

Reformas Fiscales 2020

NEW! EY Tax News: Edición México

EY Tax News: Edición México es un servicio gratuito y personalizado de suscripción por correo electrónico que le permite recibir alertas y boletines de noticias de EY Mexico en todas las áreas de impuestos. Acceda al registro [aquí](#).

También está disponible nuestra biblioteca de alertas fiscales de EY México [aquí](#).

El 31 de octubre fueron aprobadas por el Congreso de la Unión y enviadas al Ejecutivo Federal para su publicación, diversas reformas a la Ley de Ingresos de la Federación (LIF) para 2020, la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS), el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley Federal de Derecho (LFD) así como la Ley del Impuesto Sobre Hidrocarburos (LISH).¹

De manera general, los cambios aprobados por el Congreso tienen dos principales objetivos: (i) medidas para implementar ciertos lineamientos internacionales, tales como las recomendaciones emitidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) y otras tendencias internacionales, así como (ii) medidas tendientes a robustecer las facultades de las autoridades fiscales.

Por lo que hace a la adopción de recomendaciones de la OCDE y otras tendencias internacionales, destaca los siguiente:

1. Modificaciones a las disposiciones en materia de Establecimiento Permanente, a efecto de incluir las recomendaciones del proyecto para combatir los esquemas tendientes a la erosión de la base y el traslado de utilidades (BEPS) por sus siglas en inglés.
2. Nuevas reglas para combatir mecanismos híbridos, de conformidad con la acción 2 del Proyecto BEPS, en virtud de las cuales, los pagos realizados a entidades localizadas en una jurisdicción de baja tributación no serán deducibles.
3. Nuevas reglas que limitan la deducibilidad de intereses, cuando estos exceden del 30% de una utilidad fiscal ajustada, las que obedecen a las recomendaciones establecidas en la acción 4 del Proyecto BEPS.

¹ Este documento ha sido preparado con los dictámenes aprobados por el Congreso de la Unión, siendo que la publicación en el Diario Oficial de la Federación aún está pendiente.

4. Reglas que aclaran y determinan las disposiciones aplicables a entidades transparentes y figuras jurídicas, así como reglas que robustecen la aplicación de las disposiciones aplicables a los Regímenes Fiscales Preferentes. Lo anterior, en atención a lo dispuesto en la acción 3 del Proyecto BEPS.
5. Adicionalmente, se introduce una regla general anti abuso, mediante la cual, las autoridades podrán reclasificar los efectos atribuibles a un acto jurídico, o serie de actos jurídicos, cuando estos carezcan de razón de negocios.

Por su parte, la reforma aprobada también implementa ciertas medidas importantes, tendientes a robustecer las facultades de las autoridades fiscales, las cuales incluyen, entre otras:

1. Facultades para poder revisar la información de los contribuyentes que pretenden inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y en su caso, negar dicha inscripción.
2. Facultades de las autoridades para llevar a cabo la cancelación de la certificación de sellos digitales.
3. La inclusión de un listado de esquemas que deberán ser reportados por el contribuyente, así como por sus asesores.
4. La ampliación de la responsabilidad solidaria de socios o accionistas y de administradores únicos o gerentes generales.

A continuación, comentamos las reformas realizadas que consideramos más relevantes, de conformidad con el siguiente:

Índice

I. Ley de Ingresos de la Federación para 2020

- ▶ Indicadores macroeconómicos.
- ▶ Cambios en las tasas de Recargos y Retención sobre Intereses.
- ▶ Estímulos Fiscales
 - Deducción adicional por donación de alimentos y medicinas.
 - Limitación de estímulos de acreditamiento y devolución del IEPS según nivel de ingresos.

II. Ley del Impuesto Sobre la Renta

- ▶ Establecimiento permanente
- ▶ Combate a Mecanismos Híbridos y pagos a Refipres
- ▶ Limitación a la deducción de intereses
 - Pagos realizados a entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras.
 - Ingresos obtenidos por residentes en México o establecimientos permanentes en territorio nacional, a través de entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras.
 - Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtienen entidades extranjeras controladas.
- ▶ Personas físicas
 - Obligaciones de los contribuyentes con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
 - Se elimina obligación de emitir constancias de retenciones, para efectos de ISR e IVA, respecto de pagos efectuados a personas físicas
- ▶ Maquiladoras de albergue
- ▶ Estímulos de la Ley del ISR.
 - Eliminación de las FIBRAS privadas.
 - Declaración informativa de FIBRAS Públicas.
 - Simplificación administrativa en la aplicación de los estímulos fiscales a la Investigación y Desarrollo de Tecnología y al Deporte de Alto Rendimiento.
 - 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).

- Estímulo a la utilización de aviones destinados al transporte de carga o pasajeros.
- No aplicación del acreditamiento o devolución del IEPS a personas morales de derecho agrario.
- Reubicación de estímulos fiscales de la Ley de Ingresos de la Federación.
- Figuras Jurídicas Extranjeras Transparentes que Administren Inversiones de Capital Privado

III. Economía Digital

- Impuesto Sobre la Renta - Personas físicas
- Impuesto al Valor Agregado

IV. Ley del Impuesto al Valor Agregado

- Compensación de saldos a favor
- Subcontratación Laboral
- Actos o actividades realizados por donatarias autorizadas
- Servicio público de transporte particular
- Servicios gratuitos
- Importación de servicios prestados por residentes en el extranjero
- Comprobante de retención de IVA
- Juicios de arrendamiento inmobiliario

V. Código Fiscal de la Federación

- Norma general anti-abuso.
- Revelación de esquemas reportables.
- Combate a operaciones inexistentes y cancelación de la Certificación de Sellos Digitales (CSD).
- Responsabilidad solidaria.
- Opinión de cumplimiento.
- Plazos de los Procedimientos de Acuerdos Mutuos de Resolución de Controversias (MAPs).
- Tercero colaborador fiscal.
- Compensación universal.
- Otros cambios.

VI. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos

VII. Ley Federal de Derechos en materia de ajuste fiscal al marco minero

VIII. Comentarios finales

I. Ley de Ingresos de la Federación para 2020

Indicadores macroeconómicos

Respecto al ejercicio 2020, se estima que el PIB real se encuentre en un rango de 1.5% a 2.5% ².

Se espera una inflación del 3%, un tipo de cambio nominal de 20.0 pesos por dólar, así como una tasa de interés nominal promedio de CETES a 28 días de 7.4%.

En materia petrolera y atendiendo a la volatilidad de la mezcla mexicana de crudo de exportación, se tiene una expectativa para el precio de 49.01 a 55 dólares por barril durante el próximo año y se estima una plataforma de producción de 1,951 miles de barriles de petróleo diario.

Es importante resaltar que se prevé que se alcanzará el superávit primario propuesto para el ejercicio de 2019 de 1.0% sobre el PIB, y para 2020 dicho superávit primario será del 0.7% del PIB.

² Siendo el 2% para efectos de estimaciones de finanzas públicas hechas por la Secretaría.

Respecto de los ingresos federales, se reitera la no creación de nuevos impuestos ni de aumentar las tasas de los ya existentes. No obstante, se realizaron diversas reformas a leyes federales que más adelante se comentan.

A este respecto, los ingresos presupuestales aprobados para 2020 se estiman en 6,107.7 miles de millones de pesos (MM de MXN), dichos ingresos presupuestales aprobados para 2020 se encuentran integrados de la siguiente manera (por orden de importancia):

- ▶ 3,505.8 MM de MXN (57.4%) ingresos tributarios
- ▶ 987.3MM de MXN (16.2%) ingresos petroleros
- ▶ 864.7 MM de MXN (14.2%) ingresos de organismos y empresas
- ▶ 165.5 MM de MXN (2.7%) ingresos no tributarios
- ▶ 584 MM de MXN (9.5%) ingresos derivados de financiamientos

A continuación, se presenta un análisis comparativo de los principales indicadores macroeconómicos considerando aquellas variables incluidas dentro de la LIF 2019, y que son las variables estimadas para el cierre del presente ejercicio, así como su estimación de ingresos presupuestarios ya aprobados en la LIF para el 2020:

Estimaciones de indicadores macroeconómicos para el ejercicio fiscal 2020			
Indicador macroeconómico	Paquete Económico 2019	Estimado 2019	Paquete Económico 2020 Aprobado ³
Crecimiento PIB (%)	1.5 - 2.5	0.6 - 1.2	1.5 - 2.5
Ingresos presupuestarios :	5,487.3	5,513.7	5,523.3
- Ingresos petroleros	1,082.3	945.2	987.3
- Ingresos tributarios	3,429.6	3,373.4	3,505.8
- Otros ingresos	975.4	1,195.2	1,030.2
Inflación (%)	3.40	3.2	3.0
Tipo de cambio promedio (pesos por dólar)	20.0	19.4	20.0
Tasa interés CETES a 28 días (%) promedio	8.3	8.0	7.4
Precio promedio barril de petróleo (USD)	55	55	49

Cambios en las tasas de Recargos y Retención sobre Intereses

Por lo que respecta a la tasa de recargos para los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales, estos se se causarán a una tasa del 0.98% mensual sobre los saldos insolutos. Cabe señalar que dicha tasa se mantiene sin cambios con respecto a la vigente durante el ejercicio 2019.

Ahora bien, por lo que hace a la tasa de retención anual aplicable a los intereses pagados a las instituciones que conforman el sector financiero, se mantiene el incremento propuesto para el ejercicio de 2020 en la iniciativa de reforma, es decir se aprueba la tasa propuesta del 1.45%, misma que representa un incremento de alrededor del 39% en relación con la vigente en 2019.

³ Estos ingresos fueron aprobados en lo general, siendo que no fue aprobada por la Cámara de Diputados las modificaciones realizadas por el Senado de la República respecto del artículo Décimo Quinto Transitorio de dicha ley, reserva que consideramos no debería afectar la estimación aquí incluida en caso de ser aprobada.

