

ANEXO 8

Otras modificaciones fiscales reformas 2020.

En este apartado comentaremos para nuestros lectores, otras modificaciones que se incorporan en la Reforma Fiscal 2020.

Lo hemos dividido en:

Primera parte. Reformas Misceláneas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2020.

Segunda parte. Reformas Misceláneas relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Tercera parte. Reformas Misceláneas en el Código Fiscal de la Federación

Cuarta parte. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2020 sugeridas por la OCDE (Proyectos BEPS).

Hablamos de Reformas Misceláneas ya que por separado hemos hablado de los temas relevantes de la Reforma Fiscal 2020 y en estos apartados hablamos de las demás modificaciones en las leyes mencionadas¹.

Primera parte. Reformas Misceláneas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2020.

1. Disminución de PTU en utilidad fiscal determinada para pagos provisionales (artículo 14, fracción II).

Se adiciona en la ley, el estímulo fiscal que aparece en la Ley de Ingresos de la Federación referente al PTU²

La modificación consiste en disminuir de la Utilidad Fiscal determinada de conformidad con el Artículo 14, fracción II de la Ley del ISR, el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio.

Se permite también incorporar el PTU en la mecánica de los pagos provisionales, debiendo ser disminuido por partes iguales en los pagos provisionales correspondientes a los meses de mayo a

¹ Por separado en estos comunicados se han tratado las modificaciones a los esquemas de subcontratación (anexo 1), la cancelación de los sellos digitales (anexo 2), la responsabilidad solidaria de liquidadores, directores y socios de las empresas (anexo 3), la limitación a la deducción de los intereses (anexo 4), la cláusula anti-abuso (anexo 5), los esquemas reportables (anexo 6) y las reglas para el comercio digital para personas físicas (anexo 7).

² PTU: Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas. El estímulo aparece en la legislación fiscal desde 2012, inicialmente estaba en la Ley del ISR y luego se ha venido publicando anualmente dentro de los estímulos que se otorgan en la Ley de Ingresos de la Federación (LIF).

diciembre del ejercicio fiscal de que se trate. Lo anterior se hace de manera acumulativa en cada pago provisional.

2. Tasa efectiva aplicable a personas físicas a las cuales se les da la negativa de pensión (artículo 96-Bis).

Se pasan a la LISR las disposiciones que actualmente aparecen en la RMF 2019³, referentes a los casos en que una persona física retira en una sola exhibición los recursos acumulados en sus cuentas individuales para su pensión, por no reunir los requisitos legales para obtener la misma⁴.

La idea es considerar que dichos recursos fueron acumulados durante la vida laboral de la persona física, aplicando una tasa efectiva que reconozca este hecho en lugar de aplicar la tasa de retención del ISR del 20% prevista en el Artículo 145 de la Ley del ISR.

La aplicación de dicha tasa efectiva está condicionada a que los contribuyentes cuenten con la resolución de negativa de pensión emitida por el IMSS o el ISSSTE.

Se incorporan en la disposición otros casos en los que las personas físicas también podrían retirar en una sola exhibición los recursos de sus cuentas individuales sin la necesidad de contar con una resolución de negativa de pensión.

Se precisa que la obligación de efectuar el cálculo de la tasa efectiva y la retención deberá recaer en los sujetos que realicen los pagos provenientes de las cuentas individuales, o sea, las Afores y PENSIONISSSTE.

Se da la opción al contribuyente para que éste decida si considera la retención como pago definitivo, o si desea considerarla como un pago provisional y declarar estos ingresos y la retención respectiva dentro de su declaración anual.

3. Información de retenciones a través de comprobantes fiscales (artículos 106 y 116).

Se elimina la obligación para las personas morales, de expedir un CFDI y las constancias de retenciones del 10% del ISR en los siguientes casos⁵:

- A los contribuyentes personas físicas que les presten servicios profesionales.
- A los contribuyentes personas físicas que les otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

El requisito para ello será que las personas físicas mencionadas expidan un CFDI que cumpla con los requisitos fiscales y que en dicho comprobante se señale expresamente el monto del impuesto retenido.

