

RITCH

M U E L L E R

Reforma Fiscal 2020: Resumen de las principales reformas fiscales

1. Ley del Impuesto sobre la Renta:

- **Transparencia Fiscal:** En términos generales, la reforma elimina la transparencia fiscal para entidades o figuras jurídicas extranjeras, las cuales tributarán como personas morales dentro del régimen que les corresponda. Además, aquellas entidades o figuras extranjeras que sean administradas desde el país, se considerarán residentes para efectos fiscales en México. Sin embargo, atendiendo principalmente a las recomendaciones de la Asociación Mexicana de Capital Privado (AMEXCAP), el Congreso de la Unión decidió otorgar un estímulo que respeta el *status quo* de los fondos de pensiones y fondos de capital privado o capital emprendedor existente en México, así como de diversos acuerdos de asociación utilizados en la industria, otorgando transparencia fiscal a figuras jurídicas extranjeras que administren inversiones de capital privado y que invierten en personas morales Mexicanas, por los ingresos que obtengan por concepto de intereses, dividendos, ganancias de capital o arrendamiento de bienes inmuebles. No obstante, es importante mencionar que el cambio implica la creación de nuevas obligaciones y puede requerir ajustes en algunas de las estructuras existentes. Para mayor detalle, se puede consultar nuestro comunicado [“El nuevo régimen de transparencia fiscal para la industria del capital privado”](#).
- **Limitante a la deducción de intereses (*earnings stripping*):** La reforma limita la deducción de los intereses netos del ejercicio al 30% del “EBITDA fiscal”, con independencia de que se trate de transacciones efectuadas con partes relacionadas o terceros independientes, como pudiera ser un banco. No obstante las sugerencias que se hicieron a través de diversas asociaciones, esta limitante se aprobó sin atender nuestras principales preocupaciones, como se resume en nuestro comunicado [“Comentarios a la reforma fiscal para limitar la deducción de intereses”](#). Es importante mencionar que, derivado de esta reforma, se advierten claras cuestiones de inconstitucionalidad que podrían ser combatidas a través de un amparo indirecto por resultar violatorias a distintos principios constitucionales en materia tributaria.
- **Pagos a partes relacionadas:** Se adiciona una nueva regla que prohíbe la deducción de cualquier pago realizado a una parte relacionada o a través de “acuerdos estructurados”, cuando el receptor de los pagos esté sujeto a un régimen fiscal preferente (REFIPRE), esto es, cuando pague menos del 75% del impuesto que se pagaría en México. La regla también resultará aplicable si el receptor directo o indirecto de un pago, utiliza los ingresos percibidos para realizar pagos deducibles a un miembro del mismo grupo cuyos ingresos estén sujetos a un REFIPRE. Desafortunadamente, a pesar de diversas sugerencias que se hicieron a través de diversas asociaciones, se mantienen como gastos no deducibles, sujetos a esta regla, aquellos que no tienen fuente de riqueza en México, así como los realizados a fondos de pensiones extranjeros, organismos multinacionales o gubernamentales. Asimismo, permanecen ciertas deficiencias y aclaraciones en la redacción de la regla que hemos

RITCH

M U E L L E R

resaltado deberían atenderse. Para mayor detalle, se puede consultar nuestro comunicado [“Limitante para deducir pagos a partes relacionadas extranjeras”](#)

