



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

Ciudad de México, 2 de enero de 2020

Nota Fiscal 1/2020

PAQUETE ECONÓMICO 2020

ESTIMADOS CLIENTES Y AMIGOS:

El pasado mes de diciembre se publicaron en el Diario Oficial de la Federación (en adelante DOF) la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2020 y diversas reformas a distintos artículos de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta (LISR), Impuesto al Valor Agregado (LIVA), Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIEPS), el Código Fiscal de la Federación (CFF) y el Código Fiscal de la Ciudad de México (CFCDMX). Las disposiciones entraron en vigor el 1 de enero de 2020, aun cuando algunas normas tienen aplicación en fecha posterior. A continuación, les damos a conocer los puntos más relevantes de las mismas.

ÍNDICE

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020 (LIF 2020)	4
PRINCIPALES INDICADORES ECONÓMICOS	4
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)	6
PREÁMBULO	6
ESTABLECIMIENTO PERMANENTE	6
ENTIDADES TRANSPARENTES Y FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS	8
ISR POR INGRESOS OBTENIDOS A TRAVÉS DE ENTIDADES Y FIGURAS EXTRANJERAS	9
ESTÍMULO FISCAL A FIGURAS TRANSPARENTES EXTRANJERAS	10
ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO	10
DISMINUCIÓN DE LA PTU PAGADA PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR	11
REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES	11
NO DEDUCIBLES	12



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

PERSONAS MORALES DE DERECHO AGRARIO QUE INDUSTRIALICEN Y COMERCIALICEN SUS PRODUCTOS.....	14
LÍMITE A LA DEDUCCIÓN DE INTERESES A CARGO.....	15
MECÁNICA PARA EFECTUAR LA RETENCIÓN DE ISR POR RETIROS CON CARGO A LAS SUBCUENTAS DEL SEGURO DE RETIRO	19
FIBRAS	20
ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES	22
MOMENTO DE ACUMULACIÓN DE INGRESOS	23
MAQUILADORAS DE ALBERGUE.....	24
OBLIGACIONES DE LAS EMPRESAS CON PROGRAMA DE MAQUILA DE ALBERGUE	24
INCREMENTO DE LA TASA DE RETENCIÓN DE ISR EN EL PAGO DE INTERESES DE INSTITUCIONES FINANCIERAS	25
ESTÍMULOS FISCALES.....	26
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA).....	30
ENAJENACIÓN, PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y ARRENDAMIENTO DE BIENES EXENTOS PARA EFECTOS DEL IVA REALIZADAS POR PERSONAS MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES.	30
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR) Y LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA)	31
RETENCIÓN DE IVA EN SUBCONTRATACIÓN LABORAL.	31
COMERCIO Y SERVICIOS ELECTRÓNICOS	32
NO EMISIÓN DE CONSTANCIAS DE RETENCIÓN POR PARTE DE LAS PERSONAS MORALES POR CONCEPTO DE ISR E IVA EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES REALIZADOS POR PERSONAS FÍSICAS.....	37
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (LIESPS).....	38
ACTUALIZACIÓN DE LAS CUOTAS APLICABLES A TABACOS LABRADOS Y BEBIDAS SABORIZADAS	38
MODIFICACIÓN A LA DEFINICIÓN DE “BEBIDAS ENERGETIZANTES”	38



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

COMPENSACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR POR CONCEPTO DE IESPS	39
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF).....	40
REGLAS ANTIABUSO	40
RESTRICCIÓN DE USO DE CERTIFICADOS QUE EMITA EL SAT	41
ELIMINACIÓN EN EL CFF DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL	44
RESPONSABILIDAD SOLIDARIA.....	45
COLABORADOR FISCAL	46
REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES	46
DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DELINCUENCIA ORGANIZADA.....	50
CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO (CFCDMX).....	51
DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES	51
IMPUESTO A LAS EROGACIONES EN JUEGOS CON APUESTAS Y CONCURSOS	51
TENENCIA VEHICULAR.....	53
IMPUESTO POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE HOSPEDAJE	53
IMPUESTO A LA VENTA FINAL DE BEBIDAS CON CONTENIDO ALCOHÓLICO	54
PAGO DE APROVECHAMIENTO AL SERVICIO DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASAJEROS ESPECIALIZADO CON CHOFER	55
E-REVOCACIÓN.....	56



LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020 (LIF 2020)

Para el ejercicio fiscal 2020, el Gobierno Federal estima un incremento de 7% en los ingresos respecto del ejercicio 2019, que se traduce en un total de \$ 233 mil 070 millones de pesos. Dicho incremento se debe principalmente al aumento en la recaudación de impuestos federales, como se muestra en el siguiente cuadro comparativo:

Cifras en millones de pesos

Concepto	2020	2019	Variación
ISR	1,852,852	1,752,500	5.73%
IVA	1,007,546	995,203	1.24%
IESPS	515,734	437,901	17.77%
Impuestos al Comercio Exterior	70,985	70,292	0.99%
Contribuciones de mejoras	45	38	18.42%
Derechos	51,672	46,274	11.67%
Aprovechamientos	103,674	67,229	54.21%

El límite de endeudamiento interno aumenta en un 9% respecto del ejercicio anterior, pues pasa de 490 mil millones a 532 mil millones de pesos. El límite de endeudamiento en el exterior disminuye en un 2%, pues pasa de 5.4 mil millones de dólares a 5.3 mil millones de dólares.

PRINCIPALES INDICADORES ECONÓMICOS.

El salario mínimo general nacional incrementa en un 20% para pasar de \$102.68 a \$123.22; mientras que el fronterizo incrementa en 5% pasando de \$176.72 a \$185.56.



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

El tipo de cambio promedio esperado para 2020 es de \$ 20.00 pesos por dólar. El precio ponderado acumulado del barril de petróleo crudo de exportación es de 49 USD.

Se espera un crecimiento del Producto Interno Bruto (PIB) entre 1.5% y 2.5%, así como un porcentaje de inflación del 3%.

Los estímulos contenidos en la Ley de Ingresos son materia de nuestros comentarios en el apartado llamado “Estímulos Fiscales”.



LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (ISR)

PREÁMBULO

Durante los últimos años, a nivel internacional se ha experimentado sofisticación en las operaciones entre diversos países motivada, entre otros, por los avances tecnológicos, complejidad en las estructuras corporativas, movimiento de capitales, etc. La utilización de esos elementos para configurar operaciones cuya finalidad es obtener ventajas fiscales ha tenido como consecuencia afectación en la recaudación de los países.

Ante la situación descrita, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (en adelante OCDE) y los Estados del llamado G20, de los cuales México es miembro; propuso diversas medidas resultantes del Proyecto contra la Erosión de la Base Imponible y la transferencia de Utilidades (BEPS por sus siglas en inglés) bajo el cual se desarrollaron 15 acciones para combatir esquemas de elusión y evasión fiscal.

Para 2020, México lleva a cabo reformas y adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, con la finalidad de adoptar algunas de las diversas acciones desarrolladas por la OCDE como parte del proyecto BEPS.

A continuación, mostramos los principales cambios:

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

Como resultado de la Acción 7 del proyecto BEPS denominada “impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente” se propusieron modificaciones al artículo 5 (concepto de establecimiento permanente) del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio de la OCDE para frenar supuestas prácticas de elusión fiscal cuya finalidad era no constituir establecimiento permanente en alguna de las jurisdicciones donde se llevaban a cabo operaciones comerciales.



En línea con lo anterior, se reforman los artículos 2 y 3 de la LISR con el objeto de establecer los supuestos que contiene el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE, respecto del Establecimiento Permanente. En específico las modificaciones al artículo 2, son las siguientes:

- Se considera que un residente en el extranjero tiene un Establecimiento Permanente en México, si actúa en el país a través de una persona distinta de un agente independiente y dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos y éstos se celebren a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; prevean la enajenación de los derechos de propiedad; el otorgamiento de uso o goce de bienes o la prestación de servicios.
- Se presume que una persona no es un agente independiente cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

Desafortunadamente la disposición no es clara sobre el alcance de los términos “exclusiva” o “casi exclusivamente” por lo que los contribuyentes estarán frente a un tema de inseguridad jurídica.

En cuanto al artículo 3 que establece los casos en que los residentes en el extranjero no constituyen Establecimiento Permanente en México, se reforma el citado numeral para señalar que no se considerará que constituye un Establecimiento Permanente un lugar de negocios cuyo único fin sea la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar respecto a la actividad empresarial del residente en el extranjero y respecto de las actividades mencionadas en el propio artículo, a saber: (i) almacenar o exhibir bienes o mercancías (ii) conservación de existencias de bienes para que sean transformados por otras personas (iii) compra de bienes o mercancías (iv) propaganda de suministro de información, investigación científica (v) depósito de bienes en almacén general de depósito.

Hasta antes de la reforma al citado artículo, las actividades de naturaleza previa o auxiliar por las que no se consideraba la existencia de un Establecimiento Permanente, se circunscribían a las relacionadas con la propaganda, de



suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos o de otras similares.

Se adiciona un segundo párrafo al artículo 3, mediante el cual se da lugar a la existencia de un Establecimiento Permanente en el supuesto en el que el residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas, realicen funciones para fragmentar una operación de negocios cohesiva con la finalidad de que cada una de las operaciones se encuadren en las excepciones de actividades con carácter preparatorio o auxiliar.

ENTIDADES TRANSPARENTES Y FIGURAS JURÍDICAS EXTRANJERAS

Se adiciona el artículo 4-A a la LISR por el que se grava en México, bajo los títulos II, III, V o VI, (régimen general de ley, personas morales con fines no lucrativos, residentes en el extranjero, de las entidades extranjeras controladas sujetas a regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales, respectivamente) según corresponda, a las entidades extranjeras transparentes fiscales¹ y a las figuras jurídicas extranjeras². Se considera que estas figuras son fiscalmente transparentes cuando no sean residentes fiscales, para efectos del ISR, en el país de constitución donde tengan la administración principal de su negocio o sede de dirección efectiva y sus ingresos sean atribuibles a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios.

En el supuesto de que sean aplicables las disposiciones de los Tratados para Evitar la doble Imposición, deberá atenderse a lo establecido en los propios Tratados en lugar de observar lo que dispone al adicionado artículo 4-A.

Con esta norma destacamos la importancia de revisar los casos en los que de alguna manera se tenga participación con entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras extranjeras, dado que podrían pagar el ISR conforme a la nueva norma de la ley que nos ocupa.

