

Septiembre 2019

México: Las claves del paquete económico y de las iniciativas de reformas fiscales para 2020

Con fecha 8 de septiembre de 2019, el titular del Poder Ejecutivo Federal presentó ante el Congreso de la Unión el Paquete Económico para el ejercicio 2020 mismo que, como ya se había adelantado, está claramente dirigido a combatir las prácticas que han sido calificadas como fiscalmente evasivas, así como a incrementar la recaudación sin la aparente creación o aumento de impuestos.

Dicho Paquete Económico incluye diversos Criterios Generales de Política Económica; la propuesta de Ley de Ingresos de la Federación para 2020; el Presupuesto de Egresos de la Federación para el mismo ejercicio fiscal; así como diversas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), a la Ley Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), el Código Fiscal de la Federación (CFF) y a la Ley Federal de Derechos.

Es de destacar que esta iniciativa busca, de igual manera, alinear ciertas reglas de la LISR y de la LIVA a los lineamientos establecidos en los reportes derivados de la iniciativa BEPS (por sus siglas en inglés *Base Erosion and Profit Shifting*) propuesta en julio de 2013 e impulsada por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G-20, incorporando nuevas regulaciones en materia de establecimiento permanente, economía digital, así como, respecto de instrumentos híbridos.

Dentro de los temas de mayor relevancia en términos de indicadores económicos para 2020 destacan, entre otros, los siguientes:

- Estimación de un tipo de cambio nominal de \$19.90 pesos por dólar americano;
- Tasa promedio de interés nominal de 7.4%;
- Estimación de inflación anual de 3%;
- Precio promedio de 49 dólares por unidad de barril de petróleo crudo; así como,
- Crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) de entre 1.5% y 2.5% para 2020.

La Ley de Ingresos de la Federación para 2020 estima la obtención de ingresos totales por \$6,096.3 miles de millones pesos – contra los \$5,838 miles de millones de pesos aprobados para 2019 –, es decir, un incremento de casi 4.5%.

A través de este Paquete Económico se estima que \$5,511.9 miles de millones de pesos correspondan a ingresos presupuestarios y que el resto provenga de financiamiento. En este mismo sentido, se estima que 63.4% corresponderá a ingresos tributarios, es decir, 2 puntos porcentuales por encima de la recaudación estimada por la Ley de Ingresos para el ejercicio 2019.

Como ya lo mencionamos, el Gobierno Federal a través de este Paquete Económico busca principalmente combatir las prácticas de evasión fiscal e incrementar la recaudación impulsando, entre otras, las siguientes medidas que en nuestra opinión resultan ser las más relevantes:

Modificaciones que impactan en Código Fiscal de la Federación, Ley del Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto al Valor Agregado

i. Economía digital

Con el objetivo de lograr una efectiva recaudación en la prestación de servicios digitales directos y de intermediación entre terceros por parte de contribuyentes locales y no residentes sin establecimiento permanente en México, tanto en la LIVA, como en la LISR, se propone un nuevo marco normativo con el objeto de hacer efectivas las obligaciones de

pago del impuesto de los consumidores en su calidad de importadores de servicios, mismas que hasta ahora han sido una obligación imperfecta bajo las normas en vigor.

La propuesta de reforma define los servicios digitales objeto de gravamen; los criterios para considerar que el servicio es prestado en territorio nacional; las obligaciones formales aplicables a los contribuyentes sujetos; así como las consecuencias en caso de incumplimiento.

Entre lo más destacable se encuentran las obligaciones de inscribirse en el RFC; entregar al SAT los impuestos causados (IVA e ISR) por la prestación de sus servicios, y en el caso de la intermediación, los impuestos (IVA e ISR) retenido al enajenante o prestador del servicio; llevar un registro de sus clientes e informar sus operaciones; designar un representante legal y señalar un domicilio en México.