³ RMF 2019: Resolución Miscelánea Fiscal 2019

⁴ Los requisitos para ellos se señalan en la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (LISSSTE)

⁵ La facilidad aparece publicada actualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

4. Recaudación de ISR proveniente de ingresos por arrendamiento (artículo 118, fracción III).

Nos dicen en la Iniciativa fiscal que la tasa de evasión estimada en el ejercicio 2016 de personas físicas que obtienen ingresos por arrendamiento es de 73.5%. En ese sentido, mencionan que existe un número considerable de personas que obtienen ingresos por la actividad de arrendamiento y no están acumulando estos ingresos, y, en consecuencia, no están emitiendo el CFDI correspondiente.

Como una medida para desalentar lo anterior, se establece en la Ley del ISR que en las sentencias del orden civil en donde se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requerirá a su vez al acreedor que compruebe haber expedido comprobantes fiscales digitales.

En el caso de que no se acredite la emisión de los comprobantes las autoridades judiciales deberán informar tal situación al Servicio de Administración Tributaria.

5. Esquema de retención para personas físicas que realizan ventas al menudeo (Fracción II de las Disposiciones transitorias).

La SHCP podrá, mediante reglas de carácter general, implementar un esquema para facilitar el pago del ISR, a las personas físicas que únicamente realicen actividades empresariales al menudeo como vendedores independientes de productos al menudeo de empresas por catálogo.

6. Estímulos fiscales.

Los cambios relacionados con los Estímulos Fiscales otorgados en la Ley del ISR son:

a. Deducción adicional del 25% para empleadores de personas que padezcan discapacidad (artículo 186).

Se mejora el estímulo actual.

Se va a permitir a los contribuyentes que empleen a personas que padezcan discapacidad⁶, la posibilidad de calcular un estímulo fiscal equivalente al 25 por ciento del salario efectivamente pagado a las personas antes referidas, el cual podrá acreditarse contra su ISR⁷.

b. Estímulos Fiscales a la Investigación y Desarrollo de Tecnología (EFIDT) y al Deporte de Alto Rendimiento (EFIDEPORTE) (artículos 202 y 203).

⁶ Se incluyen como tales a las personas que padezcan discapacidad motriz y que para superarla requieran usar permanentemente prótesis, muletas o sillas de ruedas; discapacidad auditiva o de lenguaje, en un 80 por ciento o más de la capacidad normal o discapacidad mental, así como invidentes.

⁷ El estímulo actual toma como base el ISR retenido a los empleados y éste importe se deduce de los ingresos del contribuyente.

Se elimina la obligación a los contribuyentes de presentar la información sobre la aplicación de estos Estímulos Fiscales, la cual se hace mediante declaraciones informativas y mediante sistemas de cómputo.

c. Aplicación del estímulo fiscal al Cine (EFICINE), a las Artes (EFIARTES) y al Deporte (EFIDEPORTE) en pagos provisionales (artículos 189, 190 y 203).

Se va a permitir la aplicación de estos estímulos contra los pagos provisionales del ejercicio en que realicen la aportación⁸. Actualmente sólo se permitía contra el ISR a cargo en el ejercicio.

En el caso del EFICINE, también se incorpora en la ley lo señalado actualmente en la LIF, en el sentido que dicho estímulo no podrá aplicarse en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales⁹.

En ese mismo sentido, el EFIDEPORTE comparte la misma mecánica de aplicación del estímulo fiscal, por lo que se propone homologar la medida y reformar el primer párrafo del artículo 203 de la Ley del ISR, para permitir que los contribuyentes de este estímulo también puedan aplicar el monto del estímulo fiscal autorizado contra los pagos provisionales del ejercicio.

d. Ampliación de montos máximos por proyecto de inversión en EFIARTES (artículo 190).

El EFIARTE¹⁰ está actualmente limitado hasta con un monte máximo de 2 mdp¹¹ por proyecto de inversión.

