SKATT

Beyond **tax advisory**

Análisis Técnico y Comentarios

Propuesta Reforma Fiscal 2020

SKATT
Beyond tax advisory

Propuesta de Reforma Fiscal 2020

Análisis Técnico y Comentarios

13 | septiembre | 2019

Índice

Resumen Ejecutivo ……...3
I. Ley del Impuesto sobre la Renta ……...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 ……...5
I.3 Pagos a REFIPRES ……...7
I.4 Pagos deducidos en el mismo grupo de empresas ……...7
I.5 Limitación a la deducción de intereses ……-….8
I.6 Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico (extranjeros) ……...9
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. ……...8 ……..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 ...……...15
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. ...……...16
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
II. Ley del Impuesto al Valor Agregado ...……...17
II.1 Actividades no objeto de IVA y efectos en el factor de IVA acreditable ...……...17

II.2 Compensación de saldos a favor de IVA ...……...17
II.3 Exención de las actividades que realizan las instituciones asistenciales y otras modificaciones en materia de exenciones ...……...18
II.4 Servicios de transporte particular ...……...18
II.5 Momento de causación en servicios gratuitos ...……...18
II.6 Declaración en importación ocasionales de bienes intangibles y servicios. ...……...19
II.7 Momento de causación del IVA en importación de servicios prestados en México por residentes en el extranjero ...……...19
III. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios ……..19
III.1 Actualización de la cuota en tabacos labrados ...……...19
III.2 Actualización de la cuota en bebidas saborizadas ...……...19
III.3 Homologación de las cuotas al diezmilésimo en combustibles automotrices, combustibles fósiles y enajenación de gasolinas y diésel en territorio nacional ...……...19
III.4 Eliminación del esquema de cuota de cerveza …….20
III.5 Compensación de saldo a favor de IEPS ...……...20
III.6 Definición de bebidas energetizantes …….20
III.7 Padrón de Importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas …….20
IV. Código Fiscal de la Federación ...……...21
IV.1 Regla antiabuso ...……...21
IV.2 Operaciones inexistentes (69-B CFF) ...……...21
IV.3 Cancelación de certificados para emitir CFDI´s ...……...22
IV.4 Responsabilidad solidaria ...……...23
IV.5 Verificación de documentos protocolizados por fedatarios públicos ...……...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 …….23
IV.8 Generación de e-firma electrónica a través de otros proveedores …….24
IV.9 Secreto Fiscal ...……...24
IV.10 Delitos fiscales que se considerarán como delincuencia organizada ...……...24
IV.11 Revelación de esquemas reportables. ...……...24
V. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos …….25

Resumen Ejecutivo

En la exposición de motivos del Paquete Económico para 2020 se manifiesta por el Ejecutivo Federal que en congruencia con su política de gobierno no se incluyen nuevos impuestos o se incrementan las tasas de los existentes, dado que las medidas tributarias incorporadas para el siguiente año buscarán fortalecer los ingresos de la Federación a través de medidas que simplifiquen el marco tributario y garanticen el cumplimiento fiscal, al cerrar espacios para la evasión y elusión fiscal, logrando con ello un sistema más justo y que cada contribuyente pague adecuadamente lo que le corresponde.

No obstante tal finalidad, cuando se analizan las reformas propuestas, 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) 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.

Con la finalidad de realizar una revisión de las posibles implicaciones que se podrían tener en el ámbito de los negocios y eventualmente prevenir o prepararse mejor como contribuyentes, a continuación presentamos un resumen del análisis técnico de las propuestas de reformas que consideramos relevantes o de aplicación y afectación general:

I. Ley del Impuesto sobre la Renta

I.1 Actualización del concepto de establecimiento permanente por virtud de las recomendaciones de la acción 7 del Proyecto BEPS

Agentes dependientes

Se propone redefinir 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 en el país, cuando actúa en el mismo a través de un agente dependiente. Actualmente, el supuesto que ocasiona un establecimiento permanente (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 que se proponen 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.

Primeramente, 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.

Segundo, como lo señala la exposición de motivos, esta modificación se propone para alinearse a las políticas de BEPS; sin embargo, consideramos que desafortunadamente aún habría ciertos puntos que no estarán del todo alineados, o bien, crearían incertidumbre, como puede ser: (i) que las condiciones aplican únicamente al segundo supuesto pero no es claro; (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 propone modificar 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 en comento 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 propone adicionar 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 propuesta 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 propuesta, 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 plantea reformar 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 de él 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, pero 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 propuestas 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 vigo y aplicación del Convenio Multilateral.

