembre 2019

la garantía de audiencia de los contribuyentes, ya que se restringirá el uso de certificados de forma temporal, previo a que el contribuyente tenga la posibilidad de formular manifestaciones y aportar pruebas.

Lo anterior puede causar un grave perjuicio a los contribuyentes, pues durante el periodo entre que se restrinja el uso del certificado de sello digital y la autoridad restablezca su uso, éste no podrá emitir comprobantes digitales, con lo que su operación se verá prácticamente paralizada, incluso en perjuicio de sus trabajadores.

De igual forma, la norma no prevé de manera expresa ninguna consecuencia para el caso de que la autoridad no notifique su resolución en el plazo de diez días antes señalado; si bien puede desprenderse que el contribuyente podrá continuar usando su certificado, la falta de una consecuencia expresa puede poner a los contribuyentes en un estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

No sólo ello, sino que los supuestos que pueden dar lugar a la restricción y posterior cancelación de los certificados, también coloca en estado de incertidumbre jurídica a los contribuyentes, y pugna con el derecho de audiencia y debido proceso.

Específicamente, en el caso de los contribuyentes que hubieran celebrado alguna operación con un contribuyente publicado en la lista a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 69-B, la autoridad podrá restringir el uso del certificado sin que el afectado pueda desvirtuar la supuesta irregularidad, pues el único momento que la ley establece para demostrar la materialidad de las operaciones correspondientes es el plazo de treinta días previsto en el octavo párrafo del numeral antes mencionado.

En este sentido, la única vía para que el contribuyente pueda reactivar sus certificados, es mediante la autocorrección derivada de revertir los efectos que haya dado a los comprobantes fiscales de que se trate.

Así, en caso de que el contribuyente pretenda impugnar la resolución de la autoridad en la que cancele sus sellos digitales, estará impedido para usarlos durante el tiempo que dure el juicio, ya que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que, en este caso, no procede la suspensión de la ejecución de los actos reclamados.

### **C. Buzón tributario**

Se adicionan los párrafos tercero y cuarto del artículo 17-K para establecer que si los contribuyentes no habilitan su buzón tributario, o bien, señalan medios de contacto erróneos o inexistentes, la autoridad podrá realizar la notificación correspondiente por estrados.

Noviembre 2019

## **D. Responsabilidad solidaria**

Se reforma la fracción III del artículo 26, a efecto de que los síndicos y liquidadores sean responsables solidarios de las contribuciones causadas durante su gestión por las personas morales en las que tengan dicha función, en cualquier caso y circunstancia en que incumplan con sus obligaciones fiscales.

Así también, se reformaron el párrafo segundo de la fracción III y las fracciones X y XVII, para establecer que los directores, gerentes, administradores, socios, accionistas y asociados serán responsables solidarios por las personas morales en las que tengan dicha función, cuando la misma incurra en alguno de los supuestos siguientes:

- No haya solicitado su inscripción en el RFC.
- Cuando iniciadas las facultades de comprobación de la autoridad, o se haya notificado un crédito fiscal, el contribuyente cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente.
- No lleve su contabilidad, la oculte o la destruya.
- Desocupe su domicilio fiscal, sin presentar aviso.
- No se localice en el domicilio registrado en el RFC.
- Omite enterar, dentro del plazo legal, las contribuciones retenidas o recaudadas.
- No haya desvirtuado la presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes.
- No acrediten la efectiva realización de las operaciones amparadas en los comprobantes fiscales digitales por internet a los que les hayan dado efectos fiscales, por un monto superior a \$7'804,230.00.
- Hayan transmitido pérdidas fiscales de forma indebida.

Esta reforma no parece adecuada para los fines que persigue, pues si bien pretende atacar a las empresas que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes, la misma afecta a los síndicos y liquidadores de todos los contribuyentes, incluso de los que sí cumplen con sus obligaciones fiscales.

En nuestra opinión la responsabilidad solidaria de estos funcionarios debió sujetarse a las mismas condiciones que la de los socios, accionistas y asociados.

Noviembre 2019

## **E. Inscripción en el RFC**

Se reforma integralmente el artículo 27, a efecto de identificar a los sujetos obligados a inscribirse en el RFC, así como sus obligaciones y las facultades de la autoridad fiscal al respecto.

Dicho precepto está dividido en cuatro apartados, en los que se identifican a los sujetos obligados a presentar avisos ante el RFC, el catálogo general de obligaciones de los contribuyentes a este respecto, las facultades de la autoridad fiscal y algunos casos especiales.

Además de las obligaciones ya existentes en materia de inscripción al RFC por parte de los contribuyentes, así como de tramitar su firma electrónica y proporcionar diversa información para la identificación de los contribuyentes, se adicionan algunas obligaciones nuevas.

De entre las más relevantes, los fedatarios públicos ante quienes se otorguen escrituras públicas de constitución, fusión, escisión o liquidación de sociedades, deberán comprobar que los contribuyentes presenten los avisos que, derivado de cada acto de los mencionados, proceda conforme al propio CFF y su Reglamento.

Adicionalmente, se establece que el SAT tiene facultades para realizar las verificaciones necesarias a efecto de comprobar el domicilio, identidad y la autenticidad de los datos manifestados al RFC por el contribuyente, así como en sus declaraciones y comprobantes fiscales digitales por Internet, con el objetivo de certificar, entre otros, que no son entidades que emiten facturas que amparan operaciones inexistentes.

## **F. Información de los contribuyentes**

Se modifica el artículo 31-A, para establecer la obligación de los contribuyentes de presentar de forma trimestral, la información respecto de las siguientes operaciones:

- Operaciones financieras derivadas u operaciones financieras referidas a un subyacente que no cotice en un mercado reconocido.
- Operaciones con partes relacionadas.
- Relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios de la residencia fiscal.
- Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- Respecto de las enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros, pérdidas fiscales, reembolsos de capital, pago de dividendos, entre otros.

Noviembre 2019

## **G. Obligaciones de las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo**

Se modifica la fracción V del artículo 32-B, para establecer la obligación que tienen dichas entidades de obtener de sus cuentahabientes el correo electrónico, número de teléfono o algún otro medio de contacto electrónico que determine el SAT, así como la obligación de entregarlos a dicha autoridad fiscal cuando se los requiera.

## **H. Particulares con los que las entidades de gobierno no deben contratar**

Se amplía el alcance del artículo 32-D, con el objetivo de prohibir a las entidades y personas físicas o morales que ejercen recursos públicos federales, que contraten con contribuyentes que no estén localizados en su domicilio fiscal; que tengan sentencia condenatoria firme por un delito fiscal; que se considere que han emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes o transmitieron indebidamente pérdidas fiscales; que sus declaraciones no coincidan con la información en poder de la autoridad.

De igual forma, no se podrán entregar o aplicar estímulos y subsidios a favor de las personas que incurran en alguna de las conductas señaladas en el párrafo inmediato anterior.

Asimismo, se establece la obligación para las empresas que cotizan en la bolsa de valores, para que de manera mensual obtengan su opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales.

## **I. Sanciones a los Contadores Públicos Registrados**

Se reforman los incisos b) y c) del antepenúltimo párrafo del artículo 52, a fin de señalar de manera correcta y precisa, a partir de cuándo comienza el plazo con el que cuenta la autoridad fiscal para emitir la sanción a los Contadores Públicos Registrados.