En caso de incumplimiento, se establece la facultad de la autoridad de ordenar a los concesionarios de redes públicas de telecomunicaciones la suspensión de la conexión que el prestador de servicios digitales tenga en México, y de no cumplir con la ejecución de dicha suspensión, el CFF establece que el concesionario se estaría haciendo acreedor a una multa que iría de \$500,000.00 a \$1'000,000.00 de pesos por cada mes que transcurra sin efectuar la suspensión de las conexiones.

Asimismo, se estima en la LIVA aclarar que el servicio de transporte que se contrata a través de plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros se encuentra gravado con dicho impuesto, pues éste no reúne las características establecidas para ser considerado como transporte público y por ende aplicar la exención relativa.

Finalmente, se propone incorporar a la LISR, ciertas disposiciones que se encontraban establecidas a través de reglas de carácter general, relativas al régimen fiscal aplicable a personas físicas que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, por los ingresos que generen a través de éstas, el cual consiste, de manera general, en que las personas morales mexicanas o extranjeros con o sin establecimiento permanente en el país (intermediarios) que proporcionen de manera directa o indirecta el uso de dichas aplicaciones, realicen la retención del impuesto correspondiente a tasas que van del 2% al 17% dependiendo de tipo de acto gravable y los montos.

ii. Subcontratación laboral

Por lo que corresponde a la subcontratación laboral, tanto en LISR, como en LIVA, se propone eliminar los mecanismos de control que se fueron desarrollando a partir del ejercicio 2017 en relación con la facturación, registro de operaciones y obtención de información. Con la iniciativa presentada tan solo se propone condicionar tanto la deducción para Impuesto sobre la Renta, como el acreditamiento en Impuesto al Valor Agregado, a la retención y entero que deberá de realizar el contratante del servicio, sobre el Impuesto al Valor Agregado que cause la empresa contratada por el propio servicio que preste.

Conforme a la redacción de la propuesta de reforma, estas obligaciones aplicarían a relaciones de subcontratación laboral tal como lo define la Ley Federal del Trabajo, por lo que habría que revisar caso por caso su efecto.

iii. Compensación universal

En relación con la compensación universal, se propone incluir tanto en CFF, como en LIVA, la limitante en la compensación universal, y con ello ya no sería incluida dicha disposición en la LIF 2020.

Con esto, se prevé que los medios constitucionales de defensa que en su momento fueron intentados contra la limitante contenida en LIF puedan quedar superados, y como consecuencia, se estaría evaluando la posibilidad de intentar un nuevo medio de defensa en contra de las limitantes que ahora estarían contenidas en CFF y LIVA, dejando a un lado cualquier argumento relacionado con la antinomia que existía.

Modificaciones en Ley del Impuesto sobre la Renta

i. Concepto de establecimiento permanente

Se propone modificar y ampliar el concepto de establecimiento permanente para adicionar ciertos casos en que personas distintas de un agente independiente actúen en el país por cuenta de un residente en el extranjero, así como para acotar los casos de excepción para la realización de actividades preparatorias o auxiliares; lo anterior con el objeto de incorporar a la Ley local parte de los supuestos y conceptos contenidos en el reporte final de la Acción 7 del Proyecto BEPS, así como en los comentarios al artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE.

ii. Vehículos fiscalmente transparentes

Se propone incorporar un nuevo régimen a la LISR para gravar de forma independiente a las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras sin personalidad jurídica propia, vehículos que hasta hoy se encontraban regulados por el régimen de REFIPREs.

Mediante este nuevo régimen se propone que dichos vehículos, sin importar que sus socios, accionistas o beneficiarios acumulen los ingresos en su país de residencia, tributen como personas morales de conformidad con el título de la LISR que les corresponda, siempre que se cumpla con la regla de residencia para personas morales establecida en el CFF.