I.2 Combate a los mecanismos híbridos

Las reformas que comentaremos más adelante 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 comentaremos las reformas propuestas en este sentido:

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: (i) tratándose del acreditamiento de 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 extranjero pagado 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, con la reforma que se propone se hubiera aprovechado para corregir una omisión más importante consistente en no permitir el acreditamiento de impuestos pagados a segundo nivel, cuando el contribuyente residente en México es una persona física o incluso, del impuesto mexicano cuando existen participación indirecta en sociedades mexicanas a través de sociedades extranjeras.

Pagos realizados a 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 conforme al Título II, III, V o VI según corresponda. 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, podría dar 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 (algo que de hecho se menciona en la exposición de motivos) e incluso, pudiera llevar a la aplicación de la tasa del 40% prevista en el artículo 171 de la LISR.

Un tema no menor, tiene que ver con la forma en que se administra 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, entre otros.

Por todo ello, recomendamos ampliamente revisar las estructuras relacionadas con este tipo de entidades o figuras puesto que afectará tanto a inversionistas extranjeros privados como institucionales; desalentando con ello la inversión en el país, así como a mexicanos que participan en fondos de inversión o estructuras

similares 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 generados a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas transparentes, otorgándoles un tratamiento separado del Título VI (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 e incluso errores, así como una clara falta de técnica jurídica en su elaboración.

En términos generales, el artículo 4-B que se propone pretende establecer 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 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 (carece de precisión a qué fecha o de qué forma se determinará dicha participación); 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 transparentes y personas jurídicas que no se sean transparentes, la utilidad fiscal de las mismas, determinadas para tales efectos conforme a las reglas mexicanas; y (ii) en el caso de figuras jurídicas transparentes, los ingresos que obtenga y que serán 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.

En congruencia con lo anterior, se reforman los artículos 176 a 178 de la LISR a efectos de igualmente aclarar que este Capítulo sólo será aplicable a los residentes en México y 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, únicamente 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 ya excluyendo a las figuras jurídicas o entidades transparentes.

De la misma forma, como parte de la reforma se adiciona una amplia serie de supuestos y situaciones que determinan la existencia de control en dichas sociedades, las cuales, en términos generales, buscan establecer que existe control sí, 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.

Cabe aclarar que, no obstante lo anteriormente comentado, la declaración informativa a que se refiere el artículo 178 de la LISR, continuará siendo aplicable para entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras a que se refiere el artículo nuevo 4-B.

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 propuesta 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.

I.3 Pagos a REFIPRES

Como una medida injusta que castiga al que paga y no al que tiene el ingreso, provocándose con ello un incremento en la tasa efectiva de impuesto en México, se propone modificar la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR, en la que se establece que son gastos no deducibles, los pagos a figuras jurídicas cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRES; misma que mediante reglas de carácter general ha previsto que solo es aplicable a operaciones con partes relacionadas y siempre que no sean pactadas a valores de mercado.

La propuesta de modificación contiene una redacción compleja que intenta abarcar múltiples supuestos y reiteradas excepciones para encuadrar en un gasto no deducible, inclusive pagos a partes no relacionadas. Entre otros aspectos contempla lo siguiente:

Acuerdos estructurados

Considera conceptos nuevos como "acuerdo estructurado" y "mecanismo híbrido", que si bien se encuentran definidos en la propia disposición, contienen una redacción ambigua que mas 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".

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 propuesta de 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 el 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.

I.4 Pagos deducidos en el mismo grupo de empresas

Se propone una modificación a 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 propuesta, 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.

I.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%. En el caso de México, con la iniciativa el Ejecutivo propone establecer el porcentaje del 30%.

De acuerdo con lo anterior, se pretende introducir una restricción adicional para la deducción de intereses, complementaria a las restricciones en materia de capitalización delgada que actualmente se encuentra regulada en la LISR para deudas con partes relacionadas. No obstante, para estos efectos, se propone que este cálculo se realice de forma anual y se consideren como no deducibles los "intereses netos" que excedan el 30% de la "utilidad neta ajustada"; sin importar si las deudas son con partes relacionadas o independientes.

