



**REFORMA  
FISCAL  
2020**

**Análisis Técnico  
y Comentarios**

**Reforma Fiscal 2020**

APROBADA POR EL GOBIERNO FEDERAL

**SKATT**

Beyond tax advisory

# Reforma Fiscal 2020

## Análisis Técnico y Comentarios

09 | diciembre | 2019

### Índice

<b>Resumen Ejecutivo</b>	3
	<b>Análisis Técnico y Comentarios</b>
<b>I. Ley del Impuesto sobre la Renta</b>	3
I.1 Actualización del concepto de establecimiento permanente por virtud de las recomendaciones de la acción 7 del Proyecto BEPS	3
I.2 Combate a los mecanismos híbridos y uso de entidades transparentes o figuras jurídicas extranjeras	5
I.3 Pagos a REFIPRES	7
I.4 Pagos deducidos en el mismo grupo de empresas	8
I.5 Limitación a la deducción de intereses	8
I.6 Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico (extranjeros)	10
I.7 Disminución de PTU en utilidad fiscal determinada para pagos provisionales	10
I.8 Subcontratación laboral	10
I.9 Tasa efectiva aplicable a negativa de pensión	11
I.10 Tratamiento fiscal a los ingresos por la prestación de servicios o enajenación de bienes a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares	11
I.11 Información de retenciones a través de comprobantes fiscales	13
I.12 Recaudación de ISR e IVA proveniente de ingresos en juicios de arrendamiento inmobiliario	13
I.13 Ampliación del régimen aplicable al sector primario (inclusión de las actividades industriales y comerciales)	13
I.14 Nuevo esquema de retención para personas físicas que realizan ventas por catálogo	14
I.15 Artículos 183 y 183 Bis- Programa IMMEX de albergue	14
I.16 Deducción adicional del 25% para empleadores de personas que padezcan discapacidad	15
I.17 Eliminación de las FIBRAS privadas	15
I.18 Simplificación administrativa en la aplicación de los estímulos fiscales a la Investigación y Desarrollo de Tecnología y al Deporte de Alto Rendimiento	15
I.19 Aplicación del estímulo fiscal al Cine y Deporte en pagos provisionales	16

I.20 Ampliación de montos máximos por proyecto de inversión en EFIARTES y creación del estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales originales (EFILIBRO)	16
<b>II. Ley del Impuesto al Valor Agregado</b>	16
II.1 Actividades no objeto de IVA y efectos en el factor de IVA acreditable	16
II.2 Compensación de saldos a favor de IVA	16
II.3 Exención de las actividades que realizan las instituciones asistenciales y otras modificaciones en materia de exenciones	17
II.4 Servicios de transporte particular	17
II.5 Momento de causación en servicios gratuitos	17
II.6 Declaración en importaciones ocasionales de bienes intangibles y servicios	17
II.7 Momento de causación del IVA en importación de servicios prestados en México por residentes en el extranjero	18
<b>III. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</b>	18
III.1 Actualización de la cuota en tabacos labrados	18
III.2 Actualización de la cuota en bebidas saborizadas	18
III.3 Homologación de las cuotas al diezmilésimo en combustibles automotrices, combustibles fósiles y enajenación de gasolinas y diésel en territorio nacional	18
III.4 Eliminación del esquema de cuota de cerveza	18
III.5 Compensación de saldo a favor de IEPS	19
III.6 Definición de bebidas energéticas	19
III.7 Padrón de Importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas	19
<b>IV. Código Fiscal de la Federación</b>	19
IV.1 Regla antiabuso (5-A)	19
IV.2 Operaciones inexistentes (69-B CFF)	20
IV.3 Restricción temporal de los certificados de sellos para emitir CFDI's (17-H Bis CFF)	21
IV.4 Responsabilidad solidaria (26 CFF)	22
IV.5 Verificación de documentos protocolizados por fedatarios públicos (27, C, fr. VI CFF)	23
IV.6 Adecuación de plazo para la implementación de procedimientos de resolución de controversias	23
IV. 7 Nuevos requisitos para contratar con gobierno, recibir subsidios y estímulos no estar publicado en el listado definitivo de contribuyentes con operaciones simuladas (32-D CFF)	23
IV.8 Generación de e-firma electrónica a través de otros proveedores. (17-D)	23
IV. 9 Secreto fiscal (69 CFF)	23
IV.10. Delitos fiscales que se considerarán como delincuencia organizada (CNPP, CPF, LCDO)	24
IV.11 Declaración informativa trimestral (31-A CFF)	24
IV.12 Revelación de esquemas reportables	24
<b>V. Ley de Ingresos de la Federación</b>	25
V.1 Retención de intereses pagados por el sistema financiero	25
<b>VI. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos</b>	25

## Resumen Ejecutivo

El día de hoy, 9 de diciembre de 2019, se publicó en el Diario Oficial de la Federación de Decreto mediante el cual 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.

Esto ocurre después de seguir el proceso natural en el Congreso de la Unión, fue aprobada la Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2020. Por la composición del Congreso, como se esperaba, las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y Senadores aprobaron en gran medida las propuestas realizadas por el Ejecutivo Federal, realizando algunas modificaciones acertadas y descartando propuestas que por su propia naturaleza resultaría compleja su implementación. Se confirma que las medidas tributarias incorporadas para el siguiente año buscarán fortalecer los ingresos de la Federación a través de medidas que garanticen el cumplimiento fiscal, al cerrar espacios para la evasión y elusión fiscal. No obstante tal intención, cuando se analizan las reformas propuestas, en nuestra opinión, éstas pueden dar lugar a interpretaciones contrarias, puesto que: (i) se estará aumentando la base del impuesto sobre la renta al limitarse o rechazarse ciertas deducciones, lo que indirectamente estaría incrementando el impuesto; (ii) se estarán incorporando mayores responsabilidades y controles para los contribuyentes cautivos, con afectaciones extra-fiscales y castigos probablemente injustificados; (iii) si bien con un ángulo de alineación a iniciativas internacionales como el “BEPS”, se incorporan medidas que eventualmente afectarán a la inversión extranjera; y (iv) se refleja una ausencia de medidas integrales que aumenten la base de los contribuyentes que se encuentran en la economía informal; o mejor aún que fomenten la inversión o generen mayor empleo; todo ello necesario bajo el entorno económico actual.

Si bien en nuestro Boletín del 13 de septiembre pasado, realizamos un análisis de las Iniciativas presentadas por el Ejecutivo Federal, a continuación, presentamos un resumen del análisis técnico de las reformas que entrarán en vigor y que consideramos relevantes o de aplicación y afectación general:

### I. Ley del Impuesto sobre la Renta

#### ***1.1 Actualización del concepto de establecimiento permanente por virtud de las recomendaciones de la acción 7 del Proyecto BEPS***

##### *Agentes dependientes*

Se redefine en el artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) las condiciones que deben cumplirse para considerar que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente (EP) en el país, cuando actúa en el mismo a través de un agente dependiente. Actualmente, el supuesto que ocasiona un EP para el residente en el extranjero es que el agente dependiente ejerza poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero y que dichos contratos tiendan a la realización de actividades en México distintas de las actividades del artículo 3 de la LISR (excepciones de actividades para EP).

Los nuevos supuestos son 2; el primero consiste en la conclusión habitual de contratos, y el segundo, en el desempeño habitual del rol principal en la conclusión de contratos celebrados por el extranjero, siempre que éstos:

- Se celebren a nombre o por cuenta del extranjero.
- Prevean 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.
- Obliguen al residente en el extranjero a prestar un servicio.

Cabe comentar que la redacción no es clara en cuanto si las 3 condicionantes señaladas aplican a los 2 supuestos o sólo al segundo; no obstante, en el Informe Final de la Acción 7 de BEPS, en el cual está basada esta nueva regla, es claro que las condicionantes aplican a ambos supuestos.

Consideramos que acotar el supuesto a que las actividades sean habituales es acertada pues evitaría la creación de un EP en una operación aislada de un agente dependiente.

Ahora bien, como se señaló desde la exposición de motivos enviada por el Ejecutivo, y avalada por las Cámaras, esta modificación se realiza para alinearse a las políticas de BEPS. Sin embargo, consideramos que desafortunadamente aún habrán ciertos puntos que no estarán del todo alineados, o bien, crearán incertidumbre, como puede ser: (i) lo comentado respecto a que la redacción propuesta infiere que las condiciones aplican únicamente al segundo supuesto, lo cual no es así en el Informe Final; (ii) la redacción de la primera condición difiere de lo propuesto por el Reporte BEPS, lo que generará incertidumbre sobre si el contrato es celebrado por el agente en México en nombre del extranjero o simplemente lo firma el extranjero; y (iii) no se aclara como puede probarse la participación del agente en la conclusión de los contratos.

En todo caso, consideramos que, de crearse un EP por estos supuestos, será por las actividades realizadas por el agente en México, lo cual debería llevar a que la atribución de los ingresos sean exclusivamente los vinculados con dicha actividad y no necesariamente sobre la operación o contrato completo (utilidad completa del residente en el extranjero).

#### *Agentes independientes*

Como otra reforma, se modifica el actual quinto párrafo del artículo 2 de la LISR para adicionar la expresión “entre otros” como parte de los supuestos específicos bajo los cuales se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de su actividad. Como en otras disposiciones de la LISR la modificación implica que la lista de supuestos deje de ser limitativa y pase a ser enunciativa, ocasionando un espacio para la arbitrariedad de las autoridades y una situación de incertidumbre jurídica para los contribuyentes.

Probablemente como la reforma más importante de este esquema, se adiciona un nuevo supuesto bajo el cual se presume que un agente no es independiente si éste actúa exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas. Esta reforma merece dos señalamientos: (i) en relación a que la presunción que se plantea, la cual parece ser una presunción relativa, es decir, que conserva la posibilidad de admitir pruebas en contrario, en tanto que no lo limita expresamente como debiera; y (ii) el que ni la exposición de motivos, ni la redacción legal aprobada, delimitan el término “casi exclusivamente” por lo que dará lugar a controversias con las autoridades fiscales; puesto que como referencia, el reporte final de la Acción 7 de BEPS delimita que, en términos generales, consiste en más del 90% de todos los contratos celebrados por el agente.

En nuestra opinión, esta modificación no implicaría de manera automática la creación de un EP, sino que en dichos casos, el agente en México pierde su característica de independiente y por lo tanto, siendo un agente dependiente, habría que volver a los supuestos en los que éstos pueden crear un EP en el país (comentados previamente).

