

El **9 de diciembre de 2019** se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

Dado el alcance y efectos de estas modificaciones, **GALICIA** considera importante dar a conocer un **resumen integral** de los contenidos que, en nuestra opinión, pueden ser relevantes para los distintos tipos de operaciones, estructuras, proyectos o asesorías en las que regularmente participamos como firma.

Por regla general, las modificaciones fiscales que se describirán entran en vigor el 1º de enero de 2020, salvo algunas que por disposición expresa cobrarán vigencia en fecha posterior.

Esta reforma puede verse como la más importante de los últimos años. Su intención principal es combatir la evasión fiscal a través del fortalecimiento de las herramientas de control que tiene la Administración Tributaria, haciendo énfasis en medidas que pretenden inhibir la facturación de operaciones simuladas.

Se introducen a nivel doméstico diversos aspectos de política fiscal derivado de recomendaciones internacionales. Se dota al SAT de una de una poderosa facultad, durante el ejercicio de facultades de comprobación, consistente en presumir que los actos jurídicos revisados carecen de razón de negocios.

En un hecho inédito, se articula un sistema normativo de reporte, fiscalización y sanción dirigido a asesores fiscales. El ejercicio profesional de la práctica fiscal será ahora monitoreado por el SAT cuando se den cierto tipo de transacciones, vinculando a los contribuyentes que participen en éstas.

Se grava directa e indirectamente la economía digital en México. Por primera vez, nuestra legislación obliga a las plataformas digitales residentes en el extranjero a inscribirse en el RFC y a cumplir con un cúmulo de obligaciones muy delicadas, no solo por lo que ve a la retención y entero de impuestos, sino por el manejo y revelación de información privada de los contribuyentes con que interactúen.

En resumen, esta reforma impone retos para todos sus operadores. Los **contribuyentes** deben considerar ahora, en la toma de decisiones, a dos grandes protagonistas: la sustancia económica y la razón de negocios. Las operaciones que tengan exclusivamente el fin disminuir impuestos serán, retroactiva y prospectivamente, sometidas a un escrutinio mucho

más riguroso por parte del Servicio de Administración Tributaria, lo que seguramente provocará una nueva dinámica en la toma de decisiones corporativas.

Los **asesores fiscales** serán los proveedores de información clave que le permitirá al fisco identificar planeaciones fiscales agresivas. Además de adaptarse a los nuevos tiempos de reporte y control, la solidez y el nivel técnico en su interacción con los contribuyentes en temas sustantivos será el valor agregado que, en nuestra opinión, marcará la diferencia para superar diferendos con el fisco y al mismo tiempo generar una buena relación a largo plazo con las distintas unidades administrativas de la Administración Tributaria.

Las **autoridades fiscales** tendrán la alta responsabilidad de aplicar con técnica, equilibrio y criterio, medidas de control y anti-abuso nunca antes vistas. Coordinar en los distintos niveles la implementación de estas nuevas herramientas, respetando la buena fe que por ley se confiere a los contribuyentes en México será un reto que, de cumplirse, fortalecerá la confianza en el sistema tributario.

A. Impuesto Sobre la Renta.

1) Actualización del concepto de Establecimiento Permanente.

Se amplía el supuesto para que se configure un Establecimiento Permanente en México cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, si dicha persona concluye contratos o desempeña habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero y éstos: (i) se celebran a nombre o por cuenta del residente en el extranjero; (ii) prevén el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien que posea el residente en el extranjero y, (iii) obligan al residente en el extranjero a prestar un servicio.

Se presume que una persona física o moral no es un agente independiente cuando actúa exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas.

Adicionalmente, se establecen nuevas reglas destinadas a esquemas abusivos que utilizan la fragmentación de actividades para evitar la configuración de un EP, así como un nuevo requisito respecto a actividades auxiliares y preparatorias, consistente en que las mismas,

en su conjunto, deben mantener esa naturaleza a fin de que no se configure un EP en el país.