¹ Se consideran entidades extranjeras las sociedades y demás entes creados o constituidos conforme al derecho extranjero, con personalidad jurídica propia y las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que sean residentes en el extranjero.

² Se consideran a los fideicomisos, asociaciones, fondos de inversión y figuras similares de derecho extranjero que no tengan personalidad jurídica propia



Mediante disposición transitoria se establece que el artículo 4-A entrará en vigor el 1º de enero de 2021.

ISR POR INGRESOS OBTENIDOS A TRAVÉS DE ENTIDADES Y FIGURAS EXTRANJERAS

Se incorpora el artículo 4-B a la LISR para gravar a los ingresos que obtengan los residentes en México y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, a través de entidades extranjeras fiscalmente transparentes y/o figuras jurídicas extranjeras. En el caso en el que la entidad extranjera sea parcialmente transparente, los contribuyentes acumularán la parte del ingreso que les sea atribuible.

La nueva norma será aplicable cuando el residente en México tenga una participación directa o indirecta sobre entidades extranjeras fiscalmente transparentes o figuras jurídicas extranjeras.

Para determinar el monto de los ingresos sobre los cuales se debe pagar el ISR se considerará la utilidad fiscal del año de calendario de la entidad extranjera, calculada en los términos del régimen general (Título II) de la LISR. Los ingresos se considerarán generados directamente por el contribuyente por lo que, los impuestos pagados por o a través de las entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras, se considerarán pagados por el contribuyente.

Los residentes en México y los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en México, por los ingresos atribuibles en los términos del presente artículo, deberán llevar una cuenta por cada una de las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras a efecto de llevar un control sobre la acumulación de los ingresos.

La contabilidad de la entidad extranjera transparente fiscal o figura jurídica extranjera, o la documentación que permita comparar sus gastos e inversiones deberá estar a disposición de las autoridades fiscales.

A decir de la exposición de motivos presentada por el Ejecutivo Federal, los ingresos generados a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas transparentes se deben acumular en México porque la legislación extranjera



considera que los mismos son atribuibles al socio, accionista, miembro o beneficiario residente o establecimiento permanente mexicano. Argumenta que es importante señalar el momento de acumulación de los ingresos generados a través de dichas figuras para evitar planeaciones fiscales que difieran el impuesto mexicano.

El hecho de que el nuevo artículo esté contenido en el Título I de la LISR, de acuerdo con la exposición de motivos, permite evitar una confusión principalmente entre ingresos generados a través de entidades extranjeras y figuras jurídicas transparentes, e ingresos generados a través de entidades extranjeras que estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.

ESTÍMULO FISCAL A FIGURAS TRANSPARENTES EXTRANJERAS

Se otorga un estímulo fiscal a las figuras jurídicas extranjeras que administren inversiones de capital privado que inviertan en personas morales residentes en México, que se consideren transparentes fiscales en el país o jurisdicción de su constitución para que gocen de transparencia fiscal. Con lo anterior, los ingresos por concepto de intereses, dividendos, ganancias de capital o arrendamiento de bienes inmuebles los considerarán percibidos hasta el momento en que los obtengan. Para obtener dicho beneficio deberán proporcionarse información de los miembros y administrador y cumplirse con otros requisitos.

ACREDITAMIENTO DEL ISR PAGADO EN EL EXTRANJERO

Se adiciona un último párrafo al artículo 5 de la LISR, por el que se niega el acreditamiento directo del ISR pagado en el extranjero, cuando dicho impuesto también sea acreditable en otro país o jurisdicción. Esta negativa al acreditamiento no se configura cuando el realizado en otra jurisdicción o país se debió a un acreditamiento indirecto y cuando los ingresos por los cuales se pagó el ISR también hayan sido acumulados en el otro país o jurisdicción.

De igual manera se niega el acreditamiento del ISR corporativo pagado por la sociedad residente en el extranjero (acreditamiento indirecto) cuando el pago del dividendo o utilidad distribuible haya sido deducible para el pagador.



DISMINUCIÓN DE LA PTU PAGADA PARA EL CÁLCULO DE LOS PAGOS PROVISIONALES DE ISR

En los últimos años se establecía como un estímulo fiscal previsto en Decreto de beneficios fiscales o en la Ley de Ingresos de la Federación, el que la PTU pudiera disminuirse, en el ejercicio fiscal en el que se pagara, para efectos de calcular los pagos provisionales del ISR de ese ejercicio. La disposición establecida en tales ordenamientos generaba inseguridad jurídica para los contribuyentes.

A partir de 2020 se incorpora en el artículo 14 de la LISR, que los contribuyentes podrán disminuir el monto de la PTU en el ejercicio fiscal en el que se pague, por partes iguales, para el cálculo de los pagos provisionales de los meses de mayo a diciembre. La disminución deberá efectuarse de manera acumulativa.

Consideramos que este derecho de los contribuyentes, a partir de 2020, les conferirá seguridad jurídica al estar incluido en el artículo correspondiente de la ley que nos ocupa.

REQUISITOS DE LAS DEDUCCIONES

Acorde con las modificaciones en materia del Impuesto al Valor Agregado, se reforman las fracciones V y VI del artículo 27 de la LISR, para señalar como requisito de las deducciones para impuesto sobre la renta, que deben cumplirse las disposiciones en materia de retención y entero del impuesto al valor agregado que, en su caso, establezca la Ley de la materia.

Por otro lado y respecto de la subcontratación laboral, se deroga de la fracción V del artículo 27 que nos ocupa, la parte correspondiente a los requisitos que debía cumplir el contratante de obtener copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, declaraciones de entero de las retenciones y de pago de las cuotas



obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, que debían ser proporcionadas por el contratista.

Resulta loable el que se eliminen requisitos para la deducción de erogaciones, que resultaban complejos de cumplimiento para contratantes y contratistas y de difícil revisión para la autoridad fiscal.

NO DEDUCIBLES

La Acción 2 del proyecto BEPS, establece diversas recomendaciones, motivo por el cual se reforman, adicionan y derogan diversas fracciones del artículo 28 de la LISR, para combatir la erosión de la base gravable en México.

A decir de la exposición de motivos, la entrada en vigor, a partir del año 2014, de diversas fracciones de este artículo 28 de la LISR que tenían similar objetivo que el que nos ocupa, no han sido lo suficientemente efectivas para combatir la erosión de la base gravable mexicana. Las modificaciones a las fracciones del artículo 28, son las siguientes:

Fracción XXIII.- Se reforma sustancialmente para establecer supuestos por los que no son deducibles los pagos, a saber.

- a) Los realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado³ cuando los ingresos de su contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes.
- b) Cuando el receptor del pago utiliza su importe para realizar otros pagos deducibles a otro miembro del grupo⁴ o en virtud de un acuerdo estructurado, que se consideren ingresos sujetos a regímenes fiscales

³ Se considera acuerdo estructurado cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una parte relacionada y cuya contraprestación se encuentre en función de pagos realizados a regímenes fiscales preferentes que les favorezcan o cuando se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para ese propósito.

⁴ Se considera que dos miembros se encuentran en un mismo grupo cuando uno tenga el control efectivo del otro o cuando un tercero tenga el control efectivo de ambos



preferentes. Lo anterior se presume cuando el monto⁵ es igual o mayor al 20% del pago realizado por el contribuyente.

Los supuestos mencionados en los incisos anteriores no serán aplicables, cuando el pago que se considere sujeto a un régimen fiscal preferente derive de la actividad empresarial del receptor y siempre que éste tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

La excepción señalada en el párrafo anterior no será aplicable cuando el pago se considere un ingreso sujeto a un régimen fiscal preferente por motivo de un mecanismo híbrido o cuando el pago sea atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal por virtud de un acuerdo estructurado siempre que el pago no se encuentre gravado en el país o jurisdicción de residencia fiscal del receptor.

Fracción XXIX.- En la reforma al primer párrafo de esta fracción, se amplían los supuestos para considerar no deducibles los pagos cuando: (i) también sean deducibles para un miembro del mismo grupo (ii) para el mismo contribuyente en un país o jurisdicción en donde también sea considerado residente fiscal (iii) cuando el pago sea deducible en su país o jurisdicción de residencia fiscal para un residente en el extranjero que tenga un establecimiento permanente en territorio nacional.

Se establece como excepción a la no deducibilidad de los pagos, cuando el miembro del mismo grupo o el residente en el extranjero acumulen los ingresos generados por el contribuyente en la parte proporcional a su participación.

También se establece como excepción a la no deducción de los pagos, el caso en el que el contribuyente sea considerado así mismo residente fiscal en otro país o

⁵ La disposición no es clara si se refiere al monto de los pagos deducibles o ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes



jurisdicción cuando los ingresos gravados en México de igual forma se acumulen en el otro país o jurisdicción.

Fracción XXXI.- A partir del 1º de enero de 2020 se deroga la fracción en comento, la cual se refería básicamente a la no deducción de pagos por concepto de intereses, regalías y asistencia técnica, cuando se encontraran bajo ciertos supuestos.

A decir de la exposición de motivos, el contenido de la citada fracción requería de una modificación sustancial, lo cual podría implicar la adición de un nuevo artículo que resultaría complejo porque se tendrían que describir todas las operaciones y las reglas específicas para cada una de ellas.

PERSONAS MORALES DE DERECHO AGRARIO QUE INDUSTRIALICEN Y COMERCIALICEN SUS PRODUCTOS

Mediante la adición del artículo 74-B se otorga un beneficio a las personas morales de derecho agrario⁶ consistente en una reducción del 30% sobre el impuesto que les corresponda. Las condiciones para la aplicación del beneficio son las siguientes:

- a) Al menos el 80% de sus ingresos totales deben obtenerse por la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.
- b) Los socios deber ser personas físicas reconocidos como ejidatarios o comuneros o por ejidos o comunidades.

⁶ Conforme a la Ley Agraria pueden ser, entre otras, las uniones de ejidos o comunidades; sociedades de producción rural



- c) Que los ingresos del ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de 5 millones de pesos.
- d) Deben cumplir sus obligaciones bajo las disposiciones del capítulo de personas físicas con actividades empresariales y profesionales, aplicando la tasa de 30% de ISR
- e) Deberán presentar en enero del año en que ejerzan la opción, un aviso ante las autoridades fiscales.

Las personas morales que inicien actividades podrán optar por el beneficio mencionado, para lo cual deberán estimar que el monto de sus ingresos y el porcentaje por las actividades de industrialización y comercialización no excederá de los límites señalados. En caso de que inicien con posterioridad al 1º de enero, tendrán que calcular los citados límites de manera proporcional al periodo de 365 días.