#### *Limitaciones para la no creación de un EP*

Se reforma el artículo 3 de la LISR para establecer expresamente que todas las actividades específicas señaladas actualmente en las cinco fracciones del artículo requerirán tener el carácter de auxiliares o preparatorias para considerar que no constituyen un EP. Asimismo, se adiciona un párrafo para precisar que las excepciones de EP no aplican cuando, como parte de una operación de negocios cohesiva: (i) el residente en el extranjero realice en territorio nacional funciones complementarias a las actividades que realice un EP de él en México o una parte relacionada del residente en México o residente en el extranjero con EP; y (ii) el residente en el extranjero o una parte relacionada, tenga en territorio nacional algún lugar de negocios en donde se desarrollen funciones complementarias, cuya combinación de actividades dé como

resultado que no tengan el carácter preparatorio o auxiliar. Lo anterior está basado y es congruente con las recomendaciones realizadas por la OCDE en la citada Acción, tendientes a prevenir la fragmentación de contratos para evitar la creación de un EP. Sin embargo, no omitimos mencionar que por la propia redacción se generará incertidumbre para los contribuyentes al basarse en conceptos o situaciones ambiguas o que eventualmente, pudieran ser totalmente subjetivas.

Por todo lo anterior, si bien las reformas afectarán a los residentes en el extranjero que teniendo actividades en el país puedan o no crear un EP, el análisis particular lo deberemos hacer tomando en cuenta también lo dispuesto por el convenio para evitar la doble tributación que pueda existir con el país de que se trate, tomando en cuenta que, bajo los principios legales internacionales, lo dispuesto por la LISR no debería anular (“override”) lo acordado por los países involucrados; especialmente considerando que aún no se concluye el proceso de la entrada en vigor y aplicación del Convenio Multilateral.

## ***1.2 Combate a los mecanismos híbridos y uso de entidades transparentes o figuras jurídicas extranjeras***

Estas reformas derivan de las recomendaciones de la Acción 2 de BEPS y básicamente buscan evitar la utilización de mecanismos híbridos; definidos como operaciones en las cuales una persona o país le otorga un tratamiento diferente a su contraparte y esta diferencia en tratamiento resulta en un desajuste en la simetría fiscal. Como veremos más adelante, no obstante que la iniciativa, en cuanto a su redacción, pareciera ser congruente con las recomendaciones de la OCDE, nos parece que nuevamente generará incertidumbre por los diferentes esquemas que pueden existir en los distintos países con base en su legislación y/o práctica fiscal.

A continuación las reformas más relevantes vinculadas con los mecanismos híbridos:

### *Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero*

Se adicionan al artículo 5 de la LISR supuestos específicos de inaplicabilidad de los acreditamientos del impuesto pagado en el extranjero tratándose de: (i) el impuesto pagado directamente en el extranjero cuando el impuesto también haya sido acreditado en otro país o jurisdicción; no obstante, se establece que este supuesto de inaplicabilidad no operará si el acreditamiento en la otra jurisdicción se considera acreditamiento de impuestos corporativos extranjeros pagados a primer o a segundo nivel; y (ii) tratándose de los acreditamientos de impuestos corporativos extranjeros pagados a primer o segundo nivel, cuando el dividendo al cual correspondan represente una deducción o una reducción para la persona moral que lo paga.

Como tema vinculado; aun cuando no se refiera a mecanismos híbridos, con la reforma aprobada se hubiera aprovechado para corregir una omisión más importante y generalizada consistente en no permitir el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero a segundo nivel, cuando el contribuyente residente en México es una persona física; o el caso del impuesto mexicano cuando existe participación indirecta en sociedades mexicanas a través de sociedades extranjeras.

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

Se adiciona a la LISR el artículo 4-A, para señalar que las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras tributarán como personas morales en México y estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta (ISR) conforme al Título II, III, V o VI, en caso de que les sea aplicable. Esto, sin importar que la totalidad o parte de sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios acumulen los ingresos en su país o jurisdicción de residencia.

Nos parece que esto representará un cambio muy significativo en el régimen fiscal aplicable a este tipo de vehículos extranjeros, toda vez que actualmente se reconoce la transparencia y, por lo tanto, los socios o miembros son quienes se considera que obtienen el ingreso para determinar el tratamiento aplicable, privilegiando la sustancia en la operación a través de la identificación del beneficiario efectivo del ingreso. Asimismo, al no reconocer dicha transparencia y ver únicamente a la entidad o figura extranjera definida como transparente, dará como resultado la no aplicación de algún convenio fiscal para evitar la doble

tributación que tenga celebrado México con el país de residencia de los miembros o socios beneficiarios del ingreso (propósito que de hecho se menciona en la exposición de motivos y que la Comisión dictaminadora compartió en su análisis) e incluso, en el caso de pagos a estas entidades o figuras jurídicas que les generen una fuente de riqueza en el país, pudiera dar como resultado la aplicación de la tasa del 40% prevista en el artículo 171 de la LISR (y que a la fecha deja de aplicarse a través de la regla 3.18.24. de RMF).

Por otra parte, un tema no menor tiene que ver con la forma en que se administran este tipo de entidades, puesto que también se menciona que si se ubican en los supuestos del artículo 9 del Código Fiscal de la Federación (CFF) se considerarán personas morales residentes para efectos fiscales en México y tributarán como tal. Por ejemplo, aspecto muy relevante para los administradores de fondos de inversión ubicados en el país, entre otros.

Como resultado de la iniciativa presentada por el Ejecutivo, atendiendo a las consideraciones de diversos sectores, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados incluyó en su dictamen la adición de un nuevo artículo 205 a la LISR; mediante el cual, bajo la figura de un estímulo, se permitirá reconocer la transparencia de aquellas figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes en su país de constitución y que inviertan en personas morales residentes en México.

No obstante lo anterior, el estímulo que se propone está contemplado únicamente para figuras jurídicas y no entidades. Asimismo, está acotado únicamente a ingresos por intereses, dividendos, ganancias de capital y arrendamiento de bienes inmuebles (este último ingreso no está correctamente contemplado en la norma fiscal). El estímulo de referencia está supeditado al cumplimiento de varios requisitos tales como el que todos y cada uno de los integrantes de la figura se registren ante el SAT.

Mediante artículo transitorio, la entrada en vigor de los artículos 4-A y 205 de la LISR será a partir de 2021. No obstante ello, desde ahora recomendamos ampliamente revisar las estructuras relacionadas con las referidas entidades o figuras puesto que afectará tanto a inversionistas extranjeros privados como institucionales; así como a mexicanos que participen en fondos de inversión o estructuras similares (principalmente aquellas que cuenten con personalidad jurídica propia y que por tanto no sean sujetos del estímulo) puesto que no solamente se les incrementará la tasa efectiva del impuesto sino que podría dar lugar a una doble tributación.

#### *Ingresos obtenidos por residentes en México o EP's, a través de entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras*

Se adiciona un artículo 4-B que, según señala brevemente la exposición de motivos, pretende fortalecer el régimen actual de los ingresos obtenidos a través de entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras, otorgándoles un tratamiento separado del Título VI de la LISR (REFIPRES). No obstante, si bien el texto propuesto funciona para despejar algunas dudas que se derivan de las disposiciones actuales, se pretende generar un régimen nuevo y, como tal, presenta muchas áreas de mejora ya que contiene ciertos errores y una clara falta de técnica jurídica en su elaboración.

En términos generales, el artículo 4-B establece el régimen que deberán observar los residentes en México (personas físicas o morales) y los residentes en el extranjero con EP en México, por lo ingresos que obtengan, en la proporción que les corresponda, a través de dos tipos de vehículos: (i) entidades extranjeras transparentes; y (ii) figuras jurídicas extranjeras.

Los ingresos obtenidos a través de las entidades extranjeras transparentes se considerarán en la participación en las mismas (determinada de la misma forma que la señalada para REFIPRES); sin establecerse lo mismo para las figuras jurídicas extranjeras; lo cual es una omisión. Asimismo, se señala que los ingresos sujetos al impuesto en México serán: (i) en el caso de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras que sean residentes del país en donde se ubiquen (es decir, que no sean transparentes), la utilidad fiscal de las mismas, determinada conforme a las reglas mexicanas; y (ii) en el caso de figuras jurídicas transparentes, los ingresos sujetos al pago del impuesto serán aquellos que obtengan y que sean acumulables en los términos del título de la LISR que le corresponda al contribuyente, pudiendo efectuar la deducción

de los gastos e inversiones que realizó la figura jurídica; siempre que sean deducibles de conformidad con dicho título de la LISR y que su contabilidad y la documentación soporte esté a disposición de las autoridades fiscales.

En ambos casos, se establece que el impuesto pagado por o a través de las entidades o figuras en comento, se entenderá pagado por los contribuyentes, en la proporción en la que se hayan acumulado los ingresos. Asimismo, se establece que dicho impuesto podrá ser acreditado conforme al artículo 5 de la LISR siempre y cuando haya sido efectivamente pagado por las entidades o figuras extranjeras en comento.

En congruencia con lo anterior, se reforman los artículos 176 a 178 de la LISR (reglas de REFIPRES) para aclarar que este Capítulo sólo será aplicable a los residentes en México y residentes en el extranjero con EP que obtengan ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtengan a través de entidades extranjeras en las que participen, directa o indirectamente, en los casos en los que tengan control. Es decir, el contenido de dicho capítulo se limita a las sociedades en las que los contribuyentes tengan control; excluyéndose a las figuras jurídicas o entidades transparentes. Por exclusión, el régimen de REFIPRES no aplicará si un contribuyente se ubica en el artículo 4-B antes señalado, es decir, son regímenes mutuamente excluyentes. Como algo trascendente, se adiciona una serie de supuestos y situaciones que determinan la existencia de control en una entidad ubicada en un REFIPRE, las cuales, buscan establecer que existe control si, de una u otra forma, un contribuyente tiene derecho a más del 50% de las utilidades o a más del 50% del valor de la sociedad o de sus activos, directa o indirectamente, o individual o conjuntamente con personas relacionadas o vinculadas.

Como reflexión, consideramos que la intención general de separar el tratamiento de entidades transparentes y figuras jurídicas del capítulo de REFIPRES es para otorgar mayor claridad a la distinción entre las mismas, por lo que se deberán analizar los efectos que tenga esta reforma en el tratamiento fiscal que actualmente aplican las inversiones que los contribuyentes en México tienen a través de dichos vehículos. Por ello, recomendamos analizar la situación particular de cada persona que participe en estas sociedades, a efecto de determinar la forma en que se modifica su situación fiscal con la reforma de estas disposiciones; particularmente porque bajo las nuevas reglas de control, es muy probable que no solamente se tenga que reportar la inversión sino también pagar el impuesto correspondiente.

