
Se aprueba Miscelánea Fiscal 2020

Oficina de México

Noviembre de 2019



El 31 de octubre de 2019, fueron aprobadas por el Congreso de la Unión diversas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta; Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y; Código Fiscal de la Federación.

En términos generales, se trata de una reforma fiscal sustantiva para implementar las distintas recomendaciones internacionales emitidas por la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (“OCDE”), en relación con las Acciones que integran el Proyecto Base Erosion and Profit Shifting (“BEPS”).

La reforma aprobada comprende la inclusión de la Acción 1 sobre economía digital; Acción 2 neutralizar los efectos de mecanismos híbridos; Acción 3 refuerzo en las normas Controlled Foreign Company; Acción 4 limitar la erosión de la base imponible por vía de deducción de intereses; Acción 7 impedir la elusión artificial del concepto de establecimiento permanente y; Acción 12 exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal.

Adicionalmente, la reforma fiscal comprende la inclusión de distintas medidas para erradicar prácticas abusivas particulares en México, como son la comercialización y uso de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes; la constitución y liquidación de sociedades fachadas con fines de evasión; esquemas de retención en servicios de outsourcing; entre otros.



A continuación, presentamos las reformas que consideramos más relevantes de la miscelánea fiscal 2020, que entrarán en vigor a partir del 1º de enero de 2020, salvo algunas excepciones que precisaremos en cada apartado.

Ley del Impuesto sobre la Renta

➤ Establecimiento Permanente

En línea con las recomendaciones emitidas por OCDE, particularmente con la Acción 7 del Reporte Final del Proyecto BEPS, se reforman los artículos 2 y 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (“LISR”), para ampliar el concepto de Establecimiento Permanente (“EP”) conforme a lo siguiente:

- 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 EP 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 éstos se celebran a nombre o por cuenta del residente en el extranjero, o bien, si prevén la enajenación de los derechos de propiedad, o del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero o sobre el derecho del uso o goce temporal, u obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.
- Se presumirá 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.
- Que las actividades que constituyen excepciones para no constituir un EP en el país, se encuentran condicionadas a que las mismas tengan la naturaleza de actividades de carácter preparatorio y auxiliar.
- Se establece una disposición que tiene como finalidad evitar que un residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten una operación de negocios cohesiva en varias operaciones menores, con lo que se buscaba argumentar que cada una pudiera encuadrar en actividades con carácter preparatorio o auxiliar para así evitar constituir un EP.

Las reformas anteriores buscan generar consistencia en la legislación doméstica con los tratados internacionales y el Instrumento Multilateral (“IML”) con la finalidad de impedir la elusión artificiosa del concepto de EP en México.



➤ Combate a mecanismos híbridos y pagos a Regímenes Fiscales Preferentes

Como parte de las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 2 del Proyecto BEPS, se reforma el último párrafo del artículo 5 de la LISR, para negar (i) el acreditamiento indirecto, cuando el pago del dividendo o utilidad distribuible haya sido deducible para el pagador y; (ii) el acreditamiento directo, cuando el impuesto que se pretende acreditar también sea acreditable en otro país o jurisdicción, siempre y cuando en este último caso no derive de un acreditamiento indirecto, o bien, el ingreso que originó el pago del impuesto hubiese sido acumulado en el otro país o jurisdicción.

Adicionalmente, se reforma la fracción XXIX del artículo 28 de la LISR para ampliar los supuestos normativos de “no deducibilidad” de los pagos realizados entre partes relacionadas, haciendo la precisión que los pagos realizados entre partes relacionadas no serán deducibles cuando sean deducibles para otras entidades del grupo, o bien, para el mismo contribuyente en otro país o jurisdicción en el que sea considerado residente fiscal. De igual forma se señala que esta disposición no será aplicable, si la entidad del mismo grupo o el propio contribuyente consideran acumulables los ingresos en la jurisdicción correspondiente.