⁴ Miles de millones de pesos de 2020.

⁵ No incluye ingresos derivados de financiamiento

Estímulos Fiscales

Deducción adicional por donación de alimentos y medicinas

En términos generales se pretende dar continuidad a los estímulos fiscales otorgados a través de la Ley de Ingresos de la Federación para 2019, salvo por lo que respecta al estímulo fiscal consistente en una deducción adicional en el impuesto sobre la renta por un monto equivalente al 5 por ciento del costo de lo vendido de mercancías donadas a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles, que sean aprovechables para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud, el cual no se renueva para 2020.

Limitación de estímulos de acreditamiento y devolución del IEPS según nivel de ingresos

Según se desprende del proceso legislativo, en busca de hacer más eficientes los estímulos fiscales tradicionalmente otorgados vía Ley de Ingresos de la Federación a través de un reenfoque de su beneficio hacia las empresas que más los requieren, se acotan los siguientes estímulos:

- ▶ Se acota a contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio no superen los 60 millones de pesos, el Estímulo fiscal a las personas que realicen actividades empresariales, y que para la determinación de su utilidad puedan deducir el diésel o el biodiésel y sus mezclas que importen o adquieran para su consumo final como combustible en maquinaria en general, consistente en permitir el acreditamiento del IEPS que les sea trasladado, así como el pagado en la importación de estos combustibles.
- ▶ Se acota a contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio no superen los 300 millones de pesos, el Estímulo fiscal a contribuyentes dedicados exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en permitir el acreditamiento de hasta el 50% de los gastos realizados en el pago de peaje por el uso de la infraestructura mencionada.

El ejercicio de estos estímulos quedará sujeto al cumplimiento de los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Estos estímulos no podrán ser aplicables por las personas morales que se consideran partes relacionadas de acuerdo con el artículo 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último, para la determinación del límite de ingresos, no se considerarán los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos que hubiesen estado afectos a la actividad del contribuyente.

Finalmente, debe resaltarse que, si bien la LIF para 2020 fue aprobada el 30 de octubre por la Cámara de Diputados, una vez que había sido aprobada por la Cámara de Senadores, no hubo consenso entre ambas cámaras respecto de lo dispuesto por el Artículo Décimo Quinto Transitorio referente a los comúnmente denominados autos chocolate, es decir, los autos introducidos al país sin cumplir con la regulación correspondiente.

Ello derivará en que la LIF para 2020 no sea aprobada en su integridad a más tardar el 31 de octubre como lo prevé la Constitución Federal, pues al momento de la publicación del presente se sabe que el Senado de la República no volverá a sesionar sino a partir del 3 de noviembre.

Las implicaciones legales de la aprobación no oportuna de la LIF, en su caso, deberán analizarse a mayor detalle.

II. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Establecimiento permanente

Derivado de la Acción 7 del Proyecto BEPS emitido por la OCDE para evitar los esquemas tributarios que tienen por objeto la erosión de la base y el traslado de utilidades se pretende incorporar en los tratados para evitar la doble tributación diversas disposiciones que buscan evitar el uso de estrategias encaminadas a impedir que se configure un establecimiento permanente. Lo anterior se ve concretado en los artículos del 12 al 15 del Convención Multilateral para Implementar Medidas para Evitar la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios en relación con Tratados para Evitar la Doble Imposición (Instrumento Multilateral de aquí en adelante "IML") que actualmente espera su ratificación en el Senado mexicano, así como en el artículo 5 del Modelo Convenio de la OCDE.

No obstante, en adición a los cambios que se realizan en los tratados, y a efecto de que exista un verdadero cambio en la definición de establecimiento permanente para efectos tributarios en México, se requiere también de la modificación correspondiente de dicha definición en la LISR.

Con este propósito, en virtud de la reforma aprobada por el Congreso de la Unión, se amplía el concepto de establecimiento permanente contenido en los artículos 2 y 3 de la referida Ley conforme a lo siguiente:

- ▶ Se establece que cuando un residente en extranjero actúe en el país a través de una persona distinta de un agente independiente, se considerará que tiene un establecimiento permanente si dicha persona concluye habitualmente contratos o "desempeña el rol principal en la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero" y estos se celebran a nombre o por cuenta de dicho residente en el extranjero; prevén la enajenación de los derechos de propiedad, o el uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el cual tenga el derecho de uso o goce temporal; u obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.
- ▶ Se presumirá que una persona física o moral no es un agente independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.
- ▶ Se establece que las actividades señaladas en el artículo 3 de la LISR (lista de actividades exentas) no constituyen establecimiento permanente solamente cuando cumplan la condición de ser de carácter preparatorio o auxiliar.
- ▶ Se incluye una disposición con el objeto de evitar que aquel residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten una operación de negocios cohesiva en varias operaciones menores para argumentar que cada una encuadra en las excepciones de actividades con carácter preparatorio o auxiliar.

Es importante mencionar que existen algunas diferencias entre el texto de la LISR aprobado y las disposiciones correspondientes del Modelo Convenio de la OCDE y el IML. También, se está introduciendo nueva terminología en la LISR que no se encuentra definida en el texto mismo de la ley, mientras que, en caso del Modelo Convenio de la OCDE y el IML, esta se aclara a través de los Comentarios al Modelo Convenio de la OCDE.

El Senado no ratificó el IML antes del plazo de 1 de octubre de 2019, por lo cual las disposiciones de este instrumento no entrarán en vigor el 1 de enero de 2020. Si el Senado ratifica el IML antes del 1 de octubre de 2020 (y deposita el instrumento de ratificación antes de la misma fecha), el IML entrará en vigor el 1 de enero de 2021. Es importante revisar cuales países coinciden con México en las opciones respecto de los artículos 12 - 15 del IML para determinar que tratados bilaterales serán afectados por la ampliación en la definición de establecimiento permanente.

Combate a Mecanismos Híbridos y pagos a Refipres

De conformidad con la exposición de motivos, el Ejecutivo Federal hace referencia a la necesidad de combatir la erosión de la base gravable con motivo de las diferencias en la regulación fiscal de distintas jurisdicciones por la caracterización de una persona, figura jurídica, ingreso o la atribución de la propiedad de los activos, de conformidad con los lineamientos establecidos en el Reporte Final de la Acción 2 del Proyecto BEPS (“Reporte Acción 2”).

De manera específica, apunta el Ejecutivo Federal, que considera necesario hacer distintas adecuaciones a la legislación fiscal mexicana para combatir la erosión de la base gravable con motivo de operaciones e instrumentos híbridos, tomando en consideración que la reforma fiscal de 2014, mediante la cual se incluyeron las fracciones XXIX y XXXI del artículo 28 de la LISR tuvieron lugar antes de la publicación del Reporte de la Acción 2 de BEPS.

Dentro de las adiciones y modificaciones más relevantes se encuentran las siguientes:

1. Se reforma la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR y se deroga la fracción XXXI del artículo 28 del mismo ordenamiento a efecto de negar la deducción por:

(i) pagos a una parte relacionada o a través de un acuerdo estructurado cuando estén sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (“REFIPRE”), eliminando la excepción de considerar como deducibles los pagos sujetos a REFIPRE cuando estos hubiesen sido a valor de mercado y

(ii) pagos que no se consideren sujetos a REFIPRE si el receptor, directo o indirecto, del pago, utiliza los recursos para realizar otros pagos deducibles a una parte relacionada o en virtud de un acuerdo estructurado, cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRE, sin importar el momento del pago.

La consecuencia en este supuesto será la no deducibilidad del pago por un importe equivalente al monto del ingreso que se considere sujeto a REFIPRE, atendiendo a las reglas de carácter general que emita el SAT.

Para efectos de lo anterior se establece que:

- ▶ Se presumirá salvo prueba en contrario, que los contribuyentes se encuentran en este supuesto, si el monto del pago que realiza la contraparte es igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente.
- ▶ Este cálculo se realizará sin importar el número de transacciones que hayan sido utilizadas para llevar a cabo los pagos, y será aplicable solo para operaciones realizadas entre miembros del mismo grupo o en virtud de un acuerdo estructurado.
- ▶ Se incluye una excepción con base en la cual la no deducibilidad de los intereses no resultará aplicable cuando el pago que se considere sujeto a REFIPRE derive de actividades empresariales prestadas por el receptor del ingreso, debiendo este contar con personal y activos necesarios para la realización de dichas actividades.
- ▶ Se establece una excepción a la excepción, estableciendo que la misma no será aplicable: (i) cuando el pago se considere sujeto a REFIPRE por motivo de un mecanismo híbrido; (ii) el pago sea atribuido a un establecimiento permanente o por virtud de un acuerdo estructurado cuando dicho pago no se encuentre gravado en la jurisdicción del receptor o del establecimiento permanente.
- ▶ Se considera como mecanismo híbrido cuando: (i) la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen de forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o propietario de los activos o un pago, y que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o parte del pago no se encuentre gravado en el extranjero.
- ▶ Se considerará acuerdo estructurado cualquier acuerdo en el que participe un contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación

se encuentre en función de pagos realizados a REFIPRE que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para dicho propósito.

La citada fracción XXIII del artículo 28 establece otro supuesto de no deducibilidad aplicable a los pagos efectuados por el contribuyente a sus socios o accionistas, cuando en la jurisdicción en donde residan, los consideren inexistentes o no gravables, en virtud de la transparencia fiscal del contribuyente en dicha jurisdicción.