### ***1.3 Pagos a REFIPRES***

Como una medida injusta que castiga al que paga y no al que obtiene el ingreso, provocándose con ello un incremento en la tasa efectiva de impuesto en México, se modifica la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR que en combinación con la fracción XXXI actualmente establecen que son gastos no deducibles, los pagos realizados a residentes en el extranjero cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRES; pero que mediante reglas de carácter general ha previsto que dicha limitante sólo es aplicable a operaciones con partes relacionadas y siempre que no sean pactadas a valores de mercado.

Con la reforma aprobada se deroga la fracción XXXI del artículo 28 de la ley y se incorpora una modificación a la fracción XXIII que contiene una redacción compleja que intenta abarcar múltiples supuestos y reiteradas excepciones para encuadrar un gasto no deducible, inclusive por pagos a partes no relacionadas. Entre otros aspectos contempla lo siguiente:

#### *Pagos directos a partes relacionadas*

Primero y como regla general; salvo las excepciones más adelante comentadas, será no deducible cualquier pago realizado a partes relacionadas cuando el ingreso de quien lo reciba esté sujeto a un REFIPRE. Desde nuestro punto de vista, esta restricción alcanza cualquier tipo de concepto; desde regalías, intereses, servicios, etc., hasta la adquisición de bienes; como serían inventarios y activos fijos.

#### *Acuerdos estructurados*

En segundo lugar, se consideran conceptos nuevos como los denominados "acuerdo estructurado" y "mecanismo híbrido", que si bien se encuentran definidos en la propia disposición, contienen una redacción

ambigua que más que generar tranquilidad en la aplicación del ordenamiento, generan incertidumbre en su alcance. Por su relevancia, a continuación, transcribimos las definiciones en comento: Acuerdo Estructurado: "... 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." Mecanismo híbrido: "... cuando la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o el propietario de los activos o un pago, y que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o una parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero".

La consecuencia de realizarse pagos a través de un "acuerdo estructurado" o "mecanismo híbrido" será que sean considerados como no deducibles en la determinación de la base del ISR.

#### *Intermediación o pagos subsecuentes*

Se prevé que también se considerará como un gasto no deducible, cuando el receptor del ingreso utilice el importe recibido para realizar otros pagos deducibles a otro miembro del grupo que se consideren ingresos sujetos a REFIPRES, inclusive sin importar que el pago que realice el receptor se efectúe con anterioridad al pago que realice el contribuyente. La reforma llega al extremo de presumir que se estará en este supuesto, cuando el receptor realice pagos deducibles que se consideren para su contraparte ingresos sujetos a REFIPRES, si el monto de estos es igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente. Para todo lo anterior, se deja un margen amplio para el establecimiento de requisitos adicionales a través de reglas de carácter general, para regular la interacción de la aplicación del ordenamiento que se modifica, con reglas similares contenidas en la legislación extranjera que nieguen la deducción de pagos realizados a REFIPRES o en virtud de que se encuentren sujetos a mecanismos híbridos.

Finalmente, se prevé que no será aplicable lo establecido anteriormente en la proporción que el pago esté gravado de forma indirecta por motivo de la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I del Título VI de la LISR, o disposiciones similares contenidas en la legislación fiscal extranjera en los términos que dispongan las reglas de carácter general que expida el Servicio de Administración Tributaria (SAT), ni cuando el pago se encuentre sujeto a la tasa de retención que establece el artículo 171 de la misma LISR (40%).

Por todo lo anterior, en concordancia se deroga la fracción XXXI del mismo artículo 28 de la LISR en razón de que sus supuestos quedan cubiertos por la nueva fracción XXIII aquí comentada.

#### ***1.4 Pagos deducidos en el mismo grupo de empresas***

Se modifica la fracción XXIX del artículo 28 de la LISR que actualmente establece que son no deducibles los pagos que efectúe el contribuyente cuando los mismos también sean deducibles para una parte relacionada. Con la reforma, en lugar de señalarse "una parte relacionada" se le denominará "un miembro del mismo grupo", además que se adiciona que tales pagos efectuados por el contribuyente también sean deducibles para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción, en donde también sea considerado como residente fiscal. Asimismo, se precisa que, si el contribuyente es un residente en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional, tampoco serán deducibles tales erogaciones, cuando el pago sea deducible para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

Cabe señalar que se mantiene la excepción para los casos en que el residente en el extranjero acumule los ingresos generados por el contribuyente en México en la proporción de su participación.

#### ***1.5 Limitación a la deducción de intereses***

El Reporte Final de la Acción 4 del Proyecto BEPS establece que uno de los mecanismos que emplean los contribuyentes para el traslado de utilidades entre jurisdicciones, es el pago de intereses entre partes relacionadas e independientes puesto que bajo este mecanismo se establecen financiamientos en aquellas jurisdicciones con un alto gravamen fiscal, a efecto de trasladar dichos ingresos por intereses a jurisdicciones con un menor gravamen. Con base en el análisis llevado a cabo por la OCDE, y con la

intención de balancear los objetivos que permitan al mayor número de grupos deducir los intereses netos de sus terceros, se recomendó que los países apliquen una proporción fija de no deducción de los intereses basada en el EBITDA (utilidad antes de impuestos, depreciaciones y amortizaciones), la cual podría estar en el rango del 10% al 30%.

De acuerdo con lo anterior, el Congreso de la Unión aprobó la limitación de pago de intereses entre partes relacionadas e independientes no importando si el financiamiento es nacional o extranjero. Para estos efectos, el cálculo se deberá de realizar de forma anual y se deberán considerar como no deducibles los “intereses netos” que excedan el 30% de la “utilidad fiscal ajustada”; sin importar si las deudas son con partes relacionadas o independientes. Si el resultado de este cálculo es cero o negativo, se permitirá la deducción de la totalidad de los intereses devengados a cargo.

En términos generales, la “utilidad fiscal ajustada” se refiere a la utilidad fiscal con ciertos ajustes para asimilarla a lo que corresponde al EBITDA en términos financieros. El cálculo contempla que para determinar la “utilidad fiscal ajustada” se deberán adicionar a la utilidad fiscal del ejercicio, los siguientes conceptos: (i) el monto total de los intereses devengados de deudas; y, (ii) el monto total deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones en periodos pre-operativos.

Respecto a la iniciativa presentada por el Ejecutivo, se adiciona que se deberá determinar la “utilidad fiscal ajustada” aun en los casos en los que no se obtenga una utilidad fiscal o cuando se genere una pérdida fiscal. En el caso en que la “utilidad fiscal ajustada” resulte cero o un número negativo, los intereses a cargo del contribuyente serán no deducibles.

Para efectos de determinar los intereses netos, respecto a la iniciativa de reforma, se incluyó que la aplicación de la limitación de intereses no resultará aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante un ejercicio fiscal derivados de sus deudas no excedan de la cantidad de veinte millones de pesos. Cabe señalar que, este importe se debe considerar de manera acumulada respecto de todas las personas morales sujetas al régimen general y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo (participación común del 51%) o que sean partes relacionadas, a las cuales les será aplicable el procedimiento de limitación en la deducción de intereses.

Así las cosas, los intereses netos se determinarán como sigue:

Intereses devengados (deducibles) por deudas a cargo del contribuyente  
(-) Intereses que haya acumulado en el ejercicio  
(=) Intereses netos

Bajo lo anterior, no existirán “intereses netos no deducibles” si los intereses acumulados son iguales o mayores a los intereses devengados a cargo.

Adicionalmente, para efectos del cálculo de los intereses únicamente se deberán considerar los montos deducibles de los intereses devengados de deudas, así como los intereses (ingresos) de fuente de riqueza extranjera en la proporción que hayan pagado el ISR en México (sin acreditamiento del impuesto del extranjero); en contraparte, se excluyen los ingresos y/o resultados obtenidos por REFIPRES.

Ahora bien, para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, se excluye de la determinación del promedio anual de las deudas el monto de las cuales deriven intereses que se consideren no deducibles; sin embargo, cuando el monto de los intereses no deducibles se deduzca en un ejercicio posterior se deberá considerar las deudas correspondientes en la determinación del promedio anual.

Periodo para su deducción - Carry forward de intereses no deducibles

Los intereses que no sean deducibles de acuerdo con lo señalado anteriormente se podrán deducir durante los 10 ejercicios siguientes hasta agotarse, limitado a que en los ejercicios en que se pretenda ejercer su deducción se consideren como parte de los intereses netos que se deberán comparar con la utilidad neta

ajustada por el 30%. Una vez transcurrido el periodo de los 10 años, se perderá el derecho a la deducción. Adicionalmente, los contribuyentes deberán llevar un registro de los intereses netos pendientes por deducir, para estos efectos, deberán considerar que los intereses netos que se deducen son los de mayor antigüedad.

Además, señala que por los intereses no deducibles se aplicarán las “reglas” señaladas en el artículo 57 de la LISR referente a pérdidas fiscales, sin que se precise si éstas refieren al periodo de amortización, su actualización, transmisión en casos de escisión, fusión, etc.

También se incluye la posibilidad de que este cálculo en el límite de la deducción de intereses se determine en forma consolidada en el caso de empresas que pertenezcan al mismo grupo; sin embargo, este tratamiento será regulado mediante reglas de carácter general.

Por último, como algo relevante se exceptúa del cálculo referido a los rendimientos de deuda pública y a los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública, así como para financiar construcciones, incluyendo la adquisición de terrenos, ubicados en territorio nacional, para financiar ciertos proyectos vinculados al sector de hidrocarburos, electricidad y agua. Tampoco resultan aplicables estas reglas a las Empresas Productivas del Estado (PEMEX, CFE) ni a los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto.

### ***1.6 Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico (extranjeros)***

El Congreso de la Unión compartió la propuesta del Ejecutivo, eliminando lo dispuesto en el artículo 158 de la LISR respecto de los ingresos generados por la concesión del uso o goce temporal de equipo industrial, comercial o científico, así como contenedores, remolques, etc., con el propósito de que sea claro que dichos ingresos, bajo lo establecido en las disposiciones fiscales en México, deben considerarse como una regalía en términos del artículo 167 del ordenamiento legal en comento. Esta modificación se encuentra alineada con los criterios de la política fiscal internacional de México.

