

Diciembre 2019

México: Estas son las reformas fiscales para 2020

Con fecha de 9 de diciembre de 2019, se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el Decreto por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación 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.

Es de recordar que esta reforma busca 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 e instrumentos híbridos.

Dentro de los temas de mayor relevancia en términos de indicadores económicos para 2020, destacan en la Ley Federal de Ingresos, publicada en el DOF el pasado 25 de noviembre de 2019, los siguientes:

- Estimación de un tipo de cambio nominal de \$20.0 pesos por dólar americano;
- Tasa de interés nominal promedio de CETES a 28 días de 7.4%;
- Estimación de inflación anual de 3%;
- Precio promedio de 49.01 a 55 dólares por unidad de barril de petróleo crudo; así como,
- Crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) real de entre 1.5% y 2.5% para 2020.

Asimismo, la Ley de Ingresos de la Federación para 2020 estima la obtención de ingresos totales por \$6,107.7 miles de millones pesos, integrados principalmente de:

- Ingresos tributarios por \$3,505.8 miles de millones de pesos;
- Ingresos petroleros por \$987.3 miles de millones de pesos;
- Ingresos derivados de financiamiento por \$584 mil millones de pesos;
- El resto provenientes de ingresos de organismos y empresas e ingresos no tributarios.

Es de destacar que para 2020, se mantuvo el incremento propuesto en la iniciativa de reforma para citada Ley de Ingresos, consistente en aumentar la tasa de retención anual aplicable a los intereses pagados a las instituciones que conforman el sector financiero en casi 39%, fijándose ésta en 1.45%.

Por lo que se refiere a los estímulos fiscales para el ejercicio 2020, es de destacar la eliminación del estímulo que considera como elemento adicional de deducción para ISR, el 5% del costo de lo vendido de mercancías (que sean aprovechables para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud) donadas a instituciones autorizadas.

Asimismo, se aprobó limitar los estímulos referentes al acreditamiento del IEPS trasladado o pagado en la importación de diésel o biodiésel, así como el estímulo consistente en permitir el acreditamiento de hasta el 50% de los gastos realizados en el pago de peaje por el uso de Red Nacional de Autopistas de Cuota, para a contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico.

Como ya lo mencionamos, a través de estas reformas fiscales se busca principalmente combatir las prácticas de evasión fiscal e incrementar la recaudación mediante 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 dispone el nuevo marco normativo que particularmente entrará en vigor el 1 de junio de 2020 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 habían sido una obligación imperfecta.

La 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.

La Ley del IVA considera actividades objeto la prestación de servicios de descarga de contenidos de multimedia como imágenes, películas, texto, audio, música, video, información, juegos, visualización de noticias, tráfico, pronósticos meteorológicos, estadísticas e información, así como la intermediación entre terceros oferentes de bienes o servicios (exceptuando la intermediación para la enajenación de bienes muebles usados) y los clubes en línea, páginas de citas, así como la enseñanza a distancia o de test o ejercicios.

Entre lo más destacable se encuentran las obligaciones para los prestadores de servicio e intermediarios antes mencionados de inscribirse en el RFC; enterar 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) retenidos al enajenante o prestador del servicio (50% del IVA cuando el prestador del servicio o enajenante sea persona física y el 100% si no proporcionan su RFC al intermediario); llevar un registro de sus clientes e informar sus operaciones; designar un representante legal y señalar un domicilio en México, emitir los comprobantes fiscales correspondientes, así como tramitar su firma electrónica avanzada.

Asimismo, se incorpora 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 0.4% al 10% dependiendo de tipo de acto gravable y los montos.

Finalmente, tenemos que los artículos transitorios de la Ley del IVA, establecen como fecha límite el 31 de enero de 2020 para que el SAT emita las reglas de carácter general que al efecto vayan a complementar la normativa elaborada para regular la prestación de servicios digitales.

ii. Subcontratación laboral

Por lo que corresponde al gravamen de lo que antes se consideraba como “subcontratación laboral” para efectos fiscales, ahora se abandona la referencia que los ordenamientos tributarios hacían a la Ley Federal del Trabajo para definir esta actividad y se estipula un nuevo supuesto en la fracción IV del artículo 1-A de la Ley del IVA que estima como actividad objeto la recepción de servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

Aunado a lo anterior, tanto en LISR, como en LIVA, se eliminan 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, para condicionar tanto la deducción para Impuesto sobre la Renta, como el acreditamiento para el Impuesto al Valor Agregado, a la retención y entero que deberá de realizar el contratante del servicio del 6% del Impuesto al Valor Agregado calculado sobre el valor de la contraprestación efectivamente pagada.

