

**ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL
PARA EL AÑO 2020**

**Jorge Covarrubias Bravo
Alejandro Guízar Acosta
Martín Martínez Ayala
Ernesto Padilla González
Carlos Rosado González
Alejandro Javier Sánchez Calderón**

**Con la colaboración
Técnica de:**

**Rogelio Alvarado Rodríguez
Gilberto Avendaño Martínez
Mario Alberto Bermúdez Bermejo
Gustavo Blanco Ramírez
Rodrigo Maldonado de la Garza
Mario Alberto Mejía Esquer
Mauricio Mijares Moreno**

PRIMERA EDICIÓN 2020

DERECHOS RESERVADOS POR LOS AUTORES

BOSQUE DE ALISOS NÚM. 47-A, OFICINA 2-21,
BOSQUES DE LAS LOMAS, 05120, CIUDAD DE
MÉXICO

QUEDA PROHIBIDA LA REPRODUCCIÓN TOTAL O
PARCIAL DE ESTA OBRA POR CUALQUIER MEDIO
IMPRESO O ELECTRÓNICO.

EL CONTENIDO DE LA PRESENTE PUBLICACIÓN
ES MERAMENTE INFORMATIVO. LAS
APRECIACIONES EXPUESTAS SON PRELIMINARES
Y NO CONSTITUYEN OPINIÓN. LA APLICACIÓN DE
LAS DISPOSICIONES PUEDE VARIAR SEGÚN LAS
CIRCUNSTANCIAS DE CADA CASO.

IMPRESO Y HECHO EN MÉXICO

REFORMA FISCAL PARA 2020

México continúa con un sistema tributario con altas tasas impositivas, complejo y que carece de estímulos para promover la inversión y el empleo. El resultado, una recaudación que representa el 13% del Producto Interno Bruto (PIB) del país, mientras que la recaudación tributaria lograda por los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) representa en promedio el 20.4% del PIB.

Desde hace varios años, se sabe que en nuestro país existe un alto nivel de evasión fiscal, principalmente asociado a esquemas de facturación de operaciones inexistentes y de simulación de relaciones laborales que son utilizados para omitir el pago del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como de las aportaciones de seguridad social. No obstante, lamentablemente esas prácticas no han sido combatidas eficazmente por las autoridades y, según estimaciones del gobierno entrante, la pérdida de recaudación que originan es de 500 mil millones de pesos anuales —casi 2% del PIB—.

Pero, ¿quién ha venido cubriendo las pérdidas en la recaudación originada por estos esquemas? Los empresarios, que a partir del 2014 sufrieron el incremento de su carga impositiva a través de serias limitantes a sus deducciones, de la imposición del gravamen sobre la distribución de dividendos, la eliminación de estímulos fiscales, entre otros aspectos; las personas físicas quienes sufrieron un incremento en su tasa impositiva del 30% al 35%; y de manera muy importante, los consumidores de diversos productos y servicios que a partir del 2014 están gravados con el Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

ii.

En este contexto, la Reforma Fiscal para el año 2020 se basa en los siguientes ejes y aspectos destacables:

- **Combate a la evasión fiscal.** Se reforman diversos ordenamientos para inhibir el uso de facturas que amparan operaciones inexistentes, así como el contrabando y, en general, la defraudación fiscal. Para ello, se tipifican algunos delitos fiscales como delincuencia organizada y como una amenaza a la seguridad nacional y, por ende, se generan graves consecuencias de derecho para el imputado: prisión preventiva oficiosa, prisiones especiales, penas más graves, testigos protegidos, extinción de dominio, entre otras.

Si bien estamos totalmente de acuerdo en que se persiga y sancione con todo el peso de la ley a quienes han hecho de la defraudación fiscal su actividad habitual, consideramos que las reformas aprobadas eran innecesarias y generan inseguridad jurídica.

Lo anterior, en virtud de que la causa del crecimiento en el uso de esquemas de defraudación fiscal es la total impunidad con la que han operado durante varios años, más no la falta de facultades o herramientas jurídicas de las autoridades para investigar, perseguir y sancionar a quienes participan en ellos.