- **Ingresos percibidos a través de entidades o figuras jurídicas transparentes extranjeras y entidades extranjeras controladas sujetas a REFIPRE:** La reforma divide en dos el régimen aplicable a los ingresos obtenidos por residentes en México o extranjeros con establecimiento permanente en México que obtengan ingresos a través de entidades o figuras jurídicas extranjeras: los ingresos obtenidos a través de entidades transparentes y los obtenidos a través de entidades no transparentes controladas. Si bien en esencia el régimen es similar a lo que hoy se tenía contemplado en ley, se aclararon e incluyeron diversos conceptos que van a tener un impacto relevante en la mayoría de las estructuras patrimoniales que hoy en día utilizan los mexicanos para realizar sus inversiones en el extranjero, así como en la forma en que las multinacionales mexicanas reconocen los ingresos de sus subsidiarias extranjeras.
- **Arrendamiento de equipo industrial, comercial o científico:** Derivado de la confusión que existía en cuanto a la retención aplicable a los pagos efectuados por el arrendamiento de diversos equipos, como helicópteros, plataformas petroleras u otros artefactos navales, la reforma deja claro que cualquier pago por concepto de arrendamiento de equipo, industrial, comercial o científico se considera una regalía sujeta a retención en México. Afortunadamente, como fue sugerido, se incorporó a la LISR el tratamiento aplicable a regalías pagadas por el uso o goce temporal de aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal, en la medida en que sean explotados comercialmente en el transporte de pasajeros o bienes, en donde se prevé que la tasa aplicable del ISR será la del 1%, misma que estaba prevista anteriormente en un decreto presidencial. Sin embargo, los helicópteros quedan excluidos de dicho tratamiento.
- **Establecimiento Permanente:** Se aumentan los supuestos dentro de los cuales se considerará que existe un establecimiento permanente en México, por las actividades que realicen los extranjeros en el país (en línea con las recomendaciones de la OCDE). En este sentido, se presumirá que una persona no es un agente independiente cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta del residente en el extranjero que sea una parte relacionada. Asimismo, las actividades que se encontraban expresamente exceptuadas, permanecerán como tales pero solo en la medida en que tengan la condición de preparatorias o auxiliares, supuesto que antes solo era aplicable a algunas de ellas; de cualquier forma, dicha excepción no resultará aplicable en caso de que el extranjero o una parte relacionada realice actividades en uno o más lugares de negocios que sean complementarios a una operación de negocios, o cuando una combinación de actividades dé como resultado que no tengan el carácter de auxiliar o preparatorio.
- **Ingresos obtenidos a través de plataformas tecnológicas:** Se incluye una nueva sección en la Ley del Impuesto sobre la Renta que grava los ingresos obtenidos por personas físicas con actividad empresarial que enajenen bienes o presten servicios a través de internet. Los residentes en México o en el extranjero que proporcionen el uso de las plataformas tecnológicas a través de las cuales los contribuyentes en comento obtienen sus ingresos estarán obligadas a efectuar las retenciones que correspondan, en función de los ingresos mensuales que perciba dicho contribuyente. Asimismo, se incluyen diversas obligaciones en materia de registro de las contribuciones que sean retenidas por las plataformas tecnológicas que operen como intermediarios en la obtención de los ingresos señalados.

2. Código Fiscal de la Federación

Para más detalles respecto a las modificaciones que sufrirá el CFF, se puede consultar nuestro comunicado [“Modificaciones relevantes al Código Fiscal de la Federación: nueva regla general antiabuso, esquemas reportables y responsabilidad solidaria”](#)

- **Norma general anti abuso (GAAR):** Tras las modificaciones realizadas por el Congreso, que consideramos en su mayoría positivas, la norma establece que las operaciones que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente, dándole la opción de desvirtuarlo, al tratarse de una presunción de la autoridad que admite prueba en contrario. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse realizando un menor número de actos jurídicos y el efecto de estos hubiera sido más gravoso. Una de las modificaciones relevantes realizada por el Congreso, consiste en que a efecto de que las autoridades fiscales puedan aplicar esta regla, deberán solicitar autorización previa a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y del Servicio de Administración Tributaria, que deberá de contestar en un periodo máximo de 2 meses, o se considerará contestada en sentido negativo.
- **Responsabilidad solidaria:** Tras modificaciones por parte del Congreso, se limita la responsabilidad solidaria en materia fiscal de socios y accionistas de las empresas, así como de sus directores, gerentes y administradores únicos, para que solo se consideren responsables solidarios por las contribuciones de las empresas en los casos que actualmente prevé el Código (i.e., la sociedad no esté inscrita en el RFC, no tenga contabilidad o desocupe el domicilio fiscal sin dar aviso); no obstante, se agregaron algunos supuestos adicionales que principalmente buscan combatir la venta de facturas apócrifas. Por su parte, los liquidadores y síndicos serán considerados como responsables solidarios de las empresas en las que desempeñen dichas funciones, por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad o que se causaron durante su gestión, sin que se prevea excluyente alguna.
- **Esquemas reportables:** La reforma establece la obligación consistente en que los asesores fiscales deban revelar ciertos esquemas reportables a las autoridades fiscales. Sin embargo, debe destacarse que el Congreso realizó diversas modificaciones favorables a la iniciativa original. Entre dichos cambios, se limitaron las operaciones que deberán reportarse a las autoridades fiscales, pues como originalmente se planteó, prácticamente cualquier operación que tuviera un efecto fiscal en México hubiera tenido que ser reportada. En contrapartida, se aumentan las transacciones que deberán ser reportadas por los propios contribuyentes. Además, se estableció la posibilidad de que los asesores fiscales no revelen los esquemas reportables si existe un acuerdo entre el asesor y el cliente, consistente en que este último realizará la revelación correspondiente. Igualmente, se eliminó la propuesta relativa a que exista un Comité que analice los esquemas revelados para dar su opinión de forma vinculante, ya que implicaría una carga administrativa excesiva, por lo que los contribuyentes no tendrán que esperar dicha resolución a efecto de poder implementar alguna estructura. Por último, se aprobó eliminar la propuesta de suspender el plazo de caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre aquellas operaciones que no

fueran reveladas oportunamente, dándole un mayor grado de certeza jurídica a los contribuyentes.

3. Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

- **Cuotas de IEPS:** Como cambio relevante en materia de IEPS, el Congreso aprobó la modificación de las tasas aplicables a cigarrillos y se eliminaron ciertas obligaciones aplicables a los contribuyentes que enajenen o importen cerveza. Por último, se incluyeron diversas disposiciones que establecen una mecánica de actualización anual a las cuotas de IEPS prevista en la ley, aplicando las disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación.

4. Ley del Impuesto al Valor Agregado

- **Subcontratación laboral:** El Congreso aprobó, prácticamente en el mismo sentido, la propuesta del Ejecutivo que establece la obligación a las personas morales o personas físicas con actividad empresarial de retener el IVA causado con motivo de la prestación de servicios de subcontratación laboral, pero a una tasa reducida del 6%. En este mismo sentido, se confirmó la propuesta de eliminar como requisito del acreditamiento del IVA, la obligación de los contribuyentes de obtener cierta información de quienes les presten servicios de subcontratación laboral.
- **Prestación de servicios digitales:** La reforma aprobada por el Congreso confirma, con algunas modificaciones menores, la propuesta del Ejecutivo de incorporar la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México como una actividad gravada por el IVA. Además de lo que preveía dicha propuesta, la reforma aprobada por el Congreso prevé que en caso de que los servicios digitales gravados se presten en conjunto con servicios digitales no gravados, y el comprobante correspondiente no separe un servicio de otro, se considerará que la contraprestación que se cobre corresponderá en un 70% a los servicios digitales gravados por este impuesto. De igual forma, el Congreso hizo modificaciones mínimas a la propuesta del Ejecutivo que establecía ciertas obligaciones, principalmente en materia de recaudación del IVA, para los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México que presten servicios digitales de intermediación entre terceros. Como cambio relevante, está que quien realice los servicios en comento, estará obligado a retener el 100% del IVA causado por el contribuyente respectivo, si éste no proporcionó su clave del RFC.
- **Factor de acreditamiento:** Respecto a este rubro, el Congreso rechazó los cambios propuestos en la iniciativa del Ejecutivo. La propuesta del Ejecutivo pretendía que, a efecto de que los contribuyentes obtuvieran el factor de acreditamiento a que se refiere el artículo 5 de la Ley, además de considerar las actividades gravadas por este impuesto (sea al 16% o al 0%) y las exentas, los contribuyentes deberían incluir en su cálculo aquellas actividades no objeto del IVA. Dicha circunstancia hubiera tenido como consecuencia que el factor de acreditamiento de los contribuyentes fuera menor, disminuyendo así el monto del IVA acreditable. En este sentido, el rechazo a la propuesta del Ejecutivo representa un beneficio claro para los contribuyentes del IVA, pues podrán seguir calculando su factor de acreditamiento de la misma forma en que lo venían haciendo.
- **Donatarias autorizadas:** Inicialmente, la propuesta presentada por el Ejecutivo proponía establecer como actividades exentas para efectos del IVA las enajenaciones, prestaciones de servicios y el otorgamiento de uso o goce temporal de bienes llevados a cabo por

RITCH

M U E L L E R

donatarias autorizadas a que se refiere el artículo 79, fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, el Congreso modificó la propuesta para incluir dentro de esta exención, a todas las donatarias autorizadas (incluyendo a las previstas en el artículo 79, fracciones VI, X, XI, XII, XIX, XX y XXV), por lo que la nueva medida afectará a un mayor número de instituciones o asociaciones.

5. **Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos**

Derivado de la caída en la producción de PEMEX, que a su vez se ha traducido en una reducción de sus ingresos y de su capacidad de inversión, se reforma su régimen tributario a efecto de reducir las contribuciones que tiene que pagar por llevar a cabo sus actividades, así como establecer ciertas facilidades administrativas con la finalidad de permitirle manejar de forma más eficiente sus recursos. Dentro de los cambios más relevantes se encuentra la reducción de la tasa aplicable a los Asignatarios por concepto de derecho por la utilidad compartida, aplicando una tasa del 54% en lugar de la tasa del 65% que actualmente prevé la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos (LISH). Sin embargo, en términos del artículo Segundo Transitorio, la tasa aplicable durante el ejercicio fiscal de 2020 será del 58%. Asimismo, se establece que en los casos en que resulte un saldo a favor en la declaración de los pagos mensuales del impuesto a las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, el contribuyente podrá compensar dicho saldo a favor en contra de los pagos posteriores del mismo impuesto, en términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

En caso de requerir información adicional favor de contactar a Oscar López Velarde (olopezvelarde@ritch.com.mx) o a Santiago Llano Zapatero (sllano@ritch.com.mx), socios del área fiscal de Ritch Mueller.

Torre Virreyes, Av. Pedregal No. 24 piso 10
Molino del Rey, 11040 Ciudad de México
t. 55 9178 7000
contacto@ritch.com.mx / www.ritch.com.mx