Ahora bien, el artículo 4.1 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 2013, hace referencia al artículo 158 de la LISR para efectos de otorgar un estímulo fiscal de un crédito fiscal del 80% del ISR causado por ingresos por el uso o goce temporal de aviones explotados comercialmente que sean utilizados en la transportación de pasajeros o bienes.

No obstante, con la eliminación del artículo 158 de la LISR, el Congreso de la Unión considera necesario mantener dicho estímulo, por lo cual se adiciona la fracción III al artículo 167 de la LISR que regula una tasa de retención del 1%, aplicable a las regalías por el uso o goce temporal de aviones que tengan concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes.

### ***1.7 Disminución de PTU en utilidad fiscal determinada para pagos provisionales***

Actualmente, la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tributen en términos del Título II (Personas Morales) de la LISR, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada para efectos de los pagos provisionales de ISR por el periodo de mayo a diciembre, el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio. Esto, con la finalidad de que el cálculo del pago provisional sea consistente con el mecanismo de la determinación del cálculo anual de dicho impuesto.

En virtud de lo anterior y considerando que el estímulo en comento ha permanecido vigente desde 2012 a través de diversos decretos; se reforma el artículo 14 de la LISR para efectos de incorporar dicha mecánica de disminución de la PTU en el citado precepto legal.

### ***1.8 Subcontratación laboral***

Se elimina para el ejercicio fiscal de 2020 la obligación para los contratantes de obtener la información y documentación que refiere la LISR vigente. En su lugar, se reforma la Ley del Impuesto al Valor Agregado

(LIVA), misma que establece a los contratantes la obligación de retener el 6% de la contraprestación que se pague por subcontratación laboral por concepto de impuesto al valor agregado (IVA); es decir, se establece la obligación de retener el 37.5% del IVA. Esta retención será indispensable para que proceda la deducción del gasto en materia de ISR para el contratante.

Para estos efectos, el Congreso de la Unión, adicionó respecto de la propuesta inicial de reforma, una definición que permite a los contribuyentes conocer los supuestos en los que se da lugar a la retención de IVA. Dicha definición es muy amplia y considera que los contratantes estarán obligados a efectuar la retención por la prestación de servicios donde se ponga a disposición personal que desempeñe sus funciones dentro o fuera de las oficinas del cliente o una parte relacionada; cuando estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante.

### ***1.9 Tasa efectiva aplicable a negativa de pensión***

El término negativa de pensión se utiliza cuando una persona física efectúa retiros de ciertas cantidades de su cuenta individual de retiro cuando no se cumplen los requisitos para recibir la pensión. Respecto de ello, si bien la LISR establece una tasa de retención del 20% a cargo de las personas físicas que cuenten con una resolución de negativa de pensión y retiren en una sola exhibición los recursos acumulados de sus cuentas individuales de retiro (IMSS e ISSSTE); la regla 3.11.2. contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal vigente permite aplicar una retención del impuesto con base en una tasa efectiva; situación que ha provocado se presenten inconsistencias respecto del mecanismo aplicado, ya que en algunos casos se utiliza el procedimiento contemplado en la Ley y en otros el incluido en reglas de carácter general.

En virtud de lo anterior y con la finalidad de homologar los criterios en la retención del impuesto, se adiciona el artículo 96-BIS a la LISR a través del cual se incorpora el procedimiento para determinar la tasa efectiva de retención previsto en la regla 3.11.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal, mismo que se utilizará para la retención de ISR que proceda para los contribuyentes que retiren en una sola exhibición los recursos de las cuentas mencionadas en el párrafo anterior, sin que sea exclusivamente aplicable en aquellos casos en que se cuente con una negativa de pensión. Evidentemente, en el artículo que se pretende adicionar se menciona que el impuesto retenido también podrá considerarse definitivo, únicamente si los contribuyentes obtienen en el ejercicio este tipo de ingresos.

### ***1.10 Tratamiento fiscal a los ingresos por la prestación de servicios o enajenación de bienes a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares***

Como premisa, conviene señalar que en nuestra apreciación, la reforma publicitada sobre la economía digital, no ataca los impuestos a los que las empresas de esta industria están sujetos, sino más bien, se enfoca en la falta de pago de los impuestos que los residentes en México actualmente no enteran correctamente.

Primeramente, se adiciona una tercera sección al Capítulo II del Título IV de la LISR que establece un nuevo esquema de tributación para las personas físicas que presten servicios o enajenen bienes, a través de Internet mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

En términos generales, el nuevo esquema consiste en que las plataformas, ya sean nacionales o extranjeras, funcionen como agentes recaudadores y retengan el impuesto correspondiente a las personas físicas que, a través de ellas, presten servicios o enajenen bienes. En otras palabras, el régimen es para recaudar el ISR e IVA de las personas físicas mexicanas que utilizan las plataformas para prestar servicios o enajenar bienes y no para que tributen las plataformas en sí.

Nos parece que la iniciativa carece de claridad en cuanto a la determinación del impuesto ya que señala que el impuesto corresponderá a la retención y, simultáneamente, establece que la retención se considerará como pago provisional; sin embargo, en este último caso, no se contempla cómo determinar un impuesto anual respecto del cual se puedan acreditar las retenciones como pago provisional. Asimismo, conviene resaltar que no se establece un esquema de deducciones autorizadas a las que debiera tener derecho el contribuyente.

A este respecto, cabe señalar que la reforma no considera esta nueva sección para efectos de la determinación del impuesto anual de la persona física pues no se incluye en el artículo 152 de la LISR.

Como reflexión adicional, nos gustaría señalar que esta reforma contempla imponer obligaciones a residentes en el extranjero cuya implementación resultaría sumamente compleja en lo administrativo, iniciando con su inscripción en el RFC, designación de un representante legal y proporcionar información detallada de los usuarios mexicanos.

Por otro lado, en materia de IVA, se adiciona un nuevo Capítulo III BIS con dos Secciones, relacionadas con la economía digital que establecen obligaciones, principalmente, para las plataformas digitales que prestan servicios a residentes en México.

La primera sección está dirigida a las plataformas digitales respecto del IVA que corresponde a los servicios que prestan a usuarios que se encuentren en territorio nacional.

Mediante dicho régimen se pretende que las plataformas se vuelvan contribuyentes formales de IVA y paguen el impuesto correspondiente en México, teniendo obligaciones específicas como su inscripción en el RFC, llevar un registro de receptores de servicios ubicados en México y proporcionar información al SAT relacionada con las operaciones de las cuales derivó el impuesto, así como la obligación de emitir comprobantes (no CFDI's) con el IVA señalado expresamente y por separado cuando sea solicitado por el usuario.

En relación con esta reforma, es de hacer notar que, aún y cuando en esencia, esta reforma consiste en trasladar la obligación de pago de IVA que actualmente tienen los usuarios vía la importación de servicios a las plataformas, no se está modificando la parte correspondiente a la importación de servicios de tal forma que, así como está planteada, la prestación de los servicios en comento sería objeto de IVA por parte del prestador y objeto de IVA por parte del importador de los servicios (el usuario).

La segunda sección, en términos generales, constituye un régimen de retención para efectos de que, nuevamente, las plataformas digitales extranjeras que participan como intermediarias en la prestación de servicios, otorgamiento de uso o goce o enajenaciones de bienes objeto de IVA, funjan como retenedores del 50% del IVA que causan los prestadores, otorgantes o enajenantes respectivamente, cuando cobren el precio correspondiente en nombre de éstos.

Además de la inscripción en el RFC y el entero de la retención, se establece una serie de obligaciones para las plataformas extranjeras relacionadas con la proveeduría de información al SAT de información relacionada con las personas que causaron el impuesto y con las operaciones objeto del mismo.

Por último, cabe señalar que se propone una medida de coerción para obligar a los extranjeros a cumplir con sus obligaciones tanto en materia de ISR como de IVA, consistente en que, con ayuda de los carriers mexicanos (prestadores de servicios de conexión a Internet), de no cumplir con sus obligaciones, su acceso a Internet en México se bloquearía. Medida cuya viabilidad práctica y legal deberá ser analizada.

Respecto a todo lo anterior, nos parece que las disposiciones propuestas carecen de un análisis profundo técnico y práctico, posiblemente generando incertidumbre o efectos negativos como pueden ser la falta de aplicación de deducciones en materia de ISR o sobre el esquema de acreditamiento en materia de IVA. Adicionalmente, consideramos que eventualmente, un mecanismo más eficiente sería que en lugar de que las plataformas sean quienes funjan como recaudadores o retenedores, sean los integrantes del sistema financiero quienes procesan o reciben los pagos correspondientes. Asimismo, el hecho de que la Reforma únicamente contemple una nueva sección para personas físicas pudiera no ser equitativo al incluir a residentes en el extranjero que eventualmente, también pudieran tener ingresos de fuente de riqueza en el país sujetos al impuesto.

### ***1.11 Información de retenciones a través de comprobantes fiscales***

A través del proceso de emisión de comprobantes fiscales digitales (CFDI's), las autoridades fiscales ya cuentan con diversa información sobre las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes, como es la relativa a las retenciones de impuestos que realizan las personas morales a las personas físicas que les presten servicios o les otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles; por ello, como una medida de simplificación administrativa se reforman los artículos 106 y 116 de la LISR y el artículo 32, fracción V de la LIVA para incorporar la facilidad que actualmente se encuentra prevista en la LIF, la cual consiste en eximir a las personas morales de la obligación que tienen de emitir una constancia de retenciones digital (CFDI de retenciones), siempre que dichas personas físicas incluyan dentro del CFDI de ingresos que emitan por la contraprestación que reciban, el monto de los impuestos que les son retenidos (ISR e IVA).

### ***1.12 Recaudación de ISR e IVA proveniente de ingresos en juicios de arrendamiento inmobiliario***

Como una medida para incrementar la recaudación fiscal en el sector inmobiliario, particularmente en el arrendamiento de bienes inmuebles que realizan las personas físicas, se modifica la fracción III del artículo 118 de la LISR, así como el artículo 33 de la LIVA (actos accidentales) con la finalidad de establecer que en caso de un litigio por adeudo de rentas inmobiliarias en donde la sentencia obligue al arrendatario a cubrir el pago de las rentas vencidas, el arrendador se encuentra obligado a comprobar ante la autoridad judicial la emisión de los CFDI's correspondientes; y en caso de no contar con los elementos que acrediten la emisión de dichos CFDI's, las autoridades judiciales deberán informar al SAT de tal situación en un plazo máximo de 5 días, contados a partir del vencimiento del plazo que la autoridad judicial haya otorgado al acreedor para cumplir el requerimiento.