Con ello se enmienda el error en la legislación actual que llevó a la SCJN a declarar como inconstitucional dicho precepto.

## **J. Secreto fiscal**

Se adicionan nuevas fracciones al décimo segundo párrafo del artículo 69, con el fin de establecer nuevos supuestos en los cuales no opera la reserva de información de los contribuyentes, en los siguientes términos:

- Autoridades, entidades, personas físicas o morales que reciban y ejerzan recursos públicos federales, que sean omisas en presentar sus declaraciones.

Noviembre 2019

- Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil, cuando no tramiten su constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales.
- Contribuyentes que den efectos fiscales a comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes y que no hayan podido acreditar su materialidad dentro del plazo previsto en el artículo 69-B.

## **K. Tercero colaborador fiscal**

Se adiciona un artículo 69-B Ter, en el que se incorpora la figura del tercero colaborador fiscal, con la finalidad de que, a través de terceros, la autoridad fiscal pueda allegarse de información adicional que le dé indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes.

Derivado de lo anterior, se establece como incentivo para el tercero colaborador fiscal, la posibilidad de participar en los sorteos de la lotería fiscal.

## **L. Compensación de contribuciones**

Se reforma el artículo 23, primer párrafo, a efecto de eliminar la llamada compensación universal.

De esta forma, los contribuyentes sólo podrán compensar sus saldos a favor contra los saldos a cargo que deriven del mismo impuesto y, únicamente, respecto de adeudos propios.

## **M. Regla general antiabuso**

Se adiciona el artículo 5-A, con el objetivo de que las autoridades fiscales puedan, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, desconocer los efectos tributarios de los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que produzcan un beneficio fiscal al contribuyente.

Se trata de una regla general antiabuso, conforme a la cual, la autoridad podrá atribuir los efectos fiscales que correspondan al beneficio razonablemente esperado por los contribuyentes por la realización de uno o varios actos jurídicos, independientemente de la forma que revistan éstos.

En este sentido, la autoridad fiscal podrá presumir que un acto o actos jurídicos carecen de razón de negocios, derivado de los hechos y circunstancias conocidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación, así como de la valoración de la información y documentación proporcionada durante las mismas.

Previo a la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional correspondiente, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y del SAT, a efecto de obtener una opinión favorable para la recharacterización de uno o varios actos jurídicos, en términos del propio precepto.

Noviembre 2019

Esto es, únicamente podrá presumirse que el acto jurídico carece de razón de negocios y, en consecuencia, se le podrán atribuir los efectos fiscales de un acto diverso, si el órgano colegiado referido así lo determina expresamente.

En caso de que dicho órgano colegiado no emita su opinión en el plazo de dos meses, se entenderá que la misma es negativa; por tanto, la autoridad no podrá desconocer los efectos fiscales del acto de que se trata.

Es importante mencionar que, dentro del ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal deberá dar a conocer al contribuyente la presunción de que uno o varios actos jurídicos carecen de razón de negocios, en la última acta parcial, en el oficio de observaciones o resolución provisional; lo anterior, con la finalidad de que aquél manifieste lo que a su derecho convenga al momento de contestar los hechos u omisiones consignados en los documentos antes señalados.

Se presumirá que un acto carece de una razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado es menor al beneficio fiscal obtenido, o bien, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de un menor número de actos jurídicos, y el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso.

En ese sentido, se considera beneficio fiscal cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo, entre otros, los generados por deducciones, exenciones y no sujeciones.

Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

Respecto de dicha regla, también se adiciona la fracción VII al artículo 46-A, a efecto de establecer que los plazos para la conclusión de una visita domiciliaria o revisión de gabinete se podrán suspender hasta por un plazo que no exceda de dos meses, cuando la autoridad solicite la opinión favorable al órgano colegiado.

Finalmente se establece que la aplicación de este artículo no generará consecuencias en materia penal.

En nuestra opinión, esta regla general antiabuso puede colocar al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica, pues los términos para definir si una operación carece de razón de negocios, son amplios y ambiguos; ello, además de que el beneficio económico razonablemente esperado de una transacción puede no materializarse de forma inmediata, o incluso no tener ninguna, sino atender a meras razones de eficiencia corporativa y empresarial.

Noviembre 2019

Al ser una norma general antielusiva, no debe sancionar aquellos actos o negocios que no tengan como intención eludir la aplicación de la norma fiscal, más allá del resultado objetivo o económico de su implementación.

En tal medida, es criticable la estructura y contenido de la norma, ya que sus efectos se materializan considerando el beneficio fiscal obtenido, en contraste con el beneficio económico razonablemente esperado, sin tomar en cuenta la intención del contribuyente de obtener dicho resultado económico, pero eludiendo la aplicación de la norma tributaria, la cual es violada de manera indirecta.

El artículo 5-A contiene una serie de presunciones a partir de las cuales puede atribuirse que un acto o serie de actos carecen razón de negocios, a través del comparativo entre beneficio fiscal y económico esperado, circunstancia que se insiste, no denota de manera aislada una intención por parte del contribuyente de evadir los efectos de la norma tributaria. Habida cuenta que los parámetros para la determinación y cuantificación del beneficio económico y fiscal, son inciertos o, incluso, ajenos a una realidad económica o propósito de negocios.

Por tanto, el ejercicio de la facultad de la autoridad puede resultar abusiva, en relación con los propósitos de una "general anti avoidance rule", lo que habrá que analizarse en cada caso y circunstancia.

## **N. Revelación de esquemas reportables**

Se añade el Título Sexto al CFF, en el que se establecen las reglas conforme a las cuales los asesores fiscales y/o contribuyentes deberán revelar las estructuras fiscales que pretendan implementar.

La finalidad de dicha norma es que los asesores fiscales proporcionen información a las autoridades fiscales sobre temas y operaciones que se han identificado como áreas de riesgo durante el ejercicio de sus facultades, respecto de esquemas de planeación fiscal agresiva.

La información deberá ser proporcionada previo a la implementación material de los esquemas, a efecto de que la autoridad pueda identificar a los usuarios y promotores de los mismos, para con esto detectar estructuras que puedan explotar vulnerabilidades del sistema fiscal.

Se considera asesor fiscal a cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable, o quien ponga a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Se considera como un esquema reportable cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría o recomendación expresada de forma expresa o tácita, con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos, a través de los cuales se obtenga un beneficio fiscal en México.

Noviembre 2019

Se entiende por beneficio fiscal cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, incluyendo, entre otros, los generados por deducciones, exenciones y no sujeciones.

El asesor fiscal tiene las siguientes obligaciones:

- Revelar los esquemas reportables en que haya participado.
- Presentar declaración informativa en el mes de febrero de cada año, en la que identifique a los contribuyentes a los que brindó asesoría fiscal.
- Si el esquema no fuera reportable o existiera impedimento legal para revelarlo, el asesor fiscal tiene la obligación de expedir una constancia al contribuyente, en la que exprese sus razones por las cuales se actualiza alguno de los supuestos antes mencionados.

Se señala que la revelación de esquemas reportables no constituirá una violación al secreto profesional.

Si varios asesores se encuentren obligados a revelar un esquema reportable, la obligación se tendrá por cumplida cuando uno de ellos presente la información correspondiente a nombre y por cuenta de todos.

