

ANEXO 1

Reformas fiscales 2020 propuestas por la SHCP para combatir los esquemas fiscales abusivos.

En esta nota daremos a ustedes mayor detalle del contenido de la reforma fiscal propuesta por la SHCP, en la parte relacionada con el combate a los esquemas fiscales agresivos, muchos de los cuales se han basado en operaciones simuladas basadas en servicios de subcontratación.

Estas modificaciones complementan las medidas que el Congreso de la Unión publicó en noviembre en el “DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, de la Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal”¹.

La nota la dividimos en dos partes:

Primera parte. Reformas de control en el ISR y en el IVA relacionadas con los esquemas de outsourcing.

Segunda parte. Reformas relacionadas con el tema incorporadas al Código Fiscal de la Federación.

Primera parte. Reformas de control en el ISR y en el IVA relacionadas con los esquemas de outsourcing.

1. Comentarios sobre la Exposición de Motivos.

Como ya comentamos, una gran parte de las empresas facturadoras de operaciones inexistentes han enfocado sus esquemas a los servicios de subcontratación de personal.

Para combatirlos, el SAT estableció una serie de reformas desde 2017, los cuales ayudaban al SAT a distinguir las empresas relacionadas con la subcontratación que cumplían con sus obligaciones fiscales de aquellas que no lo hacían.

Así, se estableció desde esa fecha en la Ley del ISR, como un requisito para deducir este tipo de erogaciones, que el contratante obtenga del subcontratista y éste le entregue, copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de 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 Instituto Mexicano del Seguro Social.

¹ El Decreto fue publicado el pasado viernes 8 de noviembre de 2019 en el Diario Oficial de la Federación. AL respecto se puede consultar la circular 36/DGA/2019.

En materia del IVA se establecieron obligaciones para los contratantes y contratistas, de proporcionar documentación e información sobre las operaciones de subcontratación laboral que realicen, incluyendo la copia de las declaraciones presentadas del IVA.

Al respecto, los resultados de esta herramienta no parecen haber sido satisfactorios para el SAT y desde la publicación de la 1ª RMF 2019 el mes de agosto pasado, el SAT derogó las facilidades mencionadas en el párrafo anterior.

En la Exposición de Motivos de la Reforma se nos dice: “Dicha herramienta² a la fecha no ha funcionado correctamente, por lo que con el fin de que los contratantes puedan cumplir con sus obligaciones y las autoridades fiscales puedan verificar el cumplimiento de sus obligaciones, se proponen modificaciones a las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado”.

¿Cuáles son esas propuestas?

La Iniciativa menciona:

“En materia de IVA, se propone establecer la obligación de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación laboral en términos de la legislación laboral de calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones. Con ello, se asegurará el pago del IVA y, en consecuencia, será procedente el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contratante, toda vez que, conforme a la mecánica establecida en la citada Ley, primero debe efectuarse el entero de la retención y posteriormente llevar a cabo su acreditamiento.

En materia del ISR, y para ser acorde con dicha propuesta, se propone establecer dentro de los requisitos de las deducciones que solo procederán cuando de conformidad con la Ley del ISR y otras disposiciones fiscales, como es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), el contribuyente cumpla con la obligación de efectuar la retención y entero de los impuestos a cargo de terceros, o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Adicionalmente, se precisa que tratándose del requisito de deducibilidad de aquellos pagos que se hagan a contribuyentes que causen el IVA, que consiste en que dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el CFDI correspondiente, además se deberá cumplir con la obligación de retención y entero del IVA que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia”.

Como puede verse, el cambio principal consiste **en la nueva obligación de retener el IVA causado por el contratista, o sea el proveedor de los servicios de subcontratación.**

La retención se volverá requisito para poder acreditar el IVA y para poder deducir la partida para efectos del ISR.

2. Modificaciones en las leyes del IVA y del ISR relacionadas con los esquemas de outsourcing.

En materia de la LIVA y de la LISR, la reforma 2020 obliga al Contratante de estos servicios a **retener el IVA causado por el contratista, o sea, el proveedor de los servicios de subcontratación.**

La retención se volverá requisito para poder acreditar el IVA y para poder deducir la partida para efectos del ISR.

² Se refieren a la herramienta electrónica comentada en párrafos anteriores.

Para ello se incorporan los siguientes cambios en la Ley del IVA:

- Se amplía la definición de este tipo de servicios, ahora la fracción IV del Artículo 1-A de la ley del IVA, se refiere a los mismos como sigue:
“Servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.”
- Se incorporan en dicho Artículo como contribuyentes obligados a calcular, retener y enterar el IVA a los contribuyentes contratantes de este tipo de servicios.
- La tasa de retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

Congruente con lo anterior, se eliminan de la LIVA las obligaciones para los contratantes y contratistas, de proporcionar documentación e información sobre las operaciones de subcontratación laboral que realicen, que se señalaban en la fracción II del artículo 5º de la ley las declaraciones informativas señaladas en el artículo 32 fracción VIII que se solicitaban al contratista relacionadas con la subcontratación.