Se va a permitir que el Comité Interinstitucional que aprueba el otorgamiento del estímulo, pueda autorizar estímulos a proyectos de inversión hasta por \$10 mdp, cuando se trate de proyectos con gran valor artístico y cultural que por sus características de realización requieran un monto de inversión mayor a los 6 mdp¹².

Asimismo, el monto que dispone el gobierno para dicho estímulo será ahora de \$200 mdp, en lugar de los \$150 mdp que se destinan actualmente.

e. Estímulo Fiscal para obras literarias (EFILIBRO) (artículo 190).

Se incluye dentro del EFIARTE un nuevo Estímulo Fiscal para obras literarias (EFILIBRO)

Señala la Iniciativa: “Con el objetivo de apoyar la creación literaria e impulsar el surgimiento de nuevas propuestas, se propone establecer un Estímulo Fiscal a los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales originales. En tanto que el propósito fundamental es crear las condiciones propicias para que las editoriales publiquen a escritores nacionales que aún no estén consagrados, se plantea que el estímulo pueda aplicarse para apoyar los proyectos de inversión para la edición y publicación de obras literarias nacionales de obras originales cuyos autores

⁸ Desde 2013 la LIF ha permitido lo anterior en lo referente al EFICINE

⁹ Una limitante similar aparece actualmente en la ley referente al EFIDEPORTE.

¹⁰ EFIARTE: Estímulo fiscal dirigido a los proyectos de inversión en la producción teatral nacional; de artes visuales; danza; música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto, y jazz

¹¹ Mdp: millones de pesos.

¹² Estas facilidades se están dando actualmente en el EFIDEPORTE

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 Derechos de Autor”.

El EFILIBRO no podrá exceder de 500 mil pesos por proyecto de inversión ni de 2mdp por contribuyente.

f. Inclusión del SAT a los Comités Interinstitucionales del EFICINE y EFIARTES (artículos 189 y 190 y 202).

Se establece que el SAT forme parte de los Comités Interinstitucionales para la autorización de los proyectos de inversión y el monto del estímulo autorizado del EFICINE y del EFIARTE. Actualmente lo hace en los Comités del EFIDT y del EFIDEPORTE.

g. Integración del Comité Interinstitucional del Estímulo Fiscal a la investigación y desarrollo de tecnología (EFIDT) (artículo 202).

Se elimina la participación del representante de la Presidencia de la República en la conformación de dicho Comité.

7. Otras modificaciones Fiscales.

Se modifican otros aspectos en la ley que no son del interés de la red de distribuidores. Entre ellos señalamos:

a. Eliminación de las FIBRAS privadas (artículo 187 fracción V).

Se concluye con la figura de las FIBRAS¹³ privadas de la Ley del ISR. Para ello se establece en la fracción X de las disposiciones transitorias, una regla que otorgue a los contribuyentes que aplicaban estos esquemas, dos años para pagar el ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes realizada al fideicomiso.

b. Ampliación del régimen aplicable al sector primario para incluir en el mismo actividades industriales y comerciales (artículo 74-B).

Se otorga una reducción del 30% del ISR a las personas morales constituidas totalmente por ejidatarios y comuneros o ejidos y comunidades, constituidas de conformidad con la Ley Agraria, con la intención de comercializar e industrializar productos del sector primario.

Este beneficio se limita a las personas morales mencionadas con ingresos anuales totales de hasta 5 millones de pesos.

c. Régimen aplicable a empresas maquiladoras con Programa IMMEX bajo la modalidad de albergue (artículos 183 y 183 -Bis).

Se va a permitir que los residentes en el extranjero operen de conformidad con el régimen de albergue sin la necesidad de estar sujetos a un plazo máximo de su aplicación, siempre que paguen

¹³ FIBRAS: Fideicomisos de Infraestructura y Bienes Raíces. Actualmente pueden ser públicos o privados.

el ISR y cumplan con sus obligaciones fiscales a través de la empresa que les presta los servicios propios de una maquiladora de albergue.

