

Aprobación por el Congreso de la Unión del Paquete Económico 2020

El Congreso de la Unión aprobó el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación (“**Decreto**”), comúnmente referido como “Paquete Económico”.

A continuación encontrarán un análisis a detalle de los temas que consideramos relevantes de las modificaciones aprobadas por el Congreso de la Unión, mismos que una vez que sean publicados entrarán en vigor, en general, a partir del 1 de enero de 2020:

1. Ley del Impuesto Sobre la Renta (“ISR”):

a) Modificaciones a la definición de establecimiento permanente.

En relación con el concepto de establecimiento permanente, previsto en la Ley del ISR, en virtud del Decreto se actualiza tanto su definición como los supuestos de su constitución, tomando como base los resultados de la Acción 7 del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios (“**BEPS**”).

Particularmente, se pretende evitar que se evada la configuración de establecimientos permanentes mediante estrategias tales como que personas distintas de los agentes independientes actúen por cuenta de un residente en el extranjero o que se fragmente una operación de negocios en diversas para argumentar su carácter preparatorio o auxiliar.

Para estos efectos, se amplía la definición de establecimiento permanente para incluir dentro de esta figura cuando un residente fiscal en el extranjero actúa en México a través de una persona distinta de un agente independiente y este último concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos: (i) se celebran a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; (ii) prevén la enajenación de los derechos de propiedad, o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal; o (iii) obliguen al residente en el extranjero a prestar un servicio.

También se incluye en forma novedosa la presunción de 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 sea su parte relacionada.

La Ley del ISR ya establecía que también se configura un establecimiento permanente cuando un extranjero lleve a cabo sus actividades en México a través de un agente independiente, cuando este último actúa fuera del marco ordinario de su actividad. Hasta antes de la reforma comentada, quedaba perfectamente claro cuando se consideraba que un agente independiente actuaba fuera del marco ordinario de su actividad, ya que dicho ordenamiento establecía en forma casuística las situaciones que actualizaban este supuesto.

A partir del 2020 la Ley del ISR generará inseguridad jurídica a los contribuyentes ya que en la misma se establecerá que los casos descritos en dicha Ley, por los cuales se considera que un agente independiente actúa fuera del marco ordinario de sus actividades, son simplemente ejemplos y, por lo tanto, la autoridad fiscal podrá considerar que un agente independiente actúa fuera del marco ordinario de sus actividades (configurándose consecuentemente un establecimiento permanente) cuando así lo considere; no obstante no se trate de los actos señalados en dicho ordenamiento.

Ahora bien, para que las actividades mencionadas en el artículo 3 de la Ley del ISR no constituyan un establecimiento permanente necesariamente debe tratarse de actividades cuyo único fin sea de carácter preparatorio o auxiliar.

Además, en el Decreto se establece expresamente que no operarán las excepciones de no generación de establecimiento permanente cuando:

- Las funciones realizadas por el residente en el extranjero sean complementarias como parte de una operación de negocios cohesiva que lleva a cabo en México a través de un establecimiento permanente, o a las que realice en uno o más lugares de negocios en territorio nacional una parte relacionada que sea residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.
- Cuando el residente en el extranjero (o una parte relacionada) tenga en México algún lugar de negocios en donde se desarrollen funciones complementarias que sean parte de una operación de negocios cohesiva, pero cuya combinación de actividades dé como resultado que no tengan el carácter preparatorio o auxiliar.

b) Mecanismos híbridos.

Estamos en presencia de un mecanismo híbrido cuando dos países caracterizan de forma distinta a una misma figura jurídica, ingreso, persona moral o respecto de quién es el dueño de los activos. Un ejemplo de esta situación se da cuando, un mismo ingreso, un país lo considera interés y el otro país un dividendo.

Estas figuras híbridas pueden provocar distorsiones fiscales tales como que un mismo pago se considere deducible en un país y no acumulable en el otro o que pueda ser deducido en dos jurisdicciones diferentes.

Para evitar esta situación, en el Decreto se incluyó una regla que niega el acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero (por el residente fiscal mexicano) cuando el impuesto también haya sido acreditado en otro

país, salvo que el ingreso por el cual se pagó dicho impuesto también se haya acumulado en el otro país o jurisdicción donde se haya acreditado el mismo.

Por lo que se refiere al acreditamiento del impuesto pagado fuera de México por las empresas extranjeras que repartan dividendos o utilidades a residentes fiscales en México (acreditamiento en segundo y tercer nivel), tampoco se podrá acreditar el mismo cuando el dividendo o utilidad distribuida represente una deducción o una reducción equivalente para la persona moral residente en el extranjero que realiza dicho pago o distribución.

Con el mismo propósito se reformó la fracción XXIX del artículo 28 de la Ley del ISR, es decir, se amplía la prohibición de deducir los pagos que haga un contribuyente mexicano y que también puedan ser deducidos por una parte relacionada (en la reforma se refiere a deducible por un “miembro del mismo grupo”). Además, a partir de 2020, tampoco serán deducibles los pagos que lleve a cabo un contribuyente mexicano que también pueda deducir en otro país o jurisdicción en donde sea considerado residente fiscal.

Esta prohibición de deducción también aplica para los pagos hechos por establecimientos permanentes que encuadren en los supuestos descritos anteriormente.

Es importante recordar que la limitante que impide deducir estos pagos no aplica cuando el miembro del mismo grupo o el contribuyente, que es considerado residente fiscal en otro país, también acumule los ingresos generados por el contribuyente para efectos del ISR. Es decir, se permite la doble deducción si se considera el doble ingreso pero, en este caso, la deducción está limitada por el monto de los ingresos acumulados en el extranjero.

El Servicio de Administración Tributaria (“SAT”) emitirá reglas de carácter general para permitir la deducción de estas erogaciones cuando el motivo por el cual no se pueda llevar a cabo la deducción sea originado por la temporalidad en la acumulación de los ingresos.

c) Limitante de deducción de intereses.