De igual manera, si una persona física presta servicios de asesoría fiscal a través de una persona moral, quedará liberada de la obligación de revelar los esquemas en los que participe, si dicha persona moral es quien revela la estructura.

Son infracciones cometidas por los asesores fiscales las siguientes:

- No revelar un esquema reportable, reportarlo de forma incompleta o con errores, o hacerlo de forma extemporánea, salvo que se haga de forma espontánea.
- No revelar un esquema reportable generalizado, que no haya sido implementado.
- No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes.
- No atender el requerimiento de información adicional que formule la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no se cuenta con la información solicitada.
- Omitir expedir las constancias correspondientes.
- No informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable.

Noviembre 2019

- Omitir presentar la declaración informativa en la que se especifiquen los datos de los contribuyentes a los cuales se brindó asesoría fiscal.

Los contribuyentes estarán obligados a revelar los esquemas reportables, en los supuestos siguientes:

- Si el asesor fiscal no proporciona el número de identificación del esquema reportable emitido por el SAT, ni la constancia en la que se señale que el esquema no es reportable.
- Cuando el esquema reportable haya sido diseñado e implementado por el propio contribuyente.
- En caso de que el esquema reportable que haya sido diseñado e implementado por una persona que no se considere asesor fiscal.
- En caso de que el asesor fiscal sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- Cuando exista impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.
- Cuando exista un acuerdo entre el asesor fiscal y el contribuyente para que sea éste último el obligado a revelar el esquema reportable.

Son infracciones cometidas por los contribuyentes, en relación con la revelación de esquemas reportables, las siguientes:

- Omitir revelar un esquema reportable, revelarlo de forma incompleta o con errores.
- No incluir el número de identificación del esquema reportable en su declaración de impuestos.
- Omitir atender el requerimiento de información adicional que efectúe la autoridad o manifestar falsamente que no cuenta con la información requerida.
- Omitir informar al SAT cualquier cambio que suceda con posterioridad a la revelación del esquema reportable.

En el artículo 199 se enumeran las áreas de riesgo identificadas por la autoridad, respecto de las cuales habrá obligación de reportar los esquemas que tengan como objetivo obtener los beneficios ahí señalados.

Entre las más relevantes están, en nuestra opinión, las siguientes:

- Evite intercambio de información fiscal o financiera con autoridades de otro país.

Noviembre 2019

- Evite la aplicación de las reglas de ingresos provenientes de regímenes fiscales preferentes, de figuras jurídicas extranjeras o entidades fiscales transparentes.
- Tengan como efecto la transmisión de pérdidas a personas distintas a quienes las generaron.
- Consista en una serie de pagos o actos interrelacionados, conforme a los cuales el primer pago regrese, total o parcialmente, a quien lo hizo o una parte relacionada.
- Busquen la aplicación de un tratado para evitar la doble imposición, sin que efectivamente haya doble tributación.
- Involucre la celebración de operaciones entre partes relacionadas difíciles de valorar o respecto de las que no existan comparables fiables, que impliquen reestructuras corporativas o actos jurídicos sin remuneración, o bien que utilicen un régimen de protección unilateral.
- Evite la constitución de un establecimiento permanente.
- Se transmita un activo total o parcialmente depreciado, a efecto de que una parte relacionada pueda depreciarlo nuevamente.
- Involucre un mecanismo híbrido.
- Cuando se realicen operaciones para generar utilidades fiscales contra las cuales aplicar pérdidas fiscales que estén por expirar, siempre que tales operaciones generen una deducción autorizada.
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140, 142 y 164 de la LISR.
- Consista en el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien y el arrendatario, a su vez, otorgue éstos al arrendador o a una parte relacionada.
- Se trate de operaciones con registros contables y fiscales con diferencias mayores al 20%.

Se prevén dos tipos de esquemas reportables: generalizados, cuando busquen comercializarse a todo tipo de contribuyentes, o a un grupo específico de ellos; personalizados, cuando se diseñan, comercializan e implementan dependiendo de las circunstancias de cada contribuyente en específico.

La norma establece, de manera clara, que la revelación de un esquema reportable no implica la aceptación o rechazo, por parte de las autoridades, de sus efectos fiscales.

La información presentada a la autoridad fiscal para la revelación de un esquema reportable, no podrá ser utilizada por ésta como antecedente de la investigación por la posible comisión de delitos fiscales, salvo tratándose de delitos relacionados con la expedición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes.

Noviembre 2019

En concordancia, se modifica el artículo 42, párrafo primero, y se adiciona una fracción XI, con el fin de facultar al SAT para verificar el cumplimiento de los asesores fiscales a dichas obligaciones.

Así, también se modifican las fracciones I y VI del artículo 49 a efecto de establecer las facultades con las que cuenta la autoridad fiscal para ejercer sus facultades de comprobación, en su modalidad de visita domiciliaria respecto de los asesores fiscales.

Así también, se establece que la SHCP determinará los montos mínimos de beneficio económico que deberá generar un esquema, para que deba ser revelado en los términos antes señalados.

Finalmente, los plazos para cumplir con los deberes de revelación empezarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021; no obstante, serán revelables los esquemas generados a partir del ejercicio 2020.

Asimismo, los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar el esquema reportable cuando éste haya sido diseñado, organizado, comercializado, implementado o administrado con anterioridad al año 2020, siempre que sus efectos fiscales se reflejen en los ejercicios fiscales posteriores a éste.

Las multas pueden ser de hasta \$20'000,000.00 para los asesores fiscales, cuando no se revele o se haga de forma incompleta.

Por su parte, la multa a cargo de los contribuyentes que no revelen un esquema o lo hagan de forma incompleta, será de entre el 50% y 75% del beneficio fiscal obtenido o esperado, en todos los ejercicios fiscales involucrados.

En nuestra opinión, esta obligación a cargo de los asesores fiscales sí atenta contra el secreto profesional que deben guardar los prestadores de servicios profesionales, pese a lo señalado en el texto de la norma.

Es cuestionable también, que no se establezca con claridad cuál será el uso que la autoridad le dará a la información que presenten los asesores fiscales, puesto que no se prevé ningún procedimiento o acto posterior en el que la autoridad haga del conocimiento del contribuyente o del asesor, si el esquema reportado es legal o no.

En ese sentido, si tenemos en cuenta el texto del artículo 5-A analizado anteriormente, puede concluirse que la información relativa a los esquemas reportables será usada por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación y, en su caso, serán los actos jurídicos que se someterán al órgano colegiado que dictaminará si tienen razón de negocios o no.

Esto implica que el contribuyente no tendrá prohibido implementar el esquema reportable, quedando sujeto a que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación y, en su caso, determine las contribuciones omitidas.

Noviembre 2019

## **O. Plazo para autocorrección**

Aquellas personas que, previo al ejercicio fiscal 2020, hubieran dado efectos fiscales a comprobantes expedidos por un contribuyente listado en términos del artículo 69-B, y que no hubieran acreditado la efectiva adquisición de los bienes o servicios amparados en tales comprobantes, dentro del plazo de treinta días hábiles previsto en dicha norma, podrán corregir su situación fiscal a más tardar el 31 de marzo de 2020, mediante las declaraciones complementarias que correspondan.