2. Incluir un último párrafo en el artículo 5 de la LISR (disposición en materia de acreditamiento del ISR pagado en el extranjero) a efecto de negar el acreditamiento (i) indirecto cuando el pago del dividendo o utilidad distribuible haya sido deducible para el pagador; y (ii) directo cuando el impuesto resulte acreditable en otro país o jurisdicción, siempre que en este caso no sea con motivo de un acreditamiento indirecto o el ingreso no haya sido acumulado en el otro país.
3. Se aclara la fracción XXIX del artículo 28 de la LISR ampliando los supuestos de no deducibilidad para pagos entre partes relacionadas, estableciendo que no serán deducibles los pagos que también se consideren como deducibles para otras entidades del mismo grupo, o bien para el mismo contribuyente en otro país o jurisdicción, cuando se considere residente fiscal de este. Dicha disposición no será aplicable si en la jurisdicción correspondiente, la entidad del mismo grupo, o el mismo contribuyente también se consideran acumulables los ingresos.

El artículo 28, fracción XXIII, tiene un alcance sumamente amplio, ya que aplica a cualquier pago (deducibles), tal y como intereses, servicios, regalías, inversiones y costo de ventas.

Además, la tasa efectiva de gravamen en el extranjero del 22.5 (75% del 30%) es muy alto, considerando que una gran parte de los países en el mundo han bajado sus tasas de ISR (corporativo) por abajo del 22.5%, por lo cual pagos a partes relacionadas en estos países serán afectados por esta disposición. Finalmente, falta claridad en la determinación de la comparación de tasas (por operación), así como la determinación de la sustancia para efectos de la excepción mencionada.

Limitación a la deducción de intereses

Se incorpora una nueva fracción XXXII al artículo 28 de la LISR⁶, para efectos de incluir una limitante a la deducibilidad de los intereses netos del ejercicio, cuando estos excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada del contribuyente por el 30%. Es importante resaltar que esta medida se encuentra alineada con las medidas establecidas en el Reporte Final de la Acción 4 del proyecto BEPS.

Para efectos de aplicar dicha disposición, se deberá tomar en cuenta lo siguiente:

- ▶ Mediante la exposición de motivos del Ejecutivo Federal, se establece que la disposición antes señalada será aplicable a intereses deducibles a partir del ejercicio fiscal de 2020, independientemente de que las deudas contraídas provengan de ejercicios anteriores.
- ▶ De igual forma, se establece que la nueva fracción XXXII al artículo 28 de la LISR solo será aplicable cuando el monto de los intereses no deducibles determinados de conformidad con dicha fracción sea superior al determinado conforme a la fracción XXVII ya existente (Capitalización insuficiente en proporción 3:1), en cuyo caso, esta última no será aplicable.

⁶ Disposición que establece los lineamientos de los conceptos no deducibles.

- ▶ Por su parte, se señala que la presente regla tampoco será aplicable cuando el monto de los intereses acumulados sea igual o superiores al monto de los intereses devengados.
- ▶ De igual forma, la esta nueva disposición solo será aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20 millones de pesos. Dicha cantidad se aplicará conjuntamente a todas las personas morales sujetas al Título II (“de las personas morales”) de la LISR y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas. Dicha cantidad se repartirá en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les resulte aplicable esta disposición.
- ▶ Lo establecido en dicha fracción no será aplicable a los intereses que deriven, de deudas contratadas para financiar obras de infraestructura pública, así como a las deudas contratadas para financiar construcciones de bienes inmuebles ubicados en territorio nacional incluyendo para la adquisición de terrenos donde se vayan a realizar las mismas.
- ▶ De igual forma, esto no será aplicable a los intereses que deriven de deudas contratadas para financiar proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, así como para financiar otros proyectos de la industria extractiva y para la generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua.

Si bien la Exposición de Motivos señala que la presente regla incluye una lista no limitativa de algunas de las actividades que se encuentran previstas en dicha excepción, consideramos que sería conveniente aclarar ciertas exclusiones. Por ejemplo, el financiamiento para la adquisición de inmuebles no se encuentra cubierto. De igual forma, se deberá analizar a mayor detalle si la redacción de dicha fracción que señala “así como para financiar otros proyectos de la industria extractiva” se incluyen otras actividades de la cadena de valor de los hidrocarburos y gas natural que no estén encaminadas a la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución, a las que le pueda ser aplicable dicha excepción. Por último, para el caso específico de las actividades de almacenamiento o distribución de petróleo y de hidrocarburos líquidos o gaseosos, se tendrá que aclarar si la excepción es aplicable o no a las terminales de almacenamiento, ductos y otro tipo de infraestructura relacionadas a petrolíferos y petroquímicos.

- ▶ Se establece también que la disposición no será aplicable a los rendimientos de la deuda pública y se excluye a las empresas productivas del Estado y a los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones que son parte de su objeto.

Es importante resaltar que se establece la posibilidad de determinar la limitante a la deducción de intereses de forma consolidada para el caso de sociedades pertenecientes a un mismo grupo. Para estos efectos, la determinación se llevará a cabo con base en las reglas de carácter general que al efecto se emitan por la autoridad fiscal.

Se define el concepto de intereses netos del ejercicio como la “cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, el total de sus ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo y la cantidad mencionada en el párrafo anterior”. Los intereses no deducibles se determinarán restando a los intereses netos del ejercicio el límite ya mencionado del 30% de la utilidad fiscal ajustada del contribuyente. Si el resultado de dicho cálculo es cero o negativo, se permitirá la deducción de la totalidad de los intereses devengados a cargo del contribuyente.

La utilidad fiscal ajustada será la cantidad que resulte de sumar a la utilidad fiscal determinada conforme a la fracción I del artículo 9 de la LISR (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas y la participación de los trabajadores en las utilidades o PTU de las empresas pagada en el ejercicio), el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, así como el monto total deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en periodos preoperativos. Se señala que se deberá determinar la utilidad fiscal ajustada incluso en los casos en que el contribuyente no genere una utilidad fiscal o bien cuando se genere una pérdida fiscal. En el caso de que se genere una pérdida fiscal, se restará su monto de los conceptos antes mencionados. Cuando la utilidad fiscal ajustada resulte cero o un número negativo, la totalidad de los intereses a cargo se considerará como no deducible, con la excepción de aquellos intereses no sujetos a esta limitación.

Los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente solo incluyen los montos deducibles de conformidad con la LISR, así como el total de ingresos por intereses solo incluye los montos que se encuentran gravados durante el mismo ejercicio en términos de la LISR. Es importante considerar que la autoridad fiscal busca determinar un valor similar al concepto conocido financieramente como EBITDA (por sus siglas en inglés) o UAFIDA (por sus siglas en español) pero para efectos fiscales, aunque podría existir una distorsión al considerarse parte de esa utilidad fiscal ajustada la PTU pagada, algo que claramente en dichos conceptos financieros no disminuye dicha utilidad.

Para efectos del cálculo de la utilidad fiscal ajustada y de los ingresos por intereses que tengan fuente de riqueza en el extranjero, solo se incluirán en la misma proporción que deba pagarse el impuesto establecido en la LISR, después de llevar a cabo los acreditamientos que proceden en términos de esta. Se precisa, entre otros, que las ganancias o pérdidas cambiarias devengadas por la fluctuación de moneda extranjera no tendrán el tratamiento de interés, salvo que deriven de un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés. Al respecto, no resulta claro qué debiera entenderse por el concepto de instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés ya que puede interpretarse de forma muy amplia, por lo que será necesario que la autoridad fiscal aclare el significado.

El monto de los intereses netos del ejercicio no deducibles de conformidad con esta fracción se podrá deducir durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. El monto no deducido en los diez ejercicios siguientes será no deducible de manera definitiva. Los intereses netos pendientes por deducir tendrán que sumarse a los intereses netos del siguiente ejercicio y la cantidad resultante deberá cumplir con lo comentado anteriormente. Lo dispuesto en este párrafo solo será aplicable si el contribuyente lleva un registro de los intereses pendientes por deducir que esté a disposición de la autoridad fiscal.

Por último, se aclara en el párrafo tercero del artículo 46 de la LISR que se deberá excluir del cálculo para determinar el ajuste anual por inflación del contribuyente el monto de las deudas de las cuales deriven intereses que se consideren como no deducibles durante el ejercicio fiscal de conformidad con la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR. Sin embargo, se establece que cuando el monto de los intereses no deducibles sea deducido en un ejercicio posterior de conformidad con la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR, el monto de dichas deudas será considerado para realizar el cálculo del ajuste anual por inflación en el ejercicio fiscal en el cual se lleve a cabo la deducción del monto de los intereses que habían sido considerados como no deducibles.

No obstante, no resulta claro cómo se determinará para efectos del ajuste anual por inflación el monto de la deuda de la cual se derivan intereses que se consideren como no deducibles conforme a lo expresado con anterioridad situación que consideramos deberá ser aclarada.

► **Pagos realizados a entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras**

Se establece una nueva disposición (artículo 4-A a la LISR), que las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras (sean transparentes fiscales o no) tributarán en México como personas morales, cuando les sea aplicable, con independencia de que la totalidad o parte de sus miembros, socios, beneficiarios o accionistas acumulen los ingresos en su país o jurisdicción de residencia.

El propósito principal de esta reforma es establecer el tratamiento fiscal de los pagos hechos a estas entidades y figuras, señalando que no se reconocerá su transparencia fiscal en el extranjero y que los pagos se entenderán hechos a una persona moral. La exposición de motivos del Ejecutivo Federal sostiene que este precepto simplificará la aplicación de la LISR, ya que solo se tendrá que analizar la situación de la entidad o figura en lugar de analizar la de cada miembro o accionista.

Se reitera que cuando las entidades transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras tengan en México su administración principal o su sede de dirección efectiva serán consideradas residentes en México para efectos fiscales. El precepto señala que, en estos casos, estas dejarán de considerarse como transparentes fiscales para efectos de la LISR, y tributarán en términos del régimen general de la LISR.