En adición a lo anterior, actualmente se encuentra discutiendo en el Senado de la República la iniciativa que pretende reformar la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social, en donde se prevé definir el concepto de subcontratación laboral, acotando el concepto a que sólo puede tratarse de actividades que exijan de una especialización que resulte ajena o accesoria a la actividad preponderante del contratante de conformidad con el giro de su negocio.

Esta iniciativa estaría calificando como simulación de actos aquellos casos en donde el contratante pretenda utilizar el régimen de subcontratación en la plantilla laboral que desarrolle actividades propias del negocio, señalando como consecuencia las mismas que se han estimado para los delitos fiscales de compraventa de facturas y defraudación fiscal, así como una multa que iría de las 250 a las 5000 UMA's (Unidad de Medida y Actualización).

Finalmente, y observando el concepto tan amplio que estima la mencionada fracción IV del artículo 1-A de la Ley del IVA y que podría ser muy subjetiva la calificación de las operaciones a las que tendría que aplicar la retención, observamos pertinente el combatir esta disposición mediante un juicio de garantías con el objeto de que no se incurra en una omisión respecto a la necesidad de realizar dicha retención buscando el no comprometer la deducción ni el acreditamiento de cada operación.

iii. Compensación universal

En relación con la compensación universal, se incluye tanto en CFF, como en LIVA, la limitante en la compensación universal.

Lo anterior, aunado a los recientemente resuelto por la SCJN en relación con la negativa para la concesión de suspensión dentro de los juicios de amparo interpuestos contra la disposición relativa de la Ley de Ingresos de la Federación 2019, deje ver lo inminente de la eliminación definitiva de la compensación universal; no obstante, en un ánimo de congruencia y de seguir exponiendo argumentos que puedan trascender en la decisión de la corte, estimamos pertinente acudir al juicio de garantías en contra estas disposiciones bajo el argumento principal de que la propia eliminación de la compensación universal no es la medida idónea para conseguir el fin que se persigue según la exposición de motivos, a saber, evitar la erosión de la base gravable a través de la simulación de actos (compra y venta de comprobantes fiscales).

Modificaciones en la Ley del Impuesto sobre la Renta

i. Concepto de establecimiento permanente

Para efectos del concepto de establecimiento permanente, se modifica y amplía el contenido en los artículos 2 y 3 de la LISR 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.

Por lo anterior, se adicionan 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.

ii. Vehículos fiscalmente transparentes

Por otro lado, se incorpora un nuevo régimen, mediante los artículos 4-A y 4-B de la LISR, para gravar de forma independiente a las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras, vehículos que hasta hoy se encontraban regulados por el régimen de REFIPRES.

Mediante este nuevo régimen se señala 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 relación con lo anterior, se incorpora mediante el artículo 205 de la LISR un estímulo para inversionistas extranjeros a efectos de reconocer la transparencia fiscal de figuras jurídicas extranjeras que: (i) administren inversiones de capital privado, (ii) inviertan los recursos en personas morales mexicanas y (iii) se consideren transparentes fiscales en el país o jurisdicción de su constitución, respecto de ciertos ingresos pasivos (*i.e.* intereses, dividendos), siempre que se cumplan ciertos requisitos.

Al respecto, mediante disposiciones transitorias, se establece que éstas incorporaciones entrarán en vigor el 1° de enero de 2021.

Por otra parte, mediante la incorporación del régimen en comento se señala 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 importar su tratamiento

fiscal en el extranjero, 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.

Asimismo, se prevé que las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras deberán mantener a disposición de las autoridades fiscales su contabilidad o documentación que permita comprobar sus gastos e inversiones; de lo contrario, se prohíbe la deducción que les corresponderían por la realización de dichos gastos e inversiones.

Derivado de lo anterior, recomendamos realizar una revisión para evaluar las estructuras corporativas y patrimoniales existentes que incluyan entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras, con objeto de reevaluar su situación y funcionamiento.

iii. REFIPRES

En relación con los Regímenes Fiscales Preferentes, se realizan diversas modificaciones con base en las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del Proyecto BEPS. Los cambios destacables son:

- Se amplían significativamente los criterios para determinar que existe 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, si se cumplen con varios requisitos (en lugar del impuesto efectivamente pagado);
- Actualización de la tasa aplicable para ingresos por REFIPRE para personas físicas (i.e., 35%) y se adiciona la obligación de pagar el 10% de impuesto adicional a los ingresos por dividendos que reciban las personas físicas;
- Modificaciones a las reglas de acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero por ingresos sujetos a REFIPRE.