2) Combate a los mecanismos híbridos.

Se incorporan, entre otras, las siguientes medidas tendentes a evitar que se aprovechen asimetrías entre legislaciones domésticas para obtener un doble beneficio fiscal.

Doble deducción. Se establecen supuestos en que los pagos que realice el contribuyente en México no serán deducibles, por ejemplo: (i) cuando el contribuyente, además de su residencia fiscal en México, tenga residencia fiscal en otra jurisdicción y tome la deducción en ella; o (ii) cuando el contribuyente tenga un EP en México y tome la deducción tanto para efectos del EP, como para efectos de su país de residencia.

Sin embargo, como regla general sujeta a excepciones, sí procederá la deducción de los pagos cuando exista una simetría entre la doble deducción y la acumulación del ingreso, es decir, cuando además de la doble deducción, también se acumulen los ingresos generados por el contribuyente para efectos del ISR mexicano y para efectos de la jurisdicción extranjera de que se trate.

Acreditamiento de impuestos pagados en el extranjero. Se niega el acreditamiento cuando el impuesto pagado en el extranjero que se pretenda acreditar contra el ISR mexicano haya sido acreditado en otro país o jurisdicción, a excepción de que el ingreso por el que se paga el impuesto extranjero también haya sido acumulado en el otro país o jurisdicción.

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

Se incorpora un nuevo artículo 4-A a la LISR para establecer, como novedad destacada, que las entidades y figuras extranjeras transparentes tributarán en México como personas morales y estarán obligadas al pago del ISR conforme al Título que les corresponda.

Esta sujeción al ISR se detonará cuando las entidades y figuras extranjeras transparentes sean residentes para efectos fiscales en México, es decir, cuando tengan en el país su administración principal o su sede de dirección efectiva.

El reconocimiento como contribuyentes en México de estas entidades y figuras extranjeras transparentes no conlleva el reconocimiento de su transparencia para efecto de los Convenios para evitar la Doble Tributación, salvo que el mismo tratado así lo permita.

Esta modificación tiene como objetivo aclarar la confusión que existe actualmente respecto al tratamiento fiscal que debe darse a los pagos realizados a este tipo de entidades extranjeras. Según se explica en la exposición de motivos, considerar a estas entidades como contribuyentes en México no solo clarifica el tratamiento fiscal que debe darse a los pagos que reciben, sino además genera mayor control para la administración tributaria, ya que en lugar de analizar la situación fiscal de cada socio o accionista que está detrás de la entidad, solo se analizará la situación fiscal de ésta.

Se establece un nuevo estímulo fiscal en el artículo 205 de la LISR, destinado a mantener la transparencia respecto a fondos de inversión creados como figuras jurídicas extranjeras, con inversiones en México. Bajo este estímulo, los inversionistas podrán pagar el impuesto conforme al régimen que les corresponda, efectivamente reconociendo al fondo como transparente, respecto a los ingresos de fuente de riqueza mexicana por intereses, dividendos, ganancias de capital y arrendamientos. La figura jurídica extranjera deberá ser creada en un país que comparta un acuerdo amplio de intercambio de información fiscal con México y sus administradores deberán cumplir con ciertas obligaciones informativas.

El artículo 4-A y 205 de la LISR entrarán en vigor el 1 de enero de 2021.

4) Ingresos obtenidos por residentes en México o Establecimientos Permanentes a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras.

En línea con el punto anterior, se incorpora un nuevo artículo 4-B que obliga a los contribuyentes mexicanos a la acumulación de todos los ingresos obtenidos a través de entidades o figuras extranjeras transparentes, en la proporción que les corresponda su participación en ellas. Esta acumulación solo será aplicable cuando el residente en México tenga una participación directa sobre la entidad o figura extranjera.