Esta disposición de carácter transitorio es relevante, en tanto que, de no corregir su situación fiscal, el contribuyente incurrirá en infracciones de tipo formal, así como en una causal para que les sea restringido el uso de y, eventualmente cancelado, su certificado de sello digital, en términos de los artículos 17-H y 17-H Bis, analizados anteriormente.

En nuestra opinión, se trata de una disposición que viola el derecho de audiencia previa y debido proceso, en tanto que obliga los contribuyentes a corregir su situación fiscal y, en su caso, pagar las diferencias que resulten, no obstante que las operaciones amparadas en los comprobantes de que se trate hayan sido reales.

Esto es, el contribuyente no tendrá la oportunidad de demostrar la efectiva adquisición de los bienes y servicios de que se trate, a efecto de no incurrir en alguna infracción o quedar sujeto al procedimiento de cancelación de su certificado de sellos digitales.

## **2. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA**

### **A. Actualización del concepto de establecimiento permanente**

Se modifican los artículos 2 y 3, para determinar que un residente en el extranjero tendrá establecimiento permanente, cuando realice actividades a través de una persona física o moral, distinta a un agente independiente, siempre que dicha persona concluya habitualmente contratos o desempeñe el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero.

Existe establecimiento permanente si dichos contratos se celebran a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; prevean la enajenación o el otorgante del uso o goce temporal de un bien de aquel o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal; u obligue al residente en el extranjero a prestar un servicio.

Se adiciona una presunción, consistente en que una persona física o moral no es un agente independiente cuando actúe exclusiva, o casi exclusivamente, por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

Respecto de las actividades que no constituyen un establecimiento permanente (almacenamiento,

Noviembre 2019

exhibición, transformación de mercancías, propaganda, suministro de información o investigación científica, entre otros), se condiciona dicha excepción a que se trate de actividades que tengan el carácter preparatorio o auxiliar.

Se considera que existe establecimiento permanente, no obstante que se realicen actividades que, por sí mismas no generarían un establecimiento permanente, cuando se realicen actividades que en su conjunto se consideren como una operación de negocios cohesiva, que no tengan el carácter de preparatorio o auxiliar.

Las reformas propuestas derivan de lo establecido en la acción 7 del Proyecto BEPS, mediante la cual se revisó el concepto de establecimiento permanente, para establecer nuevos supuestos relacionados con estrategias relacionadas para combatir la elusión fiscal.

## **B. Entidades transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras**

### **a. Tributación de entidades y figuras jurídicas extranjeras**

Se adiciona el artículo 4-A de la LISR, a efecto de establecer que las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras extranjeras, independientemente de su régimen fiscal y el de sus socios en su país de residencia, tributarán como personas morales para efectos de la le LISR mexicana, por lo que pagarán el impuesto según el título que les corresponda.

En caso de que la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva este en territorio nacional, se consideraran residentes en México.

De esta forma, estas entidades no se considerarán como entidades jurídicas transparentes para efectos del ISR mexicano.

Conforme al artículo 4-A, se consideran entidades extranjeras las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, a condición de que tengan personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme a derecho mexicano que sean residentes en el extranjero.

Son figuras jurídicas extranjeras, los fideicomisos, las asociaciones, los fondos de inversión y cualquier otra similar del derecho extranjero, siempre que no tengan personalidad jurídica propia.

Se considera que dichas entidades y figuras extranjeras son transparentes fiscales, cuando no sean residentes fiscales para efectos del ISR en el país o jurisdicción donde estén constituidas ni donde tengan su administración principal de negocios o sede de dirección efectiva, y sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios.

Noviembre 2019

Estas reglas no serán aplicables si existe un tratado para evitar la doble imposición con el país en el que residan o hayan sido constituidas las figuras antes descritas; de ser el caso, prevalecerán las disposiciones contenidas en el instrumento internacional de que se trate.

En términos de esta disposición, las entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras dejarán de estar reguladas conforme a las disposiciones en materia de regímenes fiscales preferentes (Título VI de la LISR).

Esta nueva regla es un mecanismo de control respecto de este tipo de entidades, a efecto de que tributen en México como personas morales, según el Título de la Ley que les corresponda.

Lo previsto en el artículo 4-A entrará en vigor el 1 de enero de 2021.

## **b. Ingresos provenientes de entidades transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras**

Mediante la adición del artículo 4-B, se establece un esquema para regular los ingresos que obtengan los residentes en México y los extranjeros con establecimiento permanente en el país, a través de entidades extranjeras transparentes o de figuras jurídicas extranjeras.

Si el ingreso proviene de una entidad extranjera transparente, se deberá calcular la utilidad fiscal de la misma en términos del Título II de la LISR y el contribuyente deberá acumular el monto que le corresponda, según la proporción de su participación en aquélla.

Si el ingreso proviene de una figura jurídica extranjera y la misma es transparente para efectos fiscales, el contribuyente deberá acumular el ingreso en los términos del Título de la LISR que le corresponda a éste.

Si la figura jurídica extranjera tiene residencia fiscal, sea en México o en el extranjero, el ingreso corresponderá a la utilidad fiscal de la figura calculada en términos del Título II de la LISR.

Lo dispuesto en el artículo mencionado sólo será aplicable si los residentes en México tienen participación directa en ese tipo de entidades o figuras, o cuando la tengan de manera indirecta, a través de otras entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras.

En caso de que la participación indirecta involucre a una entidad considerada no transparente fiscal, los ingresos que se obtengan estarán sujetos y tributarán conforme al Capítulo que regula a los regímenes fiscales preferentes, es decir, mediante una acumulación anticipada.

Asimismo, se establece que los ingresos a que se ha hecho referencia, se considerarán generados directamente por el contribuyente y los impuestos pagados por o a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras, se considerarán pagados directamente por el contribuyente, en la misma proporción en que haya acumulado el ingreso correspondiente.

Noviembre 2019

Se dispone que si los ingresos de la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica están sujetos al ISR y éste fue pagado en términos del artículo 4-A, puede acreditarse en su totalidad, considerando la misma proporción en que se haya acumulado el ingreso previamente de éstas.

La intención de lo anterior, es evitar una doble tributación sobre los mismos ingresos, esto es, por la aplicación del artículo 4-A (impuesto a cargo de las entidades y figuras) y del 4-B (impuesto a cargo de sus miembros).

En cuanto a las personas físicas que sean miembros de una figura o entidad, es que paguen el ISR únicamente respecto del diferencial entre tasas del ISR, siendo del 30% la correspondiente a la figura o entidad y del 35% del miembro.

Como se ve, los artículos 4-A y 4-B conforman un sistema de normas complementario que debe apreciarse de manera conjunta.

El régimen previsto en este artículo será aplicable, incluso en el caso de que la entidad o figura no haya entregado los ingresos al contribuyente; adicionalmente, deberá ponerse a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad de la entidad o figura, a efecto de que proceda la deducción de gastos o inversiones.

### **c. Acreditamiento del ISR pagado en el extranjero**

Se adiciona un último párrafo al artículo 5, a efecto de no conceder el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero, cuando dicho impuesto haya sido acreditado en otro país o jurisdicción, si dicho beneficio se tomó por un motivo distinto a un acreditamiento indirecto del impuesto por distribución de ganancias.

De igual manera, se prohíbe el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero por el pago de dividendos o utilidades, si los mismos son deducibles para quien realiza el pago.