Se señala que lo dispuesto en dicho artículo no será aplicable a los tratados que contengan reglas para reconocer la transparencia fiscal de estos vehículos o entidades. Debe aclararse el alcance de este párrafo atendiendo al principio de la buena fe y sobre todo considerando lo contenido en las notas técnicas según el tratado de que se trate. Lo anterior manteniendo en mente que una estructura con una entidad transparente no necesariamente implica un efecto fiscal favorable al contribuyente sino puede ser por razones de simplificación cuando se trata de una inversión con razón de negocios.

Se adiciona el artículo 205 de la LISR, a efecto de reconocer la transparencia fiscal para efectos de la LISR, de aquellas figuras jurídicas extranjeras transparentes que administren inversiones de capital privado y que inviertan los recursos provenientes de dichas inversiones en personas morales residentes en México. Esta disposición será aplicable únicamente respecto de ciertos ingresos pasivos y estará condicionada al cumplimiento de diversos requisitos. El respectivo análisis se detalla en la sección de estímulos fiscales.

En las disposiciones transitorias se establece que los artículos anteriores entrarán en vigor hasta el 1 de enero de 2021.

Con la inclusión del artículo 205 y la extensión de la entrada en vigor hasta 2021, el legislador reconoció que el artículo 4-A podría tener un impacto negativo al sector de fondos de inversión y de capital privado, que son fuente importante de inversión directa en el país. Sin embargo, la redacción del artículo 205 requiere varias aclaraciones para lograr el objetivo de incentivar este sector.

► **Ingresos obtenidos por residentes en México o establecimientos permanentes en territorio nacional, a través de entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras**

Se adiciona el artículo 4-B a la LISR, a efecto de establecer que cuando un residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente en México obtenga ingresos a través de una entidad extranjera transparente fiscal o una figura jurídica extranjera, el contribuyente Mexicano no acumulará los ingresos de dichas entidades o figuras jurídicas de conformidad con las disposiciones de REFIPRES sino que deberá de acumular el ingreso que le corresponda conforme a su participación en dicha figura o entidad según las disposiciones del adicionado artículo.

Para estos efectos, tratándose de ingresos generados a través de entidades

extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras que se consideren contribuyentes en el país en el que fueron constituidas, se considerará como ingreso la utilidad fiscal anual de la entidad o figura jurídica calculada en los términos del Título II de la LISR.

Respecto de figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales, los ingresos se acumularán en los términos del Título que le corresponda al contribuyente.

Para efecto de determinar la participación promedio diaria del contribuyente, el legislador remite a las reglas de REFIPRES, especificando expresamente que el artículo 4-B será aplicable con independencia de que el contribuyente tenga o no el control sobre la entidad extranjera transparente fiscal o la figura jurídica extranjera.

En este sentido, los contribuyentes que obtengan ingresos a través de entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras deberán de llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta a efecto de no duplicar la acumulación del ingreso al momento de que estos reciban la distribución de dividendos o utilidades.

Finalmente, se señala que la contabilidad y documentación comprobatoria de la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera deberá estar a disposición de las autoridades fiscales, ya que de lo contrario no se le permitirá al contribuyente deducir los gastos o inversiones realizados por estas en la proporción que le corresponda.

► **Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtienen entidades extranjeras controladas**

Se establece que las disposiciones de REFIPRE serán aplicables únicamente a aquellas entidades extranjeras que no sean transparentes fiscales en el país en que se constituyan y que no paguen impuestos o que paguen menos del 75% del impuesto sobre la renta que se pagaría en México. Como se estableció en las secciones anteriores, se incorporaron al texto de la LISR los artículos 4-A y 4-B a efecto de determinar las disposiciones aplicables a entidades transparentes y a las figuras jurídicas extranjeras.

Conforme a las recomendaciones de la Acción 3 del Proyecto BEPS, se modifican sustancialmente las reglas para determinar si un contribuyente mexicano tiene el control efectivo sobre la entidad extranjera que constituye un régimen fiscal preferente. La ausencia de control efectivo es una de las excepciones previstas en la LISR para no aplicar las disposiciones de REFIPRES, y con anterioridad a la reforma se entendía que no existía este cuando el contribuyente no tenía la capacidad de decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos, ya sea directamente o por interpósita persona.

Conforme al texto propuesto, se entenderá que un contribuyente tiene el control efectivo cuando: (i) tenga una participación promedio diaria en la entidad que le permita contar con más del 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones, o bien se tenga derecho de veto o se requiera su voto favorable para la toma de decisiones; (ii) tenga derecho a más del 50% sobre los activos o utilidades de la entidad extranjera en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación; (iii) cuando la suma de los incisos anteriores signifique que se tienen más del 50% de los derechos referidos; (iv) cuando se consoliden estados financieros; o (v) cuando se tenga el derecho de determinar, directa o indirectamente, los acuerdos en asambleas o decisiones de la administración.

Adicionalmente, se elimina la excepción de ingresos sujetos a REFIPRES por regalías que se contiene actualmente en el artículo 176 de la LISR. Conforme a lo indicado en la exposición de motivos del Proyecto de Paquete Económico para el año fiscal de 2020 emitido por el Ejecutivo Federal, se señala que esta modificación obedece a que no existen razones de política fiscal para otorgar este tratamiento específico, especialmente si se considera que las regalías son utilizadas para planeaciones fiscales internacionales agresivas. Lo anterior

parecería ser plausible, sin embargo, debe tomarse en consideración que no en todos los casos de este tipo existe una planeación agresiva, sino también el aspecto de protección de intangibles y patrimonio.

Se aclara que para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente, se tienen que considerar todos los impuestos sobre la renta pagados, incluyendo los estatales y, en su caso, el pagado en México vía retención en términos del Título V de la LISR.

Asimismo, se modifica la disposición a fin de que los contribuyentes puedan comparar tasas estatutarias para determinar si los ingresos obtenidos se encuentran gravados a una tasa menor al 75% de lo que estarían en México, en lugar de comparar el impuesto efectivamente pagado contra aquél que se hubiera causado en el país.

Se modifica la tasa con base en la cual se determina el impuesto de REFIPRES para personas físicas, homologándola a la tasa máxima del 35% establecida en el Título IV de la LISR, y se adiciona la obligación de pagar el 10% de impuesto adicional a los ingresos por dividendos que reciban las personas físicas. Esta modificación es relevante pues con anterioridad la tasa aplicable para contribuyentes personas físicas y morales era del 30%.

En adición a estas reglas generales, se establecen diversas precisiones técnicas para este régimen, tales como: (i) la manera de determinar los ingresos sujetos a REFIPRE, (ii) la transición de un comparativo operación por operación a uno de utilidad o pérdida de todas las operaciones, determinada en términos del Título II de la LISR y (iii) se establece la posibilidad de que el impuesto de REFIPRES pueda ser pagado directamente por la entidad extranjera en nombre y por cuenta del contribuyente, sin que esto le genere un ingreso. Esta adición simplifica considerablemente el pago del impuesto, el cual con anterioridad debía ser hecho directamente por el contribuyente mexicano, lo cual en la práctica implicaba un tema de flujo que en ocasiones podía ser complicado para el contribuyente.

Se establecen reglas para delimitar la interacción de este régimen con el Artículo 4-B de la LISR, precisando que las disposiciones de REFIPRES no serán aplicables cuando el contribuyente tenga una participación directa sobre una entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, sin importar que los ingresos de estas últimas estén sujetos a un régimen fiscal preferente. Tampoco será aplicable este régimen, cuando el contribuyente tenga una participación indirecta sobre una entidad extranjera transparente fiscal o una figura jurídica extranjera que obtenga ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, a través solamente de otras entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras. En estos casos, se estará a lo dispuesto por el artículo 4-B de esta Ley.

Las reglas de REFIPRES aplicarán a los ingresos que obtenga una entidad extranjera a través de entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras en proporción a su participación, considerando que cuando los ingresos generados a través de las entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras no se hayan acumulado por la primera entidad extranjera, se considerarán los mismos para determinar si los ingresos de esta se encuentran sujetos a un REFIPRE.

Se precisa que el ISR pagado por las entidades extranjeras, tanto en México como en el extranjero, podrá acreditarse contra el impuesto causado conforme a REFIPRES sujeto a los términos del artículo 5 de la LISR. Esta disposición establece diversas limitantes y requisitos adicionales para poder acreditar un impuesto extranjero, mismas que no se tenían con anterioridad a la reforma, por lo que habrá que analizar con mayor escrutinio el acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero.

Personas físicas

- ▶ **Obligaciones de los contribuyentes con ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles**

Conforme a lo indicado en la exposición del Ejecutivo Federal, de acuerdo con los estudios realizados por la Universidad de las Américas Puebla, se ha identificado que la tasa evasión estimada en el ejercicio 2016 de personas físicas que obtienen ingresos por concepto de arrendamiento es del 73.5% (0.1% de PIB).

En este sentido, y con el ánimo de fortalecer acciones que las autoridades fiscales han implementado para promover la emisión de comprobantes fiscales y con ello, erradicar prácticas evasivas, se propone que en las sentencias de orden civil en donde se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requiera al acreedor que compruebe haber expedido los comprobantes fiscales digitales correspondientes.

En caso de que no se acredite la emisión de los citados comprobantes fiscales digitales, la autoridad judicial deberá informar dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria, en un plazo máximo de 5 días contados a partir del vencimiento del plazo que la autoridad judicial haya otorgado al acreedor para cumplir con el requerimiento.