Además, no es correcto que a los contribuyentes por un error en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, se les pueda considerar como parte de la delincuencia organizada y se les otorgue el mismo trato que a terroristas y narcotraficantes.

Por otra parte, para dificultar la omisión en el pago del impuesto al valor agregado por parte de prestadores de servicios que pongan a disposición del contratante, personal para desarrollar las actividades o funciones solicitadas, se establece una retención del 6% sobre los pagos que se les realicen.

- **Fortalecimiento de la ley del ISR.** Se implementan diversas recomendaciones de la OCDE para evitar planeaciones fiscales internacionales que reduzcan la carga tributaria de grupos multinacionales, entre ellas:
- Se amplían los supuestos para que los residentes en el extranjero configuren la existencia de un establecimiento permanente en México.
 - Se limita el acreditamiento del ISR pagado en el extranjero en ciertos supuestos que pueden originar un doble beneficio para el contribuyente.
 - Se regula el tratamiento fiscal de las entidades que sean transparentes fiscalmente.
 - Se limita la deducción de los pagos realizados a partes relacionadas cuyos ingresos están sujetos a regímenes fiscales preferentes.
 - Se modifican de manera importante las disposiciones en materia de regímenes fiscales preferentes.

iv.

- Se limita la deducción de los intereses cuando excedan del 30% de la utilidad fiscal ajustada mediante la adición o sustracción de ciertas partidas.
- **Ampliación de la base de contribuyentes.** Se adicionan diversas normas para obligar o facilitar el pago de impuestos por parte de las personas que operan plataformas tecnológicas de comercio digital y que obtienen ingresos por operaciones en México, así como de las personas físicas y morales que también obtienen ingresos por la realización de actividades comerciales o de servicios a través de dichas plataformas.
- **Mayores facultades para las autoridades fiscales.** Se adiciona la facultad de la autoridad fiscal para desconocer y modificar los efectos fiscales de actos jurídicos que carezcan de razones de negocio y que generen un beneficio fiscal, aun y cuando éstos sean lícitos y reales.
- **Nuevas obligaciones.** Los asesores fiscales y los contribuyentes deben revelar a las autoridades fiscales, los pormenores de ciertas operaciones que generen beneficios fiscales en México.

Como se observa, la Reforma Fiscal para 2020 tiene aspectos positivos como los son: incorporar a la base de contribuyentes a las personas que obtienen ingresos a través del comercio digital, establecer medidas para disminuir la evasión en el IVA, el fortalecimiento de la LISR para evitar planeaciones fiscales de grupos multinacionales que reduzcan su carga tributaria en México;

v.

pero tiene otros aspectos muy negativos como lo son: considerar la defraudación fiscal como delincuencia organizada, limitar aún más la deducción de un gasto estructural como son los intereses, y establecer una facultad para que la autoridad fiscal pueda modificar los efectos fiscales de actos jurídicos válidos.

Esperamos que pronto tengamos la oportunidad de analizar una reforma fiscal con altura de miras, que proponga un sistema tributario competitivo, que termine con los regímenes de excepción en el IVA, sencillo y que promueva la inversión productiva.

Con nuestros mejores deseos para el año que empieza.

Atentamente,

Parás Asesores Fiscales, S.C.

ÍNDICE

ESTUDIO DE LA REFORMA FISCAL PARA EL AÑO 2020

	Página
Ley de Ingresos de la Federación (LIF)	1
Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)	12
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)	72
Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS)	94
Ley Federal de Derechos (LFD)	101
Código Fiscal de la Federación (CFF)	102
Comentarios a la Reforma Penal - Fiscal.....	173
Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación.....	191

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

1. POLÍTICA ECONÓMICA Y RECAUDACIÓN (A. 1).

Conforme a los Criterios Generales de Política Económica para la Iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal de 2020, que fue aprobada por el Congreso de la Unión, en materia económica se espera lo siguiente:

- Crecimiento del PIB Entre 1.5% y 2.5%
- Inflación 3.0%
- Déficit público 0.1% del PIB¹

Se estima que los ingresos fiscales que se obtendrán durante el ejercicio de 2020, ascenderán a un importe de \$6'107,732.4 millones de pesos.