En el caso de la LISR, los cambios son:

- Se suprime la obligación que existía en la fracción VI del artículo 27 para deducir estos conceptos, consistente en que el contratante obtuviera del subcontratista y éste le entregara, copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de 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 Instituto Mexicano del Seguro Social.
- Se establece dentro de dicha fracción que tratándose del requisito de deducibilidad de aquellos pagos que se hagan a contribuyentes que causen el IVA, que consiste en que dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el CFDI correspondiente, además se deberá cumplir con la obligación de retención y entero del IVA que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia.

Adicionalmente, la fracción V del citado artículo, menciona dentro de los requisitos de las deducciones, que el contribuyente cumpla con la obligación de efectuar la retención y entero de los impuestos a cargo de terceros, o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Segunda parte. Reformas relacionadas con el tema incorporadas al Código Fiscal de la Federación.

1. Comentarios en la Exposición de Motivos.

En este ordenamiento, se llevan a cabo diversas modificaciones que buscan dificultar la operación de EFOS y las EDOS³.

Con objeto que el lector pueda ver hacia donde se están dirigiendo las autoridades fiscales, vale la pena presentar a continuación sus comentarios donde dimensionan este problema.

“El SAT ha detectado una gran cantidad de empresas que facturan operaciones inexistentes, a través de la emisión y enajenación de comprobantes fiscales que cumplen con todos los requisitos que establece el CFF y con flujos de dinero comprobables, aun cuando los conceptos u operaciones que se plasman en ellos materialmente no se llevan a cabo, es decir, no se enajenaron los bienes, no se prestaron los servicios, o bien, las operaciones no correspondan a las cantidades respaldadas en los mencionados comprobantes.

Dichas empresas tienen características muy peculiares, tales como que no cuentan con los activos, personal ni infraestructura física para llevar a cabo las operaciones por las que emiten comprobantes; no se localizan en el domicilio fiscal que dieron de alta ante el RFC, o después de un tiempo lo desocupan sin presentar el aviso correspondiente a la autoridad fiscal. Otras características sobresalientes de estas empresas son que el domicilio fiscal lo comparten con otros contribuyentes, generalmente en zonas marginadas, virtuales o ficticias, en donde es complicado para la autoridad fiscal localizarlos; sus socios no cuentan con recursos económicos, habitan en zonas marginadas o fueron empleados de dichas empresas y desconocen que son socios de las mismas; abren cuentas bancarias y las cancelan en tiempos muy cortos y cuentan con un objeto social muy amplio para poder ofrecer comprobantes fiscales acordes a las actividades de los contribuyentes que los adquieren.

Las principales actividades de estas empresas son: La prestación de servicios, subcontratación laboral, consultoría, capacitación, investigación, hotelería, nómina compartida y no reconocida, proveeduría al gobierno y pagos a sindicatos, a través de la suplantación de identidad de personas físicas, prestanombres, personas físicas con edad avanzada, cuya realización tiene por efecto erosionar la base gravable del ISR y que la autoridad obtenga una menor recaudación del IVA, incluso que la autoridad tenga que devolver cantidades a favor.

Para dar una idea de la dimensión del problema, debe señalarse que la autoridad tributaria detectó que de 2014 a 2017 el número de empresas que facturan operaciones inexistentes aumentó seis veces; de las cuales, cada una emite facturas para alrededor de 50 empresas receptoras de dichas facturas, con un promedio de facturación de cinco mdp para cada empresa que adquiere dichas facturas”.

Más adelante, se explica cuáles son las estrategias para combatir estas simulaciones:

- Acortar tiempos de revisión y actuación para poder detener el flujo de este tipo de operaciones y recuperar los montos de contribuciones omitidas.
- Revisión de los proveedores que puedan ser contratados en la Administración Pública Federal, así como cualquier persona física o moral, que maneje recursos públicos federales.
- Aumentar la percepción de riesgo, dotando al SAT de “las herramientas indispensables para detectar y sancionar a los sujetos involucrados en esquemas de facturación, comercialización y deducción de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, a fin de establecer señales claras de ejemplaridad y recuperar la recaudación omitida hoy en día”.

³ EFOS: Empresas facturadoras de operaciones simuladas y EDOS : empresas que deducen operaciones simuladas.