Se dan los requisitos para que opere lo anterior.

4. Incentivos a las Entidades Federativas

Se da un incentivo del 100% a las entidades Federativas, por el ISR que se recaude en la enajenación de bienes inmueble por personas físicas¹⁴. El requisito para ello es que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

Segunda parte. Reformas Misceláneas relacionadas con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

1. Compensación de Saldos (artículo 6).

Como sabemos, en este ejercicio 2019 se eliminó vía una disposición de la Ley de Ingresos de la Federación, la compensación universal de impuestos y sólo se permite la compensación de saldos a favor del mismo impuesto.

Por tal razón, y con el propósito de mejorar la sistemática jurídica, se aclara que cuando en la declaración de pago del IVA resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

Permanecen las disposiciones que señalan que cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor y una segunda que precisa que los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.

2. Servicios de transporte particular (artículo 15, fracción V).

Nos recuerdan en la Exposición de Motivos de la ley que está exento del IVA el servicio de transporte público terrestre de personas, cuando éste se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.

Sin embargo, cuando el servicio se contrata mediante plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de servicios de transporte y los demandantes de los mismos, y cuando los vehículos con los que se proporcione el servicio sean de uso particular, **nos hacen ver que no se trata de transporte público** y, en consecuencia, no procede la exención, ya que en tal caso no se reúnen las características requeridas para el transporte de dicha naturaleza.

¹⁴ Artículo 126 de la LISR.

Confirmando lo anterior, recalcan que en la mayoría de las Entidades Federativas este servicio no se cataloga como transporte público, sino en otras categorías, como son: Transporte privado, servicio de transporte entre particulares, servicio especial de transporte ejecutivo o servicio contratado a través de plataformas tecnológicas administrado por empresas de redes de transporte, etc. y, es por ello, que dichos vehículos son autorizados o registrados para la circulación como de uso particular.

Por lo mismo, indican que hay una diferencia importante entre el servicio público que otorgan los taxis y el descrito anteriormente, el primero seguirá exento del IVA, el segundo debe estar sujeto al impuesto.

Para tal efecto, se aclara en la ley **que no se considera transporte público**, y por lo tanto no está exento del impuesto, “aquél que se contrata mediante plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de servicios de transporte y los demandantes de los mismos, cuando los vehículos con los que se proporcione el servicio sean de uso particular”.

3. Opción para no emitir la constancia de retención (artículo 32, fracción V).

Se suprime la obligatoriedad del contribuyente de expedir una constancia de retención de los impuestos retenidos.

En la actualidad dicha facilidad aparece en la LIF 2019, el cambio lo que haría sería incorporarla en la LIVA.

Para ello se propone incluir expresamente en la Ley, la facilidad para las personas morales que reciban servicios profesionales o el uso o goce temporal de bienes, de personas físicas, de poder optar por no emitir la constancia de retención respectiva¹⁵.

4. Entrega de rentas vencidas en juicios de arrendamiento inmobiliario (artículo 33).

Como ya mencionamos en el apartado del ISR, las autoridades reconocen una fuerte evasión de los impuestos en lo relativo a la renta de inmuebles realizada por personas físicas.

En este impuesto, la ley considera gravados el arrendamiento de inmuebles distintos a los destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación o a fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos, donde también se da una fuerte evasión.

Con objeto de inducir a este sector a que se incorpore a la formalidad, se establece una obligación para que, en los juicios de arrendamiento inmobiliario en los que se condene al arrendatario al pago de las rentas vencidas, la autoridad judicial requiera al acreedor que acredite haber emitido los comprobantes fiscales correspondientes a dichos ingresos y si dicho acreedor no lo demuestra, la autoridad judicial deberá informar tal omisión al SAT¹⁶.

¹⁵ Existen disposiciones similares en la LISR para suprimir este tipo de constancias.

¹⁶ Existe una disposición similar en la ley del ISR.