### ***1.13 Ampliación del régimen aplicable al sector primario (inclusión de las actividades industriales y comerciales)***

Como una medida para promover el desarrollo rural, el cual incluye la planeación y organización de la producción agropecuaria, su industrialización y comercialización, así como todas aquellas acciones tendientes a la elevación de la calidad de vida de la población rural, se adiciona el artículo 74-B en la LISR para otorgar beneficios a las personas morales de derecho agrario conformadas únicamente por personas físicas reconocidas como ejidatarios o comuneros de acuerdo con la Ley Agraria o por ejidos o comunidades constituidos conforme a dicha Ley, que se dediquen a la comercialización e industrialización de productos del sector primario.

El artículo 74-B de la LISR contempla, en términos generales, que las sociedades que cumplan con los siguientes requisitos podrán reducir el ISR a su cargo en un 30%.

- Que al menos el 80% de sus ingresos totales se obtengan por la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.
- Que los ingresos totales del ejercicio anterior no hubieran sido superiores a \$5 mdp.
- Que los socios de las personas morales en comento no podrán ser socios de otra sociedad que opte por aplicar los beneficios en cuestión.

En el artículo 74-B en comento se establece que las personas morales que inicien operaciones podrán optar por aplicar los beneficios previstos en el mismo cuando estimen que sus ingresos totales del ejercicio en los que al menos el 80% sean obtenidos por la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras no excederán de la cantidad de \$5 mdp. Asimismo, se establece que para poder aplicar este beneficio, los contribuyentes deberán presentar en enero del año de que se trate un aviso ante las autoridades fiscales en el que manifiesten la aplicación del mismo.

Adicionalmente, se establece que cuando no se cumpla alguno de los requisitos o se exceda de los \$5 mdp, los contribuyentes dejarán de aplicar lo dispuesto en esta disposición y deberán pagar el ISR en el régimen que les corresponda. En este supuesto, los contribuyentes en ningún caso podrán volver a aplicar dicho beneficio. Asimismo, los socios de dichas personas morales no podrán formar parte de otra persona moral que opte por aplicar la disposición en mención.

Mediante disposición transitoria, se establece que las personas que se encontraban tributando en el régimen general de las personas morales y que cumplan con los requisitos del artículo 74-B de la LISR, deberán dar aviso a más tardar el 31 de enero de 2020 y estarán a lo siguiente:

- No deberán efectuar la acumulación de los ingresos percibidos efectivamente, si previamente ya fueron acumulados.
- No se podrán volver a aplicar las deducciones autorizadas que ya hayan hecho deducibles.
- En el caso de inventario pendiente de deducir, deberán seguir aplicando lo conducente al Título II, Capítulo II, Sección III de la LISR (Del costo de lo vendido), considerando que lo primero que se enajena es lo primero que se había adquirido.

#### ***1.14 Nuevo esquema de retención para personas físicas que realizan ventas por catálogo***

La Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados consideró pertinente eliminar el esquema de retención de ISR que se pretendía implementar para las personas físicas como vendedores independientes de productos al menudeo por catálogo propuesto por el Ejecutivo Federal, debido a la dificultad que existiría para la identificación de las personas físicas que en efecto realicen actividades empresariales respecto de aquellas que adquieren productos para consumo personal lo que provocaría una retención indebida en este último caso. Adicionalmente, la propuesta del Ejecutivo Federal no fue aceptada debido a que existen ciertas empresas proveedoras que no requieren la afiliación de la persona física para comprar y vender sus productos lo que provoca una dificultad para identificar a aquellas que sí estarían obligadas al régimen fiscal propuesto. No obstante, la Comisión en comento propone, mediante disposición transitoria, la facultad para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) pueda diseñar un esquema que facilite el pago del ISR para las personas físicas que realicen actividades empresariales con el público en general como vendedores independientes de productos al menudeo por catálogo o similares.

#### ***1.15 Artículos 183 y 183 Bis- Programa IMMEX de albergue***

Se reforma el artículo 183 aplicable a empresas con programa IMMEX para permitir que residentes en el extranjero independientes puedan contratar a maquilas mexicanas bajo el régimen de albergue por más de 4 años; siempre y cuando, el residente en el extranjero tramite y obtenga su RFC en el país, presente declaraciones de pagos provisionales y anual, así como declaración informativa de sus operaciones de maquila a más tardar en el mes de junio del año que se trate de conformidad a las reglas que se van a expedir, y presente avisos de terminación de operaciones o negocio con la maquila de albergue. Se precisa que el residente en el extranjero podrá enajenar mercancías manufacturadas en México siempre que se encuentren amparadas con un pedimento de exportación; asimismo no podrán enajenar a la empresa con modalidad de albergue maquinaria, equipo, inventarios o similares que sean de su propiedad de entidades residentes en el extranjero (partes relacionadas o clientes), durante el periodo en que se aplique lo dispuesto en dicho artículo. De lo contrario, se considerará que dicho residente en el extranjero genera la figura de establecimiento permanente en el país, teniendo que cumplir con todas las obligaciones de las personas morales del artículo 76 de LISR.

Adicionalmente se incorpora el artículo 183-Bis a la LISR en donde se le da el mismo tratamiento a la maquila de albergue para determinar los ingresos por el servicio de maquila (siendo independiente) como si fueran partes relacionadas, teniendo la obligación para determinar dichos ingresos de maquila a través

de un “safe harbor” o solicitar un “APA” bajo los términos del CFF para cada residente en el extranjero que sea su cliente. Aquí habría que comparar, la contraprestación que se tiene pactada con su cliente independiente (residente en el extranjero) contra estos dos cálculos.

### ***1.16 Deducción adicional del 25% para empleadores de personas que padezcan discapacidad***

Que con el fin de promover igualdad de oportunidades de empleo a todos los mexicanos, incluyendo a aquellos que padezcan de discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; así como discapacidad mental; discapacidad auditiva o de lenguaje, se sustituye el estímulo fiscal previsto en el artículo 186 de la LISR vigente por el previsto en la LIF.

Dicho estímulo consiste en que los contribuyentes que empleen a personas con alguna de las discapacidades mencionadas puedan deducir de sus ingresos acumulables para efectos del ISR, por el ejercicio fiscal correspondiente, un monto adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a las personas antes referidas (anteriormente sólo se permitía deducir el 100% del ISR retenido a dichos trabajadores).

### ***1.17 Eliminación de las FIBRAS privadas***

De acuerdo con el Ejecutivo Federal, así como con la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y Senadores, mientras que las FIBRAS públicas están reguladas por el Mercado de Valores, las FIBRAS privadas generalmente están constituidas por portafolios de inversiones familiares que no contribuyen a la promoción del mercado inmobiliario, sino a planeaciones para diferir el pago del ISR. Por lo anterior, se reforma la fracción V del artículo 187 de la LISR para eliminar las FIBRAS privadas, quedando vigentes únicamente las FIBRAS públicas. No dejamos de mencionar que en la práctica el uso de las FIBRAS privadas ya era muy restringido por las limitaciones mismas y tampoco era posible su inscripción en el registro administrado por el SAT.

Mediante disposición transitoria, se establece que los inversionistas en FIBRAS privadas que al 31 de diciembre de 2019 hayan aplicado el estímulo previsto en el artículo 187 de la LISR, estarán a lo siguiente:

1. Acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados cuando: i) enajenen los certificados de participación obtenidos por su aportación al fideicomiso y ii) el fideicomiso enajene los bienes aportados.
2. Si al 31 de diciembre de 2021 no se han dado los supuestos anteriores, los tenedores de los certificados deberán acumular la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, actualizando el impuesto que corresponda desde la aportación de los bienes hasta el momento en que se presente la declaración anual del ejercicio 2021.

Adicionalmente, como una propuesta de la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados y aprobada por la Cámara de Senadores, mediante la adición de la fracción IX al artículo 187 de la LISR, se incorporan a la ley requisitos que supuestamente ya estaban previstos en las reglas administrativas por el SAT (vgr. presentación de información de identificación de los fideicomitentes, información sobre las operaciones de aportación a la FIBRA de cada uno de los inmuebles, etc.); no obstante, somos de la opinión que son excesivos, considerando que estos requisitos, a partir de la entrada en vigor de la reforma, serán aplicables únicamente a las FIBRAS públicas, las cuales pueden tener un gran número de fideicomitentes y de operaciones. Consideramos desafortunada la incorporación realizada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados toda vez que en lugar de incentivar la inversión en este tipo de figuras, incrementa la carga administrativa y más aún deja en incertidumbre a los inversionistas, toda vez que incumplir con la presentación de toda la información solicitada, podría ser causal de la extinción del estímulo por no cumplir requisitos.

### ***1.18 Simplificación administrativa en la aplicación de los estímulos fiscales a la Investigación y Desarrollo de Tecnología y al Deporte de Alto Rendimiento***

Como una medida simplificativa, se deroga el sexto párrafo del artículo 202 y el quinto párrafo del artículo

203, ambos de la LISR en donde se establecía la obligación de presentar declaraciones informativas para los contribuyentes beneficiados del EFIDT y del EFIDEPORTE. Lo anterior, toda vez que el SAT cuenta con mecanismos de comprobación a través de CFDI's, por lo que considera que a través de éstos se pueden identificar los proyectos de inversión autorizados con los estímulos fiscales y los gastos efectuados con dichos recursos.

### ***1.19 Aplicación del estímulo fiscal al Cine y Deporte en pagos provisionales***

Respecto al estímulo fiscal a la producción y distribución cinematográfica nacional (en adelante "EFICINE") y al EFIDEPORTE, se incorpora la medida contenida en la LIF al texto de la LISR para permitir a los contribuyentes la aplicación del estímulo correspondiente contra los pagos provisionales del ejercicio en que realicen la aportación.

Asimismo, se incorpora al texto de la LISR la medida contenida en la LIF que establece que no se podrá aplicar el EFICINE conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales. Dicha medida ya se encontraba en el texto de la LISR para el EFIDEPORTE.

### ***1.20 Ampliación de montos máximos por proyecto de inversión en EFIARTES y creación del estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales originales (EFILIBRO)***

Se incrementa el monto de los recursos destinados al estímulo fiscal a proyectos de inversión en producción teatral nacional; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de música de concierto y jazz (EFIARTES) durante el ejercicio fiscal de 2019 de \$150 mdp a \$200 mdp, mismos que no deberán de exceder de \$6 mdp por cada contribuyente y proyecto de inversión. Asimismo, se aclara que dicho estímulo podría aumentar por cada proyecto a \$10 mdp cuando el Comité así lo determine por la riqueza artística y cultural del mismo.