Las reformas propuestas derivan de la acción 2 del proyecto BEPS.

### **d. No deducción de pagos hechos a regímenes fiscales transparentes, mediante acuerdos estructurados y mecanismos híbridos**

No serán deducibles, en términos del artículo 28, fracción XXIII, los pagos a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado cuando los ingresos de la contraparte estén sujetos a un régimen fiscal preferente.

Si el ingreso para la contraparte no está sujeto a un régimen fiscal preferente, pero el receptor directo o indirecto del mismo lo utiliza para realizar otros pagos deducibles a otro miembro del grupo, o en virtud de un acuerdo estructurado, de forma tal que sea un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, no será deducible la erogación en cuestión

Noviembre 2019

Esto es, cuando se realice el pago primero a una entidad quien, a su vez, realice otro pago a un tercero parte relacionada, cuyos ingresos tributen conforme a un régimen como el señalado.

Lo anterior es aplicable, incluso en caso de que el receptor haga el pago referido antes de recibir el pago proveniente del contribuyente, presumiéndose ello cuando los pagos que realice el receptor son iguales o mayores al 20% del pago realizado por el contribuyente; lo anterior será aplicable únicamente a operaciones entre partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado.

Un acuerdo estructurado se entiende como cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre en función de pagos realizados a regímenes fiscales preferentes que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para este propósito.

La limitación prevista en la fracción en comento no será aplicable cuando los pagos que se consideren ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes deriven de la actividad empresarial del receptor del mismo, siempre que éste demuestre que cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad, y sea residente de un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. Esto es, cuando se compruebe la substancia del receptor del ingreso, cuestión que ha sido ampliamente pretendido por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

La excepción prevista en el párrafo inmediato anterior, no será aplicable si la entidad a favor de la que se hace el pago se constituye como un mecanismo híbrido y, por dicha razón, el ingreso se considera sujeto a un régimen fiscal preferente.

Para estos efectos, existirá un mecanismo híbrido en los casos en que la legislación mexicana y la extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, una figura jurídica, un ingreso o un pago, que dé como resultado una deducción en México y que el pago no esté gravado, total o parcialmente, en el extranjero.

## **e. No deducción de pagos que sean, a su vez, deducibles para el receptor**

Se reforma la fracción XXIX del artículo 28, a efecto de prohibir la deducción de los pagos hechos por los contribuyentes que, a su vez sean deducibles para un miembro del mismo grupo y, a partir de 2020, también para el propio contribuyente en un país o jurisdicción en la que también sea considerado residente fiscal.

En caso de que el contribuyente sea un establecimiento permanente de un residente en el extranjero, no será deducible el pago si también lo es para la casa matriz en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

Noviembre 2019

El pago será deducible, siempre que el otro miembro del grupo o la casa matriz, para quienes es deducible el pago, acumulen los ingresos generados por el contribuyente, en la proporción que les corresponda a su participación; tratándose del propio contribuyente, el pago será deducible si los ingresos gravados en México también lo son en su otra residencia fiscal.

En todo caso, no serán deducibles los pagos hechos a los sujetos antes mencionados, si éstos son mayores al monto de los ingresos acumulados por los receptores de los mismos, únicamente en el excedente.

### **C. Limitación a la deducción de intereses**

Se adiciona la fracción XXXII al artículo 28 de la LISR, para establecer que no serán deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad neta fiscal ajustada por el 30%.

Es importante destacar que esta norma se aplicará a todos los intereses a cargo de los contribuyentes, esto es, sin distinguir si el receptor es parte relacionada o tercero independiente, ni si es residente en México o en el extranjero para efectos fiscales.

Dicha limitación será aplicable únicamente a los contribuyentes cuyos intereses devengados a cargo durante el ejercicio excedan de \$20,000,000.00; esta cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo, o partes relacionadas (incluyendo establecimientos permanentes de residentes del extranjero), en la proporción de los ingresos del ejercicio anterior.

Los intereses netos del ejercicio corresponderán a la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados a cargo que deriven de deudas del contribuyente, el total de los ingresos por intereses acumulados, así como la cantidad señalada en el párrafo anterior.

La utilidad fiscal ajustada será la cantidad que resulte de sumar a la utilidad fiscal, calculada conforme a la fracción I del artículo 9 de la LISR, el total de los intereses devengados a cargo que deriven de deudas del contribuyente, así como el monto total deducido en el ejercicio por concepto de inversiones y erogaciones en periodo preoperativo.

Se determinará la utilidad fiscal ajustada incluso si no se obtiene utilidad fiscal o resulte una pérdida fiscal en el ejercicio.

En caso de pérdida fiscal, su importe se restará de los conceptos señalados con anterioridad (intereses a cargo, deducciones de inversiones y erogaciones en periodo preoperativo).

Si el monto de la utilidad fiscal ajustada resultante es cero o un número negativo, se negará la deducción de la totalidad de los intereses a cargo del contribuyente, salvo por el monto de \$20,000,000.00.

Noviembre 2019

La limitación a la deducibilidad de intereses solo será aplicable cuando el monto no deducible sea superior a la cantidad que no resulte deducible por la aplicación de la regla de capitalización insuficiente referida en la LISR.

Los intereses no deducibles se determinarán restando a los intereses netos del ejercicio, el monto equivalente al 30% de la utilidad fiscal ajustada. Si el resultado de este cálculo es cero o negativo, se permitirá la deducción de la totalidad de los intereses devengados a cargo del contribuyente.

Los intereses netos del ejercicio cuya deducibilidad no proceda, podrán deducirse durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarlos, siempre que los mismos se adicionen a los intereses netos del ejercicio siguiente.

Las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de moneda extranjera no tendrán el tratamiento de intereses, salvo que deriven de un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés.

No estará limitada la deducción de intereses que deriven de deudas contratadas para financiar obras públicas, construcciones, proyectos en materia de hidrocarburos, industria extractiva, en materia de electricidad y agua, así como rendimientos de obra pública.

Esta fracción no será aplicable a los integrantes del sistema financiero, en la realización de las operaciones propias de su objeto.

Esta disposición podrá aplicarse consolidadamente, en tratándose de sociedades pertenecientes a un mismo grupo.

Consideramos que esta disposición afectará a contribuyentes que requieren de financiamiento vía deuda, y limitará la deducción de una erogación estrictamente indispensable para el desarrollo de sus proyectos y para la subsistencia misma de la empresa.

En nuestra opinión, es una medida desproporcionada que no resulta idónea para combatir prácticas fiscales elusivas; por el contrario, otorga un trato diferenciado, injustificado y desproporcionado, que la convierte en inconstitucional.

Adicionalmente, hay diversos elementos que inciden directamente en la determinación del interés no deducible que no están debidamente definidos en la ley, como el concepto de "instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés", para efectos del tratamiento fiscal de la fluctuación cambiaria.

Asimismo, el umbral de \$20'000,000 de intereses deducibles y su distribución entre los miembros de un mismo grupo empresarial, considera un elemento ajeno para su atribución, como son los ingresos que tenga cada empresa, lo cual las coloca en una situación desigual e injusta frente a otros contribuyentes.

Noviembre 2019

Finalmente, desde nuestra perspectiva, el periodo de diez años y otras reglas de aplicación futura de intereses no deducibles, así como el listado de actividades no sujetas a esta norma, pueden cuestionarse desde la perspectiva constitucional.