5. Exención a las actividades que realizan las instituciones asistenciales (artículos 9 fracción X, 15 fracción VII y 20 fracción I).

Se exenta del pago del IVA a las actividades que realizan este tipo de instituciones.

Con lo anterior se evita generar contingencias económicas que impidan la operación de las mismas.

La exención en el IVA permitirá no trasladar el impuesto a los usuarios o destinatarios de las actividades que realizan las instituciones sin fines de lucro, tanto por la enajenación de bienes, como por la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

La exención corresponderá a “las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos de la ley del Impuesto sobre la Renta”.

Conforme a esta ley y como ejemplos, quedarán exentos del IVA las instituciones de asistencia o de beneficencia, autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles, organizadas sin fines de lucro que tengan como beneficiarios a personas, sectores, y regiones de escasos recursos”, como son las dedicadas “a la atención a requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido o vivienda; la asistencia o rehabilitación médica o a la atención en establecimientos especializados; la asistencia jurídica, el apoyo y la promoción, para la tutela de los derechos de los menores, así como para la readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; la rehabilitación de alcohólicos y farmacodependientes; la ayuda para servicios funerarios; orientación social, educación o capacitación para el trabajo; apoyo para el desarrollo de los pueblos y comunidades indígenas; aportación de servicios para la atención a grupos sociales con discapacidad y de fomento de acciones para mejorar la economía popular”.

6. Declaración en importaciones ocasionales de bienes intangibles y servicios (artículo 33).

Se incorpora en la LIVA que, en la importación de bienes intangibles, de uso o goce temporal de bienes intangibles y de servicios, que se realice en forma accidental u ocasional, el pago del IVA se debe realizar mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se pague la contraprestación respectiva.

Un ejemplo de lo anterior sería la compra de un programa de software en el extranjero, la cual no pasa por la aduana, y, por lo tanto, no ha generado el IVA correspondiente.

Con lo anterior se da una mecánica para que se genere el IVA, lo que hace a estas operaciones neutrales con las mercancías de bienes tangibles que sí pasan por las aduanas.

En el caso de las personas que realizan actividades empresariales o profesionales, el efecto de pago del IVA en estas operaciones debe ser neutro, ya que por un lado se genera el IVA y, por otro lado, este impuesto se convierte en IVA acreditable.

7. Otras disposiciones que se pretende modificar.

Se incluyen también reformas para otras actividades que no sean necesariamente de interés para el sector automotor, como son:

a. Momento de causación en servicios gratuitos por los que se deba causar el IVA (artículo 17).

Se precisa que, tratándose de la prestación de servicios gratuitos por los que se deba pagar el impuesto, éste se causa en el momento en el que éstos se proporcionen.

b. Momento de causación del IVA en importación de servicios prestados en México por residentes en el extranjero (artículo 26, fracción IV).

Se aclara que el momento de causación en el aprovechamiento en el país de servicios prestados por no residentes en él, se da en el momento en el que se pague efectivamente la contraprestación, con independencia de si los servicios se prestan en México o en el extranjero.

Tercera parte. Reformas Misceláneas relacionadas con el Código Fiscal de la Federación.

1. Inscripción en el RFC (artículo 27).

Se reestructura la normatividad referente al Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

El articulado se clasifica en:

- | |
|--|
| <ul style="list-style-type: none">A. Sujetos y sus obligaciones específicas.B. Catálogo general de obligaciones.C. Facultades de la autoridad fiscal.D. Casos especiales. |
|--|

Para el ejercicio 2020 se incluyen las siguientes medidas:

- | |
|---|
| <ul style="list-style-type: none">• La inscripción en el RFC de los representantes legales, socios o accionistas de las personas morales con fines no lucrativos.• La obligación para las personas morales de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados.• Se le da la posibilidad para que el SAT pueda utilizar sistemas de georreferenciación que ofrecen vistas panorámicas y satelitales, para realizar verificaciones al domicilio fiscal manifestado por el contribuyente.• Se Adicionan como sujetos obligados a inscribirse en el RFC, a los órganos de la administración pública¹⁷.• Se generan obligaciones adicionales para los fedatarios (notarios) relacionadas con el tema. |
|---|

¹⁷ La disposición aparece actualmente en el Reglamento del CFF.