En términos generales, la "utilidad neta 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 neta 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. Por su parte, los intereses netos corresponden a los intereses devengados (deducibles) por deudas a cargo del contribuyente, menos los intereses que haya acumulado en el ejercicio. Bajo lo anterior, no existirán "intereses netos no deducibles" si los intereses acumulados son mayores a los intereses devengados a cargo.

Para efectos de determinar los intereses netos, de manera preliminar entendemos que solamente deben contemplarse los conceptos que para efectos fiscales se consideran como interés, los cuales se encuentran señalados en el artículo 8 de la LISR (vgr., intereses derivados de contratos de mutuo, premios de reportos, etc.), por lo que aquellos conceptos que por la propia Ley reciban el tratamiento de interés –que no se consideren como tales– no debieran ser incorporados al referido cálculo (operaciones financieras derivadas de deuda, algunos efectos cambiarios, venta de fondos de inversión en instrumentos de deuda, etc.).

Adicionalmente, se propone que para efectos del cálculo de los intereses únicamente se consideren 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 ISR en México (sin acreditamiento del impuesto del extranjero); en contraparte, se excluyen los ingresos y/o resultados obtenidos por REFIPRES.

En la propuesta de reforma no se incluye una regla de excepción para las deudas que generen intereses no deducibles al amparo de las restricciones indicadas en los párrafos anteriores, para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación, como sí se contempla en la legislación vigente para el caso de deudas que generan intereses no deducibles por reglas de capitalización insuficiente, lo que podría generar un castigo adicional a los contribuyentes.

Periodo para su deducción - Carry forward de intereses no deducibles

Se propone que los intereses que no sean deducibles de acuerdo con lo señalado anteriormente puedan deducirse durante los tres 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 tres 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.

El texto propuesto 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, etc.

Capitalización delgada

Como señalamos, la limitante en la deducción de intereses es complementaria a las reglas de capitalización insuficiente que actualmente se contemplan en la Ley vigente, las cuales restringen la deducción de intereses pagados a partes relacionadas del extranjero para contribuyentes que, de forma general, tengan un ratio de deuda que devengue intereses versus capital mayor a 3 a 1. En este sentido, de acuerdo con la propuesta planteada serán no deducibles los "intereses netos" en la medida que excedan al importe no deducible que determine el contribuyente con base en las reglas de capitalización delgada.

Con lo anterior, se limita la posible deducción de los "intereses netos" no deducibles en ejercicios futuros, ya que los intereses no deducibles por concepto de capitalización delgada son no deducibles de forma permanente. Lo anterior, en nuestra opinión, resulta en un tratamiento desmedido y excesivo para los contribuyentes que se ubiquen en estos supuestos.

Casos exceptuados

La limitante en la deducción no será aplicable por los primeros 20 millones de pesos de intereses deducibles en el ejercicio. Sin embargo, 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.

Por otra parte, se exceptúa del cálculo referido a los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública, así como para financiar construcciones ubicadas en territorio nacional, así como los intereses que deriven de deudas 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).

Ejercicios con pérdida fiscal

Como señalamos anteriormente, del texto propuesto se podría concluir que esta limitante no es aplicable en los casos en que un contribuyente obtenga pérdida fiscal en el ejercicio, lo cual se corrobora con lo establecido por el Ejecutivo en la exposición de motivos. Sin embargo, la autoridad fiscal se reserva la posibilidad de regular a través de reglas de carácter general la posibilidad de aplicar la citada regla de no deducción de intereses aún en aquellos casos en los que no exista una utilidad neta ajustada, lo cual sería excesivo a lo previsto en el texto de Ley que se propone.

I.6 Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico (extranjeros)

Como parte de las acciones de política tributaria internacional del Gobierno Mexicano, desde el año de 1997, México se reservó el derecho a seguir incluyendo los rendimientos derivados del arrendamiento de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores en la definición de regalías. Lo anterior resulta importante en virtud de que otros países de la OCDE califican el arrendamiento de equipos

industriales o científicos, de forma general, como beneficios empresariales, lo que deriva en que no exista retención en la fuente bajo la aplicación del artículo 7 de beneficios empresariales de los convenios para evitar la doble tributación.