Los ingresos obtenidos se considerarán generados directamente por el contribuyente. De igual manera, los impuestos pagados por o a través de entidades o figuras extranjeras transparentes, se considerarán pagados directamente por el contribuyente, en la misma proporción en que hayan acumulado el ingreso de dicha entidad o figura. Si los ingresos de la entidad o figura están sujetos al ISR y éste ha sido pagado, podrá ser acreditado por el

contribuyente. Esta acumulación de ingresos será aplicable aun cuando la entidad o figura extranjera transparente no los distribuya o entregue.

5) Ingresos sujetos a REFIPRES que obtienen entidades extranjeras controladas por un residente en México.

Se modifica el nombre del Capítulo I del Título VI de la LISR con la intención de reflejar el régimen fiscal que efectivamente regula, es decir, el tratamiento aplicable a los ingresos de una entidad residente en el extranjero y controlada por un residente en México, sujetos a un régimen fiscal preferente. La nueva denominación será "*De las Entidades Extranjeras Controladas Sujetas a Regímenes Fiscales Preferentes*".

Tomando en consideración que lo dispuesto en este Capítulo solo aplica cuando el contribuyente en México ejerce el "control efectivo" sobre la entidad extranjera sujeta a un REFIPRE, la reforma introduce supuestos específicos para indicar cuándo se actualiza dicho control.

Algunos de esos supuestos son: (i) cuando la participación promedio diaria del contribuyente sobre la entidad extranjera le permita contar con más del 50% del total de derecho de voto en la entidad, le confiera el derecho de veto en las decisiones de la entidad o se requiera su voto favorable para la toma de dichas decisiones; (ii) cuando el contribuyente y la entidad extranjera consoliden sus estados financieros con base en las normas contables que les sean aplicables, y (iii) cuando considerando los hechos y circunstancias, o cualquier tipo de acuerdo, el contribuyente tenga derecho, de forma directa o indirecta, a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o las decisiones de administración de la entidad extranjera, incluso por interpósita persona.

Se modifican, de igual forma, los artículos 176 y 177 de la LISR para volverse aplicables exclusivamente a entidades extranjeras no transparentes sujetas a un REFIPRE, es decir, a una tasa efectiva menor al 75% del ISR que se causaría en México.

Respecto a la configuración de REFIPRES, se mantiene la excepción por ingresos activos, aunque se elimina la excepción aplicable a pagos de regalías.

6) Limitación a la deducción de intereses.

Se establece un límite a la deducibilidad de "intereses netos" que excedan del monto que resulte de multiplicar la "utilidad fiscal ajustada" por el 30%. Esta limitante será aplicable a contribuyentes cuyos intereses devengados, en lo individual o a nivel de grupo, excedan veinte millones de pesos durante el ejercicio. La cantidad por la que proceda la deducción se repartirá entre los miembros del grupo o partes relacionadas en la proporción de sus ingresos acumulables.

Por "intereses netos" se entenderá a la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados por deudas del contribuyente, el total de los ingresos por intereses acumulados del mismo ejercicio y la cantidad señalada en el párrafo anterior.

Por "utilidad fiscal ajustada" se entenderá a la utilidad fiscal de cada ejercicio, adicionada por el total de intereses devengados por deudas del contribuyente, así como las amortizaciones y depreciaciones de inversiones tomadas en el ejercicio.

Los intereses no deducibles bajo esta regla se podrán deducir en los diez ejercicios fiscales siguientes hasta agotarlo, considerándolos nuevamente dentro del cálculo del 30% de límite en cada ejercicio. Asimismo, la ganancia o pérdida cambiaría no tendrán el tratamiento de interés para efectos de esta nueva regla.

En el supuesto en el que el contribuyente haya generado pérdidas, éstas deberán de disminuirse de la utilidad fiscal ajustada para proceder a la aplicación del límite del 30% para determinar el monto de los intereses no deducibles.

Respecto a grupos de sociedades, la autoridad fiscal publicará reglas que regularán la opción para contribuyentes de determinar este nuevo límite de deducibilidad de manera consolidada.

7) Subcontratación laboral.