Finalmente, para combatir los “mecanismos híbridos”, se reforma la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR y se deroga la fracción XXXI del mismo numeral, cuya finalidad es negar la deducción de:

- Los pagos realizados a una parte relacionada o a través de un “acuerdo estructurado” cuando se encuentren sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes (“REFIPRE”). Sobre este punto, es preciso señalar que se elimina la excepción de considerar como deducibles los pagos a REFIPRE cuando éstos se hubiesen pactado a valor de mercado.
- De igual forma, los pagos que no se consideren sujetos a REFIPRE, si el receptor directo o indirecto, utiliza los recursos para realizar otros pagos deducibles a una parte relacionada, o bien, conforme a un “acuerdo estructurado”, si sus ingresos se consideran sujetos a REFIPRE, sin importar el momento de pago.
- Las anteriores medidas tienen por finalidad combatir el tratamiento fiscal discrepante entre las diferentes legislaciones fiscales domésticas respecto a la calificación de una persona, figura jurídica, ingreso o atribución del derecho de propiedad sobre activos.



➤ Pagos realizados a entidades transparentes y figuras jurídicas extranjeras

Se adiciona el artículo 4-A en la LISR para establecer que las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras están obligadas a tributar en México como personas morales, con independencia de que la totalidad o parte de sus miembros o beneficiarios acumulen los ingresos en su país de residencia.

Cuando las entidades extranjeras transparentes fiscales y las figuras jurídicas extranjeras establezcan su administración principal o sede de dirección efectiva en México, serán consideradas personas morales residentes para efectos fiscales en el país y tributarán dentro del régimen general de las personas morales mexicanas.

Sobre el particular, el propio texto del artículo 4-A de la LISR establece que el tratamiento anterior (no reconocimiento de transparencia fiscal) no será aplicable a los tratados para evitar la doble imposición, en cuyo caso, serán aplicables las disposiciones contenidas en los mismos.

Con el objetivo de contrarrestar los posibles efectos que pudieran derivarse de la reforma expuesta en los párrafos anteriores, se adiciona el artículo 205 a la LISR, para reconocer como un estímulo fiscal la transparencia fiscal de las figuras jurídicas extranjeras que administren inversiones de capital privado y que invierten en personas morales residentes en México.

Dicho estímulo fiscal permitirá que los miembros o partícipes de las entidades extranjeras sean los sujetos tributables, y su aplicación se encuentra condicionada al cumplimiento de ciertos requisitos formales y sólo será aplicable a ingresos por intereses, dividendos, ganancias de capital o por arrendamiento de bienes inmuebles.

Es relevante tener en consideración que, de acuerdo con disposiciones transitorias, la entrada en vigor de las normas analizadas en el presente apartado, será a partir del 1º de enero de 2021.

➤ Ingresos obtenidos por residentes en México o EP en territorio nacional, a través de entidades extranjeras transparentes fiscalmente o figuras jurídicas extranjeras

Se adiciona el artículo 4-B en la LISR para establecer que los residentes en México, o bien, los residentes en el extranjero con EP en el país, que obtengan ingresos a través de una entidad extranjera transparente fiscal o una figura jurídica extranjera, deberán acumular los ingresos que les correspondan en función de su participación en dicha figura o entidad.



Para determinar la participación promedio diaria en las entidades extranjeras transparentes fiscales y figuras jurídicas extranjeras, el numeral remite a las reglas de control de REFIPRES.

Por su parte, cuando las entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras sean consideradas como contribuyentes para efectos fiscales en sus respectivos países de constitución, se considerará como ingreso la “utilidad fiscal anual” obtenida conforme al Título II de la LISR, esto es, como si se tratase de una persona moral mexicana.

Por otra parte, se establece que los ingresos que obtengan las figuras jurídicas extranjeras que sean transparentes fiscales, se acumularán en los términos del Título que le corresponda al contribuyente participante.

Los contribuyentes que obtengan ingresos en los términos mencionados, deberán cumplir con una serie de obligaciones formales como son: llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (“CUFIN”) para tener un control sobre la acumulación de los ingresos; llevar contabilidad y tener documentación comprobatoria de la entidad extranjera transparente o figura jurídica para tener un control sobre los gastos e inversiones que podrán resultar deducibles en función de la participación promedio diaria.