Este tipo de ingresos por arrendamiento de bienes muebles por parte de residentes en el extranjero, actualmente se encuentra regulado tanto en el artículo 158 como en el 167 de la ISR. El artículo 158 regula el arrendamiento de bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, mientras que el artículo 167 establece el régimen aplicable para regalías, concepto dentro del que se incluye también el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos. Si bien el propio artículo 158 de la LISR indica que no será aplicable su contenido cuando se esté también en el supuesto del artículo 167, esto ha provocado confusión en los contribuyentes, según se indica en la exposición de motivos emitida por el Ejecutivo Federal.

A partir de ello, el Ejecutivo propone eliminar 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. En nuestra opinión, esta modificación se encuentra alineada con los criterios que han definido diversos tribunales respecto del Convenio para evitar la doble tributación celebrado entre México y EE.UU.

No obstante lo anterior, es importante considerar que aún con la reforma propuesta, la LISR, así como los convenios para evitar la doble tributación y la doctrina internacional, no establecen una definición específica de "equipo industrial, comercial o científico", lo cual continuará provocando controversias con las autoridades fiscales en el caso de que entren en vigor las modificaciones propuestas.

I.7 Disminución de PTU en utilidad fiscal determinada para pagos provisionales

Actualmente, la Ley de Ingresos de la Federación 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; como parte de los cambios propuestos en el paquete económico se propone reformar el artículo 14 de la LISR para efectos de incorporar dicha mecánica de disminución de la PTU en el citado precepto legal.

I.8 Subcontratación laboral

Como parte de la Reforma Fiscal para el ejercicio de 2017, se establecieron diversas medidas de control para efectos de ISR e IVA, las cuales buscaron desincentivar las malas prácticas de ciertos contribuyentes a través de las operaciones de "outsourcing". A partir de ello, actualmente los contratistas deben proporcionar información diversa respecto del personal que labora bajo la modalidad de outsourcing, así como del pago de impuestos y cuotas de seguridad social, a efecto de que el contratante de los servicios pueda llevar a cabo la deducción del gasto para fines del ISR y el acreditamiento del IVA correlativo.

La medida ha sido insuficiente para el combate a las malas prácticas y la autoridad fiscal ha observado diversos problemas en la implementación de las obligaciones relativas al intercambio de información y documentación. De esta forma, se propone eliminar para el ejercicio fiscal de 2020 la obligación para los contratantes de obtener la información y documentación que refiere la LISR. En su lugar, en una reforma a la Ley del IVA, se establece a los contratantes la obligación de retener el total del IVA que corresponda a la contraprestación que se pague por subcontratación laboral. Esta retención será indispensable para que proceda la deducción del gasto en materia de ISR para el contratante.

De acuerdo con las modificaciones señaladas, los contribuyentes deberán ajustar nuevamente los procesos que habían establecido para el cumplimiento de las obligaciones a su cargo en materia de subcontratación laboral, lo cual ha representado una carga administrativa significativa. En este tenor, se deberá considerar que en los CFDI´s que emitan los contratistas a partir de esta modificación, tendrán que desglosar la retención correspondiente. Adicionalmente, debe existir una evaluación precisa, e incluso el establecimiento de definiciones claras a través de reglas de carácter general por parte de las autoridades fiscales, para acotar dicha retención a servicios que sean efectivamente una "subcontratación" en términos de la Ley Federal del Trabajo. De otra forma, se corre el riesgo de que la retención se haga extensiva a otros tipos de servicios y se generen repercusiones adversas tanto en materia laboral, fiscal, y financiera.

Por ejemplo, a partir de estas modificaciones se deberá evaluar el impacto en materia laboral y fiscal en aquellos casos en que una operación se tipifique por el receptor del servicio como una subcontratación y el contratista (en realidad prestador del servicio) no cumpla los requisitos que establece la Ley Federal del Trabajo a este respecto. Lo cual podría derivar en riesgos de deducción en términos del ISR para el contratante y el contratista, así como el acreditamiento del IVA como se establece en diversos criterios judiciales que se emitieron en 2016, a partir de los cuales la autoridad fiscal determinó el esquema de fiscalización vigente en materia de subcontratación de personal.

Finalmente, en nuestra opinión, si bien el esquema propuesto por el Ejecutivo tendería a generar un incremento en la recaudación del IVA y a desincentivar los esquemas de outsourcing malo, se eliminan mecanismos de control que han servido para propiciar el pago debido de retenciones de ISR de sueldos y salarios, así como de contribuciones de seguridad social.

I.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 propone adicionar 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.

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.