Para deducir los pagos por servicios de subcontratación laboral, los contratantes deberán efectuar la retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, recabar copia de los documentos en que conste dicho pago. Esta obligación incluye la también recién aprobada retención de IVA al 6% sobre la contraprestación pagada cuando se reciban servicios de subcontratación laboral.

8) Ingresos obtenidos por Personas Físicas a través de Plataformas Digitales.

Se introduce un nuevo régimen fiscal aplicable a los ingresos que obtengan personas físicas con actividad empresarial, exclusivamente por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de plataformas digitales, también identificadas como intermediarios.

Este impuesto se pagará mediante retención que efectúen los intermediarios, ya sean residentes en México o residentes en el extranjero, incluyendo entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen de manera directa o indirecta este servicio de intermediación.

Esta retención se deberá efectuar sobre el total de los ingresos mensuales que perciban las personas físicas, sin incluir el IVA y tendrá el carácter de pago provisional. La cantidad a retener se calculará aplicando una tasa que oscila entre el 2 y el 10 por ciento, según el nivel de ingreso y el tipo de servicio que se preste.

En este nuevo régimen los intermediarios juegan un papel fundamental, por lo que se les impone una serie de obligaciones, sean o no residentes en México para efectos fiscales. De forma especial se les obliga a los residentes en el extranjero, sin EP en el país, a inscribirse al RFC, designar un representante legal y señalar domicilio en territorio nacional. Además, existe la obligación general para todos los intermediarios de retener y enterar el ISR a las personas físicas, proporcionar a éstas el comprobante respectivo, conservar como parte de su contabilidad dicha documentación y proporcionar al SAT cierta información para efectos de IVA.

En caso de que se incumplan estas obligaciones, el SAT puede sancionar a los intermediarios bloqueando temporalmente su acceso a la plataforma digital a través de la cual prestan sus servicios, en tanto no regularicen su situación fiscal.

Por su parte, las personas físicas que obtienen los ingresos regulados en este nuevo régimen deben proporcionar cierta información sobre sus clientes a las plataformas que les presten los servicios digitales de intermediación, tal como el nombre, RFC, domicilio fiscal, institución financiera, clabe interbancaria y la dirección del inmueble rentado, tratándose de servicios de hospedaje. En caso de no proporcionar esta información, las personas físicas serán sujetas a una retención del 20% sobre los ingresos mensuales obtenidos a través de la intermediación digital.

Este nuevo régimen entrará en vigor a partir del 1° de junio de 2020 y el Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general respectivas a más tardar el 31 de enero de 2020.

9) Recaudación de ISR proveniente de ingresos por arrendamiento de inmuebles.

Con el fin de combatir la evasión del ISR en operaciones de arrendamiento de inmuebles, se establece que en los juicios en donde se condene al arrendatario el pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requerirá al arrendador, persona física, la exhibición de los comprobantes fiscales respectivos. En caso de que no se acredite haber emitido dichos comprobantes, la autoridad judicial estará obligada a informar al SAT sobre dicha omisión.

10) Régimen aplicable a empresas con Programa IMMEX bajo la modalidad de albergue.

Con el objetivo de establecer un escenario más atractivo para que un mayor número de empresas extranjeras ubiquen sus procesos productivos bajo el amparo de empresas mexicanas con programas IMMEX en la modalidad de albergue, se propone modificar el artículo 183 a fin de permitir que los residentes en el extranjero operen de conformidad con el régimen de albergue sin estar sujetos al plazo máximo de 4 años para su aplicación, siempre y cuando paguen el ISR y cumplan las obligaciones fiscales que se señalan en un nuevo artículo 183-Bis, a través de la empresa que les presta los servicios propios de una maquiladora de albergue.

Se establece que, en ningún caso, los residentes en el extranjero podrán enajenar productos manufacturados en México que no se encuentren amparados con un pedimento de exportación, ni podrán enajenar a la empresa con programa de maquila bajo la modalidad de albergue la maquinaria, equipo, herramientas y otros activos fijos de su propiedad.