Cuando los contribuyentes dejen de cumplir con los requisitos o el monto de los ingresos superen el límite establecido, tendrán que abandonar la opción y pagar el ISR de acuerdo con el régimen que les corresponda. Cuando se esté en el supuesto de abandono del régimen, no podrán volver a aplicarlo.

LÍMITE A LA DEDUCCIÓN DE INTERESES A CARGO.

Se adiciona un límite a la deducción de intereses a cargo devengados en el ejercicio para efectos del ISR sin importar si se trata de deudas contraídas en México o en el extranjero y sin distinguir al acreedor.

El importe no deducible de los intereses devengados a cargo en el ejercicio por el que se efectúa el cálculo se determinará de la siguiente forma:



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

Intereses devengados a cargo no deducibles	=	Intereses netos del ejercicio	-	(Utilidad fiscal ajustada x 30%)
En donde:				
		Intereses netos del ejercicio	=	(+) Intereses devengados a cargo en el ejercicio (-) Intereses acumulables en el periodo (-) 20 millones de pesos
		Utilidad fiscal ajustada	=	(+) Utilidad fiscal ajustada del ejercicio (+) Intereses devengados a cargo (+) Importe de la deducción de inversiones en el ejercicio

Como puede observarse, la utilidad fiscal ajustada es muy similar al resultado que para efectos financieros se conoce como Utilidad antes de intereses, impuestos, depreciación y amortización (EBITDA por sus siglas en inglés).

La aplicación del cálculo para determinar la no deducibilidad en el ejercicio de los intereses devengados procederá cuando los intereses netos del ejercicio sean mayores al producto de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

Cabe señalar que la mecánica de la no deducibilidad de los intereses no aplicará por los primeros veinte millones de pesos. En los casos de entidades que pertenezcan a un grupo de empresas y/o tengan otras partes relacionadas en México, para determinar el umbral de los veinte millones de pesos, deberá considerarse la totalidad de los intereses a cargo de todas las empresas del grupo y asignarse los veinte millones de pesos en función o proporción a los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior al que se efectúa el cálculo.

Diferimiento en la deducibilidad de los intereses

Los intereses que se determinen como no deducibles en un ejercicio, podrán deducirse durante los diez ejercicios siguientes. El monto que no se alcance a deducir se actualizará conforme a la misma mecánica que para las pérdidas fiscales y tendrá que sumarse a los intereses netos del siguiente ejercicio; al resultado se le aplicará el nuevo cálculo. Se considerará que los primeros intereses que se deducen son los más antiguos.



De no deducir los intereses en los diez ejercicios posteriores, la ley dice que será no deducible por lo que se concluye que se pierde el derecho a hacerlo.

Para estar en posibilidad de efectuar la deducción diferida comentada, se deberá contar con un registro de los intereses netos pendientes por deducir que esté a disposición de la Autoridad Fiscal.

Tratamiento en caso de sufrir una pérdida fiscal y no se pueda obtener una utilidad fiscal ajustada positiva

Aún cuando no se obtenga una utilidad fiscal o se genere una pérdida fiscal en el ejercicio, para obtener la utilidad fiscal ajustada a que se refiere el cálculo, se disminuirá la pérdida fiscal con los importes de las deducciones por inversiones y los intereses a cargo del ejercicio. De persistir una pérdida fiscal, se negará la deducción de la totalidad de los intereses devengados a cargo en el año.

En nuestra opinión, la negativa de la deducción de los intereses y por ende la no concesión del diferimiento (de los intereses superiores a veinte millones de pesos) en el caso de persistir una pérdida fiscal, vulnera la capacidad contributiva del contribuyente, pues pareciera que el hecho generador de la pérdida fiscal son los intereses e inversiones, los cuales no son los únicos elementos o gastos que impactan en la determinación de ésta.

Tratamiento de la fluctuación cambiaria y avales

No se le dará el tratamiento de interés a cargo o interés acumulable para el cálculo en comento a la pérdida o ganancia cambiaria, así como tampoco a las contraprestaciones por aceptación de un aval, excepto cuando los conceptos deriven de un instrumento cuyo rendimiento sea considerado interés.⁷

⁷ El artículo 8 de la LISR tipifica como intereses al monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval y a la utilidad y pérdida cambiaria.



Intereses a los que no les es aplicable la limitante en la deducción

La mecánica de límite a los intereses deducibles no es aplicable para quienes contraten deudas para financiar obras de infraestructura pública, construcciones, incluyendo la adquisición de terrenos donde se vayan a realizar las mismas, ubicados en México; financiar proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de petróleo y de hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos; así como para otros proyectos de la industria extractiva y para la generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua. Tampoco será aplicable a los rendimientos de deuda pública, ni a las empresas productivas del Estado, ni a los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto.

En el caso en que se tuvieran intereses que estén sujetos a la aplicación de la mecánica y otros que no, conforme a lo mencionado en el párrafo anterior, para el cálculo, se deberá disminuir la utilidad fiscal ajustada con los ingresos que se generen por las actividades a las que no les es aplicable la mecánica.

Se deberá efectuar el cálculo de la determinación de los intereses no deducibles por la capitalización delgada y los intereses no deducibles de la mecánica antes descrita, considerando únicamente el efecto en la que se obtenga un importe no deducible mayor.

El nuevo cálculo para determinar los intereses no deducibles vulnera el principio de simetría fiscal, pues el acreedor, de ser residente fiscal en México acumula la totalidad de los intereses en el ejercicio en que se devenguen; mientras que el deudor no puede deducirlos si sufre una pérdida fiscal o lo hará de forma diferida en los diez ejercicios siguientes. En nuestra opinión, y sujeto a lo dispuesto en la legislación fiscal extranjera del país en el que el acreedor sea residente, esta medida debiera limitarse únicamente a los préstamos que se reciban del exterior, pues incluso la exposición de motivos señala que la norma tiene por objetivo evitar planeaciones fiscales internacionales.

Consideramos que el importe de los intereses no deducibles no debe incluirse en el cálculo de la Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio (UFIN), dado que no se trata de un concepto de efecto permanente.



Tratamiento para el ajuste anual por inflación

Dentro de las reformas al ajuste anual por inflación, se señala que las deudas por las que se determine un importe no deducible de los intereses bajo la novedosa mecánica no se deberán considerar para efectos del cálculo; pero si en ejercicios posteriores, derivado del diferimiento de la deducción, se hacen deducibles, el monto que generó los intereses sí se considerará para el cálculo señalado en dicho ejercicio.

MECÁNICA PARA EFECTUAR LA RETENCIÓN DE ISR POR RETIROS CON CARGO A LAS SUBCUENTAS DEL SEGURO DE RETIRO

Se eleva a nivel de Ley el contenido de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) la mecánica de cálculo de retención de ISR que las Afores y PENSIONISSSTE tienen que realizar a aquellas personas que efectúen el retiro, en una sola exhibición, de los recursos con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez del IMSS y aquellas del ISSSTE con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro por razones distintas a las de tener derecho a una pensión, como son:

- Aquellas que no reúnan los requisitos legales para obtener una pensión que cuenten con una negativa de pensión emitida por el IMSS o el ISSSTE.
- Aquellas que no cuenten con una resolución negativa de pensión emitida por el IMSS o el ISSSTE como:
 - Trabajadores que cumplan 65 años y nace el derecho para retirar el saldo de la subcuenta denominada SAR92.
 - Los trabajadores que cumplen los requisitos para obtener una pensión al amparo de un plan privado de pensión establecido por el



patrón y, por tanto, nace el derecho para retirar el saldo de su cuenta individual.

Con la mecánica de cálculo se reconoce que los ingresos se obtuvieron durante diversos años en los que el trabajador aportó los recursos correspondientes con la aplicación de una tasa efectiva que depende del número de años de contribución, distinto a la aplicación de la tasa del 20% que señalaba la mecánica de ley.

El ISR retenido se podrá considerar como pago definitivo cuando las personas físicas únicamente obtengan ingresos en el mismo ejercicio por los pagos que reciban por los conceptos antes señalados.

FIBRAS

A partir de 2020 se elimina el estímulo fiscal existente para los Fideicomisos que Inviertan en Bienes Raíces (FIBRAS) de carácter privado⁸ que consistía principalmente en el diferimiento o exención del ISR causado por la enajenación del inmueble otorgado en arrendamiento. Solo podrán continuar aplicando el estímulo las FIBRAS que coticen en bolsa.

Adicionalmente, los fideicomitentes que se encontraban en una FIBRA privada estarán a lo siguiente:

1. Los fideicomitentes que aportaron bienes inmuebles al fideicomiso, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:
 - a) Enajenen los certificados de participación obtenidos por su aportación al fideicomiso, en la proporción que dichos certificados representen del total

⁸ Aquellas FIBRAS cuyos certificados de participación adquiridos por al menos 10 personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.



de los certificados que recibió el tenedor por la aportación del inmueble al fideicomiso, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

b) El fideicomiso enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

Si al 31 de diciembre de 2021 no se han dado los supuestos a que se refieren los incisos anteriores, los tenedores de los certificados deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente, debiendo actualizar el impuesto que corresponda a la ganancia por la enajenación de los citados bienes, desde la aportación de los mismos y hasta que se presente la declaración anual correspondiente al ejercicio de 2021 o el mes en el que se acumule en caso de que ocurra antes.

Como obligación adicional a las FIBRAS se establece que la fiduciaria deberá presentar una declaración informativa a más tardar el 15 de febrero de cada año con la siguiente información:

- 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 su identificación, 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) Diversa información respecto de cada inmueble aportado al fideicomiso.

El Servicio de Administración Tributaria (en adelante SAT) emitirá reglas misceláneas para la presentación de la información anterior.



ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES

Se reestructura el Título VI de la LISR principalmente en su capítulo I, lo que es acorde con las adiciones de los artículos 4-A y 4-B para hacer una separación de la acumulación de ingresos generados a través de entidades extranjeras o figuras jurídicas que sean fiscalmente transparentes en el extranjero, de aquellos ingresos que se deben acumular generados por entidades extranjeras controladas por residentes en México o establecimientos permanentes de residentes en el extranjero, que estén sujetos a un régimen fiscal preferente.