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, 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 impuestos de las personas físicas mexicanas que utilizan las plataformas 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 como 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 propuesta 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 impuesto al valor agregado, se adiciona un nuevo Capítulo III BIS con dos Secciones, relacionadas con la economía digital y 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.

I.11 Información de retenciones a través de comprobantes fiscales

A través del proceso de emisión de comprobantes fiscales digitales (CFDIs), 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 propone reformar los artículos 106 y 116 de la LISR y el artículo 32, fracción V de la Ley del IVA para incorporar la facilidad que actualmente se encuentra prevista en la Ley de Ingresos de la Federación, 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).

I.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, la iniciativa propone modificar 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.

Creemos que esta reforma excede el ámbito fiscal y puede derivar en otro tipo de conflictos como demorar el proceso de cobranza, así como la adecuada evolución de un litigio de carácter meramente civil o comercial.

Asimismo, merece una reflexión el hecho de no generarse una reforma integral para propiciar que en la actividad de arrendamiento de inmuebles, las personas físicas que actuan como arrendador emitan en el curso normal de su actividad los CFDI´s y cumplan con sus obligaciones fiscales correspondientes.

I.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, el Ejecutivo Federal propone adicionar 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.

I.14 Nuevo esquema de retención para personas físicas que realizan ventas por catálogo

Con una ausencia de reformas integrales hacia una recaudación de los actores de la economía informal, de manera muy aislada y con deficiencias técnicas, como una medida aparente para simplificar el pago del ISR a cargo de las personas físicas que realizan actividades empresariales con el público en general como vendedores independientes de productos al menudeo por catálogo, se está adicionando una obligación para las personas morales que les enajenen dichas mercancías de determinar, retener y enterar el ISR que le corresponde a dichas personas físicas.

Para estos efectos, en contravención al régimen fiscal para las actividades empresariales, el artículo 76-B de la LISR establece que el ISR a cargo de las personas físicas en cuestión se determinará de acuerdo con el Capítulo I "De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado" del Título IV de la ley, sobre la diferencia entre el precio de venta sugerido y el precio de compra. Inclusive, se utiliza indebidamente el término de impuesto "retenido" cuando la persona moral no realizará pago alguno sino por el contrario, será la persona física quien lo hará al momento de realizar la compra de los bienes. Asimismo, la retención será sobre una utilidad no necesariamente real porque se basará en los precios de referencia y no sobre el ingreso real y mucho menos la modificación del patrimonio de la persona fisica. Por último, no se establece mecánica alguna en cuanto a la periodicidad o base para la

retención del impuesto, puesto que indudablemente será diferente realizar una compra única en el mes que varias de ellas.

Por otra parte, se establece que las retenciones efectuadas tendrán el carácter de pago provisional y deberán enterarse por la persona moral a más tardar el día 17 del mes siguiente a que corresponda el pago. Asimismo, dichas personas morales deberán proporcionar a las personas físicas comprobantes fiscales en los que conste los productos enajenados, el monto de la compra realizada, el precio de venta sugerido, así como la retención del impuesto. Dicho comprobante servirá como constancia de la retención efectuada.

Las personas físicas podrán acreditar contra el pago provisional mensual o definitivo bimestral a su cargo, la retención de ISR en comento, siempre que sus ingresos en el ejercicio inmediato anterior hubieran excedido de $300,000 pesos o cuando perciban ingresos distintos, con excepción de ingresos por sueldos y salarios e intereses. En el caso de personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales por ventas al público en general como vendedores independientes de productos al menudeo por catálogo podrán considerar como pago definitivo el importe de la retención si sus ingresos del ejercicio inmediato anterior fueron inferiores a $300,000 pesos.

Las personas físicas deberán proporcionar a las personas morales que les determinen el impuesto, los datos necesarios para que los inscriban en el R.F.C. o bien si ya se encuentran inscritas, proporcionar la clave del R.F.C.

I.15 Artículos 183 y 183 Bis- Programa IMMEX de albergue

Se propone modificar el régimen 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 4 años; siempre y cuando, el residente en el extranjero tramite y obtenga su R.F.C. en el país, presente declaraciones (provisionales, anuales e informativas) conforme a las reglas que se van a expedir, presente avisos de terminación de operaciones o negocio con la maquila de albergue, no venda o distribuya mercancías, ni maquinaria a través o a la maquila de albergue, así como de cerciorarse de que la empresa maquiladora mexicana cuenta con el programa IMMEX de albergue. 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.