Derivado de lo anterior, recomendamos realizar una revisión para evaluar las estructuras corporativas y patrimoniales existentes que incluyan planeaciones en el extranjero o a través de REFIPRES, con objeto de reevaluar su situación y funcionamiento.

iv. Combate a los mecanismos híbridos

Se señalan 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. El alcance de esta limitación a la deducibilidad es muy amplia, dado que afecta a cualquier tipo de pagos al extranjero incluyendo compra de inventarios, servicios, entre otros.

En consecuencia, cualquier pago hecho a un residente en el extranjero que califique como REFIPRE para efectos mexicanos (que pague impuesto sobre la renta menor al 22.5%), puede verse limitado inclusive un pago hecho a una entidad que no sea REFIPRE puede ser no deducible si dicha entidad, a su vez, hace un pago a una REFIPRE. La Ley prevé una excepción cuando la entidad receptora REFIPRE registre los ingresos por “el ejercicio de la actividad empresarial del receptor del mismo, siempre que se demuestre que este cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad”, esto solo aplicable cuando el receptor del pago tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Asimismo, se prohíbe la deducibilidad de los pagos que efectúe un residente en el extranjero con establecimiento permanente en México cuando éste pueda deducir dicho pago en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

En relación con este tema, se establecen 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.

Por otro lado, se elimina la posibilidad del acreditamiento de: i) ISR pagado en el extranjero cuando el impuesto haya sido acreditado en otro país por motivo distinto del acreditamiento de dividendos o utilidad distribuida; y, ii) 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.

En virtud de lo anterior, recomendamos realizar una revisión para evaluar las estructuras corporativas existentes que incluyan pagos efectuados a residentes en el extranjero, con objeto de determinar el alcance e impacto de las reformas comentadas en cada caso en particular.

Finalmente, consideramos que esta nueva disposición resulta en una violación constitucional a la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que condiciona la deducibilidad de diversas operaciones a la situación fiscal de la persona/entidad con quien las celebra, por lo que observamos pertinente la interposición de los medios de defensa correspondientes, a efecto de alegar la constitucionalidad de dicha disposición.

v. Limitación deducción de intereses

Se establece una limitante para la deducción de intereses, adicional a la existente bajo la fracción XXVII del artículo 28 de la LISR ("capitalización delgada"), a través de la cual se consideran no deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del 30% de la utilidad fiscal ajustada (nuevo término equivalente al concepto financiero de "EBITDA" para efectos fiscales), con la posibilidad de considerar dicho excedente como deducible en los diez ejercicios siguientes.

Es importante señalar que dicha limitante solamente será aplicable a las personas morales residentes en México y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas, y cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20'000,000.00, de manera conjunta.

Es de destacar que esta disposición, a pesar de ser tan reciente, ya se analiza su modificación en favor del contribuyente, pues el pasado 5 de diciembre de 2019 se publicó en la gaceta parlamentaria de la Cámara de Diputados la iniciativa que estaría pretendiendo conceder una mayor deducibilidad en los intereses netos, al elevar el porcentaje límite de utilidad fiscal ajustada a 70%; sin embargo, aún es una iniciativa que se sigue analizando en el Congreso de la Unión.

En virtud de lo anterior, consideramos que todas las personas morales, sin importar que formen o no parte de un grupo empresarial, deberán evaluar las estructuras de financiamiento que actualmente posean, con el propósito de determinar la alternativa que resultaría más conveniente para continuar su operación, considerando la limitante en comento y el alcance que podría tener en cada caso especial.

Por otro lado, consideramos que la nueva limitante resulta en una violación constitucional a la esfera jurídica de los contribuyentes sujetos, ya que los deja en una situación de inseguridad jurídica por establecer -de un momento a otro- esta nueva limitante a la deducción de intereses, por lo que estimamos pertinente la interposición de un juicio de garantías en contra de la disposición en comento.