2. Obligaciones de las entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (artículo 32-B, fracción V).

Se señala que las Instituciones Financieras y las SOCAP están obligadas a obtener de sus cuentahabientes los datos relativos a su correo electrónico, número de teléfono o algún otro medio de contacto electrónico que determine el SAT mediante reglas de carácter general.

3. Sorteos de lotería fiscal (artículo 33-B).

Se efectúan las siguientes modificaciones:

- Se amplía el alcance de la “lotería fiscal”, para que puedan participar en él todas las personas que estén inscritas en el RFC.
- No se va a permitir que entren las personas morales en los sorteos que se basen en comprobantes fiscales digitales.
- Se dan reglas para los casos en que los premios se entregan en bienes muebles.
- Los sorteos deberán cumplir con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
- Se establece que el monto de los impuestos estatales que se generen por la obtención de los premios entregados será cubierto por la Federación a la Entidad Federativa. Se da el procedimiento para ello.
- Se obliga a la SHCP a que informe a la entidad federativa los montos que le correspondan a ésta y, en su caso, a sus municipios, derivados de la aplicación de sus respectivos impuestos locales, relacionados con la obtención de premios.

4. Firma electrónica avanzada de funcionarios de la SHCP y del SAT (artículo 38, fracción V).

Se propone permitir el uso de la referida firma electrónica en cualquier documento que emitan los funcionarios de la SHCP y del SAT, en ejercicio de sus atribuciones¹⁸.

5. Compensaciones (artículo 23).

Como sabemos, en este ejercicio 2019 se eliminó de las leyes fiscales la compensación universal de impuestos. Lo anterior se hizo a través de un artículo en La LIF 2019¹⁹.

Ahora, en la Reforma 2020, se desaparecen estas disposiciones de la Ley de Ingresos y se incorporan en el Código Fiscal de la Federación, dado que es el ordenamiento legal que las regula.

6. Otras modificaciones fiscales.

¹⁸ En estos días sólo se utiliza principalmente en las resoluciones administrativas que deben notificarse a los contribuyentes.

¹⁹ LIF 2019: Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

La Reforma 2020 incluye modificaciones adicionales al CFF, no necesariamente relacionadas con el sector automotor, las cuales mencionamos a continuación:

a. Verificación de datos proporcionados al RFC (artículo 41-B).

Se deroga esta obligación²⁰,

En realidad, se cambia de lugar ya que ahora, quedará dentro de la nueva reestructura de las reglas que tienen que ver con el Registro Federal de Contribuyentes, incluso más fortalecida.

b. Dictamen Fiscal emitido por el Contador Público (artículo 52).

Se corrigen algunos errores de referencias en los artículos que regulan el dictamen fiscal.

c. Actas circunstanciada de la diligencia con la Autoridad municipal o local (artículo 152).

Se deroga la regla que tiene que ver con este tema, ya no se va a requerir la nueva mecánica para el manejo de las notificaciones.

d. Plazos para la implementación de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación (artículo 67).

Se hacen precisiones en el CFF para establecer que los plazos descritos en diversas disposiciones del mismo no afectarán la implementación de los procedimientos de Resolución de Controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Cuarta parte. Reformas en la Ley del Impuesto sobre la Renta para 2020 sugeridas por la OCDE (Proyectos BEPS).

Como había sido costumbre en las últimas Reformas Fiscales en el país, este año la Reforma Fiscal incorpora una serie de recomendaciones que se han venido trabajando en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), de la que forman parte más de cien países, México incluido, y que se plasman en las recomendaciones que emite este organismo para evitar la “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios” fiscales, conocidos como Proyectos BEPS²¹

En comunicados por separado hemos hablado de la cláusula anti-abuso, la revelación de esquemas reportables, la deducción limitada de intereses y las reglas para comercio digital, reformas que viene de la OCDE.