Una de las primeras modificaciones a resaltar es la denominación del Título VI, que a partir del 1º de enero de 2020, es “De las Entidades Extranjeras Controladas Sujetas a Regímenes Fiscales Preferentes y de las Empresas Multinacionales”

Por la señalada reestructura, se eliminan del artículo 176, las referencias a la obtención de ingresos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero.

Es importante destacar que el capítulo I solamente es aplicable cuando los ingresos de una entidad residente en el extranjero, que sea controlada por un residente en México, estén sujetos a un régimen fiscal preferente.

Las disposiciones serán aplicables solamente cuando se ejerza control efectivo sobre la entidad extranjera. Entendiendo por control efectivo, entre otros, cuando:

- a) La participación promedio le permita contar con más del 50% del total de derecho de voto en la entidad extranjera.
- b) Cuando por algún acuerdo, se tenga derecho a más del 50% sobre activos o utilidades de la entidad extranjera.
- c) Cuando la suma de los porcentajes de los incisos anteriores, representen más del 50% del total de los derechos.
- d) Cuando el contribuyente y la entidad extranjera consoliden para efectos contables.
- e) Cuando el contribuyente tenga derecho a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o decisiones de administración.



Las disposiciones para determinar la existencia de control efectivo, están basadas en las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 (diseñar normas eficaces para sociedades extranjeras controladas) del Proyecto BEPS.

Para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a regímenes fiscales preferentes, se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en el año de calendario por cada entidad extranjera. Para estos mismos efectos se considerarán todos los impuestos sobre la renta pagados por la entidad extranjera a diferentes niveles de gobierno (federales, estatales).

En lugar de comparar el impuesto pagado por el extranjero contra el impuesto que se pagaría en México, la disposición permite la comparación a nivel tasas de impuestos. Cuando las utilidades estén sujetas a una tasa igual o mayor al 75% de las tasas existentes en México (30% o 35% según corresponda a personas morales o personas físicas, respectivamente) es decir 22.5% o 26.25% no se considerarán ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, debiendo además cumplir con una serie de requisitos.

Debido a la trascendencia de la reforma a este artículo en conjunto con las adiciones de los numerales 4-A y 4-B de la LISR, reiteramos nuestro comentario sobre la importancia de revisar las operaciones de los residentes en México que de cierta forma interactúan con el tipo de sociedades o entidades extranjeras que se han comentado en este análisis.

MOMENTO DE ACUMULACIÓN DE INGRESOS

De la reforma al artículo 177 de la LISR resultan diversos aspectos a destacar, los cuales a continuación enunciamos:

- a) Para determinar la proporción de los ingresos gravables para los contribuyentes, se establecen los supuestos a los que debe atenderse, los cuales se refieren a los casos de control efectivo señalados en el artículo 176 de la LISR. Previa a la reforma, la norma se refería al cálculo de la proporción en función de la participación promedio por día.
- b) Se precisa que en el caso de contribuyentes sujetos al régimen general de la LISR (Título II) el impuesto que les corresponde por la acumulación de



- los ingresos se calculará aplicando la tasa del 30% al resultado fiscal y en el caso de personas físicas, el impuesto se calculará aplicando el 35%
- c) El monto del ISR pagado por las entidades extranjeras sujetos a regímenes fiscales preferentes podrá acreditarse en los términos del artículo 5 de la LISR. El ISR acreditable se determinará en la misma proporción que la calculada para los ingresos gravables.

MAQUILADORAS DE ALBERGUE

Respecto a la disposición contenida en el artículo 183 de la LISR que considera que un residente en el extranjero no tiene establecimiento permanente en México por proporcionar directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para maquila a empresas con programa de albergue, se elimina el periodo de 4 años para aplicar esta disposición; por lo que a partir de la reforma, de cumplirse los demás requisitos establecidos en el numeral que nos ocupa, la consideración de la no existencia de un establecimiento permanente, en el caso señalado, será indefinida.

Por otra parte, se eleva a nivel de Ley, diversos requisitos contenidos en la llamada Resolución Miscelánea, los cuales se refieren a: (i) solicitar inscripción en el RFC sin obligaciones fiscales; (ii) presentar declaraciones de pagos provisionales y anual; (iii) presentar en el mes de junio una declaración informativa de sus operaciones de maquila y (iv) presentar un aviso al SAT cuando dejen de realizar las actividades de maquila.

OBLIGACIONES DE LAS EMPRESAS CON PROGRAMA DE MAQUILA DE ALBERGUE

Mediante la adición del artículo 183-Bis a la LISR, se establecen diversas obligaciones que deben cumplir las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue:

- Tendrán que identificar las operaciones y determinar la utilidad fiscal que corresponda a cada uno de los residentes en el extranjero, para efectos de determinar y enterar el impuesto que resulte de aplicar a dicha utilidad la tasa del 30%.



- Mantener a disposición de las autoridades fiscales la documentación que acredite que la información de los residentes en el extranjero se encuentra identificada en la contabilidad de la empresa con maquila de albergue.
- Las empresas con programa de maquila de albergue serán responsables solidarios con el residente en el extranjero por el cálculo y entero del ISR que al residente en el extranjero le corresponde.

INCREMENTO DE LA TASA DE RETENCIÓN DE ISR EN EL PAGO DE INTERESES DE INSTITUCIONES FINANCIERAS

La tasa de retención de ISR que deberán efectuar de forma anual las instituciones financieras que paguen intereses pasa a ser del 1.45% que representa un incremento del 39% respecto de la de 2019 que es del 1.04%. Lo anterior considera el efecto que, de las tasas de interés públicas y privadas, se tienen a julio de 2019 y la tasa de inflación mensual interanual de febrero a julio 2019.

En la gran mayoría de los casos, en ingresos por intereses, las personas físicas generan saldos a favor de ISR. Lo anterior, derivado de que el interés que pagan la gran mayoría de las instituciones financieras en cuentas de ahorro o de cheques es ínfimo, generando, en algunos de los casos, una pérdida real por intereses, pues la inflación del ejercicio es superior.

En nuestra opinión, el incremento de la tasa de retención de ISR sobre las inversiones es excesivo.



ESTÍMULOS FISCALES

NUEVOS ESTÍMULOS

Estímulo a los residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas

Dentro de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2020 se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas consistente en una deducción adicional para efectos del ISR del 8% del costo de los libros, periódicos y revistas que adquiera el contribuyente.

El estímulo solo podrá ser ejercido por quienes en el ejercicio inmediato anterior, sus ingresos acumulables no hubieran excedido de seis millones de pesos, y que dichos ingresos obtenidos en el ejercicio por la enajenación de libros, periódicos y revistas representen al menos el 90% de los ingresos totales del contribuyente.

Estímulo a proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que aporten a los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales. El estímulo consiste en aplicar un crédito fiscal contra el ISR del ejercicio y los pagos provisionales, equivalente al monto que, en el ejercicio fiscal de que se trate, aporten a los proyectos de inversión antes mencionados.

Solo podrán ser susceptibles del estímulo los proyectos que consistan en obras literarias nacionales originales, cuyos autores sean mexicanos que no tengan obras traducidas a otro idioma extranjero ni reeditadas en ningún país; y no se trate de obras por encargo en términos de la Ley Federal de Derecho de Autor.

El beneficio no podrá exceder de 500 mil pesos por proyecto de inversión, ni de dos millones de pesos por contribuyente.



MODIFICACIONES A LOS ESTÍMULOS FISCALES YA ESTABLECIDOS EN EJERCICIOS ANTERIORES

Estímulo a la contratación de personas con discapacidad

Se deroga de la LISR el estímulo fiscal consistente en deducir un monto equivalente al 100% del ISR retenido y enterado de los trabajadores que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; mental; auditiva o de lenguaje, en un ochenta por ciento o más de la capacidad normal o tratándose de invidentes.

En su lugar, se incorpora a la LISR el estímulo fiscal, que ya se encontraba en diversos años en la LIF, consistente en deducir adicionalmente un 25% del salario efectivamente pagado a las personas que padezcan las discapacidades antes señaladas.

Estímulo por proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional

Se incorpora de la LIF a la LISR la posibilidad de aplicar en los pagos provisionales de ISR el crédito fiscal por proyectos de inversión en la producción cinematográfica. Cabe recordar que este estímulo no podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales como lo es, por ejemplo, el otorgado a aquellos que contraten a personas con discapacidad.

Estímulo de aportaciones a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas y apoyos a atletas de alto rendimiento

Se otorga la posibilidad de aplicar el estímulo en comento también en los pagos provisionales del ISR y no solo en la declaración anual.



Estímulo fiscal del acreditamiento del IESPS a personas que realizan actividades empresariales

La LIF 2020 señala que las personas que realicen actividades empresariales que en el ejercicio hayan tenido ingresos inferiores a 60 millones de pesos podrán seguir aplicando el estímulo fiscal consistente en acreditar el IESPS pagado en la adquisición de diésel o el biodiésel y sus mezclas. No se deberán considerar dentro de los ingresos totales los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

El estímulo no será aplicable si las operaciones de compra y venta del diésel o el biodiésel y sus mezclas se consideran realizadas entre partes relacionadas. También deberán cumplirse reglas misceláneas que emita el SAT.

Estímulo a contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje

El estímulo de permitir un acreditamiento de los gastos realizados en el pago de los servicios por el uso de la infraestructura carretera de cuota hasta en un 50 por ciento del gasto total erogado a contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre público y privado, de carga o pasaje, así como el turístico, que utilizan la Red Nacional de Autopistas de Cuota, se limita únicamente a aquellos que hayan obtenido ingresos acumulables para ISR menores a 300 millones de pesos.

No se deberán considerar dentro de los ingresos totales los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad. También deberán cumplirse reglas misceláneas que emita el SAT.



ESTÍMULOS FISCALES QUE SE MANTIENEN

Para 2020 se mantienen los siguientes estímulos:

- Personas que adquieran diésel o biodiésel y sus mezclas para su consumo final en las actividades agropecuarias o silvícolas.
- Quienes utilicen los combustibles fósiles en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en dichos procesos no se destinen a la combustión.
- Contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras.

ESTÍMULOS FISCALES QUE DESAPARECEN

Ya no se encuentra presente en la LIF 2020 el estímulo fiscal que consistía en la deducción adicional de un cinco o dos punto cinco por ciento respecto del costo de lo vendido, de los bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud entregados en donación a instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación o salud de personas, sectores, comunidades o regiones de escasos recursos, denominados bancos de alimentos o de medicinas.

Lo anterior va en detrimento a la labor que realizan las organizaciones de la sociedad civil dedicadas al apoyo en alimentación y salud a diversas comunidades marginadas a lo largo del país.