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

Se adiciona una disposición para que en juicios de arrendamiento inmobiliario en los que se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requiera al arrendador que compruebe haber expedido los CFDIs correspondientes, y, en caso de no acreditarse la emisión de estos, el juzgado deberá informar dicha situación a las autoridades fiscales.

vii. Maquiladoras de albergue

Se modifica 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 mediante la eliminación de 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

Finalmente, se elimina la figura de la FIBRA privada (Fideicomiso Inmobiliario de Bienes Raíces) de la LISR y se establece 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 Especial sobre Producción y Servicios

i. Tabacos, bebidas saborizadas y bebidas energéticas

Para el caso de los cigarros, tabacos labrados y bebidas saborizadas, las modificaciones a Ley del IEPS contemplan que las cuotas que se aplican a los valores correspondientes de cada producto se estén actualizando anualmente conforme a lo dispuesto por el artículo 17 del CFF.

Para el caso de bebidas energizantes, la reforma a la fracción XVII del artículo 3 de la Ley del IEPS elimina los valores mínimos de cantidad de ingredientes necesarios para que una bebida sea considerada como energizante y, por lo tanto, sea objeto de gravamen, por lo que ahora, cualquier bebida no alcohólica que contenga una mezcla de cafeína y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares, será considerada como bebida energizante para efectos del gravamen, sin que se requiera una cantidad mínima de cualquier ingrediente.

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 homologuen a las mecánicas de actualización antes mencionadas.

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.

Finalmente, se estipula que cuando el contribuyente no compense el saldo a favor contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo compensado.

Modificaciones en el Código Fiscal de la Federación

i. Regla general anti-abuso

Se adiciona la facultada de la autoridad fiscal para considerar dentro del ejercicio de sus facultades de comprobación, previo análisis de los hechos y documentación aportada, que los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes tienen los efectos fiscales de aquellos que habrían realizado para la obtención de un beneficio económico razonable (búsqueda de generación de ingresos, reducción de costos, aumentar valor de bienes de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, etc.), cuando éstos generen un beneficio fiscal directo o indirecto y carezcan de razón de negocios, presumiendo por ello cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos fuera más gravoso. El beneficio fiscal se refiere a cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución (deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, acreditamiento, cambio de régimen fiscal, entre otros).

Previo a la emisión de un crédito fiscal derivado de la concesión de efectos fiscales distintos a los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, la autoridad tendrá que otorgar la posibilidad de desvirtuar la observación a los contribuyentes, para lo cual la autoridad someterá la observación ante un órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y SAT, el cual tendrá el plazo de 2 meses para resolver, siendo que en caso de no obtener respuesta se entenderá que se niega la petición de la autoridad de otorgar efectos fiscales distintos a los concedidos por 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. Restricción temporal y 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 faculta a la autoridad para restringir temporalmente los 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, para los contribuyentes que no hayan presentado declaraciones provisionales o definitivas, que su domicilio fiscal no cumpla con los requisitos exigidos, los ingresos declarados o retenidos no concuerden con los comprobantes fiscales emitidos o se hayan cometido conductas infractoras, entre otros nuevos supuestos.

Los contribuyentes podrán presentar una solicitud de aclaración de conformidad con las reglas de carácter general que se emitan para subsanar las irregularidades o, en su caso, para desvirtuar las observaciones dentro del cual podrán aportar pruebas. Dicha solicitud tendrá que ser resuelta en un plazo de 10 días hábiles, con la posibilidad de requerir información adicional o realizar alguna diligencia o desahogo de procedimiento en caso de estimarlo necesario.

En caso de no lograr desvirtuar las observaciones, se dejarán sin efectos los certificados de sellos digitales.

Cabe destacar que, en principio, tomando la literalidad de dicho procedimiento, los EFOS y EDOS tendrían la posibilidad de desvirtuar la presunción de inexistencia de operaciones dentro del proceso aclaratorio, lo cual sería coincidente con los criterios emitidos por PRODECON, sin embargo, consideramos que, tal y como se ha suscitado recientemente, el criterio de las Administraciones Locales podría ser cerrado y buscar la auto-corrección de los contribuyentes.

Es importante destacar que estas medidas son complemento a las recientes reformas en materia penal que contiene la nueva tipificación tanto para EFOS como para EDOS en un solo delito que estima de 2 a 9 años de prisión a las personas que por sí o por interpósita persona, expidan, enajenen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Es de mencionar que la reforma penal estaría contemplando como delincuencia organizada y delitos contra la seguridad nacional, cuando la compra o venta de comprobantes fiscales supere la cantidad de \$7'804,230.00, lo que acarrearía como consecuencia la prisión preventiva de oficio y la negativa en la concesión de un posible acuerdo reparatorio con el fisco federal, situación que se estaría replicando para los delitos de contrabando y defraudación fiscal.

