

Reforma Fiscal 2020 en México

Paquete económico 2020. Modificaciones LISR

A continuación, encontrarán un breve resumen con las modificaciones a diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”) 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. Transparencia Fiscal.</p> <p><i>Artículos 4-A y 205 LISR.</i></p> | <p>Las “entidades transparentes fiscales” y las “figuras jurídicas extranjeras” que obtengan ingresos provenientes de México, sin importar que sus miembros o accionistas acumulen dichos ingresos, tributarán como personas morales y estarán obligadas al pago del impuesto sobre la renta (“ISR”). Lo anterior sin perjuicio a lo establecido en los tratados para evitar la doble tributación.</p> <p>Se considera que dichas entidades o figuras jurídicas son transparentes fiscales, cuando:</p> <p><i>i)</i> no sean residentes fiscales en el país de su constitución o donde tengan su administración principal de negocios o sede de dirección efectiva; y <i>ii)</i> sus ingresos sean atribuidos a sus miembros o accionistas.</p> <p>Se establece un estímulo fiscal para que las figuras jurídicas extranjeras transparentes que administren inversiones de capital privado que inviertan en personas morales en México, continúen siendo consideradas como transparentes para efectos del ISR en México, únicamente por los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.</p> | <p>Se deberán revisar las estructuras que involucren figuras jurídicas extranjeras, pues se está eliminando la posibilidad de considerar que ciertos ingresos fluyan directamente a los socios o miembros.</p> <p>Es importante analizar en “estructuras de transparencia” cómo esta disposición afecta la aplicación de los tratados para evitar la doble tributación, atendiendo a las reglas particulares de cada tratado.</p> <p>Es común encontrar “estructuras de transparencia” que mantienen inversiones de capital privado en México donde conviven socios o miembros mexicanos con extranjeros. Esta nueva regla afectará el esquema de tributación de dichas estructuras.</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|---|---|--|
| | <p>Lo anterior siempre que se cumplan con diversas obligaciones de reporte, además de que estén constituidas en un país que tenga celebrado un convenio amplio de intercambio de información con México.</p> <p>La entrada en vigor de la presente modificación será en 2021.</p> | |
| <p>2. Ingresos obtenidos por residentes en México a través de entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras.</p> <p><i>Artículos 4-B y 178 LISR.</i></p> | <p>Se crea un nuevo régimen de tributación para contribuyentes que generen ingresos a través de entidades que son transparentes para efectos fiscales (como podría ser en ciertos casos una LLC americana) y para figuras jurídicas (transparentes y no transparentes) como lo es un <i>Trust</i> o una <i>partnership</i>.</p> <p>En este nuevo régimen se obligará a los contribuyentes a considerar el ingreso (en algunos casos la utilidad) generada a través de las entidades o figuras en función de su participación, aun cuando no se distribuyan o entreguen dichos ingresos. El ingreso estaría gravado al 35% + 10% dividendos.</p> <p>Si se generan operaciones a través de figuras (transparentes o no transparentes) se tiene que presentar declaración informativa.</p> <p>Se establece que los ingresos se consideran generados directamente por el contribuyente y los impuestos pagados a través de dichas entidades o figuras se entienden pagados por dicho contribuyente en la proporción en que los hayan acumulado.</p> <p>El impuesto pagado será acreditable en su totalidad para el contribuyente, en la misma proporción en la que se haya acumulado el</p> | <p>Se deberán revisar los efectos fiscales de estructuras que mantengan los contribuyentes para determinar si el ingreso generado a través de las mismas están o no gravados por este nuevo régimen.</p> <p>No resulta del todo claro la interacción de las definiciones de entidades transparentes y de figuras contenidas en el artículo 4-A. Situación que apareja un grado de inseguridad jurídica.</p> <p>El tema de control o no control ya no resulta relevante en el nuevo régimen; si se tiene una participación directa o indirecta, se cae en este nuevo régimen. Esta situación podría afectar inclusive inversiones en ciertos fondos donde el contribuyente no tiene el control ni acceso a toda la información para determinar el efecto fiscal correspondiente.</p> <p>En el caso que existan estructuras en el extranjero</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|---|--|
| | <p>ingreso de la entidad o figura por el contribuyente.</p> | <p>que involucren entidades o figuras transparentes con entidades no transparentes, se deberá realizar el análisis en el sentido de si resulta aplicable este nuevo régimen o si el ingreso o utilidad respectiva estará sujeto o no a un Régimen Fiscal Preferente (“REFIPRE”).</p> <p>Se deberá tomar especial cuidado cuando existen figuras donde no hay capital o participación definida, pues la acumulación del ingreso será en función de su “participación”, lo que conlleva cierta inseguridad jurídica para considerar a quién y en qué medida se le atribuye el carácter de contribuyente.</p> <p>En caso de que se realicen operaciones a través de dichas entidades o figuras jurídicas, se deberá presentar la declaración informativa correspondiente. Para estos efectos consideramos que no resulta claro en la LISR que debe entenderse por “realizar operaciones”, por lo que la autoridad podría emitir reglas al respecto.</p> |