► **Se elimina obligación de emitir constancias de retenciones, para efectos de ISR e IVA, respecto de pagos efectuados a personas físicas**

En relación con la retención del 10% que como pago provisional de impuesto sobre la renta deben efectuar aquellas personas morales que reciban servicios profesionales o bien, usen o gocen temporalmente bienes otorgados por personas físicas, se elimina la referencia a que dichas personas morales deban emitir una constancia de retenciones respecto del impuesto que hubiesen retenido, acotando dicha obligación a la de expedir un comprobante fiscal en el que conste el mismo.

En este sentido, se adiciona la opción que ya se preveía en la Ley de Ingresos de la Federación, a través de la cual dichas personas morales pueden optar por no expedir el comprobante fiscal de referencia, siempre que la persona física expida un comprobante fiscal digital por internet que cumpla con los requisitos que prevé el Código Fiscal de Federación, en el que el impuesto retenido se señale expresamente. Bajo esta opción, las personas físicas que expidan el comprobante fiscal podrán considerarlo como comprobante de la retención en comento y efectuar el acreditamiento del mismo.

En concordancia con la adición incorporada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, tratándose de la retención que en materia de IVA deben realizar aquellas personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes prestados u otorgados por personas físicas, se adiciona la opción que ya se preveía en la Ley de Ingresos de la Federación, a través de la cual dichas personas morales pueden optar por no expedir el comprobante fiscal que ampare la retención efectuada, siempre que la persona física que preste los servicios profesionales o haya otorgado el uso o goce temporal de bienes expida un comprobante fiscal digital por internet que cumpla con los requisitos que prevé el Código Fiscal de Federación, en el que el impuesto retenido se señale expresamente.

Es importante recordar, que la aplicación de esta opción, no libera a las personas morales de efectuar, en tiempo y forma, la retención y entero del impuesto y la presentación de las declaraciones informativas correspondientes, ello, en los términos que prevén las disposiciones fiscales vigentes.

Maquiladoras de albergue

La reforma aprobada por el Congreso de la Unión establece cambios al esquema de operaciones de manufactura llevadas a cabo por parte de residentes en el extranjero a través de maquiladoras de albergue (comúnmente conocidas como Shelters o Shelteras).

Como punto toral, se elimina el plazo máximo de 4 años para operar sin pago de impuestos en México por parte del residente en el extranjero que lleva a cabo

operaciones de manufactura a través del Shelter, sin embargo, se mantiene la exención de constituir establecimiento permanente ("EP") respecto a dichas operaciones, siempre y cuando se cumplan ciertos requisitos. Dichos requisitos incluyen el pago de impuestos en México de manera simplificada por parte del residente extranjero a través de la empresa Shelter, así como requisitos específicos aplicable a esta última.

Derivado de la reforma aprobada, se incorporan a la LISR, las disposiciones existentes actualmente incluidas en la resolución miscelánea respecto a requisitos y obligaciones aplicables a los residentes en el extranjero, siendo las principales: (i) solicitar a las autoridades fiscales mexicanas su inscripción en el RFC sin obligaciones fiscales, (ii) presentar declaraciones de pagos provisionales y declaración anual de conformidad con la LISR y reglas aplicables, (iii) presentar anualmente a más tardar en el mes de junio, declaración informativa de sus operaciones de maquila, (iv) presentar aviso cuando dejen de llevar a cabo operaciones de maquila dentro del mes siguiente a la que ocurra este supuesto, y (v) la jurisdicción fiscal del residente en el extranjero deberá tener un acuerdo amplio de intercambio de información con México.

Por otro lado, se incorporan en el nuevo Artículo 183-Bis, las principales obligaciones para la maquiladora de albergue o Shelter que incluyen, entre otras: (i) determinar la utilidad fiscal e impuesto aplicable que corresponda por cada uno de los residentes en el extranjero conforme las reglas de safe harbor o a través de un APA por sus siglas en inglés, como lo establece la LISR en los Artículos 182 fracciones I y II de la LISR y 34-A del CFF, (ii) mantener a disposición de las autoridades fiscales la documentación que acredite que la información de los residentes en el extranjero se encuentra debidamente identificada de forma individual por cada uno de los residentes en el extranjero en la contabilidad de la maquiladora de albergue, (iii) no aplicar las disposiciones de los Artículos 181 y 182 de LISR y (iv) aceptar la responsabilidad solidaria respecto al cálculo y entero del impuesto determinado por el residente en el extranjero.

En caso de incumplimiento de alguno de los requisitos por parte de la maquiladora de albergue, se establece que la autoridad fiscal requerirá a dicha empresa para que en un plazo de 30 días naturales aclare su situación. En caso de que la maquiladora de albergue no subsane el incumplimiento se suspenderá el Padrón de Importadores de dicha compañía y se considerará que el residente en el extranjero constituye un EP en México por las operaciones que lleva a cabo en el país.

Se aclara dentro de las obligaciones del residente en el extranjero, la prohibición para vender productos manufacturados en México a menos que dichos operaciones estén documentadas a través de pedimentos virtuales de comercio exterior, así como la de enajenar a la empresa Shelter: (i) maquinaria y equipo, (ii) herramientas o activos similares (iii) así como inventarios propiedad del residente en el extranjero, o cualquier parte relacionada extranjera, o cualquier cliente extranjero antes o durante la aplicación de estas reglas.

Se establece a través de disposiciones transitorias, que los residentes en el extranjero que están sujetos a la exención de EP actual de 4 años para operar sin pago de impuestos a través de un Shelter, podrán aplicar las nuevas reglas una vez que el periodo de 4 años concluya.

Cabe señalar que en la reforma propuesta no existen cambios al régimen fiscal de maquiladoras contenido en los Artículos 181 y 182 de la LISR.

Estímulos de la Ley del ISR

► Eliminación de las FIBRAS privadas

Debido a que se ha detectado que 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 impuesto; como medida para combatir las fuentes de evasión fiscal existentes, se elimina la figura de las FIBRAS privadas de la Ley del ISR, mediante reforma al

artículo 187 de la Ley del ISR.

Para estos efectos, a través de disposición transitoria se otorga un plazo de dos años para que los contribuyentes que aplicaron este esquema paguen el ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes realizada al fideicomiso.

- ▶ Declaración informativa de FIBRAS públicas

Para la aplicación del estímulo fiscal previsto en el artículo 187 de la Ley del ISR (FIBRAS), la autoridad fiscal deberá allegarse de información suficiente que le permitan identificar a los beneficiarios, así como los bienes que conforman el patrimonio de los fideicomisos.

A efecto de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, se adiciona la fracción IX al artículo 187 de la Ley del ISR, incorporando la obligación de la fiduciaria de presentar ante el SAT, a más tardar el 15 de febrero de cada año, la información que en seguida se señala y que actualmente está contenida en las disposiciones administrativas que emite el SAT:

- a) La información de identificación de los fideicomitentes.
- b) La información y documentación de cada una de las operaciones mediante las cuales se realizó la aportación al fideicomiso de cada uno de los inmuebles, incluyendo la identificación de los mismos, así como el monto y número de los certificados de participación entregados a los fideicomitentes. En caso de que los inmuebles aportados al fideicomiso hayan sido arrendados a dichos fideicomitentes, los contratos respectivos.
- c) Informe de cada inmueble aportado al fideicomiso que contenga:
 - ▶ Fecha de aportación.
 - ▶ Valor de la aportación.
 - ▶ Años transcurridos entre la fecha de construcción y la de su aportación.
 - ▶ Domicilio.
 - ▶ Uso o destino.
 - ▶ Datos de identificación del portafolio de inversión al que se integra el inmueble, de ser el caso.
 - ▶ Cuando el inmueble sea enajenado por la institución fiduciaria, incluir en el informe la fecha de enajenación, valor de enajenación y ganancia o pérdida.
 - ▶ La información y documentación a que se refiere esta fracción deberá presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT

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

Con el objeto de simplificar la carga administrativa de los contribuyentes, se elimina la obligación de presentar la declaración informativa sobre la aplicación de estos estímulos fiscales, así como la obligación de identificar los rubros de gastos realizados a través de un sistema de cómputo; esto es en virtud de que en la actualidad el SAT diseña mecanismos de comprobación a través de los comprobantes fiscales digitales que se deberán utilizar para cada estímulo fiscal, por lo que la información que se recabe de los comprobantes fiscales digitales permitirá hacer labores preventivas en vez de correctivas que garanticen la rendición de cuentas clara y eficiente.

- ▶ **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)**

Con el fin de apoyar a proyectos artísticos y culturales, que implican un elevado

valor de producción, se otorga al Comité Interinstitucional, la facultad de autorizar proyectos con un monto de inversión mayor a los 6 millones de pesos, teniendo como monto máximo para autorizar 10 millones de pesos, cuando se trate de proyectos con gran valor artístico y cultural que por sus características de realización requieran.

Así mismo, se establece el estímulo para proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias, con un monto máximo de apoyo por obra de 500 mil pesos, manteniendo el límite de 2 millones de pesos por contribuyente. país.

► **Estímulo a la utilización de aviones destinados al transporte de carga o pasajeros**

Uno de los efectos colaterales de la reforma al artículo 158 de la Ley del ISR, es la eliminación del estímulo fiscal otorgado a través del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación con fecha 26 de diciembre de 2013, consistente en el otorgamiento de un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR que se cause en los términos del sexto párrafo del artículo 158 (5%), que será acreditable contra el ISR que se deba retener y enterar bajo los términos del propio artículo.

Al día de hoy este beneficio solo es aplicable cuando en el contrato celebrado para el uso o goce temporal de los aviones, se establezca que el monto del impuesto sobre la renta que se cause será cubierto por cuenta del residente en México, se trate de aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente en la transportación de pasajeros o de bienes y que el arrendador sea un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

No obstante, con la reforma al artículo 167 de la Ley del ISR, se busca neutralizar el impacto económico de la eliminación de este estímulo fiscal, estableciendo una tasa impositiva del 1% en sustitución de la del 5% que venía aplicándose a las rentas pagadas por el otorgamiento del uso o goce temporal de aviones con concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente en la transportación de pasajeros o de bienes, al ser consideradas como regalías.