²⁰ La obligación aparecía en el Artículo 41-B del CFF.

²¹ Definición BEPS según la OCDE: BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.

Adicionalmente hay nuevas reglas relacionadas con extranjeros y regímenes fiscales preferentes y otras que se comentan a continuación²².

1. Actualización del concepto de establecimiento permanente por virtud de las recomendaciones de la acción 7 del Proyecto BEPS (artículos 2 y 3).

Se pretende incorporar supuestos adicionales para definir el concepto de establecimiento permanente que contiene la Ley del ISR, los cuales, entre otros, consisten en lo siguiente:

- Establecer que cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona distinta de un agente independiente, se considerará que el mismo tiene un establecimiento permanente en el país si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y estos se celebran: (a) a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; (b) prevén la enajenación de los derechos de propiedad, (c) o del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero (d) o sobre el cual tenga el derecho del uso o goce temporal; (e) u obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.
- Señalar que se presume que una persona física o moral no es un agente independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.
- Mencionar expresamente que las actividades señaladas en el Artículo 3 de la Ley del ISR son excepciones a la constitución de establecimiento permanente cuando tengan la condición de carácter preparatorio o auxiliar.
- Incorporar una disposición con el objetivo de evitar que un residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten una operación de negocios cohesiva en varias operaciones menores para argumentar que cada una encuadra en las excepciones de actividades con carácter preparatorio o auxiliar.

2. Combate a los mecanismos híbridos, recomendación de la Acción 2 del Proyecto BEPS.

Se refiere a la necesidad de combatir la erosión de las bases gravables por motivo de las diferencias entre legislaciones nacionales en la caracterización de una persona, figura jurídica, ingreso o respecto de quién es el dueño de los activos.

Se busca en materia del acreditamiento al que se refiere el Artículo 5º de la Ley, lo siguiente:

- Negar el acreditamiento indirecto cuando el pago del dividendo o utilidad distribuable haya sido deducible para el pagador.

²² Estas reformas están encaminadas a regular las operaciones de las empresas transnacionales, no están directamente relacionadas con las actividades de un distribuidor automotor.

- Negar el acreditamiento directo, cuando el impuesto en cuestión también sea acreditable en otro país o jurisdicción. Lo dispuesto anteriormente no es aplicable cuando la razón por la cual se acreditó en el otro país o jurisdicción fue por motivo de un acreditamiento indirecto. También se exceptúa de esta regla, cuando los ingresos que dieron motivo al pago del impuesto también hayan sido acumulados en el otro país o jurisdicción.

Se incluye un Artículo 4-B con el objeto de definir el concepto de entidades jurídicas transparentes y fortalecer el régimen actual respecto a los ingresos generados a través de ellas.

En materia de deducciones a los que se refiere la fracción XXIX del Artículo 28, se proponen ampliar el número de supuestos en algunos casos y restringirlo en otros.

En los casos de pagos a entidades extranjeras, regulados en la fracción XXIII y XXXII del Artículo 28, se prevé que el pago se realice a través de un acuerdo estructurado²³ de acuerdo con las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 2 del Proyecto BEPS. Se aclara que “la expresión “acuerdo estructurado”, se introduce para evitar planeaciones fiscales agresivas que traten de evitar el requisito de pagos entre partes relacionadas, a través de las cuales el pago se realiza a un tercero, mismo que a su vez realiza un pago a la parte relacionada del contribuyente”.

También se elimina la excepción que permite no aplicar dicha disposición cuando el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables; y se establece una nueva restricción para efectos de que dicha disposición no sea aplicable cuando el pago derive de la realización de actividades empresariales.

Finalmente se busca negar la deducción respecto a pagos que no se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente pero cuyo receptor utiliza su importe para realizar pagos a regímenes fiscales preferentes.