| <p>3. REFIPRES. <i>Artículos 176, 177 y 178 LISR.</i></p> | <p>Continúa el régimen de REFIPRES, por lo que el contribuyente deberá considerar gravados (al 35% + 10% dividendos) los ingresos o utilidad generados directa o indirectamente en una entidad (cuando un residente en el</p> | <p>Habrá que realizar un análisis respecto de la aplicación del régimen de REFIPRES conforme a las nuevas reglas de control, mismas que se</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|----------|---|---|
| | <p>extranjero contribuye por debajo del 22.5% para personas morales mexicanas o por debajo del 26.25% para personas físicas residentes en México).</p> <p>Continúa la exclusión de REFIPRES cuando no se tenga el “control efectivo” sobre la entidad extranjera.</p> <p>Sin embargo, se modifican sustancialmente las reglas para determinar si existe control efectivo, entendiéndose como tal una participación en más del 50% (en acciones o en derechos) que permita obtener utilidades o los activos en caso de reducción de capital o liquidación.</p> <p>Para efectos de determinar el control efectivo se considerarán todos los derechos que tengan las partes relacionadas y personas vinculadas.</p> <p>Continúa la obligación de reporte por ingresos obtenidos en este régimen.</p> | <p>enfocan más en el tema de la participación en las entidades (incluyendo partes relacionadas) y posibilidad de recibir beneficios de las mismas, a como acontecía en la norma anterior que se refería a la posibilidad de decidir cuándo se reparten utilidades.</p> <p>Es importante considerar que el caso de personas físicas que participen directa o indirectamente en dichas estructuras la tasa para considerar si los ingresos que percibe se ubican en REFIPRES deberá ser menor al 26.25% en comparación con una persona moral en cuyo caso la tasa deberá ser menor al 22.5%. Antes de la reforma, las reglas permitían considerar la tasa del 22.5% también para personas físicas.</p> <p>En el caso que existan estructuras en el extranjero que involucren entidades o figuras transparentes con entidades no transparentes, se deberá realizar el análisis en el sentido de si resulta aplicable el régimen de REFIPRES, o bien, si se atiende al nuevo régimen de entidades transparentes o figuras jurídicas extranjeras.</p> <p>Se deberán reportar los ingresos recibidos de</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|---|---|--|
| | | REFIPRES conforme al 178 de la LISR. |
| <p>4. Acreditamiento ISR pagado en el extranjero.</p> <p><i>Artículo 5 LISR.</i></p> | <p>Como medida para combatir los mecanismos híbridos¹, se establece una prohibición para efectuar el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero cuando dicho impuesto haya sido acreditado en otro país por razones distintas a un acreditamiento indirecto. Lo anterior no será aplicable si el ingreso respecto del cual se pagó el impuesto se hubiese acumulado en ese otro país.</p> <p>Tampoco se permitirá el acreditamiento por distribución de dividendos o utilidades que representen una deducción o una reducción equivalente para el residente en el extranjero que realizó dicha distribución.</p> | <p>Para efectos de determinar si resultan acreditables los impuestos pagados en el extranjero por un residente en México, los contribuyentes deberán revisar si dichos impuestos se ubican en alguno de los supuestos de la limitante comentada.</p> |
| <p>5. Establecimiento permanente.</p> <p><i>Artículo 2 y 3 LISR.</i></p> | <p>Se establecen reglas aplicables para considerar que se genera un establecimiento permanente (“EP”) si el extranjero mantiene un agente dependiente (empleado) mediante el cual concluye o desempeña la negociación de contratos, siempre que los mismos: <i>i)</i> se celebren a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; <i>ii)</i> versen sobre la enajenación de derechos de propiedad o el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero; o <i>iii)</i> obliguen al residente en el extranjero a prestar un servicio.</p> <p>Se modifica la regla de actividades auxiliares o complementarias para considerar que se tiene un EP aun cuando se separen las actividades del extranjero en México (Regla anti-fragmentación).</p> | <p>Se recomienda revisar la forma en la que actúan los residentes en el extranjero en México para confirmar si se ubican en el supuesto de EP descrito.</p> <p>Necesario revisar si el residente en el extranjero efectúa actividades auxiliares que forman parte de una operación de negocios cohesiva, cuyo resultado no tenga el carácter de actividad preparatorio o auxiliar.</p> |

¹ Entidades o figuras jurídicas respecto de las cuales se genera una deducción en el país de residencia del pagador, sin que exista una acumulación de dicho ingreso en el país donde reside el receptor.