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA)

ENAJENACIÓN, PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y ARRENDAMIENTO DE BIENES EXENTOS PARA EFECTOS DEL IVA REALIZADAS POR PERSONAS MORALES AUTORIZADAS PARA RECIBIR DONATIVOS DEDUCIBLES.

Se establece que las enajenaciones de bienes, prestación de servicios y arrendamiento de bienes otorgados por las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del ISR, se encuentran exentas para efectos del IVA.

Creemos que la anterior disposición no toma en consideración que el IVA pagado por las donatarias a sus proveedores deberá considerarse como un gasto, pues no es acreditable. Lo anterior significa que por no tener derecho al acreditamiento, sus gastos incrementarán un 16%.

Las demás modificaciones en la LIVA se analizarán en el siguiente apartado.



LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LISR) Y LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (LIVA)

Se tratarán conjuntamente las principales adiciones y modificaciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta con la Ley del Impuesto al Valor Agregado derivado de que los temas tienen repercusiones en ambos impuestos.

RETENCIÓN DE IVA EN SUBCONTRATACIÓN LABORAL.

Se establece la obligación a las personas morales y personas físicas que realicen actividades empresariales que reciban servicios en la modalidad de subcontratación laboral de efectuar la retención del 6% por concepto de IVA sobre el importe de la contraprestación. Cabe recordar que en la LISR se establece como nuevo requisito de las deducciones que el IVA retenido se encuentre efectivamente pagado, por lo que para que los gastos por concepto de subcontratación laboral sean deducibles, el IVA que se retenga se debe enterar.

Con la retención del IVA en el caso de subcontratación, se eliminó la obligación del contratante de contar con la documentación correspondiente que demuestre que el IVA trasladado por el contratista fue efectivamente pagado y así poderse acreditar el IVA correspondiente. Recíprocamente se elimina la obligación para el contratista de informar el monto del IVA que le trasladó a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva.

Para efectos del ISR, se eliminó el requisito de las deducciones para el contratante de contar con copia de los CFDI por concepto de pagos por salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero-patronales al IMSS.

Cabe señalar que a partir del 1 de agosto de 2019 ya no se podía efectuar el uso de la herramienta electrónica opcional que puso a disposición el SAT en su portal de internet para efectuar el cumplimiento de las obligaciones en el caso de



subcontratación, por lo que se le debió solicitar al contratista la información respectiva del periodo de agosto a diciembre de 2019.

La exposición de motivos de la reforma de 2020 señala que derivado de que la herramienta electrónica del SAT para cumplir obligaciones en materia de la subcontratación no funcionó correctamente, se optó por la retención del IVA y por establecer como nuevo requisito para las deducciones en ISR el que el IVA retenido deba estar efectivamente pagado.

En nuestra opinión la decisión es desafortunada pues ante errores de programación o de seguimiento y corrección a las plataformas electrónicas por parte de la Autoridad Fiscal, se le imputen labores adicionales como la obligación de retener y enterar al contribuyente, aún más considerando todas las herramientas que están a disposición de la Autoridad Fiscal para conocer si el IVA ya fue efectivamente pagado al prestador como lo es el CFDI con complemento de pago o el señalar que el pago se efectuó en una sola exhibición y la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) en la que se integra el IVA Acreditable de cada mes.

Respecto de las operaciones que se realizaron con anterioridad al 1 de enero de 2020, cuyo CFDI haya sido emitido con anterioridad a dicha fecha, y que se paguen a partir del 11 de enero de 2020, se deberá efectuar la retención del 6% del valor total de la contraprestación, conforme a lo establecido en el transitorio Quincuagésimo de la RMF 2020. Para efectos de amparar la retención por dichas operaciones, conforme a lo dispuesto en el artículo 32, fracción V primer párrafo de la LIVA, el contratante deberá emitir el CFDI que ampare la retención correspondiente.

COMERCIO Y SERVICIOS ELECTRÓNICOS

Dentro de las disposiciones novedosas se encuentra la adición a la LIVA del Capítulo III – BIS – “De la Prestación de los Servicios Digitales por Residentes en el Extranjero sin Establecimiento en México” para regular la causación del IVA por algunos servicios electrónicos prestados en México por residentes en el extranjero. A continuación, mostramos las características más relevantes:



Efectos en el IVA

Se obliga a los residentes en el extranjero sin establecimiento en México a trasladar y cobrar el IVA por los siguientes servicios:

- I. La descarga o acceso a películas y música, juegos de azar, aplicaciones de tránsito y noticias en línea.
- II. Clubes en línea y páginas de citas.
- III. Servicios de enseñanza a distancia, de pruebas o ejercicios, por ejemplo, páginas de internet o aplicaciones que permitan la enseñanza de diversos idiomas.

Los residentes en el extranjero que presten los servicios señalados en las fracciones anteriores por los que cobren una contraprestación tendrán las siguientes obligaciones:

- 1) Inscribirse en el RFC. El SAT dará a conocer en su página de internet y el Diario Oficial de la Federación (DOF) la lista de aquellos registrados.
- 2) Trasladar y cobrar el IVA.
- 3) Enterar de forma mensual el IVA.
- 4) Proporcionar trimestralmente al SAT información sobre el número de servicios y operaciones realizadas en cada mes con sus clientes.
- 5) Emitir y enviar vía electrónica comprobantes correspondientes al pago de las contraprestaciones con el IVA trasladado de forma expresa y por separado cuando así lo solicite el receptor (no se trata de un CFDI).
Los receptores podrán acreditar el IVA siempre que se cuente con el comprobante correspondiente emitido por el residente en el extranjero.
- 6) Designar ante el SAT un representante legal y proporcionar un domicilio en México para efectos de notificaciones y vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones.
- 7) Tramitar su firma electrónica avanzada.

En el caso de servicios, como lo es, por ejemplo, la reproducción de música o de enseñanza del idioma inglés, que se presten junto con otros que no se encuentran gravados, como el almacenamiento de datos en una “nube”, solo se causará y pagará el IVA por el servicio gravado, siempre que el comprobante que emita el residente en el extranjero muestre la separación de dichos servicios y las contraprestaciones correspondientes a cada servicio correspondan a los precios



que se hubieran cobrado de no haberse proporcionado los servicios en forma conjunta.

Cuando no se haga la separación mencionada, la contraprestación cobrada se entenderá que corresponde en un 70% al monto de los servicios que se encuentran gravados.

Es importante señalar que en los casos en que los residentes en el extranjero no se inscriban en el RFC, los receptores en México deberán efectuar el entero del IVA por concepto de importación de servicios en la declaración a presentar en el mes siguiente a aquél en que se haya efectuado el pago de la contraprestación. Cabe recordar que sigue vigente en artículo 50 del Reglamento a la LIVA que permite el acreditamiento virtual en el caso de importación de servicios.

Servicios de intermediación entre oferentes y demandantes de bienes y servicios

Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México y los residentes en México que proporcionen servicios de intermediación entre oferentes y demandantes de bienes y servicios, como lo son, por ejemplo, los servicios de transporte, servicios de alimentos, hospedaje, venta de medicamentos, artículos misceláneos y diversos bienes (exceptos bienes muebles usados), tendrán las siguientes obligaciones:

- 1) Publicar en su página de internet, aplicación o cualquier otra plataforma que empleen, en forma expresa y por separado, el IVA correspondiente al precio al que venden los oferentes sus bienes y servicios.
- 2) Proporcionar mensualmente al SAT diversa información de los oferentes de bienes y servicios como lo son: nombre o razón social; clave del RFC; CURP; domicilio fiscal; nombre de la institución financiera y CLABE a la que efectúan los depósitos de los pagos; monto de las operaciones en las que participó como intermediador con cada uno los oferentes y; en el caso de servicios de hospedaje, la dirección del inmueble.
- 3) En el caso en que cobren el precio y el IVA por cuenta de los oferentes, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México deberán:



- a. Cuando el oferente sea una persona física y se encuentre inscrita en el RFC retener la mitad del IVA cobrado; en el caso en que los oferentes no les proporcionen su clave del RFC, les retendrán la totalidad del IVA. Cabe señalar que el residente en el extranjero se vuelve obligado solidario en la retención.
- b. Enterar la retención el mes siguiente a aquél en que la efectuó.
- c. Expedir a cada persona física el CFDI en el que se ampare la retención dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que se efectuó.
- d. Inscribirse en el RFC como retenedores.

También los intermediarios residentes en el extranjero sin establecimiento en México tendrán la obligación de designar ante el SAT un representante legal; proporcionar un domicilio en México para efectos de notificaciones y vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones; y tramitar su firma electrónica avanzada.

Efectos en el ISR

Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México y los residentes en México que proporcionen servicios de intermediación deberán efectuar una retención por concepto de ISR a los oferentes personas físicas, cuya tasa dependerá del monto de los ingresos obtenidos y del concepto por el cual se obtienen.

Mensualmente, en el caso de prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes las tasas de retención van del 2% por ingresos de hasta \$ 5,500 pesos hasta del 8% por ingresos de más de \$ 21,000 pesos; en hospedaje van del 2% por ingresos de \$ 5,000 pesos hasta del 10% por ingresos de más de \$ 35,000 pesos; y tratándose de enajenación de bienes y prestación de servicios van del 0.4% por ingresos de \$ 1,500 pesos hasta del 5.4% por ingresos de más de \$ 100,000 pesos. En el caso en que la persona física no proporcione su clave de registro en el RFC, la retención deberá ser del 20% sobre los ingresos obtenidos.

Las retenciones de ISR, al igual que las de IVA, se enterarán el día 17 del mes siguiente a aquél en que se efectuaron.



Tratamiento fiscal para los oferentes, personas físicas, de bienes y servicios que obtengan ingresos a través de plataformas tecnológicas

Dentro del Título IV – de las personas físicas, Capítulo II – “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales” de la LISR, se agrega una Sección III denominada “De los Ingresos por la Enajenación de Bienes o la Prestación de Servicios a Través de Internet, Mediante Plataformas Tecnológicas, Aplicaciones Informáticas y Similares”, que señala la forma en la que se deberá pagar el ISR por la obtención de ingresos a través de dichos medios.

Ingresos inferiores a \$ 300,000

En los casos en que las personas físicas obtengan ingresos en el ejercicio de hasta \$ 300,000 podrán optar por considerar las retenciones por concepto de ISR e IVA como definitivas, sin que proceda acreditamiento adicional alguno. Para ejercer la opción, las personas físicas deberán presentar un aviso dentro de los 30 días siguientes a aquél en que la persona física perciba el primer cobro por las actividades celebradas mediante la intermediación. Para efectos del ISR la opción no podrá variarse durante un periodo de cinco años.