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 aplicar subsidios o estímulos, así como de contratar con cualquier autoridad u organismo público, partidos políticos, fideicomisos, fondos o sindicato o aquellas personas físicas o morales que obtengan recursos públicos federales.

Para los nuevos supuestos de los contribuyentes que no hayan presentado las declaraciones correspondientes o hayan presentado declaraciones que no concuerden con las facturas emitidas, se les otorga un plazo de 15 días para corregir su situación.

iv. Tercero colaborador fiscal

Se incorpora 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 tendrán dichos colaboradores es la posibilidad de participar en la "Lotería Fiscal" que se establece en el artículo 33-B del CFF.

v. Medidas de control

Se incluye 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 reestructura el artículo 27 en el cual se incluyen algunos supuestos adicionales relativos a la inscripción en el RFC, distinción de las obligaciones por cada sujeto específico, facultades de la autoridad en relación con dichos supuestos, así como casos especiales.

Se otorga la posibilidad a los funcionarios de la SHCP y SAT para utilizar su firma electrónica avanzada en cualquier documento que emitan en ejercicio de sus atribuciones, la cual será equiparable a firma autógrafa.

Se incrementa el catálogo de supuestos en los cuales las autoridades fiscales no se encuentran obligados a guardar el secreto fiscal, tal como en los casos de organismos públicos y personas que perciban recursos públicos federales que no hayan presentado declaraciones; sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil y no cumplan con su obligación de tramitar su constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; y, EDOS definitivos.

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 o utilizar comprobantes fiscales emitidos por un EFOS definitivo.

vi. Operaciones relevantes

Se modifica el artículo 31-A del CFF, ahora precisando las operaciones que se consideran relevantes y que deberán de ser informadas a la autoridad fiscal en los mismos términos que actualmente se encuentra previsto en el artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019.

vii. Operaciones reportables

Como cuestión de alta relevancia, se incorpora un catálogo de 14 esquemas "reportables", los cuales son considerados como aquellos que generen o puedan generar directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características contenidas en la lista de los 14 esquemas reportables según el CFF.

Esta 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 (cualquier persona física o moral que en el curso ordinario de su actividad realice asesorías fiscales y sea responsable o se involucre en el diseño, comercialización, organización o implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable, o quién pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para la implementación por parte de un tercero, ya sea que dicho asesor sea residente nacional o extranjero con establecimiento permanente en el país), deberán revelar dichos esquemas. Los esquemas reportables podrán ser generalizados o personalizados.

Así, los asesores deberán de revelar los esquemas correspondientes, a través de una declaración informativa a través de los medios que el SAT establezca, la cual generará un número de identificación por cada esquema reportado, dentro del plazo de 30 días siguientes, en el caso de esquemas generalizados, a que se realizó el primer contacto para la comercialización de dicha operación, entendiéndose por ello, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan la existencia del esquema, siendo que a nuestro parecer la definición otorgada es poco clara y subjetiva. Por su parte, los esquemas personalizados serán reportables dentro de los 30 días siguientes al día en el que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación o se realice el primer hecho o acto jurídico del esquema.

Las declaraciones a través de las cuales se reporten los esquemas deberán de precisar los datos del contribuyente; en caso de que el asesor fiscal sea una persona moral deberá de indicar los datos de las personas físicas a las cuales esté liberando de la obligación; el nombre de los representantes legales; la descripción detallada de los esquemas reportables, así como del beneficio obtenido o esperado; los ejercicios fiscales en los cuales se implementó o se pretenda implementar; cualquier información que se considere relevante; entre otros requisitos.

El sólo hecho de revelar un esquema no implicará la aceptación o rechazo de los efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales.

Una vez que haya sido presentada la información por parte de los asesores y cuenten con el número de identificación proporcionado por el SAT, éstos deberán de compartir dicho número a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar los esquemas. Por su parte, los contribuyentes deberán de incluir el número de identificación respectivo en su declaración anual en el que se llevó el primer acto o hecho jurídico para la implementación del esquema y en los ejercicios subsecuentes en donde surta efectos.

En caso de modificación al esquema, el contribuyente y asesor fiscal se encuentran obligados a reportarlo dentro de los 20 días siguientes a la modificación.