En términos generales podemos decir que la base gravable se puede entender como la cantidad a la cual se aplica la tasa prevista en la Ley del ISR para obtener el monto de impuestos a ser pagado por el contribuyente.

La base gravable es el resultado del restarle, a los ingresos acumulables, las deducciones permitidas por la Ley del ISR. De esta forma, entre menores sean las deducciones, mayor será la base gravable.

Ahora bien, a fin de limitar las deducciones de intereses realizadas por los contribuyentes, y conforme a las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 4 del Proyecto BEPS, en el Decreto que entrará en vigor en 2020 se adicionó la fracción XXXII al artículo 28 de la Ley del ISR, en la que se establece que no serán deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

Es importante tomar en cuenta que incluso en los casos en los que se no obtenga una utilidad fiscal o cuando se genere una pérdida fiscal, deberá determinarse la utilidad fiscal ajustada. Si su valor resulta ser cero o un número negativo se negará la deducción de la totalidad de los intereses a cargo del contribuyente (salvo por el monto no sujeto a esta limitante).

La propia fracción XXXII establece lo que se debe entender por intereses netos del ejercicio y por utilidad fiscal ajustada:

- Intereses netos del ejercicio:

La cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante el ejercicio (por deudas del contribuyente), el total de los ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo.

- Utilidad fiscal ajustada:

La cantidad que resulte de la suma de los siguientes conceptos: (i) la utilidad fiscal; (ii) los intereses devengados por deudas del contribuyente; y (iii) lo deducido por concepto de activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en periodos preoperativos. Todo lo anterior correspondiente al mismo ejercicio y de conformidad con la Ley del ISR.

Es importante tomar en cuenta que, para calcular los conceptos anteriores, se deben de considerar únicamente los intereses deducibles, los intereses gravados y, en caso de ingresos que tengan fuente extranjera, se tomarán en cuenta en la misma proporción que deba pagarse el ISR.

Para llevar a cabo este cálculo no se tomarán en cuenta: (i) las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de moneda extranjera (salvo que deriven de un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés); y (ii) las contraprestaciones por aceptación de un aval (salvo que se relacionen con un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés).

No estarán sujetos a esta limitante los primeros veinte millones de pesos de intereses que deduzca una empresa. En los casos de empresas que sean partes relacionadas o que pertenezcan a un mismo grupo, los veinte millones de pesos se aplicaran una sola vez proporcionalmente a los ingresos acumulables generados, conjuntamente a todas las empresas del grupo.

Los intereses netos del ejercicio (no deducibles de conformidad con esta regla) se podrán deducir durante los diez ejercicios siguientes, pero en el entendido que tales intereses se integrarán nuevamente dentro del cálculo del 30% de límite en cada ejercicio.

Asimismo, con la finalidad de evitar distorsiones en el efecto fiscal de los intereses y las deudas de las cuales derivan, se precisa que el monto de las deudas, de las cuales deriven intereses que se consideren no deducibles durante el ejercicio fiscal correspondiente, se excluirá del cálculo para determinar el ajuste anual por inflación. Por lo que el monto excluido de las deudas sólo se considerará para calcular el ajuste anual por inflación del ejercicio fiscal en el que los intereses netos no deducibles se deduzcan.

Por último, es importante señalar que la limitante a la deducibilidad de intereses no aplica a: (i) las empresas productivas del Estado; (ii) los integrantes del sistema financiero (en la realización de las operaciones propias de su objeto); (iii) los rendimientos de deuda pública; y tampoco a (iv) los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar:

- Obras de infraestructura pública.
 - Construcciones ubicadas en territorio nacional, así como para la adquisición de los terrenos donde se vayan a realizar las mismas.
 - Proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, así como otros proyectos de la industria extractiva.
 - Generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua.
- d) Entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras.

Existen ciertas empresas extranjeras y figuras jurídicas extranjeras (por ejemplo, algunos fideicomisos y *partnerships*) que son consideradas transparentes para efectos fiscales. Es decir, las autoridades tributarias no le dan tratamiento a la empresa transparente como causante del impuesto, sino que, les imputan la carga tributaria directamente a sus socios o accionistas.

El tratamiento de transparencia fiscal no es exclusivo de México. Al contrario, podemos decir que, por lo que se refiere a los países de la OCDE, el reconocimiento de entidades y figuras transparentes es la regla general.

Hasta ahora las autoridades mexicanas habían reconocido la transparencia fiscal y gravaban a los accionistas socios de dichas entidades, sin embargo a partir de 2020 ya no será así. En efecto, con la reforma fiscal contenida en el Decreto, el gobierno mexicano cambia de posición y se inclina por lo que en el argot se considera como el darles un tratamiento “opaco” a las entidades transparentes.

Este cambio de postura es de gran trascendencia para las empresas que invierten a través de entidades transparentes ya que, al considerar a tales entidades o figuras como causantes del impuesto, se dejan de aplicar los beneficios de los tratados fiscales a los verdaderos causantes del impuesto; es decir, a los socios o accionistas de las figuras transparentes.

La única excepción a la aplicación de esta regla es cuando el propio tratado fiscal prevé la existencia de entidades o figuras transparentes, en cuyo caso se aplicará el respectivo tratado fiscal en los términos firmados por México.

Además, es conveniente tomar en cuenta que cuando la entidad transparente o figura jurídica mantenga en el país su administración principal o su sede de dirección efectiva, entonces dicha entidad o figura jurídica se debe considerar como residente fiscal en México.

Consideramos que la aplicación de tales disposiciones generará grandes problemas prácticos ya que no obstante que en el país de origen estas entidades transparentes no son contribuyentes, para efecto del fisco mexicano si serán causantes del impuesto. En nuestra opinión esta regla desalentará a los inversionistas que utilizan entidades transparentes como su vehículo de inversión en México.

No obstante lo anterior, a fin de minimizar el impacto que traerá este cambio de postura del gobierno mexicano, no debe perderse de vista que el Decreto contempla la adición del artículo 205 a la Ley del ISR por el que se otorga un estímulo fiscal a las figuras jurídicas extranjeras para mantener su transparencia fiscal. Lo anterior siempre que cumplan con ciertos requisitos y únicamente respecto de ingresos que obtengan por concepto de intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles. Dicho estímulo entrará en vigor el 1 de enero de 2021.