## **D. Subcontratación Laboral**

Para la deducción de las erogaciones efectuadas por concepto de subcontratación laboral, se elimina el requisito de obtener del contratista los comprobantes fiscales por pago de salarios, las declaraciones de pago de las retenciones de impuestos y del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

El requisito para la deducción será cumplir con la obligación de retener y enterar el IVA que les sea trasladado por dicha prestación de servicios o, en su caso, recabar de los prestadores de servicios, copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

## **E. Ingresos por la prestación de servicios o enajenación de bienes a través de aplicaciones informáticas**

Se adiciona la Sección III al Capítulo II del Título IV, para regular los ingresos que obtengan personas físicas por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

Las personas físicas pagarán el ISR a través de un esquema de retención, respecto del total de los ingresos que efectivamente perciban, así como por los pagos que reciban por cualquier concepto adicional, sin incluir el IVA.

Las personas morales residentes en México, residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen el uso de las plataformas, aplicaciones tecnológicas o similares, estarán obligadas a efectuar la retención referida, de conformidad con las tasas establecidas en el artículo 113-A.

Las personas físicas podrán considerar que las retenciones de referencia son pagos definitivos, cuando los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior, no excedan de \$300,000, además de cumplir con los requisitos que establece el artículo 113-B.

Las personas físicas están obligadas a proporcionar a las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como a las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen el uso de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, la información relativa a su nombre o razón social, CURP, RFC, domicilio fiscal, entre otras.

Noviembre 2019

De no proporcionar la información antes referida, la retención será del 20% sobre los ingresos brutos.

El artículo 113-C prevé una serie de obligaciones para las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, que proporcionen el uso de las plataformas, aplicaciones tecnológicas o similares, tales como:

- Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, deberán cumplir con las obligaciones que les establecen los artículos 18-D y 18-J de la LIVA, mismas que se mencionarán más adelante.
- Entregar un comprobante fiscal digital por internet a las personas físicas por las retenciones efectuadas.
- Proporcionar al SAT la información relativa a las personas físicas que, a través de sus plataformas o aplicaciones, enajenen bienes, presten servicios u otorguen del uso o goce temporal de bienes.
- Retener y enterar el ISR correspondiente.

El incumplimiento de las obligaciones antes referidas, por parte de los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, dará lugar a la misma consecuencia establecida en el artículo 18-H de la LIVA, que se explicarán más adelante.

## **F. Entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes**

Se modifican diversas disposiciones del Capítulo I del Título VI, específicamente los artículos 176 y 177, relativos a los ingresos que se obtienen a través de entidades controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes, con la finalidad de atender las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del proyecto BEPS y aclarar algunas disposiciones que han provocado confusiones en su interpretación.

Sustancialmente, se reforman las reglas para determinar en qué casos un residente en México para efectos fiscales tiene control sobre una entidad sujeta a un régimen fiscal preferente, pues ya no se remite automáticamente a las normas relativas a partes relacionadas.

A partir de 2020, se considerará que un contribuyente tiene control efectivo sobre la entidad extranjera de que se trate, cuando tenga más del 50% del valor de las acciones, más del 50% del derecho a voto, poder de veto o voto de calidad en las decisiones, así como facultad para tomar decisiones unilateralmente; o bien, que tenga derecho a más del 50% de los activos o utilidades de la entidad en caso de liquidación o reducción de capital; o bien cuando consoliden sus estados financieros.

Noviembre 2019

Se consideran ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente, cuando éstos no están gravados en el extranjero, o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al 75% del que se hubiera pagado en México por dichos ingresos.

Para estos efectos, se considerará la utilidad o pérdida fiscal generadas por todas las operaciones realizadas por cada entidad extranjera en la que participe el contribuyente; si participa en dos o más residentes en el mismo país o jurisdicción y éstas consolidan sus estados financieros, la determinación podrá hacerse de manera consolidada.

De igual manera, deberán considerarse todos los impuestos sobre la renta pagados por la entidad extranjera, sea en su país de residencia o en uno distinto, así como en cualquiera de los niveles de gobierno que correspondan; para estos efectos, no se considerará que el impuesto sobre la renta fue pagado si se cubrió mediante acreditamiento de otro impuesto sobre la renta o por la aplicación de un estímulo fiscal.

Si la entidad extranjera cuyos ingresos estén sujetos a un régimen fiscal preferente los distribuye a otra entidad extranjera, se podrá considerar el impuesto sobre la renta pagado por esta segunda entidad, para los efectos anteriores.

Ahora bien, no se comparará el impuesto pagado por la entidad extranjera contra el que se hubiera causado o pagado en México; por el contrario, el contraste se hará entre la tasa prevista en el artículo 9 de la LISR (personas morales) o la tasa máxima contemplada en el artículo 152 (personas físicas).

Se elimina la excepción relativa a no considerar como ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente, los que deriven de regalías.

## **G. Ingresos por arrendamiento**

Se agrega un segundo párrafo al artículo 118, fracción III, relativo a la obligación de expedir comprobantes fiscales de las personas físicas que obtienen ingresos por el arrendamiento de inmuebles.

En dicho párrafo se establece que, en caso de un juicio de arrendamiento inmobiliario en el que se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, el juez requerirá al arrendador que compruebe haber expedido los comprobantes fiscales correspondientes.

En caso de no acreditar la emisión de los comprobantes, el juez informará al SAT respecto de dicha omisión.

De esta forma, se condiciona la condena al arrendatario a que el arrendador haya expedido los comprobantes fiscales, como una medida para evitar la evasión de impuestos por este tipo de ingresos.

Noviembre 2019

No sólo ello, sino que, de conformidad con la Ley Nacional de Extinción de Dominio, se acreditará la buena fe en el arrendamiento de inmuebles, siempre que se demuestre que se pagaron las contribuciones derivadas de ese acto, para lo cual es necesario contar con los comprobantes fiscales correspondientes.

## **H. Programa IMMEX bajo la modalidad de albergue**

Se modifican las reglas aplicables al programa IMMEX en la modalidad de albergue, previsto en el artículo 183, a efecto de considerar que no constituirán establecimiento permanente los residentes en el extranjero que proporcionen materias primas, maquinaria y equipo para la realización de actividades de maquila bajo la modalidad de albergue, siempre que el residente en el extranjero no sea parte relacionada de la empresa que cuente con el programa IMMEX.

Para que no se constituya un establecimiento permanente, el residente en el extranjero deberá, a través del residente en México con el que realicen actividades de maquila, solicitar su inscripción al RFC, presentar sus declaraciones provisionales y anuales, además de una declaración informativa de sus actividades de maquila, así como un aviso cuando dejen de realizar las actividades que les son propias.

Se agrega el artículo 183-Bis, para establecer los requisitos que deben cumplir las empresas que cuenten con un régimen de IMMEX bajo la modalidad de albergue, a efecto de que sean aplicables las reglas del artículo 183; específicamente, deberán determinar la utilidad fiscal de cada uno de los residentes en el extranjero con los que realicen operaciones de maquila y mantener, a disposición de las autoridades, la información correspondiente a cada uno de dichos residentes en el extranjero.

## **I. Eliminación de las FIBRAS privadas**

Se modifica la fracción V del artículo 187, en el cual se regula a los Fideicomisos de Infraestructura y Bienes Raíces (FIBRAS), a efecto de que los certificados de participación únicamente puedan colocarse entre el gran público inversionista.