Los contribuyentes que no ejerzan la opción o que tengan ingresos superiores a los \$300,000 pesos considerarán la retención de ISR como pago provisional; mientras que la retención de IVA se acreditará junto con el resto de las cantidades a que se tenga derecho en el periodo por el que se efectúa el cálculo.

Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México y los residentes en México que proporcionen servicios de intermediación deberán expedir un CFDI a las personas físicas en los que conste el monto pagado y las retenciones efectuadas. Los artículos transitorios señalan que los residentes en el extranjero podrán optar por emitir un comprobante de retención con ciertos requisitos que no constituye un CFDI.

Las anteriores disposiciones entrarán en vigor a partir del 1 de junio de 2020. En tanto entran en vigor las nuevas disposiciones, las personas físicas que obtengan ingresos a través de internet, deberán pagar el ISR conforme a lo dispuesto en el régimen general de ingresos por actividades empresariales.



Es importante mencionar que los contribuyentes personas físicas a que se refiere el presente artículo no pueden tributar en el Régimen de Incorporación Fiscal (en adelante RIF). Las personas físicas que tengan ingresos a través de las herramientas electrónicas de intermediación al 31 de diciembre de 2019 que tributen en el RIF podrán continuar haciéndolo hasta el 31 de mayo de 2020. A partir del 1 de junio de 2020 deberán aplicar lo dispuesto en la Sección III denominada “De los Ingresos por la Enajenación de Bienes o la Prestación de Servicios a Través de Internet, Mediante Plataformas Tecnológicas, Aplicaciones Informáticas y Similares.”

Lo señalado en el párrafo anterior también es aplicable para las personas físicas que tributen en la Sección I del Capítulo II – “Ingresos por actividades empresariales y profesionales.”

Cabe destacar que las adiciones a la LIVA y la LISR prevén que será el SAT quien emita reglas misceláneas que señalen la forma de cumplir correctamente con las obligaciones a más tardar el 31 de enero de 2020.

Las personas que a la fecha ya estén recibiendo ingresos a través de internet y que tengan ingresos inferiores a \$ 300,000 pesos deberán presentar el aviso correspondiente a más tardar el 30 de junio de 2020.

NO EMISIÓN DE CONSTANCIAS DE RETENCIÓN POR PARTE DE LAS PERSONAS MORALES POR CONCEPTO DE ISR E IVA EN PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES Y ARRENDAMIENTO DE BIENES INMUEBLES REALIZADOS POR PERSONAS FÍSICAS

Las personas morales que reciban servicios profesionales o el arrendamiento de bienes inmuebles por parte de personas físicas y éstas les emitan un CFDI de ingreso señalando las retenciones por concepto de ISR y en su caso del IVA, no estarán obligadas a emitir la constancia de retención por dichos impuestos.

El CFDI de ingreso podrá ser considerado por la persona física como constancia de retención. Lo anterior es una disposición que se contempló durante diversos años en la LIF que se incorpora a la LIVA y la LISR.



LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS (LIESPS)

Las principales modificaciones a la ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios para el ejercicio 2020 son las siguientes:

ACTUALIZACIÓN DE LAS CUOTAS APLICABLES A TABACOS LABRADOS Y BEBIDAS SABORIZADAS

Se establece un mecanismo para actualizar anualmente las cuotas que se cobran por la venta o importación por concepto de los tabacos labrados y de bebidas saborizadas. Las cuotas vigentes a partir del 1 de enero de 2020⁹, son las siguientes:

- La cuota aplicable por tabaco labrado pasa de \$0.35 a \$ 0.4944 pesos por cigarro.

Cabe señalar que la cuota por cigarro no se actualizaba desde noviembre 2010.

- La cuota aplicable en las bebidas saborizadas pasa de \$ 1.17 a \$1.2616 pesos por litro.

MODIFICACIÓN A LA DEFINICIÓN DE “BEBIDAS ENERGETIZANTES”

En la nueva definición de “bebidas energéticas” para que una bebida sea considerada bajo ese concepto, ya no depende si contiene más de 20 miligramos de cafeína por cada cien mililitros de producto; basta que se trate de una bebida no alcohólica adicionada con la mezcla de cafeína y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

⁹ Conforme al Acuerdo por el que se actualizan las cuotas que se especifican en materia del impuesto especial sobre producción y servicios publicado en el DOF el 24 de diciembre de 2019.



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

La reforma deriva de que muchas bebidas energizantes contenían un máximo de 20 miligramos de cafeína por cada cien mililitros de producto, lo cual originaba la no causación del IESPS.

COMPENSACIÓN DE LOS SALDOS A FAVOR POR CONCEPTO DE IESPS

Respecto de los saldos a favor que se obtengan en el IESPS la propuesta señala que solo se podrán compensar contra saldos a cargo que deriven del mismo concepto que los generó, por ejemplo, si se obtiene un saldo a favor por IESPS en bebidas saborizadas solo se podrá compensar contra IESPS a cargo en bebidas saborizadas y no contra a otros conceptos como lo podría ser la enajenación de productos de alto contenido calórico.



CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (CFF)

El Código Fiscal de la Federación a partir del 1 de enero de 2020 introduce importantes modificaciones acordes al Plan de Acción 6 de BEPS y el Modelo de la OCDE relativo a evitar el “abuso de los tratados” con el propósito de incluir la “Cláusula General Antielusión” y con la finalidad de combatir la elusión de normas imperativas a través de la “planeación fiscal” con el ánimo de volver más pequeña la carga impositiva, reformas que resumimos con los temas siguientes:

REGLAS ANTIABUSO

En el Código Fiscal, se introducen reglas antiabuso, reguladas a través de la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, donde se pretende evitar: 1) que los actos jurídicos que realice el contribuyente no tengan una razón de negocios y 2) que esto le genere un beneficio fiscal.

Respecto de este tema, un criterio del Poder Judicial de la Federación¹⁰, dice: *“Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad.”*

El efecto legal al detectar al inicio presuntivamente un acto jurídico sin razón de negocio y después determinarlo, será la recharacterización del acto jurídico a aquél a los que habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente o considerarlos inexistentes. Las consecuencias sólo tienen efectos fiscales y en ningún caso generarán una consecuencia en materia penal.

¹⁰ Tesis: I.4o.A.170 A (10a.) de Tribunales Colegiados de Circuito.



Se considerará beneficio fiscal cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencias de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, el cambio de régimen fiscal, entre otros.

Será a través del ejercicio de facultades de comprobación, cuando la autoridad fiscal podrá presumir que los actos carecen de razón de negocio, para lo cual lo dará a conocer en la última acta parcial, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional¹¹, con lo cual se da oportunidad para manifestar lo que a derecho corresponda.

La presunción se configura, salvo prueba en contrario, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. También cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.

Existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar un posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

RESTRICCIÓN DE USO DE CERTIFICADOS QUE EMITA EL SAT

Se introducen reformas a la aplicación de certificados de sello digital que emita el SAT, distinguiendo entre la cancelación (dejar sin efectos) de estos y la restricción temporal de su uso.

Así cuando se haya dejado sin efectos un certificado de sello digital por la realización de conductas que resulten materialmente imposibles de subsanar, la reforma refiere que, mediante reglas de carácter general, se establecerá las

¹¹ Según sea el procedimiento de ejercicio de facultad de comprobación



condiciones y requisitos para que se esté en posibilidad de obtener un nuevo certificado.

Por otra parte, los motivos de restricción temporal del uso del certificado son los siguientes:

- Se omite la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas.
- Durante el procedimiento administrativo de ejecución no se localice al contribuyente
- Si en el ejercicio de facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado en su domicilio, o desaparezca durante el procedimiento, desocupe el domicilio sin presentar el aviso de cambio correspondiente, o se detecte que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- Cuando no se desvirtúe la presunción de inexistencia de operaciones amparadas con comprobantes o se trata de contribuyentes que no acrediten la adquisición de bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal (EFOS o EDOS¹²).
- Que el domicilio fiscal no cumple con los requisitos para serlo conforme al artículo 10 del CFF.
- Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los comprobantes fiscales digitales por Internet, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.
- Detecten que, los datos registrados para uso del buzón tributario no son correctos o auténticos.

¹² EFOS.- Empresas facturadoras de operaciones simuladas

EDOS.- Empresas que deducen operaciones simuladas



- Detecten omisión de una o más de las conductas infractoras por las que se generan multas y la conducta sea realizadas por el contribuyente titular del certificado del sello digital.
- Detecten se trate de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-Bis del CFF (EDOS).

Los contribuyentes a quienes se les haya restringido el uso del certificado de sello digital para la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet podrán presentar la solicitud de aclaración a través del procedimiento indicado en reglas de carácter general para subsanar las irregularidades o bien para desvirtuar las causas que motivaron la restricción.

En el procedimiento se ofrecen las pruebas correspondientes y al día siguiente de su presentación, deberá restablecerse el uso del certificado.

La autoridad deberá emitir una resolución sobre el procedimiento en un plazo máximo de diez días contados a partir del día siguiente en que se reciba la solicitud. Hasta en tanto se dicte la misma, la autoridad permitirá el uso del certificado de sello digital. La resolución final se dará a conocer mediante el buzón tributario.

Cabe la posibilidad de que exista un requerimiento de documentos o información dentro de los cinco días siguientes a partir de la presentación de la aclaración y se otorgará a su vez un plazo de cinco días para su desahogo.

Los contribuyentes cuentan por única ocasión con la posibilidad de solicitar prórroga por cinco días más para la entrega de documentos e información, la que se entenderá otorgada sin necesidad de que exista pronunciamiento de las autoridades.

Si derivado de la valoración que realiza la autoridad se determina que no se subsanó la o las irregularidades que dieron cabida al procedimiento, se emitirá una resolución que dejará sin efectos el certificado de sello digital.