ANÁLISIS COMPARATIVO DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN DEL AÑO 2020 Y DEL AÑO ANTERIOR

CONCEPTO	MILLONES DE PESOS		INCREMENTO (DECREMENTO)	
	2019	2020	NOMINAL	* REAL
I. IMPUESTOS	3,311,373.40	3,505,822.40	5.87%	2.59%
- Impuesto sobre la renta	1,752,500.20	1,852,852.30	5.73%	2.45%
- Impuesto al valor agregado	995,203.30	1,007,546.00	1.24%	-1.90%
- Impuesto especial sobre producción y servicios	437,900.90	515,733.50	17.77%	14.12%
- Impuestos al comercio exterior	70,292.00	70,984.60	0.99%	-2.15%
- Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos	4,501.90	6,850.30	52.16%	47.45%
- Impuesto sobre automóviles nuevos	10,739.10	10,776.30	0.35%	-2.77%
- Accesorios	40,721.60	41,210.20	1.20%	-1.94%
-Impuestos causados en ejercicios anteriores pendientes de liquidación o pago	-485.60	-130.80	-73.06%	-73.90%
II. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	343,133.40	374,003.20	9.00%	5.62%
III. DERECHOS	46,273.60	51,671.80	11.67%	8.20%
IV. PRODUCTOS	6,778.10	10,095.30	48.94%	44.32%
V. APROVECHAMIENTOS	67,228.80	103,674.40	54.21%	49.43%
VI.TRANSFERENCIAS, ASIGNACIONES, SUBSIDIOS Y OTRAS AYUDAS. Transferencias del Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo.	520,665.20	412,797.70	-20.72%	-23.18%
VII. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS	539,871.40	584,456.80	8.26%	4.90%
VIII. OTROS INGRESOS	1,002,735.80	1,065,210.80	6.23%	2.94%
TOTAL	5,838,059.70	6,107,732.40	4.62%	1.38%

¹ Esta cifra es sin incluir la inversión del Gobierno Federal y las empresas productivas del estado. Si se consideran esas inversiones, el Déficit Público equivale al 2.1% del PIB.

2. *Ley de Ingresos de la Federación*

Cabe señalar que, el incremento real se obtuvo considerando una inflación estimada del 3.2% para 2019.

La Ley de Ingresos de la Federación para 2020, que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de noviembre de 2019, no propone la creación de nuevos impuestos, ni el incremento en tasas de los ya existentes.

Del presupuesto de ingresos, cabe destacar los siguientes aspectos importantes:

- Se estima un incremento real del 2.59% en los ingresos tributarios con respecto a lo aprobado en el ejercicio de 2019, el cual es muy inferior a los incrementos que se presupuestaban en años anteriores, pues el promedio de los últimos 5 años fue de aproximadamente un 10%. Consideramos que este bajo incremento se debe al estancamiento en que se encuentra la economía.
- Por otra parte, podemos observar que en materia de IEPS se prevé un incremento del 14.12%, en función de que se espera un incremento en las ventas de combustible automotriz.

2. ENDEUDAMIENTO DEL EJECUTIVO FEDERAL (A. 2).

Se autoriza al Ejecutivo Federal, por conducto de la SHCP, para contratar y ejercer créditos, empréstitos y otras formas del ejercicio del crédito público, incluso mediante la emisión de valores, en los términos de la Ley Federal de Deuda Pública y para el financiamiento del Presupuesto de Egresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2020, por un monto de

endeudamiento interno hasta por 532 mil millones de pesos. Además, se autoriza un monto de endeudamiento externo neto de 5 mil 300 millones de dólares de los Estados Unidos de América.

3. ENDEUDAMIENTO PARA LA CIUDAD DE MÉXICO (A. 3).

Se autoriza un endeudamiento neto de 4 mil millones de pesos para el financiamiento de obras contempladas en el Presupuesto de Egresos de la Ciudad de México para el ejercicio fiscal 2020.

El monto de endeudamiento autorizado, se sujetará a lo dispuesto en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios.