11) Eliminación de las FIBRAS privadas.

Se elimina la posibilidad de crear Fideicomisos de Infraestructura y Bienes raíces privados, ya que se considera no han contribuido al desarrollo del mercado inmobiliario mexicano. Se incluye una disposición transitoria que obliga a los contribuyentes que aplicaron este estímulo a acumular la ganancia derivada de la enajenación de los bienes aportados, cuando

enajenen los certificados de participación obtenidos por su aportación al fideicomiso, o bien, cuando el fideicomiso enajene los bienes aportados.

Si al 31 de diciembre de 2021 no se ha dado ninguno de estos dos supuestos, los tenedores de certificados deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados.

Se incorpora, de igual manera, una nueva obligación formal para las FIBRAs públicas con la finalidad de que la entidad fiduciaria recabe y presente anualmente ante el SAT, información que permita identificar los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso, así como los beneficiarios del estímulo fiscal.

B. Impuesto al Valor Agregado.

1) Economía Digital

Se agrega un nuevo Capítulo a la Ley del IVA en donde se establece un nuevo criterio de nexos, así como un nuevo régimen de retención del IVA sobre servicios digitales.

IVA del 16% sobre servicios digitales. Los residentes en el extranjero que operen plataformas digitales estarán obligados a registrarse ante el SAT y a trasladar el 16% de IVA sobre los siguientes servicios digitales prestados en México: (i) descarga o acceso a contenido digital, es decir, video, audio, información, juegos, etcétera; (ii) intermediación entre usuarios y proveedores; (iii) clubs en línea y sitios de citas, así como, (iv) enseñanza a distancia o de test o ejercicios.

Los servicios digitales se considerarán prestados en México cuando el usuario proporcione un domicilio en México; el usuario pague a través de un intermediario financiero mexicano; la dirección IP del usuario corresponda a México, o bien, el usuario proporcione un número telefónico mexicano.

Retención de IVA. Los operadores mexicanos y residentes en el extranjero de plataformas digitales que intermedien entre usuarios y proveedores estarán obligados a trasladar el 100% del IVA al usuario, y posteriormente retener el 50% de dicho IVA y enterarlo al SAT.

El incumplimiento a estas nuevas obligaciones puede resultar en una orden de bloqueo temporal expedida por el SAT a los proveedores de acceso a internet, quienes estarían obligados a bloquear el acceso para usuarios ubicados en México.

Este nuevo régimen entrará en vigor a partir del 1° de junio de 2020 y el Servicio de Administración Tributaria emitirá las reglas de carácter general respectivas a más tardar el 31 de enero de 2020.

2) Retención de IVA sobre servicios de personal.

Se establece una nueva obligación de retención bajo la cual los contratantes de ciertos servicios deberán retener el 6% del IVA sobre los pagos que realicen al prestador de los mismos.

Conforme a esta nueva regla, la retención del IVA se aplicará a cualquier servicio a través del cual se ponga a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, independientemente del grado de dirección, supervisión, coordinación o dependencia que ejerza el contratante sobre dicho personal.

3) IVA en importación de servicios.

Se modifican las reglas que regulan el IVA en la importación de servicios a fin de establecer que dicho impuesto se causará en el momento en el que se dé el pago efectivo de la contraprestación por los servicios. Esta modificación clarifica ambigüedades en la interpretación que se había venido dando sobre la causación del impuesto en este tipo de importaciones.

C. Código Fiscal de la Federación.

1) Medidas para combatir la simulación de operaciones a través de comprobantes fiscales.