- e) Ingresos obtenidos por mexicanos provenientes de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras.

Hasta el 2019, los residentes fiscales en México y los establecimientos permanentes que percibían ingresos de entidades extranjeras o figuras jurídicas fiscalmente transparentes los consideraban como ingresos sujetos a un régimen fiscal preferente.

De conformidad con la exposición de motivos de la iniciativa de reforma fiscal para 2020, los ingresos de entidades o figuras transparentes que perciban los residentes fiscales en México se deben de acumular por la sola razón de que la legislación extranjera considera que los mismos son atribuibles al socio, accionista, miembro o beneficiario.

En cambio, el régimen fiscal preferente es un mecanismo de acumulación anticipada que se aplica cuando los ingresos provenientes del extranjero que perciben los mexicanos sí están gravados en el extranjero, pero con una tasa igual o menor al 75% de la tasa que se pagaría en México por los mismos ingresos.

En vista de lo anterior, se adiciona a la Ley del ISR el artículo 4-B en el que se regula específicamente a los ingresos que reciben los mexicanos de entidades extranjeras y figuras jurídicas transparentes y donde se establece la obligación de acumular la totalidad de dichos ingresos en la proporción que les corresponda desde el momento que los perciban las entidades y figuras transparentes. Este tratamiento fiscal será aplicable aun y cuando la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera no distribuya o entregue los ingresos regulados por este artículo.

Cabe señalar que la contabilidad o la documentación que permita comprobar a la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera sus gastos e inversiones deberá estar a disposición de las autoridades fiscales; de lo contrario no se permitirá a los contribuyentes mexicanos efectuar la deducción de los gastos e inversiones realizados por las mismas.

f) Regímenes fiscales preferentes.

La característica de este régimen es la acumulación anticipada que tienen que hacer los contribuyentes mexicanos de los ingresos recibidos por una entidad residente en el extranjero, que sea controlada por un residente en México. En congruencia con lo explicado anteriormente, este régimen ya no es aplicable a los ingresos percibidos por las entidades y figuras transparentes.

Para que los ingresos percibidos por una entidad residente en el extranjero estén sujetos al régimen fiscal preferente es necesario que los mismos no estén gravados en el extranjero o lo estén con un impuesto inferior al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México. Además, este régimen no es aplicable cuando el contribuyente no ejerza el control efectivo sobre la entidad extranjera de que se trate.

Uno de los cambios sustanciales a este régimen, que contempla el Decreto, es en relación con la definición de control efectivo. En este sentido, lo que buscan estas modificaciones es ampliar la definición de control efectivo para que más ingresos encuadren dentro de este régimen.

Dentro del ensanchamiento de la definición de control efectivo se incluyen los supuestos siguientes:

- La participación promedio diaria del contribuyente sobre la entidad extranjera le permita contar con más del 50% del total de derecho de voto en la entidad, le confiera el derecho de veto en las decisiones de la entidad o se requiera su voto favorable para la toma de dichas decisiones, o dicha participación corresponda a más del 50% del valor total de las acciones emitidas por la misma; o que tenga derecho, directa o indirectamente, a ejercer el control efectivo de cada una de las entidades extranjeras intermedias que lo separan de la entidad extranjera en cuestión.
- Cualquier acuerdo por el cual el contribuyente mexicano tenga derecho a más del 50% sobre los activos o utilidades de la entidad extranjera en caso de reducción de capital o liquidación, o que tenga el derecho, directa o indirectamente, sobre más del 50% de los activos o utilidades de las entidades intermedias que lo separan de la entidad extranjera en cuestión en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación.
- Una combinación de los puntos anteriores cuya suma signifique que el contribuyente tiene más del 50% de los derechos referidos.
- Que consoliden sus estados financieros con base en las normas contables que les sean aplicables.
- Que tenga derecho, de forma directa o indirecta, a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o las decisiones de administración de la entidad extranjera, incluso por interpósita persona.

Se presume, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene el control efectivo de las entidades extranjeras que generan los ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Además, a diferencia de la Ley del ISR vigente hasta el 2019, con la reforma al artículo 176 de la Ley del ISR se eliminó la excepción que consistía en no considerar a las regalías como ingresos sujetos a régimen fiscal preferente.

Para la determinación de si un ingreso es o no sujeto al régimen fiscal preferente, se prevé la opción de comparar la tasa estatutaria del ISR del país de su residencia fiscal, con la tasa general aplicable a personas morales o bien la máxima contemplada para personas físicas, según corresponda. Esta comparación no será aplicable cuando la entidad extranjera esté sujeta a diversas tasas estatutarias en su país o jurisdicción de residencia.

Para efectos de la comparación referida, no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes cuando dichas utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de las tasas mencionadas anteriormente, siempre que sean gravables todos sus ingresos (excepto los dividendos percibidos entre entidades residentes del mismo país y que las deducciones sean o hayan sido realmente erogadas). Tal comparación solo será aplicable si: (i) la entidad extranjera no está sujeta a algún crédito o beneficio fiscal en su país de residencia, que reduzca su base imponible o impuesto a pagar que no se otorgaría en México; y (ii) cuando dicho país o jurisdicción tenga un acuerdo amplio de intercambio de información celebrado con México.

g) Pagos a regímenes fiscales preferentes.

Se mantiene la prohibición de deducir los pagos realizados a partes relacionadas cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes y se elimina la excepción que permitía llevar a cabo la deducción de los mismos cuando el precio o el monto de la contraprestación fuera igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Se incluye el concepto de “acuerdo estructurado” y se prohíbe la deducción de los pagos que se realicen a partes relacionadas, o a través de estos acuerdos, cuando los ingresos de su contraparte se encuentren sujetos a regímenes fiscales preferentes.

Se entiende como acuerdo estructurado aquel en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas y que:

- La 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.