Con ello, se eliminan las FIBRAS privadas, cuyos certificados de participación podían adquirirse por inversionistas particulares.

En las disposiciones transitorias de la LISR se establece que los fideicomitentes que hayan aportado bienes inmuebles al fideicomiso deberán acumular la ganancia por la enajenación de tales bienes, cuando enajenen los certificados obtenidos por dicha aportación, o bien cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados; lo anterior, en ambos supuestos, siempre que no se haya acumulado la ganancia previamente.

Si al 31 de diciembre de 2021 no se han dado los supuestos antes mencionados, el fideicomitente tendrá que acumular la ganancia por la aportación de los inmuebles al fideicomiso.

Noviembre 2019

En nuestra opinión, este régimen transitorio puede considerarse como violatorio del derecho fundamental de no retroactividad de la ley, por lo cual pudiera impugnarse mediante un juicio de amparo.

## **J. Estímulo fiscal aplicable a las personas jurídicas extranjeras**

El artículo 205 prevé un estímulo fiscal para las figuras jurídicas extranjeras transparentes, que administren inversiones de capital de privado que inviertan en personas morales residentes en México, el cual consiste en considerarlas transparentes para efectos de la LISR, siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la disposición de que se trata.

Dicho estímulo será aplicable solo por los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.

Los socios de dichas figuras tributarán de conformidad con el Título de la LISR que les corresponda, en el entendido de que pueden ser residentes en México, o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente.

## **3. LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO**

### **A. Retención del IVA en subcontratación laboral**

Se incorpora un nuevo supuesto de retención del impuesto en el artículo 1-A de la LIVA, a efecto de que quienes reciban servicios de subcontratación laboral, retengan y enteren el IVA que les sea trasladado, aplicando la tasa del 6% al valor de la contraprestación pagada por dichos servicios.

Los servicios de subcontratación a que se refiere la nueva disposición son aquellos a través de los cuales se pone a disposición del contratante, personal que desempeñe sus funciones en sus instalaciones o incluso fuera de éstas, pudiendo estar o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia.

En ese sentido, si el contribuyente no hace la retención y entero correspondiente, será responsable solidario del IVA causado por quien le prestó el servicio, además de que no podrá acreditar el IVA ni deducir la erogación para efectos del ISR.

Con ello, se hace evidente que los servicios de subcontratación laboral sí son objeto del impuesto, contrario a lo resuelto por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, en la jurisprudencia PC.III.A. J/18 A (10a.).

Noviembre 2019

## **B. Retención del IVA por servicios digitales**

Se adiciona el artículo 1-A BIS, con una nueva obligación a cargo de los residentes en México que presten servicios digitales de intermediación entre oferentes y demandantes de bienes y servicios, a favor de receptores ubicados en territorio nacional.

Dicha obligación consiste en retener el IVA a cargo de quienes enajenen bienes, presten servicio u otorguen el uso o goce temporal de bienes, en los términos y proporciones señalados en el artículo 18-J.

## **C. Compensación de saldos a favor**

Se modifica el artículo 6 para establecer que los saldos a favor del IVA, únicamente podrán acreditarse contra el impuesto a cargo de los meses siguientes hasta agotarlo, o bien, solicitar su devolución.

Con ello, se elimina la posibilidad de compensar dichos saldos a favor contra adeudos de otras contribuciones, en línea con la reforma al artículo 23 del CFF.

## **D. Servicios digitales proporcionados por residentes en el extranjero sin establecimiento en México**

Se adiciona el Capítulo III Bis, a efecto de establecer el régimen aplicable a la prestación de servicios digitales en territorio nacional, por parte de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Las reglas aplicables a estas actividades son, sustancialmente, las siguientes:

### **a. Objeto del impuesto**

Conforme al artículo 18-B, los servicios digitales que son objeto del IVA, siempre que por ellos se cobre una contraprestación, son los siguientes:

- La descarga de contenidos audiovisuales multimedia, excepto libros, periódicos y revistas.
- Intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los receptores de estos, con excepción de la enajenación de bienes muebles usados.
- Clubes en línea y páginas de citas.
- La enseñanza a distancia o test de ejercicios.

Noviembre 2019

## **b. Criterios para considerar que el receptor del servicio se encuentra en México**

De conformidad con el artículo 18-C, se considera que el receptor del servicio se encuentra en México y, por tanto, que el servicio se presta en territorio nacional, en los supuestos siguientes:

- Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un domicilio ubicado en México.
- Que el receptor del servicio realice el pago mediante un intermediario ubicado en México.
- Que la dirección IP que utilicen los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda al rango de direcciones asignadas a México.
- Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un número de teléfono, cuyo código de país corresponda a México.

## **c. Traslado y pago del IVA y otras obligaciones**

Los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que proporcionen servicios digitales a los usuarios ubicados en territorio nacional deberán trasladar el impuesto, cobrar las cantidades correspondientes y enterarlas al fisco federal.

Para ello, deberán cumplir con otras obligaciones, entre ellas:

- Inscribirse en el RFC.
- Ofrecer y cobrar el IVA conjuntamente con el precio de sus servicios.
- Proporcionar al SAT de forma trimestral, el número de operaciones realizado con los receptores del servicio.
- Calcular el IVA aplicando la tasa del 16% únicamente respecto de los servicios digitales correspondientes, cuando éstos se presten de forma conjunta con otros que no sean objeto del impuesto; cuando no sea posible diferenciar los servicios, se considerará que el 70% de los ingresos corresponden a servicios digitales.
- Proporcionar vía electrónica a sus clientes en México un comprobante de pago con el IVA desglosado, cuando lo solicite el receptor.
- Designar ante el SAT un representante legal y un domicilio para efectos de notificación y vigilancia del cumplimiento de sus obligaciones.

Noviembre 2019

El cumplimiento de las obligaciones anteriores no dará lugar a que se considere que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país.

En específico, quienes operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros, además de las obligaciones antes señaladas, tendrán las siguientes:

- Publicar en su página de internet, aplicación o plataforma el IVA correspondiente a los bienes o servicios ofertados.
- Retener a las personas físicas que enajenen bienes, presten servicios o concedan el uso o goce temporal de bienes, el 50% del IVA cobrado.
- Enterar el IVA retenido.
- Expedir un comprobante fiscal por las retenciones e información de pagos.
- Inscribirse ante el SAT como agente retenedor.
- Proporcionar al SAT, de manera mensual, una lista con información de sus clientes, aun cuando no hayan efectuado el cobro de la contraprestación e IVA correspondiente.

Al tratarse de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente, consideramos que obligar a los prestadores del servicio a enterar el IVA correspondiente y hacer las retenciones que procedan en su caso, no es el mecanismo más apropiado para lograr una recaudación eficiente y efectiva.

En su caso, sería más eficaz para tales efectos atribuir a las instituciones financieras a través de las que se hagan los pagos correspondientes, el carácter de auxiliar en la recaudación del impuesto causado por los servicios antes descritos.

#### **d. Sanciones por el incumplimiento de obligaciones**

El artículo 18-H establece que el incumplimiento de las obligaciones antes mencionadas, podrá tener como consecuencia el bloqueo del acceso al servicio digital del prestador de los servicios digitales, a efecto de que los receptores de los mismos no puedan acceder a sus plataformas, hasta en tanto cumpla con las obligaciones omitidas.