Uno de los objetivos principales de esta reforma es el combate a la evasión que se produce a través de la simulación de operaciones consignadas en comprobantes fiscales. Para lograr ese objetivo, la reforma introduce una serie de medidas que, vistas en conjunto, dotan de

mucho mayor control e inmediatez de reacción al SAT para identificar e inhibir la operación de este tipo de empresas. Si bien se introducen un número importante de medidas de control, en nuestra opinión las más importantes son las siguientes:

Firma Electrónica. El SAT podrá requerir cualquier información que considere necesaria para validar la identidad y el domicilio del contribuyente, previo a que éste pueda generar su firma electrónica. Con esta medida se pretende conocer a ciencia cierta quién es el contribuyente, dónde y cómo opera, antes de que esté en posibilidad de emitir comprobantes fiscales.

Certificados de Sello Digital. Previo a la cancelación definitiva de estos certificados, ahora el SAT podrá “restringirlos temporalmente” si identifica irregularidades como: no presentar la declaración anual un mes después de que se estaba obligado a ello; no presentar dos declaraciones provisionales, de forma o no consecutiva; no se localice al contribuyente durante una auditoría o un procedimiento de cobro; se reporte un domicilio fiscal en el que no se encuentre el asiento principal del negocio; exista incongruencia entre los ingresos declarados y facturados, así como que, por causas imputables al contribuyente, no se le pueda localizar por medios electrónicos.

De igual manera se podrán restringir temporalmente sellos digitales si el SAT concluye, conforme al procedimiento especial del 69-B, que los contribuyentes emitieron o dedujeron comprobantes que amparan operaciones simuladas. Si el contribuyente no subsana las irregularidades antes mencionadas a través del procedimiento respectivo, el SAT pasará de la “restricción temporal” a la cancelación definitiva de los certificados.

Responsabilidad Solidaria de Liquidadores y Síndicos. Se eliminan los supuestos que liberan de responsabilidad solidaria a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra.

Este cambio encuentra su justificación en que el SAT detectó que, al iniciar una auditoría, las “empresas factoradoras” presentaban el aviso de liquidación y cancelación de RFC, liberando al liquidador de cualquier responsabilidad solidaria.

Buzón Tributario. Los contribuyentes estarán obligados a habilitar su buzón tributario. De no hacerlo, se entenderá que se oponen a dicha notificación y procederá la notificación vía estrados.

Registro Federal de Contribuyentes. Se incorporan una serie de medidas y controles relacionadas con dicho registro. Llamamos la atención, de forma destacada, las obligaciones que ahora tendrán las personas morales de asentar en el libro de socios y accionistas la clave del RFC de cada uno de ellos, así como de presentar un aviso al SAT cada vez que se lleve a cabo algún cambio o incorporación de socios o accionistas.

Correlativas a dichas medidas y controles, el SAT tendrá nuevas facultades para llevar a cabo visitas domiciliarias, sin que medie citatorio previo, para constatar los datos proporcionados en el RFC relativos a la identidad y domicilio del contribuyente, así como los señalados en los comprobantes fiscales o declaraciones. Para estas visitas el SAT puede hacer uso de medios tecnológicos de georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales.

Secreto Fiscal. La reserva de información y datos contemplada en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación no resultará aplicable, entre otros, a los contribuyentes que hubieran dado efectos a comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes publicados en la lista definitiva del artículo 69-B del mismo ordenamiento, sin que hayan acreditado la materialidad de las operaciones o corregido su situación fiscal.

Tercero Colaborador Fiscal. Se incorpora el “tercero colaborador fiscal” a efecto de que la sociedad colabore en el combate de prácticas fiscales indebidas, a través de la obtención de información que podrá ser empleada por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación. La identidad de este tercero sí considerará reservada bajo la figura del secreto fiscal.

2) Regla general antiabuso.

La regla general anti-abuso es, sin duda, una de las modificaciones más relevantes que introduce esta reforma. A nivel internacional, este tipo de normas se utilizan como un medio para re-caracterizar operaciones que, si bien respetan el texto de la ley fiscal, burlan o evaden su sentido.

Lamentablemente esa no fue la línea que siguió el legislativo mexicano. La cláusula general que se introduce en el Código Fiscal de la Federación no busca identificar el abuso en la aplicación o interpretación de normas, sino se limita a comparar el resultado entre el beneficio económico y beneficio fiscal de una operación detectada durante una auditoría.