El propósito de esta reforma es incentivar la industria de la aviación comercial, considerada de suma importancia el fomento de otras actividades económicas como el turismo y la transportación de bienes en territorio nacional y el extranjero, ya que esta medida permitirá que las arrendadoras de este tipo de aeronaves puedan reducir sus precios a las aerolíneas nacionales y que estas últimas incurran en costos más bajos que les permita ofrecer mejores precios a sus clientes.

Así mismo, es de destacarse que la aplicación de la tasa reducida del 1% no está sujeta a la condición de que el ISR causado sea cubierto por cuenta del arrendatario residente en México, como acontecía en el Decreto de 2013.

- No aplicación del acreditamiento o devolución del IEPS a personas morales de derecho agrario

Se aclara que las personas morales de derecho agrario que en los términos del nuevo artículo 74-B de la Ley del ISR, tengan derecho al beneficio de la reducción del 30% del ISR a su cargo por los ingresos derivados de la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, no podrán aplicar los estímulos fiscales previstos en el artículo 16, apartado A, fracciones II y III de la Ley de Ingresos de la Federación, consistentes en el acreditamiento o devolución del IEPS que les sea trasladado por la adquisición de diésel, biodiésel y sus mezclas para su consumo final.

Reubicación de estímulos fiscales de la Ley de Ingresos de la Federación

Con el objeto de otorgar mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y de mejorar la sistemática jurídica, se incorporan de manera puntual y permanente al cuerpo de la Ley del ISR, las siguientes disposiciones hoy establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación como estímulos fiscales:

- Como parte del procedimiento para la determinación de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, que deben efectuar los contribuyentes del Título II, se permite disminuir la utilidad fiscal determinada para el pago provisional, con el monto de la PTU pagada en el ejercicio.
- Se incorpora al artículo 186 de la Ley del ISR el estímulo fiscal consiste en poder deducir de los ingresos acumulables del contribuyente, un monto adicional equivalente al 25 por ciento del salario efectivamente pagado a personas que empleen, que padezcan discapacidad motriz, que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; discapacidad auditiva o de lenguaje, en un 80 por ciento o más de la capacidad normal o discapacidad mental, así como cuando se empleen invidentes.
- Dado que este beneficio, en la mayoría de los casos, resulta superior al actualmente establecido en el propio artículo 186, consistente en la deducción del 100% del ISR de esos trabajadores, se sustituye el estímulo fiscal que actualmente prevé la Ley del ISR, por el de la Ley de Ingresos de la Federación.
- Con la reforma al artículo 189 de la Ley del ISR, se permite que el crédito fiscal al que tienen derecho los contribuyentes por las aportaciones que realicen a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, pueda ser aplicable inclusive en los pagos provisionales del ejercicio. Hasta 2019 este beneficio estaba contemplado como un estímulo en la Ley de Ingresos de la Federación.

► Figuras Jurídicas Extranjeras Transparentes que Administren Inversiones de Capital Privado

Se adiciona el artículo 205 a la Ley del ISR, mediante el cual se busca otorgar un estímulo a las figuras jurídicas extranjeras consideradas como transparentes para efectos fiscales en la jurisdicción de su constitución, que administren inversiones de capital privado y que inviertan en personas morales residentes en México.

El beneficio consiste en otorgarles transparencia fiscal en México, estableciendo que serán los socios de dichas figuras quienes tributarán en el Título que les corresponda. Este estímulo solamente será aplicable para los ingresos pasivos, es decir, para intereses, dividendos, ganancias de capital y arrendamiento de bienes inmuebles.

Para su aplicación, se disponen los siguientes requisitos:

- Presentación por parte del administrador o representante legal de la relación de los integrantes o miembros de dicha figura del ejercicio fiscal anterior, la cual deberá incluir la documentación que acredite la residencia fiscal de los integrantes y del administrador. Se establece que en caso de falta de documentación de algún integrante el estímulo no será aplicable en la proporción de su participación.
- Si el integrante o miembro se trata de un organismo internacional o de un fondo de pensiones y jubilaciones, se podrá presentar su acuerdo sede o convenio constitutivo.
- Constitución de la figura jurídica se haya realizado en un país con el que México tenga vigente un acuerdo amplio de intercambio de información.
- Que la residencia fiscal de los integrantes o miembros de la figura,

incluyendo el administrador corresponda a un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información. En caso de que un integrante no cumpla con lo anterior, el estímulo no será aplicable en la proporción de su participación.

- Que los integrantes o miembros de la figura, incluyendo el administrador sean los beneficiarios efectivos de los ingresos de dicha figura. En caso de que un integrante o miembro no cumpla con lo anterior, el estímulo no será aplicable en la proporción de su participación.
- Que los ingresos que obtengan los integrantes o miembros sean acumulados de conformidad con lo establecido en la Ley del ISR.

Igual que para el artículo 4-A de la Ley del ISR, la entrada en vigor de este estímulo sería a partir del 1 de enero de 2021. Sería plausible retomar el concepto de registro que en algún momento existió dentro de la LISR para poder acceder a estos beneficios. Lo anterior brindaría una mayor seguridad jurídica al inversionista extranjero y sobre todo en inversiones de diversos niveles.

Si bien se prevé que los artículos 4-A y 205 de la Ley del ISR entren en vigor a partir del 1 de enero de 2021, podrían existir repercusiones tanto en la inversión extranjera que llega a México a través de estos vehículos, como para los inversionistas mexicanos que hoy en día hacen uso de estas figuras y entidades. Lo anterior, considerando que el estímulo fiscal previsto en el artículo 205 de LISR, mediante el cual se permite a los fondos que administren capital privado continuar gozando de la transparencia fiscal para sus miembros, contempla ciertos requisitos que pueden hacer compleja su operación:

- ▶ La transparencia solo será aplicable tratándose de ingresos por intereses, dividendos, ganancias de capital o por arrendamiento de bienes inmuebles.
- ▶ Se establecen diversos requisitos para su aplicación como la presentación anual del registro de sus integrantes, a través de su administrador o de un representante legal en el país.
- ▶ Los integrantes o miembros deberán ser los beneficiarios efectivos de los ingresos percibidos, sin embargo, no se prevén reglas en caso de que los beneficiarios efectivos se encuentren a un segundo nivel corporativo.
- ▶ Se establece como condición que los integrantes o miembros de la figura jurídica acumulen los ingresos correspondientes en el país en el que son residentes y no se prevén excepciones para entidades que consideran exentas como es el caso de los fondos de pensiones y jubilaciones.
- ▶ Los integrantes o miembros que sean residentes en México, deberán acumular en términos del artículo 4-B o 177 de la LISR los ingresos obtenidos, incluso si hubieren estado exentos del impuesto respecto de dichos ingresos.

Cabe señalar que la aplicación indebida de un estímulo fiscal puede ser sancionada de conformidad con lo previsto en el artículo 109 del Código Fiscal de la federación.

III. Economía Digital

Dentro de las disposiciones aprobadas por el Congreso de la Unión el 31 de octubre de 2019 se incluyen diversas disposiciones mediante las cuales se incluyen diversos cambios en materia de economía digital, estos cambios se incluyen mediante la inclusión de diversos artículos tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Para efectos de claridad, estas modificaciones se incluyen en este apartado especial, y no así como dentro de un apartado independiente en la sección de la Ley que corresponde:

Impuesto Sobre la Renta - Personas físicas

- ▶ Se adiciona al Capítulo II "De los ingresos por actividades empresariales y profesionales", del Título IV de la LISR, la Sección III "De los ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares", mediante la cual, las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o

presten servicios a través de internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, que participen en la oferta y demanda de bienes y servicios proporcionados por terceros (intermediarios), deberán pagar ISR por los ingresos que se generen.

- ▶ Se establece que el ISR causado se pagará mediante retención efectuada por las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin EP, que proporcionen el uso de las citadas plataformas tecnológicas.
- ▶ Las tasas de retenciones aplicables son: del 2% al 8% para servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes, del 2% al 10% para servicios de hospedaje y del 0.4% al 5.4% para la enajenación de bienes y prestación de servicios.
- ▶ Los residentes en el extranjero con o sin EP en el país, deben: (i) solicitar su inscripción en el RFC, únicamente con el carácter de retenedor, (ii) proporcionar comprobantes fiscales a las personas físicas a las que se les hubiera efectuado la retención, (iii) efectuar el entero de la retención y (iv) tramitar la firma electrónica avanzada.
- ▶ De igual forma, se establece que los residentes en el extranjero con o sin EP en el país deberán presentar ante la autoridad fiscal la siguiente información: nombre completo o razón social, clave de RFC, CURP, domicilio fiscal, institución financiera y clave interbancaria en la cual se reciben los pagos, monto de las operaciones celebradas con su intermediación durante el período de que se trate, así como la dirección del inmueble en el caso de servicios de hospedaje.
- ▶ No podrán aplicar el Régimen de Incorporación Fiscal las personas físicas que presten servicios o enajenen bienes por internet, a través de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, únicamente por los ingresos que perciban por la utilización de dichos medios.

