

Reforma Fiscal 2020 en México

Paquete económico 2020. Modificaciones CFF.

A continuación, encontrarán un breve resumen con las modificaciones a diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación (“CFF”) aprobadas en la Cámara de Diputados y Senadores, mismas que se encuentran pendientes de publicación en el Diario Oficial de la Federación.

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
<p>1. Inclusión de Norma General Anti-abuso.</p> <p><i>Artículo 5-A Código Fiscal de la Federación (“CFF”).</i></p>	<p>La autoridad fiscal, en ejercicio de sus facultades de comprobación, podrá re-caracterizar los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y generen un beneficio fiscal, atribuyendo a dichos actos los efectos fiscales que se habrían realizado para la obtención de un beneficio económico razonablemente esperado.¹</p> <p>Para la aplicación de la norma anti-abuso será necesario la “opinión favorable” de un órgano colegiado (funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público - “SHCP”- y el Servicio de Administración Tributaria -“SAT”-). En caso de no recibir la opinión en el plazo de 2 meses, se entenderá en sentido negativo.</p>	<p>Consideramos que la presente disposición va en contra del principio de economía de opción (posibilidad para que el contribuyente configure sus relaciones económicas y jurídicas de la manera que resulte fiscalmente menos onerosa).</p> <p>Dicho principio encuentra su límite cuando el objetivo del contribuyente es la elusión fiscal, figura que se distingue por el uso de mecanismos tendientes a</p>

¹ La presunción se dará a conocer antes del cierre de las facultades de comprobación, con la finalidad de que el contribuyente pueda desvirtuar la presunción.