Igualmente, se adiciona un estímulo fiscal a los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales originales por obras originales cuyos autores sean mexicanos, que no tengan obras traducidas a otro idioma extranjero ni reeditadas en ningún país y que no se trate de obras por encargo en términos de la Ley Federal de Derechos de Autor. Se establece que el beneficio no podrá exceder de \$500 mil pesos por proyecto de inversión y de \$2 mdp por contribuyente.

## **II. Ley del Impuesto al Valor Agregado**

### ***II.1 Actividades no objeto de IVA y efectos en el factor de IVA acreditable***

Como parte de los cambios propuestos en la iniciativa de reforma fiscal emitida por el Ejecutivo Federal, para adicionar el concepto de actos o actividades no objeto e incluir en la determinación del cálculo de la proporción del IVA acreditable dichas actividades, el Congreso de la Unión estimó conveniente no aprobarla toda vez que dicha iniciativa requiere de un estudio más detallado.

### ***II.2 Compensación de saldos a favor de IVA***

Se reforma el artículo 23 del CFF con la finalidad de incorporar el texto relativo a las nuevas reglas que limitan la compensación universal. Estas nuevas reglas permiten a los contribuyentes compensar las cantidades que tengan a su favor solamente contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto. Con ello, también se elimina del texto del Código la posibilidad de efectuar la compensación de saldos a favor contra las retenciones a cargo de terceros.

Respecto a la presentación del aviso de compensación, se establece que el mismo debe presentarse en los plazos y acompañarse de los documentos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general. Sólo como recordatorio, en términos de la facilidad contemplada en la regla 2.3.11. de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, los contribuyentes se encuentran obligados a presentar los avisos de compensación, únicamente cuando compensen saldos a favor generados antes del ejercicio de 2019 y éstos sean aplicados

contra otros impuestos federales.

Por ello, en materia de IVA se modifica el artículo 6 ya que el texto vigente aún contempla la compensación del saldo a favor de IVA contra otros impuestos.

### ***II.3 Exención de las actividades que realizan las instituciones asistenciales y otras modificaciones en materia de exenciones***

Actualmente la LIVA no tiene previsto un régimen especial para las actividades que realizan todas aquellas instituciones, sociedades o asociaciones constituidas sin fines de lucro, que cuenten con autorización para recibir donativos deducibles para efectos de ISR, por lo cual se encuentran obligadas al pago del IVA cuando realizan diversas actividades.

Según se comenta en la exposición de motivos, en la experiencia internacional se ha demostrado que otorgar una exención en materia de IVA a este tipo de instituciones, sociedades o asociaciones ayuda a proteger los intereses altruistas y de asistencia social que brindan dichas instituciones, sociedades o asociaciones.

Por lo anterior, de manera atinada se adiciona la exención del pago del IVA a instituciones asistenciales o de beneficencia y a las sociedades y asociaciones civiles, creadas sin fines de lucro y autorizadas para recibir donativos deducibles de ISR (y no únicamente a las instituciones de asistencia y beneficencia que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, como lo propuso inicialmente el Ejecutivo Federal), cuando enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes.

### ***II.4 Servicios de transporte particular***

Desde los considerandos de la iniciativa del Ejecutivo Federal, se considera que el servicio de transporte contratado a través de plataformas de servicios digitales, en la mayoría de las Entidades Federativas, no tiene la característica de transporte público, ya que el mismo es catalogado como transporte privado, servicio de transporte entre particulares, entre otros y, es por eso que dichos vehículos son registrados o autorizados para circular como uso particular.

Derivado de lo anterior, se modifica la fracción V del artículo 15 de la LIVA, la cual actualmente permite la exención de IVA a los servicios prestados de transporte público terrestre de personas en áreas urbanas, suburbanas o zonas metropolitanas, para aclarar que no se considerará transporte público aquel que se contrate mediante plataformas de servicios digitales de intermediación de terceros, cuando los vehículos con los que se proporcione el servicio sean de uso particular. Por lo tanto, con esta propuesta de reforma no estarán exentos del pago del IVA los servicios de transporte que sean contratados a través de plataformas de servicios digitales cuando el vehículo sea de uso particular.

### ***II.5 Momento de causación en servicios gratuitos***

La actual LIVA establece que tratándose de la prestación de servicios gratuitos por los que se deba pagar el IVA, la prestación se realiza cuando se proporcione el servicio, quedando la incertidumbre del momento exacto en el que se causa el IVA. Por lo que, a fin de dar certeza jurídica al contribuyente, se modifica la LIVA para precisar que el impuesto en la prestación de servicios gratuitos gravados se causa en el momento en que se proporcione el servicio.

### ***II.6 Declaración en importaciones ocasionales de bienes intangibles y servicios***

Tratándose de los actos accidentales o importaciones ocasionales a que se refiere el artículo 33 de la LIVA, se modifica la redacción de su primer párrafo para incluir las importaciones de bienes intangibles que se indican en el artículo 24 de la LIVA ya que actualmente sólo se contempla la importación de bienes tangibles.

## ***II.7 Momento de causación del IVA en importación de servicios prestados en México por residentes en el extranjero***

Se propone la modificación del artículo 26 en su fracción IV para incluir como importación de servicios aquellos que se presten en México por no residentes en el país. Para este caso, se establece que el momento de la causación a que se refiere el artículo 24 de la Ley será cuando se realice efectivamente el pago de la contraprestación.

## **III. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios**

### ***III.1 Actualización de la cuota en tabacos labrados***

Con la reforma fiscal en cuestión, se aprobó incrementar la carga fiscal a los cigarros y otros tabacos labrados mediante la actualización de la cuota fija vigente en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS) por el periodo comprendido de diciembre del ejercicio de 2010 hasta diciembre del ejercicio de 2019, la cual será aplicable a partir del ejercicio 2020. Esta actualización se encuentra prevista en disposiciones transitorias de la ley en comento, señalando que la misma se realizará de conformidad con el artículo 17-A del CFF.

Asimismo, se adiciona un párrafo en el inciso C), fracción I del artículo 2 de la LIEPS que establece que la cuota en mención se deberá actualizar de manera anual desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización.

### ***III.2 Actualización de la cuota en bebidas saborizadas***

Actualmente, la LIEPS prevé un esquema de actualización para bebidas saborizadas conforme a lo dispuesto en el CFF, mismo que establece que las cantidades se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del INPC exceda de 10%. En consecuencia, la última actualización se realizó el 1 de enero de 2018, por lo que, a través de disposiciones transitorias, se propone un esquema de actualización de la cuota aplicable para el ejercicio de 2020, la cual se actualizará por el periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2018, hasta el mes de diciembre de 2019, conforme al CFF.

Adicionalmente, se modifica el párrafo de actualización previsto en el inciso G) de la mencionada fracción I del artículo 2 de la LIEPS para establecer que la misma se deberá realizar de manera anual por el periodo comprendido desde el mes de diciembre del penúltimo año hasta el mes de diciembre inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización.

### ***III.3 Homologación de las cuotas al diezmilésimo en combustibles automotrices, combustibles fósiles y enajenación de gasolinas y diésel en territorio nacional***

Tratándose de combustibles automotrices, combustibles fósiles y enajenación de gasolinas y diésel en territorio nacional, se modifica la LIEPS para señalar que la SHCP, adicionalmente a la publicación del factor de actualización anual, deberá publicar la cuota actualizada expresada hasta el diezmilésimo. Lo anterior, con la finalidad de homologar dichas cuotas con las demás señaladas en la LIEPS.

### ***III.4 Eliminación del esquema de cuota de cerveza***

Desde el ejercicio de 2006 se contempla en la LIEPS un esquema para determinar el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS) aplicable a la enajenación o importación de cervezas, el cual consiste en pagar el impuesto que resulte mayor entre aplicar una tasa según la graduación alcohólica o una cuota específica de \$3.00 pesos por litro disminuida de \$1.26 pesos cuando se utilizan envases reutilizados.

Ahora bien, se observó que el precio promedio por litro de cerveza pasó de \$28.37 pesos en enero de 2011 a \$39.06 pesos en junio de 2019, por lo que en ningún caso resulta que el impuesto será igual o menor a \$3.00 pesos, quedando obsoleto el esquema de cuota mínima.

Por lo anterior, se derogan las normas que hacen referencia a la cuota específica de cerveza, así como las normas referentes a envases reutilizables. Cabe señalar que el esquema del impuesto determinado conforme a la aplicación de una tasa continuará aplicándose, por lo que la recaudación no tendrá efecto alguno.

### ***III.5 Compensación de saldo a favor de IEPS***

Actualmente, la LIEPS establece que cuando resulten saldos a favor de IEPS, únicamente se podrán compensar contra el impuesto a cargo de los pagos mensuales siguientes. En los considerandos se menciona que dicha disposición, ha generado diversas interpretaciones sobre la posibilidad de compensar saldos a favor de IEPS correspondiente a una categoría contra cantidades a pagar de IEPS correspondiente a una categoría diferente de bienes y servicios a que se refiere la LIEPS.

Conforme a lo anterior, se modifica la LIEPS para establecer que se consideran impuestos distintos cada uno de los gravámenes aplicables a las categorías de bienes y servicios a que se refiere la LIEPS. Por lo tanto, un saldo a favor de IEPS sólo podrá compensarse contra cantidades a cargo generadas por la misma categoría.

### ***III.6 Definición de bebidas energizantes***

Como una medida que busca desalentar el consumo de bebidas energizantes, por estar relacionada con problemas de salud pública, se modifica el concepto de bebida energizante ya que la actual LIEPS únicamente cataloga como tales a aquellas bebidas no alcohólicas adicionadas con mezcla de cafeína en cantidades superiores a 20 miligramos por cada 100 mililitros de producto. Derivado de lo anterior, en los considerandos de la iniciativa se menciona que los contribuyentes formularon su contenido a menos de 20 miligramos de cafeína para evitar el pago del impuesto, lo que representó una disminución considerable en la recaudación de IEPS.