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|---|--|
| | | |
| <p>6. Limitación de deducciones pagos partes relacionadas o acuerdo estructurado.</p> <p><i>Artículo 28, fracción XXIII LISR.</i></p> | <p>No serán deducibles los pagos realizados a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, si el ingreso para la contraparte está sujeto a un REFIPRE o si el receptor directo o indirecto utiliza el importe para hacer otros pagos deducibles a otros miembros del grupo o mediante un acuerdo estructurado que estén sujetos a un REFIPRE.</p> <p>Se considerará que dos miembros son partes del mismo grupo, cuando uno de ellos tenga control efectivo sobre el otro, o cuando un tercero tenga control sobre ambos.</p> <p>Dicha limitante no aplica si el pago que se considere un ingreso sujeto a REFIPRE derive de la actividad empresarial del receptor del mismo, siempre que se demuestre que cuenta con el personal y los activos necesarios para la realización de dicha actividad (salvo que el pago se considere un ingreso sujeto a un REFIPRE por motivo del uso de un mecanismo híbrido).</p> | <p>Resulta necesario revisar cada una de las operaciones efectuadas con partes relacionadas para determinar si se actualiza alguna limitante en materia de deducción; esto inclusive cuando se paga a una parte no relacionada pero el beneficio o pago acaba finalmente recibiendo una parte relacionada.</p> |
| <p>7. Limitante en la deducción de intereses.</p> | <p>No serán deducibles los <u>intereses netos</u>² que excedan el 30% de la “utilidad fiscal ajustada”.</p> | <p>Revisar cómo afecta limitante de intereses para los pagos/obligaciones con acreedores nacionales y extranjeros.</p> |

² Se entenderá como interés neto “la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, el total de sus ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo”.

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|--|---|
| <p><i>Artículo 28, fracción XXXII LISR.</i></p> | <p>Dicha limitante sólo aplica a contribuyentes cuyos intereses devengados en el ejercicio excedan de \$20,000,000.</p> <p>La presente limitante no aplica a integrantes del sistema financiero.</p> <p>El monto de los intereses netos del ejercicio que no sean deducibles podrá deducirse durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.</p> <p>Entendemos que dicha limitante sería complementaria a la regla de capitalización delgada.</p> | <p>Las empresas que tengan gastos altos y pocos ingresos (ej. Empresas de nueva creación), inclusive con el cálculo para determinar la utilidad fiscal ajustada podrían ubicarse en el supuesto de no deducibilidad de la totalidad de los intereses devengados, situación que hará todavía más complicado para estas empresas financiar sus operaciones con créditos, poniéndolas en desventaja en el mercado.</p> |
| <p>8. Outsourcing.</p> <p><i>Artículo 27, fracción V, LISR.</i></p> <p><i>Artículo 1-A, fracción IV, 5° fracción II y 32, fracción VIII, Ley del Impuesto al Valor Agregado ("LIVA").</i></p> | <p>Para poder efectuar la deducción de los pagos por servicios de subcontratación laboral el contratante deberá efectuar la retención y entero del impuesto al valor agregado ("IVA") a cargo de terceros (el contratista).</p> <p>Se eliminará la obligación para el contratante de obtener del contratista el comprobante fiscal digital por internet ("CFDI") por concepto de salarios, acuses de recibo y declaraciones de pago de IVA.</p> <p>Los contribuyentes que reciban servicios a través de los cuales pongan a su disposición o a disposición de una parte relacionada, personal que desempeñe sus funciones dentro o fuera de sus instalaciones o de las de una parte relacionada de éste, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contribuyente, estarán obligados a retener el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.</p> | <p>La definición establecida en la Ley del Impuesto al Valor Agregado ("LIVA"), obliga a la retención del impuesto tanto por los servicios de subcontratación laboral, como por cualquier otro servicio en el que se le provea personal para que desempeñe las funciones de la empresa contratante.</p> <p>Lo anterior genera incertidumbre a las empresas que contratan servicios personales independientes, toda vez que la definición otorgada resulta muy amplia y ambigua generando confusión para identificar cuáles servicios deberán incluirse dentro de la retención en relación con las funciones que</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|---|--|