I.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; mental; discapacidad auditiva o de lenguaje, se propone sustituir 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).

I.17 Eliminación de las FIBRAS privadas

De acuerdo con el Ejecutivo Federal mientras que la 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 propone reformar 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 también no 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.

I.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, el Ejecutivo Federal propone derogar 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.

I.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 Ley de Ingresos de la Federación (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.

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)

Se propone incrementar 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

El tema relacionado con la definición de los actos no objeto en materia de IVA y sus efectos en la determinación del factor de IVA acreditable ha sido controvertido en las últimas décadas, ya que las autoridades fiscales lo identifican como un nicho para incrementar la recaudación fiscal. En efecto, en diversas ocasiones tales autoridades han modificado su criterio respecto de la forma en que debe determinarse dicho factor de acreditamiento de IVA mediante la generación de reformas a la Ley aplicable –como ocurrió en el 2005–, así como con la publicación de diversos criterios normativos. Esto, bajo el considerando que aquellos contribuyentes que realizan actividades gravadas y no objeto en materia de IVA pudieran beneficiarse a través del acreditamiento de la totalidad del IVA trasladado con motivo de la adquisición de bienes y/o servicios destinados a la realización de actividades no objeto.

Consecuentemente, como parte de los cambios propuestos en la iniciativa de reforma fiscal, se adiciona el artículo 4-A en la Ley de IVA, el cual define el concepto de actos o actividades no objeto del impuesto, considerando como tales, todos aquellos actos distintos a los establecidos en el artículo 1 de dicha Ley, por los cuales el contribuyente obtiene ingresos o contraprestaciones, para cuya obtención realiza gastos o inversiones en los que le fue trasladado el IVA o el que hubiera pagado con motivo de la importación.

En congruencia se propone reformar los artículos 5, fracción V, incisos b), c), d) y 5-B con el objeto de precisar la mecánica de acreditamiento cuando se realicen actividades gravadas, exentas y no objeto; determinandose que los actos no objeto de IVA reciben el mismo tratamiento y generan las mismas consecuencias que los actos exentos; es decir, (i) el IVA de erogaciones relacionadas con actos no objeto será no acreditable; y (ii) los actos no objeto serán considerados para la determinación del factor de IVA acreditable.

Como un aspecto relevante para la evaluación de las implicaciones fiscales habrá que considerar que hasta noviembre de 2018 existía el criterio normativo 23/IVA/N "Proporción de acreditamiento. Para calcularla, es necesario dividir el valor de las actividades gravadas, entre el de las gravadas y exentas, sin incluir el valor de las actividades no-objeto" el cual indicaba que para calcular la proporción de IVA acreditable, era necesario dividir la suma del valor de las actividades por las que deba pagarse el impuesto y las que se aplique la tasa de 0% (gravadas), entre la suma del valor que resulta de la suma anterior (gravadas) y el valor de las actividades por las que no se debe pagar el impuesto (exentas), sin incluir en dicha suma el valor de las actividades distintas de aquéllas a que se refiere el artículo 1 de la Ley del IVA (no-objeto). Este criterio normativo fue sustituido por el criterio 45/IVA/N "Acreditamiento del IVA tratándose de contribuyentes que obtengan ingresos por actividades distintas de las establecidas en el artículo 1 de la Ley del IVA" cuyo sentido es coincidente con lo establecido en la propuesta de reforma.

En efecto, la propuesta de reforma a la Ley del IVA y el criterio 45/IVA/N indicado, se apoyan en la tesis de jurisprudencia 2ª./J 170/2015 (10a.), misma que se resuelve observando un supuesto aislado de un acto (cesión de cartera) que resulta aplicable para cierto tipo de contribuyente del sector financiero, sin considerar los diversos supuestos de actos no objeto de IVA que pueden presentarse en las actividades en general que realizan los contribuyentes. Por ello, recomendamos que se evalúen los actos o actividades que realicen los contribuyentes con la finalidad de analizar si efectivamente se encuentran en el supuesto de actos o actividades no objeto, se determinen las implicaciones fiscales y se evalúe la posibilidad de interponer algún medio de defensa.

II.2 Compensación de saldos a favor de IVA

Se propone reformar 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 estos sean aplicados contra otros impuestos federales.