En adición a lo anterior, se propone que los residentes en México y en el extranjero con establecimiento permanente en el país, deberán pagar el impuesto sobre la renta correspondiente por los ingresos que obtengan a través de entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras sin personalidad jurídica propia, por un lado cuando el residente en México tenga una participación directa, y por otro, cuando éste tenga una participación de forma indirecta e involucre otras entidades transparentes o figuras jurídicas extranjeras, sobre la entidad transparente o figura jurídica extranjera final.

iii. REFIPREs

El Ejecutivo Federal sugiere realizar diversas modificaciones al régimen de REFIPREs con base en las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del Proyecto BEPS. Los cambios destacables que se pretenden implementar son:

- Modificaciones que amplían los criterios para determinar el control sobre una entidad extranjera;
- Posibilidad de determinar si los ingresos son sujetos al régimen de REFIPREs, considerando los impuestos sobre la renta pagados (federales, locales, etc.) y las tasas estatutarias de las mismas (en lugar del impuesto efectivamente pagado);
- Actualización de la tasa aplicable para ingresos por REFIPRE para personas físicas (i.e., 35%);
- Eliminación de la excepción de ingresos por regalías contenida en el artículo 176 de la LISR;
- Modificaciones a las reglas de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por ingresos sujetos a REFIPRE.

iv. Combate a los mecanismos híbridos

De igual modo, se propone eliminar la posibilidad del acreditamiento del ISR pagado en el extranjero cuando el impuesto haya sido acreditado en otro país por motivo distinto del acreditamiento de dividendos o utilidad distribuida. De igual manera, se prevé eliminar la posibilidad del acreditamiento de dividendos o utilidades distribuidas cuando también representen una deducción o reducción equivalente para la persona moral residente en el extranjero que realiza el pago o distribución.

Por otra parte, se propone actualizar como no deducibles los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un “acuerdo estructurado”, cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a un REFIPRE.

Finalmente, en relación con este tema, se propone establecer como no deducibles los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país donde también sea considerado residente fiscal.

Finalmente, en relación con este tema, se propone establecer como no deducibles los pagos que efectúe el contribuyente que también sean deducibles para un miembro del mismo grupo, o para el mismo contribuyente en un país donde también sea considerado residente fiscal.

v. Limitación deducción de intereses

En adición a las reglas de capitalización delgada, se propone establecer una limitante adicional a la existente actualmente bajo la fracción XXVII del artículo 28 de la LISR (“capitalización delgada”).

La propuesta de reforma parece considerar como no deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del 30% de la utilidad neta ajustada (nuevo término equivalente al concepto financiero de EBITDA para efectos fiscales), con la posibilidad de considerar dicho excedente como deducible en los tres ejercicios siguientes.

vi. Obligación para emitir los CFDIs por arrendamiento de bienes inmuebles

Se propone adicionar una disposición para que en los juicios de orden civil en donde se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad jurisdiccional pueda requerir al arrendador que compruebe haber expedido los CFDIs correspondientes a dichas rentas, y, en caso de no acreditarse la emisión de estos, el juzgado deberá informar dicha situación a las autoridades fiscales correspondientes.

vii. Maquiladoras de albergue

Se propone modificar el régimen aplicable para las operaciones en las que se lleven a cabo actividades de maquila entre residentes en el extranjero y maquiladoras bajo la modalidad de albergue para eliminar la regla que los residentes en el extranjero que realicen actividades de maquila únicamente podrán aplicar el beneficio consistente en no generar establecimiento permanente por dichas actividades por un periodo máximo de 4 años consecutivos, siempre que paguen el ISR y cumplan con sus obligaciones fiscales a través de la empresa que les presta servicios propios de una maquiladora de albergue.

viii. FIBRAS privadas

Se propone eliminar la figura de la FIBRA privada de la LISR y se propone establecer un régimen transitorio de dos años con la finalidad de pagar el ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes aportados a la FIBRA de que se trate.

Modificaciones en Ley del Impuesto al Valor Agregado

i. Factor de acreditamiento

Se propone modificar la mecánica para el cálculo del factor de acreditamiento para efectos de IVA, consistente en que cuando el contribuyente, además de realizar actividades gravadas y exentas, lleve a cabo actividades no objeto del impuesto, éste deberá considerar como parte del total del valor de las actividades, los ingresos derivados de las actividades no objeto, tema cuya constitucionalidad seguramente tendrá que ser revisada una vez más por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Para tales efectos, la nueva LIVA incluye una definición del concepto de actos o actividades no objeto para efectos de dicho impuesto. De ser aprobado, este cambio limitará la posibilidad de acreditar el IVA a contribuyentes que realizan actividades no objeto, por cuanto reducirá su factor de acreditamiento.