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<p>Se presume, salvo prueba a en contrario, que no existe razón de negocios si: i) el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado es menor al <i>beneficio fiscal</i>; o ii) el <i>beneficio económico razonablemente esperado</i> pudiera alcanzarse con un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso (fragmentación de operaciones).</p> <p>Se considera <i>beneficio fiscal</i> cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución, señalando una lista no limitativa de situaciones a través de las cuales esto pudiera realizarse.</p> <p>De manera ejemplificativa se señala que existe un <i>beneficio económico razonablemente esperado</i> cuando las operaciones busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes, mejorar posicionamiento en el mercado, entre otros casos; y para cuantificarlo se considerará la información contemporánea relacionada a la operación, incluyendo el beneficio económico proyectado.</p> <p>La aplicación de la presente norma no servirá de base para la acción penal.</p>	<p>impedir el hecho generador de la obligación tributaria.</p> <p>Existe una problemática en cuanto a la cuantificación del beneficio económico razonablemente esperado vs. el beneficio fiscal, pues existen operaciones que implican un análisis económico complejo que deberá concluirse en un plazo de 2 meses (opinión favorable).</p> <p>En caso de que sea emitida la opinión favorable, la presunción podría ser desvirtuada a través de los medios de defensa correspondientes, por lo que las liquidaciones que se funden en dicha presunción deberán de demostrar que el contribuyente cumple con todas las condiciones previstas en la norma para la re-caracterización.</p> <p>Se recomienda que los contribuyentes consideren esta nueva regla al momento de tomar la decisión para realizar una operación, pues para que la</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
		<p>presunción no sea sostenible, deberán contar con el soporte con el que se acredite que efectivamente existe un beneficio económico superior al beneficio fiscal obtenido y, en todo caso, que la operación elegida resulta la más gravosa entre todas las opciones.</p> <p>Consideramos que lo rescatable es que las reglas son en apariencia más claras con la presente reforma, puesto que dicho criterio ya era aplicado por la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de comprobación.</p>
<p>2. Cancelación de sellos.</p> <p><i>Artículos 17-H y 17-H Bis, CFF.</i></p>	<p>Se restringirá temporalmente el uso de los certificados de sello digital cuando las autoridades detecten:</p> <ul style="list-style-type: none"> • La omisión en la presentación de la declaración anual o la omisión de la presentación de dos o más declaraciones provisionales o definitivas. • A un contribuyente como no localizado, desaparecido o que desocupe su domicilio sin presentar aviso. • La expedición de comprobantes fiscales digitales (“CFDIs”) para amparar operaciones inexistentes. • Que un contribuyente emisor de CFDIs no desvirtuó la presunción de inexistencia de 	<p>Las empresas deberán implementar medidas de control y seguridad que permitan verificar el cumplimiento puntual de sus obligaciones, tales como: <i>i)</i> tener identificadas las fechas y a los responsables de presentar las declaraciones; <i>ii)</i> llevar un control de proveedores y revisar que no se encuentren en las listas definitivas de EFOS; <i>iii)</i> desvirtuar en tiempo la presunción de inexistencia</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<p>operaciones y aparezca en la lista definitiva como una Empresa que Factura Operaciones Simuladas (“EFOS”),</p> <ul style="list-style-type: none"> • Que un contribuyente receptor de CFDIs emitidos por un EFO (Empresa que Deduce Operaciones Simuladas o “EDOS”) no haya acreditado la efectiva adquisición de bienes o recepción de servicios, ni corrigió su situación fiscal en el plazo legal. • Que el ingreso declarado, el impuesto retenido o manifestado no concuerde con los señalados en los CFDIs, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades. • Los medios de contacto registrados para el uso del buzón tributario no son correctos o auténticos. • La comisión de una o más de las conductas infractoras. • Contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales. <p>Los contribuyentes podrán presentar una solicitud de aclaración para subsanar las irregularidades/desvirtuar las causas de la aplicación de tal medida. Al día siguiente de la presentación de la solicitud se restablecerá el uso de los certificados. La autoridad emitirá la resolución en un plazo de diez días y hasta en tanto se emita se permitirá el uso de los certificados.</p> <p>Si no se subsanan las irregularidades detectadas/desvirtúan las causas de la restricción provisional, la autoridad dejará sin efectos el certificado de sello digital.</p>	<p>de operaciones o autocorregirse; iv) tener un registro contable soportado con los CFDIs que amparen las operaciones.</p> <p>La suspensión temporal y/o cancelación de los sellos implica la imposibilidad de expedir CFDIs y por ende realizar operaciones cotidianas, así como el incumplimiento de obligaciones frente a terceros (clientes, compradores, empleados).</p> <p>No obstante que todos los supuestos consisten en conductas que pueden originarse de un simple error, preocupa de manera especial el supuesto de la cancelación de sellos derivada de las facturas recibidas de contribuyentes considerados como EFOS.</p> <p>Lo anterior, pues si el contribuyente no desvirtuó en tiempo la presunción de inexistencia, no obstante haber recibido los servicios o los bienes, la autoridad podrá confirmar la</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
		<p>cancelación de los sellos en el procedimiento de aclaración.</p> <p>En ese supuesto la empresa no podrá emitir comprobantes fiscales, inclusive durante un procedimiento contencioso, situación que imposibilitará al contribuyente para continuar operando normalmente, obligándolo a corregirse.</p> <p>Derivado de la gravedad del tema, se recomienda analizar las opciones legales que se tienen para poder continuar operando en caso de la cancelación temporal de los sellos, como lo es la posibilidad de emitir comprobantes fiscales a través de un tercero.</p>
<p>3. Compensación universal.</p> <p><i>Artículo 23, CFF.</i></p>	<p>Se elimina la compensación universal de forma definitiva (restricción ya implementada en 2019 a través de la Ley de Ingresos).</p>	<p>Sólo se podrán compensar contribuciones que deriven de un mismo impuesto, por lo que se deberán revisar la afectación en materia de flujos y la necesidad de presentar solicitudes de</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
		<p>devolución para recuperar saldos a favor.</p> <p>Actualmente, en las solicitudes de devolución las autoridades fiscales realizan requerimientos exhaustivos y en ocasiones inician facultades de comprobación con el objeto de comprobar su procedencia; por lo que deberá contar con la documentación suficiente que sustente la materialidad y procedencia de los saldos a favor.</p>
<p>4. Responsabilidad solidaria.</p> <p><i>Artículo 26, fracciones III, X y XVII, CFF.</i></p>	<p>Se suprimen los supuestos que liberaban de responsabilidad solidaria a liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad y las que se causaron durante su gestión.</p> <p>La responsabilidad solidaria de los socios, accionistas y asociantes será respecto a las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no sea garantizada por la misma sin exceder de su participación en el capital y por la actualización de los siguientes supuestos:</p> <ul style="list-style-type: none"> • No solicitar inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes ("RFC"). 	<p>Los administradores y directores/gerentes generales de las empresas, así como los socios y accionistas pueden ser responsables "subsidiarios" de los impuestos no pagados, por la omisión en el cumplimiento de determinadas obligaciones.</p> <p>En consecuencia, los contribuyentes deberán implementar medidas de control para verificar constantemente el cumplimiento de las obligaciones que pudieran derivar en una</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<ul style="list-style-type: none"> • No presentar aviso de cambio de domicilio; desocupar el local donde tenga su domicilio sin presentar aviso; o no estar localizado. • No llevar contabilidad, ocultarla o destruirla. • Omitir enterar contribuciones retenidas o recaudadas. • Ser considerados EFOS o EDOS que en un ejercicio fiscal hayan recibido CFDIs de uno o varios contribuyentes considerados EFOS por un monto superior a \$7'804,230.00. • No desvirtuar la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales. <p>Respecto a la responsabilidad solidaria de los directores generales, gerentes generales y administradores únicos, ésta será por las contribuciones causadas o no retenidas durante su gestión, así como las que debieron pagarse, en la parte del interés fiscal que no sea garantizada por la persona moral. Esta responsabilidad se actualiza únicamente en los supuestos antes detallados.</p>	<p>responsabilidad solidaria, así como implementar esquemas mediante los cuales se limite el efecto en administradores únicos, directores y gerentes generales a través de los cuales se les garantice el pago del daño económico que pudiesen sufrir por el cobro coactivo de alguna contribución omitida durante su gestión. Dichos esquemas pueden ser implementados a través de los propios contratos laborales y a través de seguros de responsabilidad, situación que se recomienda esté prevista en los estatutos de la empresa.</p>
<p>5. Opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.</p> <p><i>Artículo 32-D, CFF.</i></p>	<p>Cualquier autoridad que reciba y ejerza recursos públicos federales estará imposibilitada para contratar con particulares que: <i>i)</i> tengan a su cargo créditos fiscales firmes; <i>ii)</i> tengan a su cargo créditos fiscales determinados, firmes o no, que no se encuentren pagados o garantizados; <i>iii)</i> no se encuentren inscritos en el RFC; <i>iv)</i> no hayan presentado alguna declaración, provisional o no, así como las correspondientes a retenciones y con independencia de que resulte o no cantidad a pagar, incluyendo declaraciones informativas; <i>v)</i> no estén localizado en su domicilio fiscal; <i>vi)</i> tengan sentencia</p>	<p>Las empresas que contraten con el gobierno deberán establecer mecanismos o controles para evitar caer en alguno de los supuestos previstos en la norma, situación que podría ser implementada a través de manuales o guías de cumplimiento.</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<p>condenatoria firme por un delito fiscal; <i>vii</i>) sean considerado EFOS, o no hayan desvirtuado la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales; o <i>viii</i>) hayan manifestado en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ingresos y retenciones que no concuerden con sus CFDIs o con la documentación a que la autoridad tenga acceso.</p>	
<p>6. Revelación de esquemas reportable.</p> <p><i>Artículos 82-A a 82-D y 197 a 202, CFF.</i></p>	<p>Se crea un régimen de revelación de esquemas reportables, el cual consiste en que los asesores fiscales² o en algunos casos el propio contribuyente, deberán revelar tales esquemas al SAT.</p> <p>Las nuevas disposiciones establece expresamente que la revelación no implica una violación a la obligación de guardar secreto profesional en México.</p> <p>Un esquema reportable es aquel que genere o pueda generar, directa o indirectamente, un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las características identificadas en un listado como “áreas de riesgo” como por ejemplo: <i>i</i>) evitar que las autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las mexicanas; <i>ii</i>) permitan la transmisión de</p>	<p>Se obliga a revelar esquemas de planeación fiscal considerados como reportables por el SAT.</p> <p>Habrà que valorar si derivado del reporte se viola el secreto profesional en otras jurisdicciones con la finalidad de poder definir los mecanismos de defensa correspondientes.</p> <p>A pesar de que no se actualice un “área de riesgo”, si un esquema genera beneficios fiscales el asesor deberá hacerlo del conocimiento del cliente a</p>

² Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<p>pérdidas fiscales a personas distintas a las que las generaron; <i>iii</i>) 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 jurisdicción de residencia fiscal del contribuyente; <i>iv</i>) evitar la identificación de un beneficiario efectivo o <i>v</i>) evitar constituir un establecimiento permanente.</p> <p>La SHCP emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no habrá que presentar reporte.</p> <p>Los asesores fiscales deberán otorgar el número de identificación del esquema reportado a los contribuyentes para que éstos lo incluyan en su declaración. Si los asesores fiscales no reportan el esquema en cuestión, el contribuyente tiene la obligación de reportarlo (por ejemplo, si existe un acuerdo entre el asesor y el contribuyente para que sea éste el obligado a hacerlo).</p> <p>Las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones de reporte.</p> <p>Si un esquema genera beneficios fiscales, pero no es reportable o existe un impedimento legal para reportarlo, el asesor debe expedir una</p>	<p>través de una constancia, con base en lo que el SAT determine mediante reglas.</p> <p>Se deberán revisar por parte de los contribuyentes y asesores: <i>i</i>) que se considera como esquemas reportables; y <i>ii</i>) quien es el obligado a presentar el reporte ante el SAT.</p> <p>Respecto de aquéllos esquemas implementados con anterioridad al 2020 pero que tengan efectos en dicho ejercicio fiscal o siguientes, los mismos deberán ser reportados por el contribuyente, por lo que resulta necesario analizar sus alcances y la manera en la que tendrán que reportarse.</p> <p>Si existen varios asesores involucrados solamente deberá presentarse un solo reporte, por lo que resulta importante determinar quién es el sujeto obligado.</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	<p>constancia para justificar por qué no es reportable o está imposibilitado.</p> <p>La sanción cometida por un asesor fiscal por no revelar un esquema reportable o hacerlo de forma incorrecta o incompleta es de \$50,000.00 a \$20'000,000.00; mientras que no proporcionar el número de identificación del esquema reportable al contribuyente, no atender requerimientos, no expedir la constancia que soporta un esquema no reportable o el impedimento para revelarlo, no informar al SAT cualquier cambio en el esquema reportable o no presentar la declaración informativa anual, implicará una multa de \$20,000.00 a \$500,000.00, dependiendo del supuesto.</p> <p>Por otro lado, la sanción para el contribuyente por no revelar un esquema reportable o hacerlo de forma incorrecta o incompleta es la inaplicación del beneficio fiscal previsto en el esquema reportable más una multa del 50% al 75% del monto del beneficio del esquema reportable que se obtuvo o esperó obtener en todos los ejercicios involucrados; mientras que no incluir el número de identificación del esquema reportable en su declaración, no atender requerimientos o no informar al SAT cualquier cambio en el esquema reportable, implicará una multa de \$50,000.00 a \$2'000,000.00, dependiendo del supuesto.</p> <p>La obligación de reportar entrará en vigor en 2021 y los esquemas reportables serán aquellos</p>	<p>Si el esquema se plantea de manera fraccionada o a través de un asesor residente en el extranjero, entonces será el contribuyente el obligado a reportarlo.</p> <p>La autoridad fiscal emitirá reglas de carácter general mediante las cuales se deberán aclarar varias dudas que se generan en la aplicación de la disposición en comento y su alcance.</p> <p>En virtud de lo anterior, se recomienda revisar conjuntamente con el asesor fiscal todas los esquemas que pudieran ser reportables a partir del 2021 para determinar los alcances del mismo.</p>