➤ Entidades extranjeras controladas cuyos ingresos se encuentran sujetos a REFIPRES

Se incorporan recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del Proyecto BEPS, para introducir reglas aplicables a los ingresos obtenidos por entidades residentes en el extranjero que son controladas directa o indirectamente por personas residentes en México y cuyos ingresos se encuentran sujetos a REFIPRES, los cuales son aquéllos que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto inferior al 75% del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México.

Se establece que para determinar si los ingresos están sujetos a REFIPRE se considerará la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones realizadas en el año calendario por cada entidad extranjera, pudiendo determinar de forma consolidada cuando se tenga una participación en dos o más entidades extranjeras residentes de un mismo país, y éstas consoliden para efectos fiscales.

Se modifica la forma para realizar el comparativo del impuesto efectivamente pagado contra el impuesto causado en el país, ya que se incorpora la opción consistente en que se haga un comparativo de la tasa estatutaria del impuesto sobre la renta del país o jurisdicción de la residencia fiscal de la entidad extranjera, con las tasas establecidas en los



artículos 9 o 152 de la LISR, según corresponda, a efecto de determinar si los ingresos obtenidos se encuentran gravados a una tasa menor al 75% de lo que estaría en México.

Es importante resaltar la modificación sustancial que sufrieron las reglas para determinar el control efectivo que sobre una entidad extranjera debe ejercer el contribuyente para la aplicación del régimen de REFIPRE.

Conforme a las nuevas reglas, se considera que el contribuyente tiene control efectivo cuando:

- (i) tiene una participación promedio diaria en la entidad que le permita contar con más del 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones, se tenga derecho de veto o se requiera su voto favorable para la toma de decisiones, o bien, dicha participación corresponda a más del 50% del valor total de las acciones emitidas por la entidad;
- (ii) tiene derecho a más del 50% de los activos o utilidades de la entidad extranjera en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación;
- (iii) cuando la suma de los dos incisos anteriores implique una tenencia en más del 50% de los derechos referidos;
- (iv) junto con la entidad extranjera consoliden sus estados financieros y;
- (v) tenga derecho de determinar, en forma directa o indirecta, los acuerdos en asamblea o decisiones en la administración de la entidad extranjera.

Se señala que para efectos de determinar si existe control efectivo, se considerarán todos los derechos que tenga el contribuyente y sus partes relacionadas y personas vinculadas, sin importar su residencia fiscal o lugar de constitución.

Adicionalmente, para determinar si los ingresos se encuentran sujetos a REFIPRES se establece que se deben considerar todos los impuestos sobre la renta pagados, incluyendo los estatales y los pagados en México mediante retención.

Se establece la posibilidad de que los impuestos sobre la renta pagados por las entidades extranjeras por ingresos sujetos a REFIPRE, en México y en el extranjero, se acrediten contra el impuesto sobre la renta causado conforme a REFIPRE en los términos del artículo 5 de la LISR.



> Limitación a la deducción de intereses

Se adiciona la fracción XXXII al artículo 28 de la LISR para incorporar una limitación a la deducción de los “intereses netos” del ejercicio, cuando estos excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

Se establece que la limitante será aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados durante el ejercicio deriven de deudas que excedan de \$20,000,000 pesos mexicanos. Esta cantidad será aplicable conjuntamente a todas las personas morales sujetas al Título II de la LISR y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas, especificando que dicha cantidad se repartirá en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les resulte aplicable esta disposición.

Se define el concepto de “intereses netos” como la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante un ejercicio que deriven de deudas del contribuyente el total de sus ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo y la cantidad de \$20,000,000. Esta fracción no será aplicable cuando el monto de los intereses acumulados sea igual o superior al monto de los intereses devengados.

Se define como “utilidad fiscal ajustada” como la cantidad que resulte de sumar a la utilidad fiscal anual (ingresos acumulables menos las deducciones autorizadas y la PTU de la empresa pagada en el ejercicio), el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, así como el monto total deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones en periodos preoperativos.

Se prevé que el monto de los intereses netos del ejercicio que no sean deducibles, podrán deducirse durante los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo. El monto no deducido en los diez ejercicios siguientes, será no deducible. Dichos intereses netos pendientes de deducir, tendrá que sumarse a los intereses netos del siguiente ejercicio y la cantidad resultante deberá cumplir lo dispuesto por esta disposición.