Modificaciones en Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

i. Tabacos, bebidas saborizadas y bebidas energetizantes

Se propone un aumento en el gravamen tanto como para los cigarros y tabacos labrados (aproximadamente 50%), como para las bebidas saborizadas (aproximadamente \$0.10 por litro), argumentando una actualización de cuotas con el fin de seguir propiciando el evitar consumir estos productos. Para el caso de bebidas energetizantes, se propone eliminar los valores mínimos de cantidad de ingredientes necesarios para que una bebida sea considerada como energetizante y, por lo tanto, objeto de gravamen.

ii. Combustibles

En relación con los combustibles, se propone homologar las definiciones contenidas en la LIEPS con aquellas establecidas por la NOM-016-CRE-2016, estimándose de igual modo que la mecánica de actualización anual para las cuotas del gravamen en combustibles fósiles, automotrices, gasolinas y diésel, se homologue a las demás mecánicas de actualización que aplican en las otras cuotas que establece la LIEPS, es decir.

iii. Compensación IEPS

Acorde con la eliminación de la compensación universal, se propone se consideren como impuestos distintos cada uno de los gravámenes aplicables a las categorías de bienes y servicios a que se refiere la LIEPS, para que sólo sean compensables saldos a favor de dicho impuesto generados por una categoría específica, contra saldos a cargo generados por la misma categoría de bienes y servicios.

Modificaciones en el Código Fiscal de la Federación

i. Regla general anti-abuso

Se propone adicionar la facultada de que la autoridad fiscal pueda re-caracterizar dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, las operaciones de los contribuyentes cuando éstas no cuentan con razón de negocios y generen un beneficio fiscal, es decir, cuando el beneficio fiscal sea mayor que el económico o bien cuando el beneficio económico pudo alcanzarse con la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal hubiera sido más gravoso. Previo a la emisión de un crédito fiscal derivado de dicha re-caracterización, la autoridad tendrá que otorgar la posibilidad de desvirtuar la observación a los contribuyentes.

Con esta medida, el sistema tributario se acerca un poco más a dar mayor preponderancia a la substancia sobre la forma; sin embargo, aún quedan algunas obligaciones formales que pueden condicionar cuestiones cuyo valor tendría que ser de fondo.

ii. Cancelación de sellos digitales

Con el objetivo de implementar nuevas medidas de control y con ello aumentar la sensación de riesgo en el combate al tráfico de facturas que amparan operaciones inexistentes, se propone facultar a la autoridad para la cancelación de sellos digitales, aún sin ejercicio de facultades de comprobación, tanto para EFOS definitivos, así como para aquellos EDOS que no hayan acreditado la materialidad de las operaciones dentro del plazo especificado en el artículo 69-B del CFF, entre otros nuevos supuestos.

Cabe destacar que esto ya se viene aplicando en la práctica aún sin que estuviera expresamente señalado y pasando por alto las recomendaciones de la PRODECON en cuanto a los diferentes momentos que legalmente tiene el contribuyente para aclarar cualquier tema relacionado.

Es importante destacar que estas medidas podrían ser complementadas con las diversas iniciativas en materia penal que pretenden equiparar los delitos fiscales de esta naturaleza a delincuencia organizada.

iii. Imposibilidad de participar en licitaciones públicas, así como aplicar subsidios y estímulos fiscales

Se especifica como consecuencia de la no presentación de declaraciones informativas o correspondientes a retenciones; no estar localizado; obtener una resolución definitiva por la comisión de delitos fiscales; ser EFOS definitivo; transmitir indebidamente pérdidas fiscales o presentar declaraciones que no concuerden con las facturas emitidas, la prohibición de contratar con cualquier autoridad u organismo público o aquellas personas físicas o morales que obtengan recursos públicos federales o de aplicar subsidios o estímulos.

iv. Tercero colaborador fiscal

Se propone incorporar la figura de “tercero colaborador fiscal”, con la finalidad de incentivar la colaboración de la sociedad para informar respecto de la emisión de facturas que amparan operaciones inexistentes. Dicha información podrá ser utilizada para motivar las resoluciones dentro del procedimiento del artículo 69-B del CFF.