Nuestros comentarios al respecto son los siguientes:

- Consideramos que hay causales como las relativas a casos del artículo 69 Bis, que ya los supuestos legales lo consideran un hecho en los que no habría razón para restringir temporalmente el uso del certificado sino para ser cancelados.
- En nuestra experiencia, hemos detectado casos de abuso de las autoridades sobre la no localización de los contribuyentes resultando injusto que no exista un candado o sanción a las propias autoridades que cometen negligencia en su labor.
- La restricción temporal del uso del certificado de sello digital, se puede considerar una sanción provisional pero que se aplica sobre conductas que por sí mismas ya cuentan con una sanción legal, que es el caso de las infracciones fiscales o la omisión de la presentación de la declaración anual, lo que implica una violación constitucional al existir doble sanción.
- Es una medida excesiva en los casos de diferencias de ingresos declarado e impuesto retenido por el contribuyente manifestados en las declaraciones y que no concuerden con los documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales.

ELIMINACIÓN EN EL CFF DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL

Para tener congruencia con el Decreto por el cual se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2019 y de 2020, que eliminó la llamada “compensación universal”, se reforma el primer párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

La “compensación universal” como una forma de extinción de las obligaciones tributarias, permitía extinguir pagos de contribuciones con los saldos a favor que se obtenían de una contribución distinta; como, por ejemplo, la compensación de un saldo a favor por concepto de Impuesto al Valor Agregado (IVA) contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) del ejercicio, sus pagos provisionales y/o retenciones.



La reforma limita la compensación al sólo permitir que se lleven a cabo:

- Por adeudos propios (es decir, no permite el pago de retenciones);
- Que se deriven de un mismo impuesto; y,
- Tratándose de IVA, solo se podrá acreditar –y no compensar- contra el mismo impuesto de meses posteriores, y si resulta saldo a favor, se deberá solicitar en devolución.

La reforma impacta el flujo de efectivo de aquellas empresas que mes a mes obtienen saldos a favor por concepto de IVA, como lo son las que realizan actividades gravadas al 0%, pues en algunos casos, optan por cubrir sus pagos provisionales y retenciones del periodo con el saldo a favor obtenido en el mismo periodo o con los de meses anteriores.

Y a pesar de que se puede considerar violatoria de diversas garantías, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió negar los amparos contra la prohibición de compensar saldos a favor de un impuesto con otro impuesto, puesto que lo consideró una medida constitucional ante el argumento del Gobierno de que la compensación universal facilitó la evasión fiscal.

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA

La responsabilidad solidaria para liquidadores y síndicos tenía una excluyente de responsabilidad que consistía en que, si la sociedad en liquidación presentaba avisos e informes de liquidación o quiebra de la sociedad, no se era responsable solidario de conformidad con el artículo 26 del CFF., con la reforma, esa excluyente se elimina.

A su vez, la dirección general, la gerencia general, la administración única de las personas morales, los socios y accionistas y los asociantes, son responsables solidarios en la parte del interés fiscal que no alcance a garantizar con los bienes de la persona moral y limitada a su participación en el capital social en los supuestos siguientes:

- No se solicite la inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes
- Se cambie de domicilio fiscal sin dar aviso



- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya
- Desocupe el local donde se tenga el domicilio fiscal sin presentar aviso
- No sea localizado en el domicilio fiscal registrado
- Omita enterar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas o recaudadas
- Se encuentre en el listado en definitiva en las EFOS
- Se encuentre en el listado definitivo como EDOS por un monto mayor a \$7,804,230 pesos.
- Se encuentre en el listado definitivo por haber transferido indebidamente pérdidas fiscales.

COLABORADOR FISCAL

Se considera colaborador fiscal aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información que no obre en poder de autoridades y que voluntariamente proporcione información. Su identidad quedará reservada y su estímulo será participar en los sorteos previstos en el CFF, siempre que la información y documentación que proporcione el colaborador sea verificable.

REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

Esquema reportable es cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos que genere o pueda generar, directa o indirectamente la obtención de un beneficio fiscal en México y cuente con las características, entre otros, siguientes:

- Eviten el intercambio de información fiscal o financiera internacional
- Eviten la aplicación del artículo 4-B de la LISR al que nos hemos referido anteriormente y en general de la aplicación al Capítulo I, del Título VI, de la LISR (“**DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES**”)



- Permitan transmitir pérdidas fiscales para disminuir la utilidad fiscal a personas distintas de las que generaron
- Consistan en una serie de pagos u operaciones que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
- Involucre a un residente en el extranjero que aplique un convenio para evitar la doble imposición suscrito por México, respecto a ingresos que no estén gravados en el país o la jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente.
- En algunas operaciones entre partes relacionadas como lo son la trasmisión de activos intangibles difícil de valorar; se lleven a cabo reestructuras empresariales, en las cuales no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos; etc.,
- Se evite constituir un establecimiento permanente en México
- Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.
- Cuando involucre un mecanismo híbrido de conformidad con la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR, concepto al que ya nos hemos referido.
- Evite la identificación de beneficiario efectivo de ingresos o activos.
- Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo para realizar su disminución de la utilidad fiscal esté por terminar conforme a la LISR
- En el que se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce temporal del mismo bien al arrendador o a una parte relacionada de este último.
- Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista en los artículos 140 segundo párrafo¹³; 142, segundo párrafo de la fracción V¹⁴; y 164 ¹⁵de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

¹³ Personas físicas sujetas a una tasa adicional del 10% sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México.

¹⁴ Las personas físicas que perciben dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero.

¹⁵ En los ingresos por dividendos o utilidades, y en general por las ganancias distribuidas por personas morales



- Involucren operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, exceptuando aquéllos que surjan por motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.

Los obligados en primera instancia a revelar un esquema reportable serán los asesores fiscales, pero también existe obligación de que los contribuyentes revelen el esquema.

La revelación del esquema se realizará mediante declaración informativa que se presentará conforme a los mecanismos que disponga el SAT y no puede utilizarse como antecedente de una investigación por posible comisión de delitos excepto por los delitos relacionados con sellos o marcas oficiales, de destrucción de máquinas registradoras y los relativos a comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Los esquemas reportables deberán ser revelados a más tardar dentro de los 30 días siguientes al día en que se realiza el primer contacto para su comercialización si se trata de esquemas reportables generalizados; dentro de los 30 días siguientes al día en que el esquema esté disponible para el contribuyente para su implementación si es personalizado.

El SAT otorgará al asesor fiscal o contribuyente obligado a revelar, un número de identificación por cada uno de los esquemas reportables revelados; emitirá una copia de la declaración informativa a través de la cual se reveló el esquema reportable, un acuse de recibo de dicha declaración, así como un certificado donde se asigne el número de identificación del esquema.

Las autoridades gozarán de la facultad de realizar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de comprobar si han cumplido con las obligaciones relativas a esquemas reportables, las cuales se desarrollan conforme al procedimiento que prevé el artículo 49 del CFF. Llama la atención la eliminación del plazo de seis meses que tenían las autoridades fiscales de dictar la resolución relativa al resultado de la visita domiciliaria, siendo omiso en citar un plazo de obligación a las autoridades.



Las multas a los asesores fiscales por incumplir con las normas relativas a esquemas reportables, van desde \$15,000.00 pesos a veinte millones de pesos, según la conducta infractora.

Las multas a los contribuyentes por incumplir con las normas relativas a esquemas reportables son desde el 50% y el 75% del monto del beneficio fiscal del esquema reportable que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales en el que se involucre o involucraría la aplicación del esquema o desde \$50,000.00 pesos a \$2,000,000.00 pesos, según la conducta infractora.

Los plazos previstos para cumplir con las obligaciones establecidas por esquemas reportables, empezarán a computarse a partir del 1 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 dicho año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en los ejercicios fiscales comprendidos a partir del 2020. En este último caso los obligados son los contribuyentes.

El deber de reportar comenzaría a partir de julio 2020 y deberán revelarse tanto los nuevos “esquemas reportables” como aquellos que ya hayan comenzado a implementarse en ejercicios anteriores, pero que sigan teniendo efectos a partir de julio 2020.

Por último, en Disposiciones Transitorias a las reformas del CFF, se prevé que las personas físicas o morales que, previo a la entrada en vigor del Decreto hayan dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, cuarto párrafo del CFF, sin haber acreditado ante la propia autoridad fiscal dentro del plazo de treinta días otorgado para tal efecto, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales, podrán corregir su situación fiscal dentro de los tres meses siguientes a la entrada en vigor del Decreto, a través de la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan en términos del CFF.



DEFRAUDACIÓN FISCAL Y DELINCUENCIA ORGANIZADA.

Aunque no forma parte de la reforma fiscal, no debemos pasar por alto que a partir del 1 de enero de 2020, entran en vigor las reformas a la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, a la Ley de Seguridad Nacional, al Código Nacional de Procedimientos Penales, al Código Fiscal de la Federación y al Código Penal Federal respecto a la configuración de delitos graves al contrabando, defraudación fiscal y sus equiparables, así como la expedición, enajenación o adquisición y promoción de CFDI sobre operaciones inexistentes.

Se considera delincuencia organizada y también merecerán prisión preventiva oficiosa, en el caso de la defraudación fiscal y comprobantes apócrifos si superan la cantidad de \$7,804,230 pesos al 31 de diciembre de 2019, es decir tres veces la cantidad que prevé el artículo 108 en su fracción III del CFF (defraudación fiscal), en el caso del contrabando si el delito es calificado. Es importante señalar que en estos tipos penales no será procedente la firma de algún acuerdo reparatorio ni la suspensión condicional.

En el CFF se tipificó la conducta relativa a la expedición, enajenación o adquisición y promoción de CFDI sobre operaciones inexistentes, en la que la pena será de dos a nueve años de prisión.

Los ilícitos contra el Fisco Federal que requieran de prisión preventiva oficiosa, se considerarán como amenaza a la seguridad nacional.



CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO (CFCDMX)

La Gaceta Oficial de la Ciudad de México publicó el 23 de diciembre de 2019, diversas reformas al Código Fiscal de la Ciudad de México, que por su importancia comentamos las siguientes:

DICTAMEN DE OBLIGACIONES FISCALES

Se ajusta el importe de valor catastral por cada bien inmueble de uso diferente al habitacional para el dictamen de impuesto predial al valor de \$29,510,963.50 pesos.

De igual forma se ajusta el importe de percepción de monto del servicio de hospedaje al valor de \$11,370,049.50 pesos.

IMPUESTO A LAS EROGACIONES EN JUEGOS CON APUESTAS Y CONCURSOS

El CFCDMX, agrega un capítulo y grava las erogaciones en juegos con apuestas y concursos, con lo que pretende tener una recaudación de \$431,800,000¹⁶ pesos en el ejercicio fiscal 2020.

Los sujetos del impuesto son las personas físicas y morales que realicen erogaciones para participar en actividades como juegos y concursos con cruce de apuestas, de azar o destreza del participante en máquinas, juegos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas.