2. Acciones relacionadas con el Código Fiscal de la Federación.

Entre las modificaciones al CFF, están:

a. Firma electrónica avanzada (artículo 17-D).

Se le dan al SAT atribuciones adicionales para impedir que haya contribuyentes con una e.firma vigente sin que hayan acreditado plenamente sus datos de identidad, domicilio y situación fiscal, conforme lo establece el Artículo 27 del CFF.

b. Certificados de sello digital (artículos 17-H y 17-H-Bis).

Por su importancia, estas modificaciones se comentan a detalle en un documento por separado⁴.

c. Buzón tributario (artículo 17-K).

Se establece la obligación de los contribuyentes de habilitar su buzón tributario y de registrar medios de contacto válidos.

Para tales efectos, se estima necesario habilitar al SAT para emitir las reglas de carácter general a fin de establecer el procedimiento para registrar los medios de contacto correspondientes, esto con el fin de evitar el registro, por parte de los contribuyentes, de medios de contacto inválidos.

También se establece que en los casos en los cuales el contribuyente no habilite el buzón tributario o registre medios de contactos erróneos o inexistentes, se entenderá que se opone a la notificación, por lo que la autoridad podrá realizar la notificación por estrados en términos de lo dispuesto por el CFF⁵.

d. Responsabilidad solidaria (artículo 17-H).

Por su importancia, estas modificaciones se comentan a detalle en un documento por separado⁶.

e. Inscripción en el RFC (artículo 17-H).

Se establece que las personas morales tendrán la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados, atendiendo a la necesidad de que se combata la creación de empresas que se constituyen únicamente con la finalidad de facturar o deducir operaciones inexistentes, las cuales regularmente están integradas con los mismos socios o accionistas personas físicas que se dedican a esta práctica indebida.

⁴ El anexo 2 de esta serie de documentos se dedica a la cancelación del sello digital.

⁵ Artículo 134, fracción III del CFF.

⁶ El anexo 3 se refiere a las modificaciones referentes a la responsabilidad solidaria.

Se da la posibilidad para que el SAT pueda requerir a los fedatarios públicos información sobre los documentos protocolizados ante ellos, para efectos de la inscripción o actualización en el RFC.

Se va a permitir que el SAT pueda realizar verificaciones al domicilio fiscal manifestado por el contribuyente, dándole incluso la posibilidad de utilizar sistemas de georreferenciación que ofrecen vistas panorámicas y satelitales, en el proceso de inscripción al RFC o avisos de cambio de domicilio fiscal, lo cual, si bien no sería un elemento definitivo para determinar la existencia debido al posible desfase de la información, sí constituye un indicio para tomarlo como válido, o bien, marcar un factor de riesgo en el contribuyente que solicita su inscripción al mencionado registro⁷.

f. Particulares con los que las entidades de gobierno no deben contratar (artículo 32-D, fracción IV).

Se amplía el alcance de esta fracción con la adición de supuestos para evitar que cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, órganos autónomos, partidos políticos, sindicatos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física o moral, que reciban o ejerzan recursos públicos federales; contraten con contribuyentes que:

- No estén localizados en su domicilio fiscal o que dicho domicilio no cumpla con requisitos.
- Que tengan sentencia condenatoria firme relacionada con la comisión de un delito fiscal.
- Que se encuentren publicados en el listado definitivo de contribuyentes que facturan operaciones inexistentes a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 69-B del citado Código o que transmiten indebidamente pérdidas fiscales.
- Hayan manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, “ingresos y retenciones que no concuerden con 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”.

Se establecen como sujetos obligados a tramitar de manera mensual la constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales a las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores, para que, de ese modo, el público inversionista tenga certeza respecto de las empresas en las que invierten y sean protegidos sus intereses, minimizando el riesgo de defraudación.

g. Secreto fiscal (artículo 69).

Se elimina el secreto fiscal en los siguientes casos:

- a) Entidades del sector público o entidades que reciban recursos del sector público que incumplan con la presentación de declaraciones periódicas fiscales.

⁷ El SAT ya cuenta en su Reglamento Interior con la facultad de elaborar un marco geográfico fiscal, la propuesta lo pretende incorporar en el propio CFF.

b) Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil, cuando no cumplan con la obligación de tramitar su constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.

c) Personas físicas o morales que se ubiquen en el supuesto previsto en el octavo párrafo del Artículo 69-B del CFF; es decir, que le den efectos fiscales a comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes sin que hayan acreditado la materialidad de las operaciones o hayan corregido su situación fiscal.

h. Tercero colaborador fiscal (artículo 69-B ter).