Así las cosas, se modifica la definición de bebidas energizantes en la LIEPS para eliminar la referencia de los 20 miligramos de cafeína por cada 100 mililitros de productos, lo cual conlleva a que se consideren bebidas energizantes aquellas bebidas no alcohólicas que contengan cafeína (sin importar la cantidad) y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

### ***III.7 Padrón de Importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas***

Dado que el SAT sustituyó la inscripción al Padrón de Importadores de Alcohol, Alcohol Desnaturalizado y Mieles Incristalizables por la inscripción al padrón de importadores a que se refiere la fracción IV del artículo 59 de la Ley Aduanera (Padrón de importadores y, en su caso, Padrón de Importadores de Sectores Específicos o Padrón de Exportadores Sectorial), se modifica la LIEPS para hacer referencia a este último.

## **IV. Código Fiscal de la Federación**

### ***IV.1 Regla antiabuso***

Se incorporan en la legislación fiscal la posibilidad de que desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, de forma que la autoridad fiscal podrá considerar que dichos actos tendrán los efectos fiscales que correspondan a los actos que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

En ese sentido, las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, podrán presumir que los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes carecen de una razón de negocios, con base en los hechos y circunstancias conocidas en el ejercicio de dichas facultades. La autoridad solamente podrá desconocer los actos jurídicos para efectos fiscales hasta que dé a conocer dicha situación en la última acta parcial o en el oficio de observaciones y hayan transcurrido los plazos establecidos en esta disposición para

que los contribuyentes manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten la documentación que consideren necesaria para desvirtuarla.

Se incorporó la precisión de que antes de la emisión de la última acta parcial y el oficio de observaciones, o de la resolución provisional se deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y del SAT para obtener una resolución favorable para la aplicación de dicho artículo. En el caso de que no se obtenga una resolución favorable dentro del plazo de dos meses, la opinión se entenderá emitida en sentido negativo.

En este sentido, la reforma señala que por “beneficio fiscal” se entiende cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal del pago de una contribución lo que incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes o 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. Sin embargo, esta iniciativa no define lo que debe entenderse por “razón de negocios”, únicamente señala que no existe cuando el beneficio económico sea menor al fiscal, lo que podría dar lugar a serias arbitrariedades de las autoridades fiscales.

#### ***IV.2 Operaciones inexistentes (69-B CFF)***

La autoridad fiscal pretende endurecer las medidas en el combate a los contribuyentes que emiten comprobantes que amparan operaciones inexistentes con las siguientes medidas:

- Podrá dejar sin efectos los certificados de sello digital para emitir CFDI's en el supuesto de que conozca que el contribuyente emisor de los comprobantes no desvirtúe la presunción de inexistencia de operaciones antes de ser incluido en el listado definitivo vinculado con este artículo.
- Asimismo, se dejarán sin efectos los certificados para emitir CFDI's de los contribuyentes que utilizan los comprobantes de proveedores que se encuentren en el listado definitivo siempre que no hubieren acreditado en el plazo de 30 días a partir de su publicación, la efectiva adquisición de bienes o la prestación de servicios.
- También podrá dejar sin efectos los certificados de sello digital para emitir CFDI's cuando en el ejercicio de facultades, se detecte que los comprobantes fiscales emitidos se hayan utilizado para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

Se incorpora la figura del tercero colaborador fiscal consistente en aquella persona que proporcione información a las autoridades fiscales para detectar empresas que emitan y adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes. Señala que en el supuesto de que la información proporcionada sea empleada por las autoridades fiscales para motivar sus actos, este colaborador tendrá el carácter de anónimo. Finalmente, precisa que el colaborador no puede formar parte de los contribuyentes relacionados con la emisión y uso de estos comprobantes.

Se establece que el principio de reserva de la información no aplica respecto a la publicación de nombre, denominación o razón social y RFC de los contribuyentes que hayan dado efectos fiscales a comprobantes que amparen operaciones inexistentes y que no hayan acreditado la materialidad de dichas operaciones dentro del plazo de 30 días establecido por el CFF.

Respecto a los contribuyentes que utilicen comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas, y que hayan sido emitidos por proveedores que se encuentren de manera definitiva dentro del listado emitido por el SAT para estos efectos, y que dichos contribuyentes a su vez no hayan acreditado la existencia de las operaciones dentro del plazo permitido por las disposiciones legales, serán sancionados por cada una de las facturas utilizadas.

Es importante resaltar, que actualmente dicha infracción únicamente sanciona el no demostrar la totalidad de las operaciones amparadas con CFDI's por lo que respecta al IVA; sin embargo, con esta reforma se

pretende multar a los contribuyentes por cada uno de los comprobantes fiscales utilizados, por lo que en caso de incurrir en dichas multas podrían ser acreedores a sanciones económicas que van desde el 55% al 75% del monto total de cada CFDI.

No obstante lo anterior, la reforma fiscal también pretende sancionar a los contribuyentes que realicen el registro de gastos inexistentes en su contabilidad, situación que va de la mano con el uso de CFDI's que amparen operaciones simuladas, puesto que si se determina que dicha operación no existió, entonces, el registro realizado en contabilidad por el contribuyente correrá la misma suerte, y por lo tanto, se hará acreedor a una multa que va del 55% al 75% del monto de cada registro inexistente.

Cabe resaltar que las infracciones antes señaladas sancionan dos supuestos diferentes puesto que la primera pretende sancionar el uso de CFDI's que amparen operaciones inexistentes, y la segunda, busca castigar el registro en contabilidad de operaciones inexistentes.

Finalmente, se busca sancionar a las personas que publiquen a través de cualquier medio la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, por lo que los contribuyentes que incurran en dicha conducta podrán ser sancionados con una multa que va de \$54,200.00 a \$85,200.00.

#### ***IV.3 Cancelación y restricción temporal de los certificados de sellos para emitir CFDI's (17-H Bis CFF)***

A pesar de que en la exposición de motivos de la Iniciativa de reforma, se indicó que se añadían supuestos de cancelación para combatir las operaciones simuladas, lo cierto es que en la reforma se adicionaron supuestos que serán aplicables a todos los contribuyentes.

Además se modifica de forma importante el procedimiento de aclaración, para establecer que la autoridad podrá restringir temporalmente el uso de los certificados de sello digital necesarios para emitir CFDI's, y en caso de que el contribuyente no subsane las irregularidades detectadas por la autoridad a través del procedimiento de aclaración, dichos sellos se cancelarán de manera definitiva, a diferencia de lo que ocurre en el procedimiento vigente, en el que primero se declara la cancelación de dichos certificados y posteriormente se desahoga el procedimiento de aclaración.

En este sentido, se adicionan como supuestos de cancelación de los certificados de sello digital necesarios para emitir CFDI's los siguientes:

- Las autoridades detecten que los contribuyentes emisores de comprobantes no desvirtuaron la presunción de inexistencia de operaciones, o aquellos a favor de quienes se hayan expedido, que no hayan acreditado la efectiva adquisición de bienes, recepción de servicios ni hayan corregido su situación fiscal.
- En el desarrollo de una verificación de domicilio se advierta que las personas físicas no hayan señalado como domicilio fiscal el local en que se encuentre el principal asiento de negocios o en el que desarrollen sus actividades, mientras que las personas morales residentes en México no señalen aquel en el que se encuentre la administración principal del negocio.
- También en caso de que se detecte que el ingreso declarado o el impuesto retenido no concuerda con la información contenida en los comprobantes fiscales.
- Se detecte que los medios de contacto proporcionados por el contribuyente para efectos del buzón tributario hayan sido erróneos por causas atribuibles al contribuyente.
- Se trate de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales.

Asimismo, se modificaron los supuestos de cancelación ya existentes para quedar como se describen a continuación:

- Respecto a la presentación de declaraciones se pretende establecer que la autoridad dejará sin efectos los certificados con la simple omisión de presentar la declaración anual dentro del mes siguiente a aquel en que se debió presentar o bien, no presenten dos o más declaraciones provisionales o definitivas. A diferencia de lo que establece el texto vigente en el que se requieren tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, además de que se necesita emitir requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.
- Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente, o desaparezca.
- En el ejercicio de sus facultades advierta que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso en el RFC. A diferencia de lo que establece actualmente el texto en el que se limita al supuesto de que no pueda ser localizado o se desaparezca durante el procedimiento.

Respecto a la modificación al procedimiento para la aclaración de irregularidades, es importante mencionar que las autoridades fiscales deberán restablecer, al día siguiente a aquel en que el contribuyente haya presentado la solicitud de aclaración, el uso de sus certificados. Además, considerando el volumen de información que se presenta en estas aclaraciones, este artículo amplía el plazo a diez días, para que la autoridad resuelva las aclaraciones. Al respecto, en la práctica se ha observado que la autoridad no las resuelve en el plazo actualmente establecido (tres días) por lo que esta medida lejos de agilizar la respuesta y proporcionar certeza a los contribuyentes, ocasiona inseguridad, pues las resoluciones se emitirán en más tiempo.

Asimismo, se incorpora la posibilidad de que la autoridad fiscal requiera información adicional a los contribuyentes dentro del plazo que tiene para emitir la resolución, señalando que el plazo comenzará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que concluya el plazo para presentar la información requerida. Incluso se incorpora la posibilidad adicional de que la autoridad desahogue las diligencias o procedimientos que sean necesarios para emitir resolución, lo que se informará al contribuyente por buzón tributario, por lo que el plazo para emitir la resolución se ampliará nuevamente otros diez días. Finalmente, en caso de que el contribuyente no logre desvirtuar las irregularidades señaladas por las autoridades fiscales, esta emitirá la resolución a través de la cual deje sin efectos el certificado de sellos digital del contribuyente.

#### ***IV.4 Responsabilidad solidaria***

A través de la presente reforma se amplían los supuestos en los que aplica la responsabilidad solidaria para síndicos y liquidadores, así como para los socios, accionistas y/o personas que tengan conferida la dirección general, gerencia o administración de una empresa.

La exposición de motivos de la Iniciativa señala que las autoridades fiscales han observado como práctica común la liquidación de empresas que están siendo sujetas al ejercicio de facultades de comprobación.

Entre estos supuestos que actualizan la responsabilidad solidaria se encuentran los que se describen a continuación:

- Que no solicite su inscripción en el RFC.
- Cambiar su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, siempre que este cambio se realice después de que se haya notificado el inicio del ejercicio de facultades de comprobación, o la notificación de un crédito fiscal.
- No llevar contabilidad, ocultarla o destruirla.
- Desocupar el domicilio fiscal sin presentar el aviso ante el RFC o no estar localizado.
- Omitir el entero de las cantidades retenidas o recaudadas en el plazo establecido en las disposiciones fiscales.
- Que la persona moral sea incluida en el listado definitivo de contribuyentes que emiten certificados que amparan operaciones simuladas o inexistentes.