En la exposición de motivos de la iniciativa se establece que el concepto de “acuerdo estructurado”, se introduce *“para evitar planeaciones fiscales agresivas que traten de evitar el requisito de pagos entre partes relacionadas, a través de las cuales el pago se realiza a un tercero, mismo que a su vez realiza un pago a la parte relacionada del contribuyente”*.

También se establecen reglas para que, a través de pagos a terceros, se evite la aplicación de la deducción correspondiente.

No hay que perder de vista que estos pagos sí se podrán deducir cuando el pago que se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente, derive del ejercicio de la actividad empresarial del receptor de éste, siempre que se cumplan, entre otros, los requisitos siguientes:

- Que el receptor cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad empresarial.
- El receptor del pago tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en un país con el que México tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información.
- El pago no se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente por motivo de un mecanismo híbrido.

Sin embargo, se señala que el pago no será deducible cuando el mismo sea atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal de un miembro del grupo o por virtud de un acuerdo estructurado y, dicho pago, no se encuentre gravado en el país o jurisdicción de residencia fiscal del receptor de éste, ni en donde se encuentre ubicado dicho establecimiento permanente o sucursal.

Además, el SAT emitirá reglas que se deberán cumplir para poder deducir en forma proporcional estos pagos cuando los mismos estén gravados de forma indirecta por motivo de la aplicación de la regulación correspondiente a los ingresos percibidos de entidades fiscales transparentes o de la regulación referente a las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes (o disposiciones similares contenidas en la legislación fiscal extranjera).

h) Economía Digital.

1. Ley del ISR

En el Decreto se adicionó al Capítulo II del Título IV, de dicha Ley, la Sección III llamada “De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de internet”.

Al encontrarse en el Título IV de la Ley del ISR, la incorporación va dirigida a las personas físicas con actividades empresariales que enajenan o prestan servicios a través de internet.

Con lo anterior se pretende que el ISR derivado de tales transacciones (enajenación de bienes o prestación de servicios) que se lleve a cabo por personas físicas, a través de plataformas tecnológicas, sea retenido por las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero, con o sin establecimiento permanente en el país, así como por las entidades o figuras jurídicas extranjeras, que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de estas plataformas. La retención se hará sobre el total de los ingresos efectivamente percibidos por las personas físicas (sin incluir el IVA) y la misma tendrá el carácter de pago provisional.

Las tasas de retención contempladas varían dependiendo del tipo de prestación de servicio o si se trata de enajenación de bienes, así como considerando el monto de la contraprestación, es decir:

- I. Tratándose de prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes, como sigue: Hasta \$5,500 - 2%, Hasta \$15,000 - 3%, Hasta \$21,000 - 4% y más de \$21,000 - 8%.
- II. Tratándose de prestación de servicios de hospedaje, como sigue: Hasta \$5,000 - 2%, Hasta \$15,000 - 3%, Hasta \$35,000 - 5% y más de \$35,000 - 10%.
- III. Tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios, como sigue: Hasta \$1,500 - 4%, Hasta \$5,000 - 5%, Hasta \$10,000 - 9%, Hasta \$25,000 - 1.1%, Hasta \$100,000 - 2% y más de \$100,000 - 5.4%.

Al respecto, el Decreto establece una opción para aquellas personas físicas cuyos ingresos no excedan de trescientos mil pesos anuales para considerar el pago como definitivo, siempre y cuando no reciban ingresos distintos de salarios e intereses.

En caso de que las personas físicas reciban una parte de las contraprestaciones por la prestación de servicios o la enajenación de bienes directamente de los usuarios o adquirentes, podrán optar por pagar el impuesto por dichos ingresos conforme a las nuevas tasas establecidas, y en este caso el pago del impuesto tendrá el carácter de definitivo.

En relación con lo anterior, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen, de manera directa o indirecta, el uso de las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares tendrán las siguientes obligaciones: (i) inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes ("RFC") con el carácter de retenedor; (ii) proporcionar Comprobantes Fiscales Digitales por Internet ("CFDI") a las personas físicas a las que les hubieran efectuado la retención; (iii) proporcionar al SAT información de sus clientes enajenantes de bienes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes; (iv) enterar la retención de ISR a las autoridades fiscales; y (v) conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre la retención y entero efectuados.

En el caso de que las personas físicas no proporcionen su RFC, a las plataformas tecnológicas, 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 de manera directa o indirecta el uso de estas plataformas, deberán retener un 20% sobre el monto de los ingresos que sean objeto del pago del ISR (en lugar de aplicar las tasas precisadas en párrafos precedentes).

Expresamente se excluyen del Régimen de Incorporación Fiscal los ingresos anteriormente referidos.

Se plantea que estas obligaciones entren en vigor a partir del 1 de junio de 2020, y que el SAT emitirá las reglas generales de aplicación a más tardar el 31 de enero de 2020.

2. Ley del Impuesto al Valor Agregado (“IVA”)

Si bien en esta sección de nuestro análisis se abordan en exclusiva los temas de ISR contenidos en el Decreto, dada la importancia del tema de la economía digital consideramos pertinente no separar los aspectos íntimamente relacionados en materia de IVA.

En este sentido, en la Ley del IVA, se establece el tratamiento aplicable a algunos servicios digitales proporcionados por residentes en el extranjero (sin establecimiento permanente en México) a receptores de los mismos que se encuentren en territorio nacional a fin de que sea el proveedor quien lleve a cabo el traslado y cobro del IVA.

De este modo, se establece que se considera que el servicio es prestado en México cuando el receptor del servicio se encuentre en el país.

De igual forma se establece un nuevo Capítulo III BIS en dicha Ley que contempla el marco regulatorio aplicable a tal prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Se precisa en el Decreto que el tratamiento no será aplicable a todos los servicios digitales sino exclusivamente a aquellos que generalmente son de consumo final en los hogares o utilizados por las personas para su consumo individual. Se aclara que la carga del impuesto correspondiente recaerá en el consumidor final.