Impuesto al Valor Agregado

Por lo que respecta al Impuesto al Valor Agregado, la Reforma Fiscal 2020 adiciona el Capítulo III Bis a fin de regular: (i) la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento en el país, así como (ii) los servicios digitales de intermediación entre terceros, dentro de lo cual destaca lo siguiente:

- ▶ Se consideran objeto del IVA los servicios de descarga de contenidos de multimedia (i.e. imágenes, películas, música), la intermediación entre terceros oferentes de bienes o servicios (con excepción de servicios de intermediación para la enajenación de bienes muebles usados), clubes en línea y páginas de citas, así como los de enseñanza a distancia.
- ▶ Se entiende que los servicios son prestados en México cuando se presente uno de los siguientes supuestos: (i) el receptor manifieste un domicilio ubicado en territorio nacional, (ii) el receptor realice el pago mediante un intermediario ubicado en territorio nacional, (iii) cuando la dirección IP del receptor corresponda a una dirección asignada en México o bien, (iv) cuando el receptor manifieste un número telefónico cuyo código corresponda a México.
- ▶ Los residentes en el extranjero sin establecimiento en el país que presten los servicios digitales deberán: (i) inscribirse en el RFC, (ii) incluir en la contraprestación el IVA correspondiente, (iii) llevar un registro de los servicios y operaciones realizadas cada mes con los receptores ubicados en México y presentar la información de forma trimestral al SAT, (iv) calcular y enterar el IVA a la tasa del 16% por los servicios prestados o considerados prestados en México, (v) emitir los comprobantes correspondientes, (vi) designar representante legal ante el SAT y, (vi) tramitar su firma electrónica avanzada.

Lo anterior, no dará lugar a que se considere que el residente en el extranjero constituye un EP en el país.

- ▶ Los receptores de los servicios podrán acreditar el IVA que les sea trasladado siempre que cumplan con los requisitos que establece la LIVA.
- ▶ En caso de que se ofrezcan servicios digitales de manera conjunta con otros servicios digitales no contemplados en el artículo 18-B, y que no se haga la separación debida en las contraprestaciones, se presumirá que el 70% de la contraprestación cobrada corresponde a los servicios digitales a que se refiere el artículo 18-B.

La Reforma Fiscal 2020 prevé que residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales y que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros estarán obligados adicionalmente a lo siguiente:

- ▶ Publicar en su página web el IVA correspondiente a las contraprestaciones;
- ▶ Retener el 50% del IVA a personas físicas que enajenen bienes, presten servicios u otorguen el uso o goce temporal de bienes o bien, retener el 100% del IVA cuando dichas personas físicas no proporcionen al residente en el extranjero su RFC;
- ▶ Efectuar el entero del IVA mediante declaración electrónica presentada el día 17 del mes siguiente al que se efectúe;
- ▶ Expedir CFDI de Retenciones e información de pagos; y,
- ▶ Proporcionar al SAT la información de sus clientes (i.e. Nombre, RFC, CURP, domicilio fiscal, institución financiera a la que se hacen los pagos, etc.) de forma mensual.

La presente regulación en materia de ISR e IVA entrará en vigor a partir del 1 de junio de 2020 mientras que el SAT deberá emitir las reglas de carácter general a más tardar el 31 de enero de 2020.

IV. Ley del Impuesto al Valor Agregado

Compensación de saldos a favor

Se elimina de manera definitiva la compensación universal, por lo que los saldos a favor de IVA únicamente podrán acreditarse contra el IVA a cargo de los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

Subcontratación Laboral

Se incorpora un nuevo supuesto en materia de retención de IVA, ahora las personas morales o las personas físicas con actividades empresariales deberán retener el 6% del valor de la contraprestación pagada cuando estas reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de este, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de este, o incluso fuera de estas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

A partir de esta nueva definición fiscal de subcontratación laboral, será importante realizar un análisis detallado de las relaciones contractuales de las empresas, a fin de determinar si se debe realizar o no la retención correspondiente.

Actos o actividades realizados por donatarias autorizadas

Se adicionan como actividades exentas: la enajenación de bienes, la prestación de servicios y el uso o goce temporal de bienes que lleven a cabo las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta.

Servicio público de transporte particular

Se establece que el servicio de transporte de personas contratado mediante plataformas digitales de intermediación proporcionado con vehículos de uso particular se encuentra gravado para efectos de la Ley del IVA.

Servicios gratuitos

Se precisa que en los casos de prestación de servicios gratuitos por los que se deba pagar el impuesto, este se causará en el momento en que se proporcionen dichos servicios.

Importación de servicios prestados por residentes en el extranjero

Se establece que el momento de causación del IVA tratándose de servicios prestados en México por residentes en el extranjero será cuando se pague efectivamente la contraprestación.

Comprobante de retención de IVA

Se incorpora en la Ley del IVA la facilidad contenida en la Ley de Ingresos de no proporcionar el comprobante fiscal de retención para las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, siempre que la persona física expida el comprobante fiscal correspondiente y se señale expresamente el monto del impuesto retenido.

Juicios de arrendamiento inmobiliario

Se establece que tratándose de juicios de arrendamiento inmobiliarios en los que se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requerirá al arrendador que compruebe haber emitido los comprobantes fiscales correspondientes, en caso de que el acreedor no acredite haber emitido dichos comprobantes, la autoridad judicial deberá informar de dicha situación al SAT.

V. Código Fiscal de la Federación

Dentro del paquete económico para el ejercicio fiscal 2020, aprobado por el Congreso de la Unión se realizan diversas modificaciones al Código Fiscal de la Federación. Entre los temas relevantes se encuentran:

Norma general antiabuso

Se incorpora una norma general anti-abuso tendente a desconocer los efectos fiscales tratándose de actos jurídicos que: (1) carezcan de una razón de negocios y (2) que generen un beneficio fiscal al contribuyente.

Al respecto, como parte del proceso de auditoría, la autoridad fiscal deberá valorar de manera objetiva, y con base en elementos obtenidos durante la auditoría, el "beneficio económico razonablemente esperado".

Para la aplicación de dicha norma general anti-abuso, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado, integrado por funcionarios del SAT y de la SHCP, y obtener la opinión favorable de dicho órgano. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado en un plazo de dos meses, se entenderá que operó una negativa ficta; es importante notar que, durante el plazo antes mencionado, se suspenderían los plazos para concluir la auditoría.

Es importante notar que aún no se precisa si la opinión favorable del órgano colegiado será dada a conocer al contribuyente como parte de la auditoría y, en su caso, el procedimiento para tal efecto.

En caso de que la autoridad fiscalizadora someta a consideración y obtenga la opinión favorable de dicho órgano colegiado para la aplicación de la norma

general anti-abuso, corresponderá al contribuyente la carga de la prueba por lo que, como parte del procedimiento de auditoría deberá proporcionar argumentos y elementos probatorios tendentes a desvirtuar tal presunción.

Para tales efectos, en términos del texto aprobado por los legisladores, para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado se considerará la información contemporánea relacionada a la operación. En este sentido, consideramos relevante la integración de expedientes de defensa a priori, con la finalidad de que en caso de una auditoría, contar con elementos probatorios contemporáneos relacionados con la operación en cuestión que puedan ser aportados como parte de dicha auditoría.

Se precisa que la aplicación de la norma general anti-abuso, en ningún caso generará consecuencias en materia penal.

Revelación de esquemas reportables

En línea con la acción 12, del plan de acciones BEPS, se establece un régimen de revelación de esquemas reportables sobre temas identificados de alto riesgo por las autoridades fiscales, e.g., en materia de CRS, REFIPRES, transmitir pérdidas fiscales, evite generar un establecimiento permanente, involucre un mecanismo híbrido. Es importante notar que los obligados principales serán los asesores fiscales quienes en su caso, deberán presentar una declaración informativa.

Al respecto, se faculta a la SHCP para emitir un acuerdo secretarial a través del cual se determinen los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará las normas de divulgación obligatorias.

También se precisa que la información proporcionada en ningún caso podrá ser utilizada como antecedente para la investigación por la posible comisión de los delitos previstos en el CFF. Por otro lado, se establece que la sola falta de presentación de un esquema reportable interrumpirá los plazos de caducidad.

La fecha a partir de la cual empezarán a computarse los plazos previstos para cumplir con las obligaciones relativas a los esquemas reportables será el 01 de enero de 2021. Los esquemas reportables que deberán ser revelados son los diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020, en cuyo caso, los contribuyentes serán los únicos obligados a revelar la información.

Es importante notar que, en el texto aprobado por los legisladores, se conserva y modifica el artículo 31-A del CFF, en los términos que se venía previendo a través de la Ley de Ingresos de la Federación; es decir, se mantiene la obligación de presentar la declaración informativa de operaciones relevantes.

Resulta relevante que, en el texto aprobado por los legisladores, se elimina la figura de un Comité que reciba y analice los esquemas revelados, y que deba dar a conocer su opinión de forma vinculante. Como consecuencia, también se eliminan las sanciones relativas a no atender las resoluciones de dicho comité.

Combate a operaciones inexistentes y cancelación de la Certificación de Sellos Digitales (CSD)

Se establecen requisitos más estrictos para la obtención de la firma electrónica; asimismo, se amplían las causales de cancelación de certificados de sellos digitales; ej., cuando, aun sin ejercer facultades de comprobación, las autoridades fiscales detecten que el contribuyente ha sido publicado en el listado definitivo que prevé el artículo 69-B de CFF, o que el contribuyente que dio efectos a los CFDIs correspondientes no acreditó la materialidad de los mismos conforme al procedimiento establecido en el artículo 69-B del CFF.

No obstante lo anterior, de manera paralela, reconociendo la necesidad de evitar que la cancelación de CSD ponga en riesgo la existencia de las empresas, se establece que, una vez que el contribuyente presente su aclaración ante el SAT,

la autoridad fiscal deberá, sin mayor trámite, reactivar los CSD al día siguiente; es decir, el contribuyente podrá continuar operando (emitiendo CFDIs) durante el desahogo del procedimiento, a través del cual se aclaren o desvirtúen las causales observadas.

En este sentido, se adiciona un artículo 17-H Bis que regularía el tratamiento específico para la restricción temporal de los CSD. Una vez concluido el procedimiento previsto en el artículo 17-H Bis del CFF sin que se desvirtúen o subsanen las irregularidades detectadas por la autoridad fiscal, se actualizaría la causal de suspensión en términos del artículo 17-H, fracción X del CFF.