Se incorpora la figura de tercero colaborador fiscal, cuya información podrá ser empleada para substanciar el procedimiento establecido en el Artículo 69-B del CFF, así como, para motivar las resoluciones de dicho procedimiento.

Se considerará tercero colaborador fiscal a:

“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 la autoridad fiscal, relativa a contribuyentes que han incurrido en tales conductas y que voluntariamente proporciona a la autoridad fiscal la información de la que pueda disponer legalmente y que sea suficiente para acreditar dicha situación”.

Se precisa que la identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada.

i. Infracciones relacionadas con estos temas.

Se incorporan en el ordenamiento, entre otras, las siguientes:

- a. A los fedatarios públicos que no atiendan los requerimientos realizados por la autoridad fiscal en el plazo concedido respecto de corroborar la autenticidad, la validación o envió de instrumentos notariales para efectos de la inscripción o actualización del RFC (artículo 79 y 80).
- b. La presentación incompleta o errónea de los medios de contacto a que se refiere las reglas relativas al Buzón Tributario (artículo 81).
- c. No habilitar el Buzón Tributario y no registrar los medios de contacto que se requieren para ello (artículo 86-C).
- d. Se incrementen los montos de las sanciones para aquellas empresas que deducen operaciones inexistentes o simuladas y que dentro del plazo legal previsto en el Artículo 69-B, octavo párrafo del CFF, no hayan corregido su situación fiscal ni acrediten la materialidad de sus operaciones (artículo 83, fracción XVIII).
- e. Se va a sancionar a terceros que permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados (artículo 86, fracción IV).

j. Notificaciones al contribuyente (artículo 134).

Nos dice la propuesta que existen casos en los que la autoridad no puede llevar a cabo la notificación, derivado de la ausencia del contribuyente en el domicilio fiscal o de un tercero con quien pueda entenderse dicha notificación, o bien, cuando el tercero se niegue a recibirla, no obstante que el notificador cumpla con la obligación de dejar el citatorio correspondiente para realizar la notificación en un día hábil posterior.

Para evitarlo se reforma este artículo a fin de que la autoridad tenga la facultad de realizar la notificación a los contribuyentes por cualquiera de los medios establecidos en el Artículo 134 del citado Código⁸.

k. Nueva oportunidad para acreditar la materialidad de operaciones (fracción I de las Disposiciones transitorias).

Una reforma relevante relacionada con el artículo 69-B del CFF.

Para poder apreciar su importancia, recordamos al lector algunas de los puntos relevantes de este artículo:

- Cuando la autoridad detecte a un contribuyente que emite facturas que presume falsas o de operaciones inexistentes, y en donde este último no pueda acreditar lo contrario, provocará que la primera publique los datos del contribuyente dentro del listado de contribuyentes con operaciones a las que se refiere el artículo 69-B.
- La publicación citada tiene como efectos que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no produzcan ni hayan producido efecto fiscal alguno, o sea, se invalidan los efectos fiscales de las mismas.
- En este sentido, las personas que tuvieron operaciones con los contribuyentes que salen en las listas, se ven afectados, al quedar las partidas respectivas sin efectos fiscales.
- Estas últimas cuentan con un plazo de 30 días a partir de la publicación citada, para poder acreditar ante las autoridades la materialidad de las operaciones. Si lo anterior no se efectúa o si no se prueba la materialidad de las operaciones, éstas se vuelven partidas no deducibles para efectos fiscales y, por lo tanto, se deberá pagar el ISR que resulte.

A la fecha, muchos contribuyentes se han visto afectados por la disposición anterior pues no defendieron la materialidad de las operaciones dentro del plazo de 30 días que hemos mencionado.

La fracción I de las disposiciones transitorias de la reforma 2020 del Código Fiscal abre una nueva oportunidad para subsanar lo anterior.

La norma da un plazo de tres meses posteriores a la entrada en vigor de la Reforma o sea el mes de marzo de 2020, para que las personas morales y físicas puedan corregir su situación fiscal por haber dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B.

Por su importancia citamos textualmente la disposición:

⁸ Este Artículo indica el procedimiento para llevar a cabo las notificaciones, entre otras, se permite hacerlo por estrados cuando la persona no esté localizable o se oponga a la diligencia de notificación.

“Las personas físicas o morales que, previo a la entrada en vigor del presente 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 Código Fiscal de la Federación, 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 de este Decreto, a través de la presentación de la declaración o declaraciones complementarias que correspondan en términos del Código Fiscal de la Federación”.

Como puede verse, se les da la posibilidad a los contribuyentes afectados por el artículo 69-B, de poder volver a demostrar la materialidad de las operaciones realizadas en el pasado y se da un plazo que va del mes de enero al mes de marzo de 2020 para ello.

Diciembre 2019