Si el beneficio fiscal es mayor que el económico, el fisco tiene la la autoridad legal para afirmar que esa operación carece de razón de negocios y, por ende, está facultado para determinar qué efectos fiscales le corresponde a esa operación.

Esta poderosa facultad no puede aplicarse unilateralmente por la autoridad que lleve a cabo la auditoría, sino debe someter el caso a la aprobación de un órgano colegiado integrado por funcionarios del SAT y la SHCP.

La ausencia de razón de negocios también podrá ser presumida por la autoridad fiscal, salvo prueba en contrario, cuando el beneficio económico "razonablemente esperado" por el contribuyente pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos que los revisados y el efecto fiscal hubiera sido más gravoso.

En términos de esta nueva disposición, se considerará que existe un beneficio económico "razonablemente esperado" cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad o mejorar el posicionamiento en el mercado, entre otros casos.

Merece especial atención esta nueva facultad, si se toma en cuenta que la capacidad para reconfigurar actos para efectos fiscales puede operar de manera retroactiva.

3) Revelación de esquemas reportables.

Como se adelantó en la introducción de este documento, la reforma contempla un sistema normativo de reporte, fiscalización y sanción dirigido a asesores fiscales. Ahora dichos asesores contribuirán a proveer información clave que le permitirá al fisco identificar planeaciones fiscales consideradas como agresivas por el Servicio de Administración Tributaria.

En esencia, se obliga a cualquier persona física o moral cuya actividad ordinaria sea la de prestar asesoría fiscal, a revelar "esquemas reportables", entendiéndose como tales, cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación que puedan generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y, además, goce de alguna de las 14 características identificadas como áreas de riesgo.

Entre otras, las áreas de riesgo pueden referirse a evitar que las autoridades extranjeras intercambien información fiscal o financiera con las autoridades fiscales mexicanas; a la

transmisión de pérdidas fiscales pendientes de disminuir de utilidades a personas distintas de las que las generaron; a evitar constituir un establecimiento permanente en México o transmitir para su depreciación a una parte relacionada, un activo previamente depreciado.

La reforma prevé la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda emita los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicará la revelación de esquemas reportables. Si bien no se establece un artículo transitorio en el que se otorgue plazo a la SHCP para emitir dichos parámetros, se espera que se publiquen lo antes posible, en atención a que es un dato fundamental para identificar los esquemas reportables que serán objeto de revelación.

En ningún caso, la información proporcionada podría utilizarse como antecedente de la posible comisión de un delito fiscal, salvo cuando el contribuyente haya adquirido comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Cuando participen varios asesores fiscales respecto de un mismo esquema, bastará con que uno de ellos, a nombre y por cuenta de todos, presente la información para cumplir con la obligación de revelar el mismo. Una vez que se revele el esquema, el SAT le asignará un número de identificación para que los contribuyentes lo incluyan en su declaración a partir de su implementación.

Es importante destacar que el reporte tendrá efectos meramente informativos, por lo que la autoridad no estará en posibilidad de validar la información como condición para su implementación.

El SAT estará facultado para verificar, a través de visitas domiciliarias, que los asesores fiscales cumplan con estas obligaciones. En caso de que se detecten incumplimientos, se les podrá sancionar con multas que alcanzan los veinte millones de pesos.

La revelación de esquemas reportables comienza a partir del 1º de enero de 2021 respecto de esquemas diseñados, comercializados o implementados a partir del año 2020, o incluso antes si sus efectos fiscales se reflejan en los ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020.

* * *

Este documento es un resumen con fines de divulgación exclusivamente. No constituye opinión alguna ni podrá ser utilizado ni citado sin nuestra autorización previa y por escrito. No asumimos responsabilidad alguna por el contenido, alcance o uso de este documento. Para cualquier comentario respecto a este memorando, favor de dirigirse con el área fiscal de Galicia Abogados S.C.