A fin de definir si el receptor del servicio se encuentra en México se incluyen ciertos supuestos como el que el receptor: (i) haya manifestado al prestador un domicilio en el país; (ii) proporcione un número de teléfono (cuyo código de país corresponda a México); (iii) realice el pago mediante un intermediario localizado en México; y (iv) que la dirección IP que utilicen los dispositivos electrónicos del receptor corresponda al rango de direcciones asignadas a México. La actualización de cualquiera de los supuestos antes señalados implica que el receptor se encuentra en territorio nacional.

En relación con lo anterior, se incluyen ciertas obligaciones para los prestadores de servicios digitales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente. Las mismas consisten en: (i) registrarse en el RFC; (ii) cobrar en forma expresa y por separado el IVA; (iii) proporcionar trimestralmente al SAT el número de operaciones realizadas con receptores ubicados en territorio nacional (clasificadas por tipo de servicios y su precio); (iv) calcular y pagar mensualmente el IVA; (v) proporcionar a sus clientes en México un comprobante de pago con separación del IVA; (vi) designar ante las autoridades fiscales un representante legal y un domicilio para efectos de notificación y vigilancia del cumplimiento de obligaciones; y (vii) tramitar su firma electrónica avanzada.

Asimismo, se señala que el IVA podrá ser acreditado por los receptores de los servicios ubicados en México, de conformidad con las disposiciones aplicables de la propia Ley.

Adicionalmente, en este tratamiento se incorporan a las plataformas mediante las cuales se prestan los servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.

En relación con los prestadores de servicios de intermediación se plantea incorporar ciertas obligaciones, tales como: (i) publicar en su página de internet en forma expresa y por separado el IVA aplicable; y (ii) cuando cobren el precio y el impuesto por cuenta de una persona física enajenante o prestadora del servicio u otorgante del uso o goce de bienes deberán: (a) retener el 50% del impuesto cobrado (en caso de que las personas físicas no proporcionen su RFC la retención será del 100%); (b) enterar la retención mensualmente; (c) expedir al retenido un CFDI (de acuerdo con reglas generales que en su momento se expidan); (d) inscribirse al RFC como persona retenedora; así como (e) proporcionar diversa información de las operaciones realizadas con sus clientes (cuando hayan actuado como intermediarios).

De igual forma, se establece que aquellas personas físicas que hayan obtenido ingresos de hasta trescientos mil pesos en el ejercicio inmediato anterior, por las actividades realizadas por conducto de las plataformas de intermediación, y no reciban ingresos por otros conceptos (excepto sueldos y salarios e intereses) podrán acogerse al esquema y considerar la retención efectuada como definitiva.

En caso de que existan cantidades cobradas por la plataforma y otras directamente por el contribuyente, se considerará la retención como definitiva cuando el contribuyente presente una declaración mensual por los cobros que hizo directamente aplicando una tasa del 8%.

Se señala expresamente que el cumplimiento de las obligaciones anteriores por parte del residente en el extranjero no dará lugar a que se considere que constituye un establecimiento permanente en México.

Por último, se plantea que estas obligaciones entren en vigor a partir del 1 de junio de 2020 y que el SAT emitirá las reglas generales de aplicación a más tardar el 31 de enero de 2020.

2. Ley del IVA:

- a) Empresas que prestan y reciben servicios de subcontratación laboral.

Se elimina la obligación de los contribuyentes que contraten proveedores de servicios de subcontratación laboral de recabar diversa documentación de los mismos (e.g. CFDI, declaraciones, entre otros) para deducir, para efectos de la Ley del ISR, los pagos efectuados y acreditar el IVA trasladado.

Por otra parte, se establece la obligación de los contribuyentes contratantes de servicios de subcontratación laboral de retener y enterar el IVA trasladado por dichas operaciones considerando una tasa del 6%.

Para tales efectos, se precisó que los supuestos de servicios que darán lugar a la retención del IVA serán aquellos a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones de los mismos, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante.

b) Momento de causación en servicios gratuitos.

El artículo 17 actual de la Ley del IVA establece que por lo que se refiere a los servicios que se prestan en forma gratuita (por los que se deba pagar el impuesto), se considera que se efectúa dicha prestación en el momento que se proporciona dicho servicio.

Esta situación en la actualidad genera conflictos ya que, independientemente del momento en que se efectúe dicha prestación, la Ley del IVA establece la causación del impuesto con base en un esquema de flujo del efectivo; es decir que el IVA se causa hasta el momento en que efectivamente se cobran las prestaciones.

Para evitar esta situación se reformó el artículo 17 de la Ley del IVA para precisar que, tratándose de los servicios (sujetos al IVA) que se presten en forma gratuita, el impuesto se causará en el momento en el que éstos se proporcionen.

3. Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (“IEPS”):

a) Tabacos labrados y bebidas saborizadas.

En materia del IEPS se estableció una mecánica de actualización anual para las cuotas aplicables a la enajenación o importación de tabacos labrados y bebidas saborizadas. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación durante el mes de diciembre de cada año, así como la cuota actualizada (misma que se expresará hasta el diezmilésimo).

Adicionalmente, en el Artículo Sexto Transitorio de la Ley del IEPS se establece que la cuota vigente en 2020, para tabacos labrados, será actualizada con base en la inflación que corresponda al periodo comprendido de diciembre de 2010 a diciembre de 2019, así como que la cuota vigente en 2020, para bebidas saborizadas, será actualizada con base en la inflación que corresponda al periodo comprendido de diciembre de 2017 a diciembre de 2019.

b) Esquema de cuota de cerveza.

Actualmente, la Ley del IEPS prevé un esquema aplicable a fabricantes, productores y envasadores de cerveza conforme al cual por la enajenación o importación de cerveza se paga el impuesto que resulta mayor entre aplicar una tasa ad valorem (según corresponda a la graduación alcohólica que tenga la cerveza) o una cuota específica de \$3.00 por litro enajenado o importado, disminuida con la cantidad de \$1.26 por litro cuando se utilicen envases reutilizados.