La tasa del impuesto es del 10% aplicado al monto de las erogaciones efectuadas por la persona que participe en juegos con apuestas y concursos, , ya sean pagos en efectivo, en especie o por cualquier otro medio que permita participar en los mismos.

¹⁶ Ley de Ingresos de la CDMX para 2020



El impuesto se causa en el momento en que el sujeto pague al organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador u operador del establecimiento, los montos o contraprestaciones que le permitan participar en dichos juegos o concursos, aun cuando permita a otro usuario distinto de él la participación en los mismos, y hasta por el monto de cada pago que se realice de manera directa.

El organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador u operador del establecimiento, en el que se realicen los juegos con apuestas o concursos, o en el que se encuentren instaladas las máquinas de juegos, y demás muebles en que se lleven a cabo las suertes, recaudará el impuesto por cada erogación emitida por el jugador para participar en juegos con apuestas al momento de recibir el pago o contraprestación correspondiente, y deberá enterarlo ante las oficinas autorizadas o a través de medios electrónicos, a más tardar el día 20 del mes siguiente a aquel en que se realice la recaudación, mediante declaración que deberá ser presentada en formato oficial aprobado por la Secretaría de Administración y Finanzas.

Cuando el pago o contraprestación a favor del organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador u operador del establecimiento, independientemente de la denominación que reciban, se realice en especie, el contribuyente deberá proveer de recursos en efectivo a estos para que puedan recaudar el impuesto.

El impuesto que se pague se considera como definitivo y, en contra del mismo, no procederá deducción o acreditamiento alguno.

El organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador u operador del establecimiento en el que se realicen los juegos con apuestas o concursos, está obligado a:

- I. Llevar contabilidad en registro específico de las operaciones relativas a este impuesto;
- II. Realizar la inscripción al padrón de contribuyentes;
- III. Recaudar y enterar el impuesto;
- IV. Expedir y entregar comprobantes que amparen el monto de cada erogación que permita participar en los juegos con apuestas y concursos, así como conservar copia del mismo.

Es importante considerar que la reforma prevé que son responsables solidarios del pago de este impuesto, cualquiera de las siguientes personas físicas o morales:



HERNÁNDEZ ORTIZ Y GARCÍA MONTIEL, S. C.

ASESORES FISCALES

- I. El organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador, patrocinador u operador del establecimiento,
- II. Los arrendatarios o propietarios de los establecimientos en los que se realicen los juegos o concursos,
- III. Las personas físicas o morales que reciban cantidades a fin de permitir la participación en los juegos objeto del presente impuesto; y
- IV. Los propietarios o legítimos poseedores de las máquinas de juegos.

No se pagará el impuesto cuando los juegos y concursos con cruce de apuestas sean organizados por organismos públicos descentralizados de la administración pública federal, cuyo objeto social sea la obtención de recursos para destinarlos a la asistencia pública.

Este impuesto entra en vigor el 01 de enero de 2020 por lo que el Gobierno de la Ciudad de México deberá emitir sus Reglas de Operación antes del 15 de enero de 2020.

TENENCIA VEHICULAR

En este impuesto, la novedad consiste en que será pagado simultáneamente con los derechos de control vehicular, así como considerar que se entenderá que el domicilio del tenedor o usuario de los vehículos se ubica en la Ciudad de México para la expedición de placas de circulación cuando en su territorio se encuentre el domicilio fiscal.

Por lo que cuando se trate de vehículos nuevos y usados el importador, fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante, para enajenar el vehículo, debe, previo a su entrega, realizar los trámites de alta y registro correspondiente en la CDMX para el caso en que el adquirente tenga su domicilio fiscal en esta ciudad.

IMPUESTO POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE HOSPEDAJE

Se incrementa la tasa del impuesto en .5%, quedando en 3.5%



En los casos en que se destinen departamentos y casas, total o parcialmente al hospedaje e intervengan personas físicas y/o morales como intermediarios, promotores o facilitadores quienes cobren las contraprestaciones por los servicios de hospedaje, como es el caso de Airbnb, el impuesto a trasladar al huésped será del 5%.

IMPUESTO A LA VENTA FINAL DE BEBIDAS CON CONTENIDO ALCOHÓLICO

El CFCDMX agrega un impuesto con el que pretende lograr una recaudación de \$100,063,971¹⁷ pesos.

Los sujetos del impuesto son las personas físicas y morales que en la CDMX realicen la venta final de bebidas con contenido alcohólico, con excepción de la cerveza, el aguamiel y productos derivados de su fermentación¹⁸, considerándose venta final la que se efectúa por el importador, productor, envasador o distribuidor para la posterior venta al público en general o consumo.

Es bebida de contenido alcohólico aquellas que a la temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 3°G.L., hasta 55°G.L., incluyendo el aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas aun cuando tengan una graduación alcohólica mayor.

No se causará este impuesto por las ventas de bebidas alcohólicas cuando éstas se realicen al público en general, en botellas abiertas o por copeo, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento en el que se enajenen.

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 4.5% sobre el precio de la venta final de las bebidas con contenido alcohólico, sin incluir los impuestos al valor agregado, ni especial sobre producción y servicios.

El impuesto se causará en el momento en que el enajenante perciba efectivamente el importe correspondiente al precio de venta final de las bebidas

¹⁷ Ley de Ingresos de la CDMX para 2020

¹⁸ Refiriéndose al aguamiel



con contenido alcohólico, igualmente, cuando las contraprestaciones se paguen parcialmente el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación pagada la tasa respectiva.

Cuando la contraprestación percibida no sea en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o, en su defecto, el de avalúo. Los mismos se tomarán en cuenta en caso de donación.

El impuesto se enterará por el enajenante mediante declaración oficial a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a aquél en que se cause.

Los contribuyentes de este impuesto, además de las obligaciones establecidas en el CFCDMX y en las demás disposiciones fiscales, tendrán las siguientes:

- I. Registrarse, para los efectos de este impuesto,
- II. Llevar un registro pormenorizado de las ventas, por cada establecimiento, local, agencia o sucursal en que se efectúen, identificando los montos de cada una de dichas operaciones y las cantidades que integran la base del impuesto.
- III. Expedir comprobante por cada una de las operaciones, sin que el impuesto establecido se traslade en forma expresa y por separado.

Este impuesto entra en vigor el 01 de enero de 2020 por lo que el Gobierno de la Ciudad de México deberá emitir sus Reglas de Operación antes del 15 de enero de 2020.

PAGO DE APROVECHAMIENTO AL SERVICIO DE TRANSPORTE PRIVADO DE PASAJEROS ESPECIALIZADO CON CHOFER

Se adiciona la obligación de pago de un aprovechamiento mensual de 1.5% del cobro total antes de impuesto de cada viaje iniciado en CDMX, a las personas morales que operen, utilicen y/o administren aplicaciones y plataformas informáticas para el control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, a través de las cuales los usuarios puedan contratar el servicio de transporte privado de pasajeros especializado con chofer, con las excepciones siguientes:



- a) Pagarán 1% del cobro total antes de impuestos por cada viaje que haya iniciado en la CDMX si la conductora del vehículo es mujer.
- b) Pagarán 1% del cobro total antes de impuestos por cada viaje que haya iniciado en la CDMX si el vehículo utilizado es híbrido.
- c) Se exceptuará del cobro total a los viajes que inicien en la CDMX si el vehículo utilizado es eléctrico.

El aprovechamiento deberá pagarse en las formas y medios que establezca la Secretaría de Administración y Finanzas, a más tardar el día quince de cada mes por el total que corresponda al mes inmediato anterior, para lo cual podrá coordinarse con la Secretaría de Movilidad de la Ciudad de México.

Se prevé que la totalidad de los aprovechamientos correspondientes a este artículo se destinen a la modernización, infraestructura, innovación tecnológica del servicio de transporte de pasajeros público individual y programas de capacitación para los prestadores del mismo; implementar acciones para la integración, modernización y mejora del servicio de transporte de pasajeros público concesionado; realizar estudios e investigaciones para la innovación y mejora del servicio de transporte de pasajeros público; instrumentar acciones, políticas y programas vinculados con el respeto y seguridad de peatones y ciclistas; así como instrumentar acciones, políticas y programas vinculados a mejorar la movilidad en general en la CDMX.

E-REVOCACIÓN.

Se adiciona un Título Tercero BIS relativo al “Procedimiento de e-Revocación”, que tiene por objeto promover la conciliación entre los particulares y las autoridades fiscales, así como revisar los actos que estas emiten y, en su caso, modificar la situación fiscal de los contribuyentes, actuando bajo los principios de oralidad, igualdad, no discriminación, accesibilidad, simplificación, automatización, transparencia, eficacia y eficiencia, siendo procedente en los siguientes supuestos:

- I. Resoluciones definitivas, dictadas por las autoridades fiscales, que:
 - a) Determinen contribuciones o sus accesorios;
 - b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley;
 - c) Determinen responsabilidades resarcitorias;



- d) Impongan multas por infracción a las disposiciones previstas en el CFCDMX, y;
- e) Causen agravio al particular en materia fiscal, con algunas excepciones.

II. Los actos de autoridades fiscales que:

- a) Requieran el pago de créditos fiscales,
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución,
- c) Afecten el interés jurídico de terceros;
- d) Afecten el interés de quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales.

III. Cuando se trate de los requisitos contenidos en la orden de visita domiciliaria o en el oficio mediante el cual se inicie el ejercicio de facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria; o de los hechos, omisiones o cantidades, asentados en la última acta parcial, en el acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional, que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación, y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, el Procedimiento de e-Revocación sólo será procedente para efectos de adoptar un convenio de conciliación fiscal.

Este nuevo procedimiento de conciliación y revocación tiene etapas de audiencias, mesas de trabajo y etapa de pruebas que conllevarían a la revisión de los actos y el mejor entendimiento entre los contribuyentes y las autoridades fiscales, inclusive la adopción de convenios, así como a la revocación de los actos de autoridad.

Entrará en vigor una vez que se inicie la operación del sistema previo aviso que se publique en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México y derogará el Título Tercero del Libro Tercero del CFCDMX que se refiere al Recurso de Revocación, siendo necesario agotar el procedimiento antes de acudir al Juicio Contencioso para la nulidad de los créditos fiscales.

Estamos a sus órdenes para cualquier comentario y aprovechamos la oportunidad para enviarles nuestros mejores deseos para este año 2020.

Atentamente,