Es decir, se establece un procedimiento a través del cual, al día siguiente de que el contribuyente presente su caso de aclaración, la autoridad fiscal deberá reactivar sus CSD, lo que permitirá al contribuyente continuar con sus operaciones mientras se sustancia el procedimiento correspondiente.

Responsabilidad solidaria

Se eliminan las limitantes o exclusiones respecto de la responsabilidad solidaria tratándose de liquidadores y síndicos.

Se establece que, tratándose de socios, accionistas y asociantes, así como las personas que tengan conferida la dirección general, gerencia general o administración de las personas morales, la responsabilidad solidaria solo será procedente cuando la persona moral o la asociación en participación incurran en conductas graves; ej., estar como no localizado, omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas, emitir comprobantes que amparen operaciones inexistentes, dar efectos fiscales a comprobantes que amparen operaciones inexistentes (en ciertos casos), haber transmitido pérdidas fiscales de manera indebida.

En este sentido, se contempla la inclusión de conductas graves adicionales que ocasionarían que los socios, accionistas y asociantes, así como las personas que tengan conferida la dirección general, gerencia general o administración de las personas morales sean responsables solidarios. Es importante notar que dichas conductas graves adicionadas se encuentran en línea con las propuestas relativas a combatir la expedición y uso de comprobantes que amparen operaciones simuladas.

En virtud de lo anterior, consideramos de suma importancia que los contribuyentes puedan establecer procedimientos eficientes (basados en el uso de tecnologías), tendentes a detectar e impedir la actualización de dichas conductas graves adicionadas que podrían actualizar la responsabilidad solidaria en los socios, accionistas y asociantes, así como las personas que tengan conferida la dirección general, gerencia general o administración de las personas morales.

Opinión de cumplimiento

Se incluyen supuestos adicionales en los que en los que la administración pública (u otros entes del Estado) no podrán contratar con particulares; e.g., cuando no estén localizados o su domicilio fiscal no cumpla con los requisitos, tengan sentencia condenatoria firme tratándose de un delito fiscal, sean contribuyentes publicados en los listados definitivos de contribuyentes que facturan operaciones inexistentes o transmiten pérdidas de forma indebida.

Por otro lado, se adiciona la obligación para que las empresas que cotizan en una bolsa de valores obtengan, mensualmente, su opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales. Asimismo, se incluye una excepción al secreto fiscal tratándose de empresas que incumplan con la obligación de obtener, mensualmente, dicha constancia.

Plazos de los Procedimientos de Acuerdos Mutuos de Resolución de Controversias (MAPs)

Como un punto para otorgar certeza a los contribuyentes, precisa que los plazos de caducidad y prescripción previstos en el CFF, no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados a través de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Tercero colaborador fiscal

Se incorporará la figura de tercero colaborador fiscal, con la finalidad que, a través de la colaboración de la sociedad, la autoridad fiscal se allegue de información adicional que le dé indicios para identificar a presuntos emisores de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. La identidad del tercero colaborador fiscal, tendrá el carácter de reservada.

Compensación universal

En línea con la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2019, se modifica el artículo 23 del CFF con la finalidad de eliminar la figura de compensación universal.

Otros cambios

Con la finalidad de dar congruencia y estructura, se realizan diversos cambios en materia de registros y avisos ante el RFC, información que deben obtener de sus cuentahabientes las Entidades Financieras y SOCAPs, dictámenes fiscales, sorteo fiscal, buzón tributario, notificaciones, infracciones y sanciones.

VI. Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos

La exposición de motivos de la Iniciativa explica los problemas estructurales y financieros que enfrenta Petróleos Mexicanos ("Pemex") derivado de una reducción en inversiones, así como un declive en la capacidad de producción de campos maduros.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ("SHCP"), destaca además de la Iniciativa de Decreto que reforma diversas disposiciones fiscales, la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos ("LISH").

En consistencia con los objetivos planteados por la presente Administración, se reforma el Artículo 39 de la LISH, con lo que la tasa aplicable al Derecho por Utilidad Compartida ("DUC") pasa de 65% en su versión actual, a 58% en el ejercicio fiscal 2020, y a 54% a partir del ejercicio fiscal 2021.

Así, con el propósito de llevar al instrumento de origen, la LISH, diversas disposiciones contenidas en las Leyes de Ingresos de la Federación ("LIF") para los ejercicios fiscales 2018 y 2019, se aprobaron las siguientes modificaciones:

- ▶ Artículos 42 y 44 de la LISH, para que los pagos provisionales mensuales del DUC y del Derecho de Extracción de Hidrocarburos ("DEXTH") se efectúen a más tardar el día 25 del mes posterior al que correspondan los mencionados pagos.
- ▶ Artículo 56 de la LISH, para los casos en los que la declaración de los pagos mensuales del Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos ("IAEEH") resulte saldo a favor del contribuyente, se podrá compensar contra los pagos posteriores del propio impuesto a cargo del contribuyente.
- ▶ Finalmente, se agrega una precisión en el Artículo 45, para hacer explícito que el momento de pago mensual del Derecho de Exploración de Hidrocarburos ("DEXH"), estableciéndose que los Asignatarios deberán presentar la declaración de dicho pago a más tardar el 17 del mes calendario

inmediato posterior a aquel al que corresponda dicho pago.

VII. Ley Federal de Derechos en materia de ajuste fiscal al marco minero

Se reforma el Artículo 271 de la Ley Federal de Derechos (LFD), con lo cual se elimina el Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable de Estados y Municipios Mineros. Con ello, los recursos por derechos sobre minería (los derechos especial, adicional y extraordinario) a que se refieren los artículos 268, 269 y 270, en lugar de destinarse al extinto Fondo, serán empleados en acciones para mejorar las condiciones de los centros educativos y de los servicios de salud, así como para el equipamiento de espacios públicos urbanos de todo el país.

Asimismo, se reforma el artículo 275, con lo cual se replantea la distribución de los recursos derivados de los derechos mineros, previamente destinados al mencionado Fondo y a la Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano (SEDATU), por lo que se establece la siguiente distribución en la LFD:

- ▶ ▶ 85% a la Secretaría de Educación Pública, del cual 80% se debe aplicar a la mejora de condiciones de centros educativos.

- ▶ ▶ 5% a la Secretaría de Economía para el fortalecimiento del sector minero.
- ▶ ▶ 10% al Gobierno Federal para programas de infraestructura.

VIII. Comentarios finales

No hay duda de que esta reforma coloca nuevamente a nuestro país en el centro de la discusión, es plausible el adoptar medidas para combatir la erosión de la base, sin embargo y a la par de ello, no se deben descuidar aspectos clave que toda legislación debe otorgar: claridad y seguridad jurídica. En este sentido, esperamos que esta reforma cumpla con las expectativas que de ella se esperan, principalmente por lo que respecta a las medidas de robustecimiento de las facultades de las autoridades fiscales relacionadas con el combate a empresas conocidas como factureras.

En caso de requerir información adicional respecto al contenido de este EY Tax Flash, favor de contactar a nuestro equipo de profesionales:

Maria Ávila
maria.avila@mx.ey.com

Jaime Campos
jaime.campos@mx.ey.com

Rodrigo Castellanos
rodrigo.castellanos@mx.ey.com

Mariana Covarrubias
mariana.covarrubias@mx.ey.com

Ricardo Delgado
ricardo.delgado@mx.ey.com

Antonio Flores
abad.flores@mx.ey.com

Jorge García
jorge.garcia@mx.ey.com

Jorge Libreros
jorge.libreros@mx.ey.com

Estela Miranda
estela.miranda@mx.ey.com

Jesús Montaña
jesus.montano@mx.ey.com

Nora Morales
nora.morales@mx.ey.com

Ernesto Ocampo
ernesto.ocampo@ey.com

Rodrigo Ochoa
rodrigo.ochoa@mx.ey.com

Oscar Ortiz
oscar.ortiz@mx.ey.com

Gustavo Palma
gustavo.palma@mx.ey.com

Enrique Ramírez
enrique.ramirez@mx.ey.com

Abril Rodríguez
abril.rodriguez@mx.ey.com

Nadja Ruiz
nadja.ruiz@mx.ey.com

Daniel Salas
daniel.salas@mx.ey.com

Allen Saracho
allen.saracho@mx.ey.com

Koen Vant Hek
koen.van-t-hek@mx.ey.com

EY

Aseguramiento | Asesoría | Fiscal | Transacciones

Acerca de los Servicios Fiscales de EY

Su negocio solo alcanzará su verdadero potencial si lo construye sobre sólidos cimientos y lo acrecienta de manera sostenible. En EY creemos que cumplir con sus obligaciones fiscales de manera responsable y proactiva puede marcar una diferencia fundamental. Por lo tanto, nuestros 45 mil talentosos profesionales de impuestos, en más de 150 países, le ofrecen conocimiento técnico, experiencia en negocios, metodologías congruentes y un firme compromiso de brindar un servicio de calidad, en el lugar del mundo donde se encuentre y sin importar el servicio fiscal que necesite. Así es como EY marca la diferencia.

Para mayor información visite www.ey.com/mx

© 2019 Mancera, S.C. Integrante de EY Global Derechos reservados

EY se refiere a la organización global de firmas miembro conocida como EY Global Limited, en la que cada una de ellas actúa como una entidad legal separada. EY Global Limited no provee servicios a clientes.

Este boletín ha sido preparado cuidadosamente por los profesionales de EY, contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento, deba considerarse como asesoría profesional sobre el caso concreto. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en dicha información sin que exista la debida asesoría profesional previa. Asimismo, aunque procuramos brindarle información veraz y oportuna, no garantizamos que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro; por lo que EY no se responsabiliza de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener. Derechos reservados en trámite.