En caso que un esquema genere beneficios fiscales, pero no sea considerado como reportable o exista algún impedimento para revelar el esquema, los asesores fiscales deberán de expedir a los contribuyentes en el plazo de 5 días a partir de que se ponga a disposición dicho esquema, una constancia en el que se justifique y motiva las razones del por qué se considera como no reportable o de dicho impedimento.

Los asesores fiscales deberán de presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada año con la lista de los contribuyentes a los cuales se les brindó asesoría fiscal reportable.

Existen diversos supuestos de excepción en los cuales serán los contribuyentes los obligados directamente a reportar los esquemas en los mismos términos y condiciones que los asesores, tales como que no sea proporcionado por

parte de dichos asesores el número de identificación de la operación; cuando dicho esquema haya sido diseñado e implementado directamente por el contribuyente o por una persona que no sea considerada como asesor fiscal o sea una asesor fiscal extranjero sin establecimiento permanente en el país; cuando exista un impedimento para reportar por parte del asesor fiscal; o, cuando exista un acuerdo entre el asesor y el contribuyente para que sea éste último el obligado a reportar.

La falta de revelación, la revelación extemporánea, incompleta, con errores, entre otros supuestos de dichas operaciones reportables conllevará sanciones para el contribuyente que las llevó a cabo, las cuales podrán ser una sanción económica equivalente del 50% al 75% del monto del beneficio fiscal del esquema y adicionalmente no se podrá aplicar el beneficio fiscal previsto por dicho esquema, entre otras sanciones. La sanción para los asesores fiscales conlleva infracciones cuyas multas pueden ir de los \$15,000.00 hasta los \$20'000,000.00 de pesos.

Para tales efectos, se incorpora una facultad de comprobación específica para las autoridades fiscales con la finalidad de revisar el correcto cumplimiento de los asesores fiscales en cuanto a su obligación de reportar los esquemas correspondientes.

viii. Responsabilidad solidaria

Se elimina los supuestos de excepción respecto de la responsabilidad solidaria que actualmente tienen los liquidadores y síndicos.

Para los socios o accionistas, gerentes generales, directores generales, administradores únicos o cualquier nombre que se les designe a quién tenga conferido alguno de dichos cargos dentro de una persona moral, así como a los asociantes de las asociaciones en participación se amplía el catálogo de supuestos en los cuales incurrirán en responsabilidad solidaria, tales como que no se encuentren localizables en el domicilio fiscal registrado ante el RFC, omite enterar a las autoridades fiscales las contribuciones que hubiera retenido o recaudado, sean listados como EFOS definitivos, se consideren como EDOS definitivos por un monto superior a 7.8 millones de pesos por ejercicio fiscal, se encuentre listado como que transmitió pérdidas fiscales de forma indebida o haber aplicado dichas pérdidas en los casos de restructuración corporativa y disminución en más del 50% su capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante en ejercicios posteriores a declarar la pérdida (éste último supuesto únicamente aplica para accionistas).

Es importante notar que, para los socios o accionistas, así como para los asociantes en las asociaciones en participación, su responsabilidad solidaria no podrá exceder de la participación que tenían en el capital social de la persona moral o de la aportación efectuada, según corresponda, mientras que los gerentes generales, directores o administradores serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas, así como por las que debieron pagarse o enterarse por las personas morales durante su gestión, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de dicha persona moral.

ix. Transitorios

Se otorga la posibilidad a los EDOS definitivos para corregir su situación fiscal dentro de los 3 primeros meses a la entrada en vigor del decreto, es decir, 1° de enero de 2020.

Finalmente, las disposiciones correspondientes al capítulo de operaciones reportables entrarán en vigor hasta el 1° de enero de 2021. En ese sentido, en el ejercicio de 2021 se tendrán que reportar únicamente por parte de los contribuyentes aquellos esquemas u operaciones reportables implementadas, diseñadas, comercializadas, etc., en 2020.

Por lo tanto, cualquier esquema u operación reportable diseñada o implementada a partir de 2021, será reportable por los asesores fiscales o, en su defecto, por los contribuyentes en los supuestos de excepción.

Es importantes remarcar que, si bien las modificaciones realizadas a las leyes de manera general entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2020, existen diversos casos en donde la vigencia, y por tanto la aplicación de algunas porciones normativas entrarán en vigor a lo largo del próximo año.

Finalmente, cabe destacar que la implementación formal para el cumplimiento de varias de las disposiciones antes comentadas, se encuentra regulada en la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2020, publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 28 de diciembre de 2019.

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