Por ello, en materia de IVA se modifica el artículo 6 ya que el texto vigente aun contempla la compensación del saldo a favor de IVA contra otros impuestos. Con independencia de lo lógico de la reforma, con ella se deberá analizar si podrá compensarse un saldo a favor de IVA con el propio IVA en lugar de su acreditamiento puesto que si bien en apariencia producen el mismo efecto, en el primero de los casos se podría dar lugar a la actualización de la contribución mientras que en el segundo no.

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 las instituciones sin fines de lucro, 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 ayuda a proteger los intereses altruistas y de asistencia social que brindan dichas instituciones.

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, que tengan como beneficiarios a personas, sectores y regiones de escasos recursos, cuando enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes.

II.4 Servicios de transporte particular

En los considerandos de la iniciativa, 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 estable 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. Asímismo, se adiciona un último párrafo al artículo de referencia, el cual establece que tratándose de juicios sobre arrendamiento inmobiliario, en específico pago de rentas vencidas, en los que se emita condena al arrendatario, la autoridad judicial no podrá autorizar su entrega al acreedor si no comprueba previamente haber emitido los comprobantes fiscales correspondientes. Para este caso, la autoridad judicial tendrá responsabilidad solidaria hasta por el monto equivalente al impuesto omitido.

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

El 1 de enero de 2011, se aprobó incrementar la carga fiscal a los cigarros y otros tabacos labrados mediante la inclusión de una cuota fija con la finalidad de desalentar el consumo de tabaco. De lo anterior, toda vez que desde esa fecha no se actualiza la cuota fija, se propone incrementar la misma y, a su vez, se propone un esquema de actualización.

Conforme a lo anterior, se incrementa la cuota de $0.35 a $0.4980 pesos por cigarro enajenado o importado. Asimismo, se adiciona un párrafo 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 Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (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 se propone incrementar la cuota fija y modificar el esquema de actualización.

Por lo anterior, se incrementa la cuota de $1.17 a $1.2705 pesos por litro. Adicionalmente, se modifica el párrafo de actualización 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 Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 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 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 energetizantes.

Como una medida que busca desalentar el consumo de bebidas energetizantes, por estar relacionada con problemas de salud pública, se propone modificar el concepto de bebida energetizante 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 pretende modificar la definición de bebidas energetizantes 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 energetizantes 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 a la legislación fiscal las figuras de recaracterización o inexistencia de los actos jurídicos para efectos fiscales. Para tal efecto se establece que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal, serán recaracterizados a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico perseguido o se considerarán inexistentes cuando este último no exista.

Se prevé que 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, entre otros supuestos, cuando el beneficio económico buscado se podría alcanzar con un menor número de actos jurídicos y que su efecto fiscal resulte más gravoso. De igual forma, en caso de que las autoridades fiscales descubran que detrás de los actos jurídicos celebrados no existe un beneficio económico, podrá declararlos inexistentes para evitar que los contribuyentes obtengan el beneficio fiscal.

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.

Finalmente, a pesar de que señala que las autoridades fiscales no podrán reclasificar o desconocer los actos sin que le hayan concedido al contribuyente el derecho de desvirtuar dicha presunción y aportar información tendiente a ello, para lo cual, lo darán a conocer en la última acta parcial o en el oficio de observaciones tratándose de visita domiciliaria o revisión de gabinete, respectivamente, sin embargo, se considera que para que sea efectivo el ejercicio de este derecho se debe establecer un momento en particular para que la autoridad analice y valore debidamente la documentación proporcionada para desvirtuar esta presunción.

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.

- Que en el ejercicio de facultades de comprobación, 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, la iniciativa 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 impuesto al valor agregado, 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 de certificados para emitir CFDI´s

A pesar de que en la exposición de motivos se indicó que se añadían supuestos de cancelación para combatir las operaciones simuladas, lo cierto es que en la reforma se adicionaron supuestos mediante los cuales la autoridad puede cancelar los certificados de sello digital necesarios para emitir CFDI´s que pudieran aplicar para cualquier contribuyente, por otro lado, se modificó el procedimiento de aclaración de las irregularidades detectadas.

En este sentido, se adicionan cuatro supuestos en los que se cancelará los CFDI´s que consisten en lo siguiente:

- 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 diversos 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.

- 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 R.F.C. 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.