Concepto	Modificaciones	Efectos y temas para considerar
	diseñados, comercializados, organizados, implementados o administrados a partir del 2020 o con anterioridad a dicho año si sus efectos fiscales se reflejan a partir de 2020. En éste último supuesto los contribuyentes serán los obligados a revelar.	
<p>7. Sanciones relacionadas con comprobantes apócrifos.</p> <p><i>Artículos 83, fracción XVIII, 84, fracción XVI, 89, fracción IV, 90 y 113 bis, CFF.</i></p>	<p>Las sanciones por llevar a cabo operaciones amparadas por CFDIs emitidos por terceros que no desvirtuaron la presunción de amparar operaciones inexistentes, sin demostrar la materialización de dichas operaciones o autocorregirse serán del 55% a 75% del monto de cada CFDI (actualmente es de \$12,070.00 a \$69,000.00).</p> <p>El contribuyente tiene el derecho a corregir su situación fiscal para evitar dichas sanciones, siempre que la corrección se efectúe de manera espontánea, esto es, antes de que la autoridad inicie sus facultades de comprobación.</p> <p>En materia penal se aumentan las penas de 2 a 9 años de prisión al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera CFDIs que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.</p>	<p>Es necesario que las empresas revisen sus procedimientos internos para detectar proveedores considerados EFOS.</p> <p>Es importante considerar que la sanción descrita es independiente de la multa que en su caso sea determinada por la omisión de contribuciones derivada del rechazo de la deducción de dichos comprobantes fiscales.</p>