De acuerdo con información del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, sobre los precios de la cerveza de los últimos 8 años, se observó que el precio promedio por litro de cerveza pasó de \$28.37 en enero de 2011 a \$39.06 en junio de 2019, por lo que el IEPS que correspondería pagar en ningún caso sería igual o menor a \$3.00 o \$1.26, en caso de envases reutilizables.

Con base en lo anterior, el esquema de cuota mínima referido actualmente aplicable resulta obsoleto, por lo que el Decreto contempla su eliminación, así como las demás disposiciones correlacionadas.

c) Compensación de saldos a favor de IEPS.

La redacción actual de los artículos 5o. y 5o.-D, de la Ley del IEPS, ha generado diversas interpretaciones sobre la posibilidad de que se puedan compensar saldos a favor del IEPS correspondiente a una categoría específica, contra cantidades a pagar de un IEPS correspondiente a otra categoría. Esto al señalar que cuando en la declaración de pago mensual resulte saldo a favor el mismo se podrá compensar contra el IEPS a cargo que corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo.

A fin de aclarar lo anterior, el Decreto establece que se considerarán impuestos distintos cada uno de los gravámenes aplicables a las categorías de bienes y servicios contempladas en la Ley del IEPS y por lo tanto su compensación no será posible entre las diferentes categorías.

4. Código Fiscal de la Federación (“CFF”):

a) Obligación solidaria.

Se modifica la regulación de la responsabilidad solidaria en los casos de los liquidadores y síndicos, así como de los socios o accionistas de personas morales.

- Liquidadores y síndicos.

El artículo 26, fracción III, del CFF establece que los liquidadores y síndicos son responsables solidarios con los contribuyentes por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron dentro de su gestión.

Hasta el 2019, se eliminaba esta responsabilidad solidaria cuando la sociedad en liquidación cumplía con sus obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes correspondientes. A partir de 2020, esta exclusión ya no operará, por lo que los mismos seguirán siendo responsables solidarios, no obstante que la sociedad presente los avisos y los informes establecidos en las disposiciones fiscales.

- Directores, gerentes o administradores.

Si bien la iniciativa del Ejecutivo Federal proponía eliminar la exclusión de responsabilidad solidaria de los directores, gerentes o administradores de las personas morales, conforme al Decreto dicha exclusión

subsistirá, y se encontrará limitada a los mismos supuestos que serán aplicables a los socios o accionistas de las personas morales (que a continuación se señalan).

- Socios o accionistas.

Se aumentan los supuestos de responsabilidad solidaria, de los socios o accionistas, por las contribuciones causadas por la persona moral de la cual son socios. Los supuestos quedan como sigue:

- I. Que no se localice en el domicilio fiscal registrado ante el RFC a la persona moral.
- II. Que la persona moral omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Cuando la persona moral se encuentre en la lista definitiva de los contribuyentes que facturan operaciones simuladas.
- IV. Se trate de contribuyentes que hayan deducido operaciones simuladas (por más de \$7'804,230.00) y no hayan corregido su situación fiscal dentro del plazo de 30 días que marca el CFF.
- V. Cuando se encuentre en la lista definitiva de contribuyentes que no hayan desvirtuado la transmisión indebida de las pérdidas fiscales (como consecuencia de reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o cambio de accionistas por las cuales el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esa pérdida deje de formar parte del grupo al que perteneció).

Es importante tomar en cuenta que la responsabilidad solidaria de socios o accionistas sigue teniendo las limitantes siguientes: (i) respecto a las contribuciones que se causaron por la sociedad cuando el socio o accionista tenía tal carácter en la persona moral; (ii) únicamente en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral; y (iii) la responsabilidad no puede exceder de la participación que tenía, el socio o el accionista, en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.

- b) Obligación de reportar esquemas fiscales que generen o puedan generar beneficios fiscales.

- Esquemas reportables:

Se establece la obligación de informar al SAT sobre los esquemas reportables.

Se considera esquema, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada, de forma expresa o tácita, con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos.

La definición esquema reportable es sumamente amplia, incluye cualquier esquema que genere o pueda generar directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y que tenga alguna de las 14 características que a continuación se mencionan:

(i) Evite que autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas; (ii) evite la aplicación de la regulación sobre entidades transparentes o regímenes fiscales preferentes; (iii) permita transmitir pérdidas a personas distintas de las que las generaron; (iv) consista en una serie de pagos u operaciones en las que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas; (v) involucre a un residente extranjero que aplique un tratado fiscal respecto a ingresos que no estén gravados (o estén gravados con tasas reducida) en el país o jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente; (vi) involucre ciertas operaciones entre partes relacionadas; (vii) evite constituir un establecimiento permanente en México; (viii) involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente y esto permita su depreciación por otra parte relacionada; (ix) involucre un mecanismo híbrido; (x) evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos; (xi) en ciertos casos que involucran pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por vencerse y se realicen operaciones para obtener utilidades fiscales a las cuales se les disminuyan dichas pérdidas; (xii) las que eviten aplicar la tasa del 10% sobre dividendos (aplicable a personas físicas nacionales y personas extranjeras); (xiii) en el que se arriende un bien y que se otorgue el uso o goce temporal de este mismo bien al arrendador o a una parte relacionada del arrendador; (xiv) involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20% (salvo que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones).

Por su parte, beneficio fiscal significa el valor monetario derivado de cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución (incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros).

Se distingue entre dos clases de planeaciones fiscales, las generalizadas (buscan comercializarse de manera masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos) y las personalizadas (para adaptarse a las circunstancias particulares de un contribuyente específico) y ambas se consideran como esquemas reportables.

- Obligados a reportar:
 - Asesor fiscal

El primer obligado a informar al SAT del esquema reportable es el asesor fiscal, entendiéndose como tal 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 pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Además, los asesores fiscales están obligados a presentar anualmente (en febrero) una declaración informativa en la que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales de los contribuyentes, así como su clave en el RFC, a los cuales brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.

Inclusive, cuando se trate de un esquema que no sea reportable, pero que genere beneficios fiscales en México, el asesor fiscal deberá expedir una constancia al contribuyente en este sentido, en los términos que disponga el SAT en las disposiciones de carácter general. La misma obligación (de emitir la constancia) tiene el asesor fiscal cuando se encuentre impedido legalmente para llevar a cabo dicha revelación.