Para efectos de los anterior, se establece que los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones serán los obligados de bloquear el acceso a las plataformas digitales de los contribuyentes omisos.

En nuestra opinión, las referidas sanciones no son proporcionales ni idóneas para lograr los fines tributarios pretendidos por la norma, lo cual deriva precisamente de atribuir a los prestadores del

Noviembre 2019

servicio la obligación de retención y entero del impuesto, en lugar de implementar un mecanismo diverso que garantice la recaudación efectiva del tributo.

No sólo ello, sino que dichas sanciones perjudicarán a los usuarios, pues tratándose de la descarga o acceso a contenidos de tipo audiovisual o multimedia, se les privará del servicio que tengan contratado sin la garantía de que, a su vez, el prestador suspenderá el cobro de la cuota correspondiente; en tanto que, a quienes usen los servicios de intermediación se les impedirá que ofrezcan sus bienes y servicios a través de las plataformas que utilicen para tal efecto, con lo cual dejarán de percibir los ingresos correspondientes.

Como se mencionó previamente, la norma en comento establece la obligación a los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones, en su carácter de auxiliares en la gestión tributaria, de bloquear el acceso a las plataformas digitales, con lo que se les impone a éstos una obligación no idónea y derivada del incumplimiento de un deber a cargo de terceros. La sanción para dichos concesionarios, por no cumplir con la orden de bloqueo va de \$500,000 a 1'000,000, la cual podrá imponerse por cada mes en el que no acate dicha instrucción.

A raíz de esto, consideramos que el bloqueo del acceso al servicio de que se trate es una sanción desproporcionada y excesiva, además de imponer obligaciones a terceros distintos de los contribuyentes, por lo que consideramos que se trata de una medida inconstitucional.

## **e. Importación de servicios**

Cuando los residentes en el extranjero que presten servicios digitales no estén en la lista de contribuyentes inscritos en el RFC que publique el SAT, los receptores de los mismos considerarán que se trata de una importación de servicios y, consecuentemente, deberán pagar el impuesto correspondiente.

Dicha disposición resulta poco razonable, ya que el incumplimiento a una obligación formal por parte del prestador del servicio residente en el extranjero sin establecimiento permanente, modifica la naturaleza de la transacción para efectos del IVA, de una prestación de servicios a una importación.

Ello implica que será el usuario del servicio quien cause el IVA y quede obligado a su pago, lo que impedirá que se realice una fiscalización efectiva del impuesto causado por el gran número de personas que reciben los servicios mencionados.

Adicionalmente, los receptores de los servicios se verán vinculados a cumplir con una obligación fiscal, derivado del incumplimiento de las obligaciones a cargo de un tercero, esto es, del proveedor del mismo.

Noviembre 2019

## **f. Entrada en vigor**

De conformidad con disposiciones transitorias, el Capítulo III Bis entrará en vigor a partir del 1 de junio de 2020.

Sin embargo, quienes ya estén presentando servicios digitales a receptores ubicados en México, deberán inscribirse en el RFC y designar un representante legal y domicilio fiscal, a más tardar el 30 de junio de 2020.

## **E. Donatarias autorizadas para efectos del ISR**

Se adicionaron las fracciones X al artículo 9, VII al artículo 15 y I al artículo 20, a fin de exentar del pago del IVA a la enajenación de bienes, prestación de servicios y el uso o goce temporal de bienes, que realicen las donatarias autorizadas previstas en la LISR.

No obstante que la intención de la reforma es otorgar un beneficio a este tipo de instituciones, en nuestra opinión, la medida propuesta representa una carga para dichos contribuyentes, pues no podrán acreditar el IVA que les hayan trasladado sus proveedores y prestadores de servicios, sino que deberán absorber dicha carga financiera o, en su caso, incluirla en las contraprestaciones correspondientes.

## **F. Servicio de transporte particular**

Se reforma el artículo 15, fracción V de la LIVA, con la finalidad de establecer que el servicio de transporte de personas contratado mediante plataformas digitales de intermediación proporcionado con vehículos de uso particular, no se trata de un servicio de transporte público y que, por tanto, éste no se considera un servicio exento.

## **4. LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS**

### **A. Actualización de cuotas en materia de tabacos labrados y bebidas saborizadas**

Se modifica el artículo 2, fracción I, incisos C) y G), para establecer el método de actualización anual de las cuotas en materia de tabacos labrados y bebidas saborizadas, misma que deberá efectuarse a partir del 1 de enero de cada ejercicio fiscal.

### **B. Compensación de saldos a favor**

Se modificaron los párrafos cuarto, quinto y sexto del artículo 5, así como los párrafos quinto, sexto y séptimo del artículo 5-D, para establecer que los saldos a favor de IEPS únicamente se puedan compensar contra cantidades a cargo del mismo impuesto, no así los generados por otras contribuciones.

Noviembre 2019

## C. Definición de bebidas energizantes

Se modifica la definición de bebidas energizantes establecida en el artículo 3, fracción XVII, a efecto de eliminar la referencia a la cantidad de miligramos de cafeína por cada cien mililitros y considerar como tales, aquellas bebidas que contengan una mezcla de cafeína y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

En nuestra opinión, esta norma viola los principios constitucionales de seguridad jurídica y legalidad tributaria, pues deja abierta la posibilidad de que sea la autoridad fiscal quien, de forma discrecional, determine las sustancias que a su juicio producen "efectos estimulantes similares".

## 5. LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

De acuerdo a la Ley de Ingresos de la Federación para 2020, el Gobierno Federal estima obtener ingresos por un total de \$6'096,335.8 millones de pesos.

En materia de facilidades administrativas, se establece que, en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, las tasas de recargos serán del 0.98% mensual sobre los saldos insolutos, 1.26% mensual, en caso de pagos en parcialidades de hasta 12 meses, 1.53% mensual, si el pago a plazos es entre 12 y 24 meses, así como de 1.82% mensual, cuando el plazo exceda de 24 meses.

Por lo que hace a la determinación de multas por infracciones formales, los contribuyentes pagarán el 50% de las mismas si lo hacen antes de que se levante la última acta parcial o se notifique el oficio de observaciones, según sea el caso; si el pago se hace después de la emisión de dichos documentos, pero antes de la notificación de la resolución determinante de contribuciones omitidas, el pago será del 60% de la multa.

Se eliminan algunos supuestos para el otorgamiento de estímulos fiscales, en contraste con la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, subsistiendo los siguientes:

- El acreditamiento del IEPS pagado por la adquisición o importación de diésel o biodiésel, contra el ISR.
  - El acreditamiento de hasta un 50% del pago de peajes por el uso de la Red Nacional de Autopistas de Cuota, a favor de los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como al turístico.
  - El acreditamiento del derecho especial sobre minería contra el impuesto sobre la renta del ejercicio, a favor de los titulares de concesiones y asignaciones mineras, cuyos ingresos brutos anuales por venta o enajenación de minerales sean menores a \$50'000,000.
  - Se exime del pago del derecho de trámite aduanero a la importación de gas natural.
- Una modificación muy relevante en la LIF, es que se aumenta la tasa de retención anual a intereses bancarios y bursátiles, de 1.04% aplicable en 2019 a la de 1.45%.