3. Pagos realizados a entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras.

Se propone adicionar un Artículo 4-A para efectos de regular los ingresos generados por éstas. La disposición propuesta señala que las entidades extranjeras que sean transparentes fiscales en el extranjero están obligadas al pago del ISR y tributarán en los mismos términos que las personas morales para efectos de la Ley del ISR.²⁴

²³ En esta reforma aparece el concepto de “acuerdo estructurado” para operaciones internacionales.

Se define como “acuerdo estructurado” a cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre pactada en función de pagos realizados a un REFIPE que favorezca al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para este propósito.

²⁴ La exposición de motivos de la Ley da como ejemplo el caso de una Sociedad de Responsabilidad Limitada (Limited Liability Company) constituida en el extranjero y que puede ser transparente para efectos fiscales de una legislación extranjera, puede considerarse residente en México si en territorio nacional se encuentra su administración principal de negocio o su sede de dirección efectiva.

También se considera conveniente aclarar que trusts o partnerships, sin importar su tratamiento fiscal en el extranjero, deben de tratarse como contribuyentes para efectos de la Ley del ISR.

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

Entre otros cambios, Se propone adicionar un Artículo 4-B para regular los ingresos generados a través de entidades extranjeras y figuras jurídicas transparentes.

5. Ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes que obtienen entidades extranjeras controladas, Acción 3 del Proyecto BEPS.

Se busca precisar los supuestos para determinar cuándo el contribuyente tiene control sobre la entidad extranjera.

También se busca aclarar que para determinar si los ingresos de una entidad extranjera se encuentran sujetos a un régimen fiscal preferente, se tienen que considerar todos los impuestos sobre la renta pagados, aclarando en estos casos que dicho impuesto tiene que ser efectivamente pagado, es decir, se tiene que entregar la cosa o cantidad debida.

Se precisa que, en el caso que el contribuyente obtenga ingresos a través de una cadena de entidades extranjeras transparentes y/o figuras jurídicas extranjeras, sin importar que los ingresos se encuentren sujetos a regímenes fiscales preferentes, se encontrarán regulados de conformidad con el Artículo 4-B propuesto.

Se busca la eliminación de la excepción de ingresos por regalías contenida en el Artículo 176 de la Ley del ISR vigente. Se considera que no existen razones de política fiscal para otorgar un tratamiento específico a este ingreso en particular, especialmente, si consideramos que este tipo de ingresos son comúnmente utilizados en planeaciones fiscales agresivas internacionales.

Para generar mayor claridad, se agrega un párrafo en el Artículo 177 para detallar cómo se debe de calcular el resultado fiscal de la entidad extranjera, en la proporción a su participación directa o indirecta.

Asimismo, la propuesta incluye una aclaración respecto a que los impuestos pagados por la entidad extranjera serán acreditables en los mismos términos del Artículo 5 de la Ley del ISR.

Adicionalmente, se establece una serie de reglas para efectos de acreditar el impuesto pagado en el extranjero o inclusive cuando se haya pagado en México, incluyendo una disposición que prevé el pago de impuestos en el extranjero por motivo de la aplicación de legislaciones fiscales extranjeras similares a las contenidas en el Capítulo en comento.

6. Limitación a la deducción de intereses, Acción 4 del Proyecto BEPS.

Por su importancia, se maneja en un comunicado específico²⁵.

7. Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico.

En virtud de las tesis publicadas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en esta materia, se considera necesario eliminar lo dispuesto en el artículo 158 de la Ley del ISR relacionado con los ingresos generados por la concesión del uso o goce temporal de equipo industrial, comercial o científico, para efectos que no quede duda que dichos ingresos se encuentren gravados de conformidad con el artículo 167 del mismo ordenamiento.

Lo anterior para evitar cualquier posible inconsistencia con la política fiscal internacional adoptada por México en los convenios para evitar la doble imposición vigentes.

Diciembre 2019.

²⁵ Los comentarios se pueden estudiar en el anexo 4 de este conjunto de notas y comentarios sobre la reforma 2020.