Se hace la precisión que la revelación de esquemas reportables no constituye una violación a la obligación de guardar un secreto conocido al amparo de alguna profesión.

- Contribuyente

El contribuyente está obligado a reportar los esquemas fiscales cuando: (i) el asesor fiscal no reporte la planeación fiscal; (ii) haya sido el propio contribuyente quien haya diseñado, organizado, implementado y administrado el esquema reportable; (iii) obtenga el contribuyente beneficios de un esquema diseñado por una persona que no se considere asesor fiscal; (iv) el asesor fiscal sea un extranjero; o (v) cuando exista impedimento legal para que el asesor revele el esquema.

- Reportes:

La información que debe contener el reporte es muy amplia e incluye, entre otros, la información detallada del esquema reportable, del asesor fiscal, del contribuyente, de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte de la planeación fiscal y el beneficio fiscal obtenido o esperado.

Para asegurar que se informe de todas las planeaciones fiscales reportables se establece que el SAT otorgará un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables que hayan sido revelados. Este número de identificación deberá ser entregado por el asesor fiscal al contribuyente para liberar, a este último, de la obligación de reportar la operación. Por su parte, el contribuyente deberá de incluir este número en sus declaraciones anuales correspondientes a los ejercicios en los que implemente el esquema fiscal reportado.

De la misma forma, cuando varios asesores fiscales intervienen en un esquema reportable, uno de ellos tiene que informar al SAT de la planeación fiscal y, una vez obtenido del SAT el número de registro del esquema, se lo deberá proporcionar a los otros asesores fiscales junto con una constancia en la que haga constar que ya le ha revelado el esquema reportable a las autoridades.

La información presentada en el reporte (cuando se trate de información estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema), no podrá utilizarse como antecedente de la investigación por la posible comisión de los delitos fiscales, salvo tratándose de los delitos relacionados con la adquisición, expedición o enajenación de CFDI que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

- Sanción:

En caso de que los contribuyentes incumplan con la obligación de revelar un esquema reportable o revelarlo de forma incompleta o con errores, no se aplicará el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y se aplicará una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal

del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales que involucra o involucraría la aplicación del esquema.

No obstante que la obligación de revelar los esquemas reportables inicia a partir del 1 de enero de 2021 se establece que los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. En este último supuesto los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.

c) Compensación Universal.

En la reforma que entró en vigor en el año de 2019 se incluyó, dentro de la Ley de Ingresos, la prohibición de la compensación universal de contribuciones. Al estar dentro de la Ley de Ingresos dicha disposición solo tendría vigencia durante el año 2019.

Con la reforma de 2020, dicha prohibición de llevar a cabo la compensación universal de contribuciones, se incorporó dentro del CFF con lo cual se convirtió en una disposición de vigencia permanente.

La compensación es una figura del derecho civil que se encuentra prevista como una forma de extinción de las obligaciones. De hecho, en el Código Civil Federal¹ se establece que la compensación opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos y que sus consecuencias son que, por ministerio de ley, se extingan las dos deudas hasta la cantidad que importe la menor.

De esta forma cuando el fisco federal y el contribuyente son deudores y acreedores recíprocos (de cantidades liquidas y exigibles) debería, por justicia y por simple lógica, aplicar la compensación de las deudas independientemente del origen de éstas.

Al parecer, el único objetivo que se busca al prohibir la compensación universal es que el fisco federal se financie con el dinero de los contribuyentes sin tener que pagar intereses. Esta situación se agrava aún más si tomamos en cuenta los grandes problemas que actualmente están enfrentando los contribuyentes para que la autoridad fiscal les devuelva las contribuciones que les cobró en exceso.

d) Firma Electrónica.

Como una medida para detener la operación de posibles empresas facturadoras de operaciones inexistentes, se modificó el quinto párrafo del artículo 17-D del CFF.

De esta forma se dotó al SAT de facultades para validar la información y documentación que le presenten los solicitantes de la generación de la firma electrónica para comprobar su identidad, domicilio y situación fiscal, pudiendo requerir incluso información adicional.

¹ Artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal.

El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá establecer los documentos y el procedimiento para validar la información proporcionada por el contribuyente.

Es importante señalar que si los solicitantes omiten presentar la información requerida por el SAT se les negará el otorgamiento de la firma electrónica.

e) Cancelación de certificados de sello digital (“CSD”).

Se precisan y amplían de manera considerable las causales para que las autoridades fiscales puedan restringir temporalmente el uso de los CSD de los contribuyentes, cuando:

(i) Omitan la presentación de la declaración anual o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas; (ii) no localicen al contribuyente o éste desaparezca durante el procedimiento administrativo de ejecución; (iii) en el ejercicio de sus facultades el contribuyente no puede ser localizado, desaparezca, desocupe domicilio sin presentar aviso, se ignore su domicilio o que emite CFDI utilizados para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas; (iv) el emisor de CFDI se encuentra dentro de la lista definitiva de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en los mismos; (v) el contribuyente no logró acreditar la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios amparados en los CFDI emitidos por alguno de los contribuyentes señalados en el inciso anterior, ni que corrigió su situación fiscal; (vi) el domicilio fiscal señalado no cumple con los supuestos para ser considerado como tal; (vii) los ingresos declarados e impuestos retenidos manifestados en las declaraciones no concuerden con la información a la que tenga acceso la autoridad; (viii) los medios de contacto, para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos por causas imputables al contribuyente; (ix) detecten la comisión de infracciones, cometidas por el titular del CSD, relacionadas con el RFC, pago de contribuciones, presentación de declaraciones y emisión de CFDI, entre otros; (x) se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir pérdidas fiscales indebidamente y que por lo tanto se encuentren publicados en el listado definitivo correspondiente.