El único incentivo que propone el Ejecutivo Federal es la posibilidad de participar en la “Lotería Fiscal” que se establece en el artículo 33-B del CFF.

v. Medidas de control

Se propone incluir la facultad de impedir la emisión de la FIEL para aquellos contribuyentes con comportamientos irregulares y la obligación para los contribuyentes de especificar datos de contacto idóneos, así como que la presentación de promociones, solicitudes, avisos, entre otros, sea a través de buzón tributario. En ese mismo sentido, se incluyen algunos supuestos adicionales relativos a la inscripción en el RFC.

De igual forma, se adicionan diversos supuestos de infracciones, destacando el aplicable a las personas que publiquen anuncios para la adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas.

vi. Operaciones reportables

Como cuestión de alta relevancia, se propone eliminar la declaración informativa de operaciones relevantes y crear un nuevo catálogo de operaciones “reportables”, las cuales son consideradas como aquellas que pudieran implicar una “planeación fiscal agresiva”. Esta propuesta de reforma emana del contenido del Reporte Final de la Acción 12 de BEPS que establece un régimen de revelación de ciertas prácticas fiscales.

Para tales efectos, los asesores fiscales o, en su caso, los contribuyentes directamente cuando no cuenten con asesores externos, deberán revelar dichos esquemas previo a su implementación, los cuales serán evaluados por un comité especial conformado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria y, ante una respuesta desfavorable, se podrán interponer los medios legales de defensa correspondientes.

Lo anterior recoge los mismos principios con los que se trabajaba la relación fisco – contribuyente, cuando los criterios de las autoridades fiscales eran vinculantes.

La revelación extemporánea de dichas operaciones reportables conllevará sanciones para el contribuyente que las llevó a cabo, las cuales atenderán a la gravedad, monto de la operación y cuantificación de los beneficios fiscales, sin que sea aplicable los beneficios de cumplimiento espontáneo e interrumpirá el plazo de caducidad de facultades de comprobación de las autoridades fiscales hasta en tanto éstas se reporten. Dicha obligación, de ser aprobada, entrará en vigor a partir del 1º de julio de 2020.

Como obligación para los asesores fiscales, se contempla que estos deberán de registrarse ante las autoridades fiscales, mismas que contarán con una facultad de verificación específica para revisar el cumplimiento de las obligaciones de dichos asesores, para lo cual se establece una infracción específica en caso de incumplimiento, con su correlativa multa que puede ir de los \$15,000.00 hasta los \$20'000,000.00 de pesos.

vii. Responsabilidad solidaria

Se propone eliminar los supuestos de excepción respecto de la responsabilidad solidaria que actualmente tienen los liquidadores, síndicos, accionistas, gerentes generales, directores generales y administración única.

Finalmente es importantes recordar que las modificaciones propuestas aún tendrán que pasar por un proceso de discusión y aprobación dentro de las cámaras que conforman el congreso de la unión en México, por lo que éstas aún no tienen el carácter de definitivas hasta en tanto no sean aprobadas en dicho proceso legislativo.

Contacto:



Santiago Chacón
santiago.chacon@garrigues.com



Manuel Llaca
manuel.llaca@garrigues.com

GARRIGUES

Síguenos en



Corporativo Reforma Diana
Paseo de la Reforma, 412 - Piso 26
Col. Juárez - 06600 Ciudad de México (México)
T +52 55 1102 3570
mexico@garrigues.com

Esta publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico.
© Garrigues, quedan reservados todos los derechos. Se prohíbe la explotación, reproducción, distribución, comunicación pública
y transformación, total y parcial, de esta obra, sin autorización escrita de Garrigues.

garrigues.com