Se amplía el plazo para que la autoridad resuelva las solicitudes de los contribuyentes para aclarar las irregularidades detectadas por la autoridad a diez días, considerando el volumen de información que se presenta. Al respecto, en la práctica se ha observado que la autoridad no las resuelve en el plazo 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 para emitir resolución comenzará a computarse nuevamente a partir de que se presente la informacion 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.

IV.4 Responsabilidad solidaria

A través de la presente iniciativa se derogan supuestos que liberan de responsabilidad a los síndicos y liquidadores que liquiden personas morales, así como a los socios, accionistas y/o personas que tengan conferida la dirección general de una empresa. Lo anterior, puesto que las autoridades fiscales han observado como práctica común la liquidación de empresas que están siendo sujeto al ejercicio de facultades de comprobación.

IV.5 Verificación de documentos protocolizados por fedatarios públicos

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 R.F.C., asimismo, se incorpora la posibilidad de sancionar al fedatario en el caso de no atenderlo.

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 en 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 no estar publicado en el listado definitivo de contribuyentes con operaciones simuladas

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 SAT tendrán la facultad para 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

En estrecha vinculación a la Iniciativa de reforma en comento, se encuentra el diverso Decreto de reformas a diversos ordenamientos legales en materia penal, recientemente aprobado por la Cámara de Senadores. Mediante la modificación a diversos ordenamientos legales se establecen como supuestos de delincuencia organizada expedir, enajenar, comprobar o adquirir CFDIs 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 algunos casos de defraudación fiscal y defraudación equiparada. 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.

Los senadores aprobaron la mayor parte del dictamen y únicamente proponen como cambio el importe de lo defraudado, como condición para que el contribuyente enfrente el proceso penal en libertad.

IV.10 Delitos fiscales que se considerarán como delincuencia organizada

Mediante la modificación a diversos ordenamientos legales se establece que los contribuyentes que incurran en evasión fiscal y/o emisión y adquisición de comprobantes fiscales apócrifos serán considerados como miembros de la delincuencia organizada, 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.

1V.11 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, es que el Ejecutivo propone, con un ángulo que puede apreciarse excesivo y probablemente injustificado, la incorporación de un Título Sexto "De la Revelación de Esquemas Reportables", el cual, establece la obligación para los contribuyentes y sus asesores fiscales -si lo tuviera, de revelar y obtener autorización de parte del SAT sobre lo que definen "esquemas reportables"; dividiéndolos éstos en esquemas generalizados y personalizados. En términos generales el nuevo artículo 199 del Código define como un esquema reportable cualquiera que genere o pueda generar directa o indirectamente la obtención de un beneficio fiscal en México. Asimismo, como características de los

esquemas, se incorporan 29 fracciones en donde se mencionan transacciones con partes relacionadas o independientes, operaciones en México o con el extranjero.

Mediante dicho reporte, las autoridades fiscales (a través de un Comité formado por personal del SAT y de la SHCP) evaluarán la legalidad de los beneficios de los esquemas fiscales a fin de validar o rechazar la aplicación de los mismos, señalando que, a más tardar en un plazo de 8 meses a partir de la revelación del esquema reportable, las autoridades fiscales notificarán su opinión sobre la legalidad del mismo, otorgando un número de identificación al esquema para que sea manifestado en la declaración anual del contribuyente. Evidentemente, se prevé la publicación en la página del SAT tanto de los esquemas aprobados como de los que considerarán como ilegales.

Consideramos que además de ser 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 si bien la obligación de reportar es principalmente para los asesores fiscales, se adicionaron ciertos supuestos en los cuales los contribuyentes también quedan obligados a revelar los esquemas que implementen. 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.

Por último, se adiciona la facultad de la autoridad fiscal para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales para verificar el cumplimiento de las obligaciones descritas. Asimismo, el plazo de la caducidad se suspenderá en el supuesto de que el esquema reportable no sea revelado, o se revelar de forma incompleta o con errores, hasta que no se tenga conocimiento de la existencia del esquema reportable o de la información faltante o correcta.

V. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos

En materia de Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos, se propone 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 Cancún
Torre Spectrum Avenida Sayil
Mz 5 lote 2 sm 6
Int. 806-2, 77503
T: +998 283 1621

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

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

Oficina Central España
Paseo de la Castellana 135, Piso 7, of 702.
28046 Madrid
T +34 669 502 107

© 2019 Skatt International. All rights reserved.

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.