Es importante hacer notar que la limitante mencionada no será aplicable para intereses devengados por deudas contraídas para el financiamiento de obras de infraestructura pública y deudas contratadas para financiar proyectos de adquisición de terrenos y construcción de inmuebles ubicados en territorio nacional. Tampoco será aplicable para deudas para financiar proyectos de exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de petróleo y de hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos, así como



proyectos de la industria extractiva y para la generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua.

De igual forma, se establece que esta limitante no será aplicable a las empresas productivas del Estado, ni a los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto.

Se establece que la limitación que nos ocupa solamente será aplicable cuando el monto de los intereses no deducibles sea superior a la determinación conforme a las reglas de “capitalización delgada”, en cuyo caso no será aplicable esta última.

De acuerdo con la exposición de motivos, la limitante a la deducción de intereses será aplicable a los intereses deducibles a partir del ejercicio 2020, no obstante que las deudas hubiesen sido contraídas en ejercicios anteriores.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

➤ Imposición de servicios digitales proporcionados por residentes en el extranjero

Se incorpora en la Ley del Impuesto al Valor Agregado un “*Capítulo III BIS De la Prestación de Servicios Digitales por Residentes en el Extranjero sin Establecimiento en México*”, en el cual se establece el marco normativo para gravar cierto tipo de servicios digitales, cuando el receptor del servicio se encuentra en México.

Son servicios objeto del impuesto al valor agregado la descarga de contenidos multimedia (música, películas, imágenes), la intermediación entre terceros oferentes de bienes y servicios, clubes en línea y páginas de citas, así como los de enseñanza a distancia.

Se considera que los mencionados servicios son prestados en territorio nacional, cuando se actualice cualquier de los siguientes supuestos:

- El receptor manifieste un domicilio ubicado en territorio nacional;
- El receptor realice el pago mediante un intermediario ubicado en territorio nacional;



- Cuando la dirección de IP del receptor corresponda a una dirección asignada a México;
- Cuando el receptor manifieste un número telefónico y el código corresponda a México.

Los contribuyentes residentes en el extranjero que no cuenten con un EP en el país y que presten servicios digitales en los términos expuestos, deberán cumplir con obligaciones formales, como son: inscripción en el RFC; traslada el impuesto a sus receptores o consumidores; llevar registros; calcular, retener y enterar el impuesto; emitir comprobantes fiscales, entre otras.

Por su parte, los contribuyentes residentes en el extranjero que no tienen EP en el país que proporcionen servicios digitales y su modelo de negocio implica la intermediación en actividades realizadas por terceros; adicionalmente, tendrán las siguientes obligaciones: publicar en su página de internet el impuesto correspondiente a las contraprestaciones; retener el 50% del impuesto a las personas físicas que enajenen bienes, prestan servicios u otorgan el uso o goce temporal de bienes; retener el 100% del impuesto cuando dichas personas no proporcione un RFC; expedir comprobantes fiscales digitales de retención; entre otras.

El tratamiento fiscal expuesto no dará lugar a configurar un EP para el residente en el extranjero que proporciona servicios digitales en el país.

Las disposiciones sobre servicios digitales entrarán en vigor a partir del 1º de junio de 2020.



Contacto

Cuatrecasas se pone a sus órdenes para cualquier aclaración, comentario o asesoría en relación con la información contenida en este flash.

Francisco Carbajal

Partner

francisco.carbajal@cuatrecasas.com
Av. Paseo de la Reforma 483, Pl. 50
06500 Ciudad de México

Víctor Romo

Associate

victormanuel.romo@cuatrecasas.com
Av. Paseo de la Reforma 483, Pl. 50
06500 Ciudad de México

©2019 CUATRECASAS

Todos los derechos reservados.

Este documento es una recopilación de información jurídica elaborado por Cuatrecasas. La información o comentarios que se incluyen en el mismo no constituyen asesoramiento jurídico alguno.

Los derechos de propiedad intelectual sobre este documento son titularidad de Cuatrecasas. Queda prohibida la reproducción en cualquier medio, la distribución, la cesión y cualquier otro tipo de utilización de este documento, ya sea en su totalidad, ya sea en forma extractada, sin la previa autorización de Cuatrecasas.