En relación con este tema, se incorpora un procedimiento de aclaración para subsanar las irregularidades detectadas o desvirtuar las causas que motivaron la restricción para que los contribuyentes, a los que se les hubiera restringido el uso de sus CSD, puedan continuar utilizando los mismos para emitir CFDI.

El procedimiento se lleva a través de buzón tributario y contempla la exhibición de pruebas por parte del contribuyente, así como la facultad de la autoridad de requerirle información y documentación adicional e incluso de permitir que se realice alguna diligencia. Se precisa que la autoridad determinará las reglas de carácter general que resulten aplicables por lo que respecta al procedimiento señalado.

Un punto importante y positivo del nuevo procedimiento es la obligación de las autoridades fiscales de restablecer el uso del CSD correspondiente a más tardar al día siguiente en que se presente la solicitud de aclaración por parte del contribuyente, y hasta en tanto la autoridad no emita la resolución correspondiente. El plazo para resolver tal aclaración será de 10 días (sin contar requerimientos, prórrogas solicitadas o diligencias que se tengan que realizar).

En estricta relación, con la restricción temporal en el uso de los CSD, se establece que los mismos no serán cancelados sino hasta en tanto se agote el procedimiento de aclaración precisado en párrafos anteriores.

f) Modificaciones relacionadas con el RFC.

Se modifica sustancialmente el contenido del artículo 27 del CFF que establece las principales disposiciones en materia del RFC.

En términos generales, el artículo se reestructura por completo para dividirse en cuatro apartados, que son: (i) sujetos y sus obligaciones específicas; (ii) catálogo general de obligaciones; (iii) facultades de la autoridad fiscal; y (iv) casos especiales.

Destaca el amplio apartado que contempla las facultades de la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes por lo que respecta al RFC. En especial llama la atención la facultad de la autoridad de verificar, sin que por ello se considere que se inician sus facultades de comprobación, la existencia y localización del domicilio fiscal a través de medios tecnológicos de georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales.

De igual forma, con la reforma se elimina la salvedad para que los representantes legales, socios o accionistas de las personas morales con fines no lucrativos no soliciten su inscripción en el RFC e igualmente se incorpora la obligación para las personas morales de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados. Esto último con el fin de combatir la proliferación de empresas que facturan o deducen operaciones inexistentes.

g) Tercero colaborador fiscal.

Con el fin de que las autoridades fiscales puedan identificar con mayor facilidad a presuntos emisores y adquirentes de CFDI (que amparan operaciones inexistentes), se incorpora al CFF la figura de tercero colaborador fiscal adicionándose para tales efectos el artículo 69-B Ter. La identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada en términos de lo dispuesto por el CFF.

Según el citado artículo, se considera tercero colaborador fiscal a aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de CFDI (que amparan operaciones inexistentes), pero que cuenta con información relativa a contribuyentes que incurren en tales conductas, que no obra en poder de la autoridad fiscal, y que voluntariamente proporciona.

En este sentido, la información obtenida por las autoridades podría ser empleada en la tramitación del procedimiento, establecido en el artículo 69-B del mismo ordenamiento, relativo a la presunción de inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI, así como para motivar las resoluciones de dicho procedimiento.

h) Regla antiabuso.

Se incorpora una disposición al CFF por la cual los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios, y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Para tales efectos se consideran beneficios fiscales: cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución (incluyendo los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recaracterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros).

El beneficio económico esperado existe, de conformidad con la referida regla anti-abuso, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes de su propiedad y mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros.

Mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación es como las autoridades podrán presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias conocidos, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Asimismo, salvo prueba en contrario, se presumirá que una serie de actos jurídicos carecen de una razón de negocios cuando el beneficio económico razonablemente esperado hubiera podido alcanzarse con un menor número de actos y el efecto fiscal de éstos hubiera sido más gravoso.

Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado la autoridad considerará la información relacionada con la operación, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que tal información se encuentre soportada y sea razonable. Expresamente se señala que el beneficio fiscal no se contemplará como parte del beneficio económico razonablemente esperado.

Se precisa que la autoridad fiscal, a fin de estar en posibilidad de desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos, primero deberá hacer tal situación del conocimiento del contribuyente (en la última acta parcial, oficio de observaciones o resolución provisional, según se trate de una visita domiciliaria, revisión de gabinete o revisión electrónica), y que hayan transcurrido los plazos con los que cuenta el contribuyente para presentar información a fin de que el revisado tenga la posibilidad de desvirtuar tal presunción.

De igual forma, se establece la obligación para la autoridad fiscal de someter el caso, (previo a la emisión de los documentos referidos en el párrafo anterior) a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del SAT con la finalidad de obtener una opinión favorable para la aplicación de tal presunción. Las disposiciones relativas al órgano referido se darán a conocer mediante reglas de carácter general.

De conformidad con la redacción del artículo, los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

5. Otros:

Tasa de retención por los intereses pagados por el sistema financiero mexicano.

La tasa de retención anual que actualmente aplica sobre los intereses pagados por el sistema financiero mexicano es del 1.04% y, conforme a la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2020, dicha tasa aumentará al 1.45% misma que deberá calcularse tomando como base el capital que da lugar al pago de los intereses.

Esta sin duda es una modificación que desalentará el ahorro de los contribuyentes en instituciones del sistema financiero mexicano.

El presente documento es válido en la fecha de su emisión y su objetivo es meramente informativo y no interpretativo respecto a la información que contiene. No se trata de una opinión por lo que no debe considerarse como una asesoría aplicable a casos particulares bajo ninguna circunstancia. En caso de requerir una asesoría profesional, respecto a los temas incluidos en el documento, agradeceríamos nos contactaran directamente.

Para obtener información adicional, contactar a nuestros expertos:

Fernando Moreno, Socio:

+52 (55) 5258 1008, fmoreno@vwys.com.mx

Jorge Díaz, Asociado:

+52 (55) 5258 1008, jdiaz@vwys.com.mx

Diego Benítez, Asociado:

+52 (55) 5258 1008, dbenitez@vwys.com.mx

Atentamente,

Von Wobeser & Sierra, S.C.

Ciudad de México, a 5 de noviembre de 2019.