| | <p>De conformidad con lo señalado en la exposición de motivos, se propone que la retención del IVA se haga por el 6% del valor de la contraprestación, toda vez que la retención del 16% del impuesto provocará la generación de saldos a favor, y consecuencia múltiples solicitudes de devolución, provocando un efecto financiero no deseado para los prestadores del servicio y una carga adicional para el Servicio de Administración Tributaria ("SAT").</p> | <p>desempeñe el personal del proveedor del servicio.</p> <p>A partir de la entrada en vigor de la reforma, para poder aplicar la deducción de los pagos por dichos servicios y acreditar el IVA trasladado, las empresas tendrán la obligación de calcular, retener y enterar el 6% del IVA a cargo del contratista.</p> <p>Las empresas ya no tendrán la obligación de contar con: <i>i)</i> declaración y pago del IVA del contratista y; <i>ii)</i> informar al SAT sobre el pago, retención y acreditamiento y traslado del IVA.</p> |
| <p>9. Pagos al extranjero.</p> <p><i>Artículos 158 y 167, fracciones I y III, LISR.</i></p> | <p>Los ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles destinados a actividades comerciales o industriales se considerarán regalías (se eliminará su regulación en la disposición relativa a los ingresos por el otorgamiento de uso y goce).</p> <p>El impuesto se calculará aplicando al ingreso obtenido, sin deducción alguna, la tasa del 5% tratándose de contenedores importados temporalmente y embarcaciones con concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente; entre otros.</p> <p>Con relación a las regalías por el uso o goce temporal de aviones con concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de</p> | <p>Los pagos por arrendamiento de embarcaciones están sujetos a una tasa del 5%; mientras que los de aviones a la tasa del 1%. En este último caso persiste una inequidad debido a que la tasa en cuestión no aplica para todas las aeronaves (i.e. helicópteros), la cual ha sido confirmada por el Poder Judicial.</p> <p>Los ingresos derivados de contratos de fletamento a casco desnudo son considerados regalías.</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|--|--|
| | <p>pasajeros o bienes, el impuesto se calculará aplicando al ingreso obtenido, sin deducción alguna, la tasa del 1%.</p> <p>Respecto a los ingresos derivados de contratos de fletamento, se continúa considerando que la fuente de riqueza se encuentra en el país si la navegación de cabotaje se realiza en territorio nacional, pero se exceptuarán los ingresos que provengan de arrendamiento de equipo comercial, industrial o científico (ya que tales ingresos serán gravados como regalías).</p> | |
| <p>10. IMMEX de albergue / residentes en el extranjero sin EP.</p> <p><i>Artículos 183 y 183 Bis, LISR.</i></p> | <p>No se considera que tienen EP en el país los residentes en el extranjero que proporcionan directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue, siempre que cumplan con sus obligaciones fiscales a través de la empresa que les presta tales servicios.</p> <p>En ningún caso, los residentes en el extranjero pueden enajenar productos manufacturados en México que no se encuentren amparados con un pedimento de exportación ni enajenar a la empresa con programa de maquila que les presta servicios la maquinaria y equipo de su propiedad, de sus partes relacionadas residentes en el extranjero o clientes extranjeros, ni antes ni durante el periodo en el que se aplique lo dispuesto en el párrafo anterior.</p> | <p>Anteriormente sólo podía aplicarse tal supuesto por un plazo máximo de 4 años; mismo que fue eliminado.</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar |
|--|---|--|