- Que la persona moral a favor de quien se hayan expedido CFDI's no haya acreditado dentro de los 30 días posteriores a la publicación del o los contribuyentes emisores de CFDI's, la adquisición de los bienes o realización del servicio que ampare el/los CFDI's utilizados, cuando en un ejercicio reciba tales comprobantes por un monto superior a \$7,804,230.00.
- Que la persona moral sea incluida en el listado definitivo de contribuyentes que transmite indebidamente pérdidas fiscales.

#### ***IV.5 Verificación de documentos protocolizados por fedatarios públicos (27, C, fr. VI CFF)***

Se incorpora la facultad de la autoridad para requerir información a los fedatarios respecto a documentos protocolizados empleados en la inscripción o actualización de datos en el RFC, asimismo, en caso de que éste no atienda los requerimientos, se incorpora la posibilidad de que se requiera directamente a los contribuyentes.

#### ***IV.6 Adecuación de plazo para la implementación de procedimientos de resolución de controversias***

Para efectos de aplicar debidamente el contenido de los tratados para evitar la doble imposición fiscal, se establece que la implementación de los mecanismos de resolución de controversias no se verán afectados por los plazos de caducidad y prescripción establecidos en el CFF.

#### ***IV. 7 Nuevos requisitos para contratar con gobierno, recibir subsidios y estímulos***

Se indica que todos los entes de gobierno que reciban recursos públicos se abstendrán de contratar adquisiciones, arrendamientos, servicios, obra pública, autorizar subsidios u otorgar estímulos con contribuyentes que se encuentren en los siguientes supuestos:

- Respecto de contribuyentes que no hayan presentado declaraciones definitivas, provisionales o informativas en los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, con independencia de que en las mismas resulte cantidad a pagar.
- Estando inscritos en el RFC, se encuentren como no localizados.
- Hayan sido sentenciados por cometer algún delito fiscal.
- Se encuentren en el listado definitivo de personas que emitan, facturen y/o deduzcan comprobantes fiscales vinculados con operaciones simuladas.
- Se advierta que hayan manifestado en declaraciones ingresos o retenciones que no concuerden con los comprobantes fiscales digitales.

#### ***IV.8 Generación de e-firma electrónica a través de otros proveedores.***

En el caso de que los contribuyentes obtengan la e-firma a través de proveedores autorizados por el Banco de México, el SAT tendrá que validar la identidad, domicilio y situación fiscal de los contribuyentes; en caso de no obtener dicha validación no se generará el certificado.

#### ***IV. 9 Secreto fiscal***

Se adicionan contribuyentes a quienes no les aplica el principio de reserva a las entidades públicas que reciban recursos públicos que se encuentren omisas en la presentación de sus declaraciones; las sociedades anónimas que coloquen acciones a través de la Ley de Mercado de Valores y aquellas personas físicas y morales que utilicen comprobantes que amparen operaciones inexistentes, sin que hayan demostrado la materialidad de dichas operaciones.

#### ***IV.10. Delitos fiscales que se considerarán como delincuencia organizada***

En estrecha vinculación a la reforma en comento, se encuentra el diverso Decreto de reformas a diversos ordenamientos legales en materia penal, publicado en el DOF el 8 de noviembre de 2019. Mediante la modificación a diversos ordenamientos legales se establecen como supuestos de delincuencia organizada expedir, enajenar, comprobar o adquirir CFDI's que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; así como publicar anuncios para la adquisición o enajenación de tales comprobantes fiscales. Igualmente, se establecen como supuestos de delincuencia organizada la defraudación fiscal y algunos casos de defraudación fiscal equiparada.

Los supuestos anteriores se considerarán delitos en todos los casos y únicamente calificarán como delincuencia organizada cuando el importe defraudado exceda de la cantidad \$7,804,230.00, o bien, cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, superen dicho importe. Además, los hechos delictivos se considerarán como delitos graves, por lo que los indiciados no tendrán derecho a gozar de la libertad provisional durante el procedimiento judicial, cuando se exceda la referida cantidad.

#### ***IV.11 Nueva declaración informativa trimestral***

En sustitución de la declaración informativa de operaciones relevantes, se incorpora la obligación para los contribuyentes de presentar declaraciones informativas trimestrales respecto de las siguientes operaciones. Estas declaraciones se presentarán conforme a los medios y formatos determinados por el SAT, dentro del plazo de sesenta días después de concluido el trimestre en cuestión.

- Las operaciones financieras derivadas señaladas en la LISR.
- Operaciones con partes relacionadas.
- Operaciones relacionadas con la participación en el capital social y a cambios en la residencia fiscal.
- Reestructuras corporativas.
- Vinculadas con las enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros, operaciones con países con sistema de tributación territorial, operaciones de financiamiento, pérdidas fiscales, reembolso de capital y pago de dividendos.

Estas declaraciones se presentarán conforme a los medios y formatos determinados por el SAT, dentro del plazo de sesenta días después de concluido el trimestre en cuestión.

#### ***IV.12 Revelación de esquemas reportables***

Tomando como justificación el Reporte de la Acción 12 del Proyecto BEPS en el que se reconoce y recomienda que con una revelación de la información relevante y oportuna las autoridades fiscales puedan actuar de manera más eficiente en el combate a la evasión fiscal, sobre todo en transacciones financieras en el entorno internacional, en esta reforma se adiciona el Título Sexto denominado "De la Revelación de Esquemas Reportables", mediante el cual se establece la obligación de los contribuyentes y sus asesores fiscales, si tuvieran, de revelar al SAT los "esquemas reportables. En términos generales el nuevo artículo 199 del Código define como un esquema reportable una amplia lista de actos o conjunto de ellos, cualquiera que genere o pueda generar directa o indirectamente la obtención de un beneficio fiscal en México.

Consideramos que es una medida excesiva y que va más allá del sistema tributario actual, esto es que los contribuyentes autodeterminen las contribuciones y que las autoridades estén facultadas para revisarlos, limitará el actuar de los contribuyentes ya que deberán contar con una autorización previa por parte de las autoridades fiscales prácticamente para realizar cualquier operación tanto corporativa, de negocios, o con sus partes relacionadas.

Es importante mencionar que la obligación de reportar es para los asesores fiscales así como para los contribuyentes, quienes también quedan obligados en ciertos casos a revelar los esquemas que

implementen. De acuerdo con la definición de asesor fiscal, podrían calificar como tales no solamente los asesores externos de los contribuyentes sino además algunas de las personas al interior de las compañías. Asimismo, de la mano de la obligación en comento, se incorporaron en el CFF multas tanto para los asesores fiscales como para los contribuyentes por el incumplimiento de las obligaciones en cuestión.

Finalmente se precisa que respecto a los plazos para cumplir con las obligaciones establecidas en dicho título empezarán a computarse a partir del 1° de enero de 2021, mientras que los esquemas reportables son los diseñados, comercializados, organizados, implementados a partir del 2020 o con anterioridad a dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios comprendidos a partir de 2020. En este último caso los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar.

## **V. Ley de Ingresos de la Federación**

### ***V.1 Retención de intereses pagados por el sistema financiero***

Para el ejercicio fiscal de 2020, se establece que la tasa de retención de intereses pagados por las entidades que componen el sistema financiero sea del 1.45%. Esta tasa incrementa significativamente la retención del impuesto respecto de la tasa de 1.04% que ha estado en vigor durante el ejercicio fiscal de 2019. Cabe recordar que la tasa de retención es anual y es aplicable sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses a favor de las personas físicas y morales. En este sentido, se menciona en la iniciativa que el incremento de la tasa de retención refleja el comportamiento al alza de las tasas de interés de los instrumentos públicos y privados, observado durante el periodo de febrero a julio de 2019.

## **VI. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos**

En materia de Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se establece lo siguiente:

- Reformar el artículo 39 para disminuir la tasa del derecho por utilidad compartida de 65% a 58% en el ejercicio fiscal 2020 y a 54% a partir del ejercicio fiscal 2021.
- Reformar los artículos 42 y 44 para prever que los pagos provisionales mensuales del derecho de utilidad compartida y los pagos mensuales correspondientes al derecho de extracción de hidrocarburos se deberán efectuar a más tardar el día 25 del mes posterior a aquél al que correspondan los pagos.
- Reformar el artículo 45 para establecer que los asignatarios deberán presentar la declaración del pago mensual del derecho de exploración de hidrocarburos por la parte del área de asignación que no se encuentre en la fase de producción a más tardar el día 17 del mes posterior.
- Reformar el artículo 56 a efectos de prever la disposición contenida en la fracción II del artículo 25 de la LIF para los ejercicios fiscales 2018 y 2019, la cual se estableció a fin de que el asignatario considerara la figura jurídica de la compensación al realizar los pagos mensuales del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.

\* \* \*

Como siempre, los Socios y Asociados quedamos a sus órdenes para cualquier duda o comentario sobre el contenido del presente boletín.

### **Contacto**

#### **Oficina Ciudad de México**

Downtown Santa Fe  
Av. Santa Fe 428 Torre III, Piso 20  
Lomas de Santa Fe, 05300, Cuajimalpa,  
Ciudad de México  
T: +52 55 11 05 65 00  
D: +52 55 11 05 65 07

#### **Oficina Guadalajara**

Corporativo H+C  
Ignacio Herrera y Cairo 2835 Int. 3 C  
Fracc Terranova C.P. 44689  
Guadalajara, Jal.  
T +52 33 1404 0140

**Oficina Central – USA**  
300 Convent Street  
Suite 1330 Bank of America Plaza  
San Antonio, Texas, 78205  
P + 1 210 901 5207

**Oficina Montevideo**  
WTC II Luis A. de Herrera 1248, Of. 2306  
Montevideo, Uruguay  
T +00 598 2622 6623

© 2016 Skatt International. All rights reserved.

[www.skattglobal.com](http://www.skattglobal.com)

**Skatt International S.C.** es una firma especializada en servicios fiscales. Cuenta con amplia experiencia y prestigio probado en México, Estados Unidos y Latinoamérica, por haber creado y consolidado una nueva filosofía profesional enfocada en el cliente.

**Beyond Tax Advisory** significa que **Skatt** brinda consultoría en impuestos mediante acciones que van más allá de lo esperado y con valor agregado para sus clientes, basándose en un trabajo creativo e intelectual de excelente calidad. Lejos de sólo prestar el servicio, Skatt acompaña a sus clientes con integridad, más allá de lo que la filosofía del mercado acostumbra.