| <p>11. FIBRAS.</p> <p><i>Artículo 187, fracción V, de la LISR.</i></p> | <p>Actualmente la LISR permite la creación de Fideicomisos de Infraestructura y Bienes Raíces (FIBRAS) públicas y privadas.</p> <p>En el caso de las FIBRAS públicas la fiduciaria debe emitir certificados de participación por los bienes del fideicomiso y colocarlos entre el gran público inversionista.</p> <p>En cambio, tratándose de FIBRAS privadas, debían tener al menos diez integrantes no relacionados entre sí, sin que ninguno mantenga en lo individual más de 20 por ciento de los certificados emitidos.</p> <p>La autoridad fiscal ha identificado abusos por parte de las FIBRAS privadas, por lo que con la reforma se elimina dicha figura.</p> <p>De igual manera, se establece la obligación a las fiduciarias de FIBRAS públicas de realizar lo siguiente: <i>i)</i> presentar información de identificación de los fideicomitentes; <i>ii)</i> presentar información y documentación de cada una de las operaciones mediante las cuales se realizó la aportación al fideicomiso de cada uno de los inmuebles; y <i>iii)</i> presentar informe de cada inmueble aportado al fideicomiso.</p> | <p>En los artículos transitorios se establece que los contribuyentes que aplicaban el esquema de FIBRA privada tendrán dos años contados a partir de la reforma propuesta, para pagar el ISR causado por la ganancia obtenida en la enajenación de los bienes realizada al fideicomiso.</p> <p>Las nuevas obligaciones establecidas tratándose de FIBRAS públicas, tienen como finalidad que la autoridad fiscal tenga elementos para identificar a los beneficiarios del estímulo fiscal previsto en la LISR.</p> |
| <p>12. Ingresos obtenidos a través de plataformas digitales.</p> <p><i>Artículo 113-A LISR.</i></p> | <p>Desde abril de 2019, se incorporó en la Resolución Miscelánea Fiscal una regla que permite retener el ISR e IVA a conductores que prestaban el servicio de transporte o entrega de alimentos preparados, a través de plataformas digitales.</p> <p>En ese sentido, se incorpora en la LISR un nuevo régimen aplicable a personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios, mediante</p> | <p>Los intermediarios (Personas Morales, residentes en México o en el Extranjero), que de manera directa o indirecta proporcionen el uso de las plataformas tecnológicas, deberán cumplir con diversas obligaciones relacionadas con la retención del ISR a personas físicas con actividades empresariales.</p> |

| Concepto | Modificaciones | Efectos y temas para considerar | | | | | | | | |
|---|--|---------------------------------|------------------------------|---|-------------|--|------------------|---------------------------------------|---------------|--|
| | <p>plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares. Debe destacarse que el régimen se amplía para abarcar prestación de servicios de hospedaje y enajenación de bienes y prestación de servicios distintos la transportación.</p> <p>Bajo este nuevo esquema, se genera una nueva obligación de retener el ISR correspondiente a la actividad realizada a través de los medios digitales señalados.</p> <p>Dicha retención será efectuada por las personas morales residentes o no en México que tengan el carácter de intermediarios — aquellos que de manera directa o indirecta proporcionen el uso de las plataformas tecnológicas—.</p> <p>Los Intermediarios residentes en el extranjero, tendrán la obligación de inscribirse en el “RFC” con carácter de retenedor y expedir el CFDI correspondiente.</p> <p>Las tasas de retención serán:</p> <table border="1" data-bbox="456 1310 1003 1684"> <thead> <tr> <th data-bbox="456 1310 769 1402">Actividad</th> <th data-bbox="769 1310 1003 1402">Tasa de retención aproximada</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td data-bbox="456 1402 769 1520">Servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes.</td> <td data-bbox="769 1402 1003 1520">Del 2 al 8%</td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 1520 769 1617">Enajenación de bienes y prestación de servicios.</td> <td data-bbox="769 1520 1003 1617">Del .4% al 5.4%.</td> </tr> <tr> <td data-bbox="456 1617 769 1684">Prestación de servicios de hospedaje.</td> <td data-bbox="769 1617 1003 1684">Del 2% al 10%</td> </tr> </tbody> </table> | Actividad | Tasa de retención aproximada | Servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes. | Del 2 al 8% | Enajenación de bienes y prestación de servicios. | Del .4% al 5.4%. | Prestación de servicios de hospedaje. | Del 2% al 10% | |
| Actividad | Tasa de retención aproximada | | | | | | | | | |
| Servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes. | Del 2 al 8% | | | | | | | | | |
| Enajenación de bienes y prestación de servicios. | Del .4% al 5.4%. | | | | | | | | | |
| Prestación de servicios de hospedaje. | Del 2% al 10% | | | | | | | | | |