4. TASA DE RECARGOS POR PRÓRROGA Y MORA (A. 8).

Durante el ejercicio fiscal 2020, la tasa de recargos será del 0.98% mensual sobre los saldos insolutos.

Cuando de conformidad con lo dispuesto en el CFF se autorice el pago a plazos, se aplicarán las siguientes tasas:

- 1.26% mensual, tratándose de pagos en parcialidades hasta de 12 meses.
- 1.53% mensual, en pago a parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses.
- 1.82% cuando el pago sea a plazo en parcialidades superiores a 24 meses.

4. *Ley de Ingresos de la Federación*

Para el cálculo de los recargos por mora, continúa la tasa del 1.47% mensual, de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 21 del CFF.

5. **MEDIDAS PARA INCENTIVAR LA AUTOCORRECCIÓN FISCAL DE LOS CONTRIBUYENTES (A. 15).**

Permanece para el ejercicio 2020, la disposición que faculta a las autoridades fiscales para autorizar la disminución de multas por infracciones derivadas del incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas de la obligación de pago, considerando el momento en el que el contribuyente efectúe la autocorrección de las mismas, a excepción de las impuestas por declarar pérdidas fiscales en exceso y las contempladas en el artículo 85, fracción I, del CFF (oponerse a la práctica de una visita domiciliaria, o no suministrar la contabilidad o información que requiera la autoridad fiscal).

De esta forma se establece que, independientemente del ejercicio por el que corrijan su situación fiscal derivado del ejercicio de facultades de comprobación, los contribuyentes pagarán el 50% de la multa que les corresponda si llevan a cabo dicho pago después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación y hasta antes de que se le levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere el artículo 48 del CFF, siempre y cuando además de dicha multa, se paguen las contribuciones omitidas y sus accesorios, que procedan.

Asimismo, cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal y paguen las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se levante el acta final de la visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones a que se refiere dicho párrafo, pero antes de que se notifique la resolución que

determine el monto de las contribuciones omitidas, (incluidas las revisiones electrónicas en términos del artículo 53-B del CFF), los contribuyentes pagarán el 60% de la multa que les corresponda siempre que se cumplan los demás requisitos exigidos en el párrafo anterior.

6. ESTÍMULOS FISCALES (A. 16 APARTADO A).

Para el ejercicio de 2020, hay estímulos que continúan, otros que han sido eliminados para incorporarse a los ordenamientos fiscales aplicables y se establece un nuevo estímulo, como a continuación comentamos:

Los estímulos fiscales que estuvieron vigentes durante el ejercicio de 2019, que continúan con ciertas limitantes para el ejercicio 2020, son los siguientes:

- Acreditamiento del IEPS contra ISR de las personas morales que realicen actividades empresariales y adquieran diésel, biodiésel y sus mezclas, para consumo final como combustible de maquinaria en general, excepto vehículos, salvo los vehículos marinos cumpliendo requisitos que se establezcan mediante reglas de carácter general.

Únicamente podrán aplicar el estímulo los contribuyentes que obtengan ingresos totales anuales para ISR menores a 60 millones de pesos, sin considerar los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad y no lo podrán aplicar las personas

6. *Ley de Ingresos de la Federación*

morales que se consideren partes relacionadas de acuerdo con el artículo 179 de la LISR.

Por último, se establece que para aplicar el acreditamiento se deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

- Solicitar la devolución del IEPS en lugar de acreditarlo, para las personas que adquieran diésel o biodiesel y sus mezclas para su consumo final que se dediquen exclusivamente a las actividades agropecuarias o silvícolas, siempre y cuando obtengan ingresos por dichas actividades que representen el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos provenientes de la enajenación de activos fijos o terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.
- Acreditamiento del IEPS contra el ISR por la adquisición de diésel, biodiesel y sus mezclas para uso automotriz en vehículos de transporte público y privado de personas o de carga.
- Acreditamiento de hasta un 50% del gasto total erogado por el pago de cuotas de peaje para contribuyentes que se dedican al transporte público y privado, de carga o pasajeros que obtengan en el ejercicio fiscal en el que hagan uso de la infraestructura carretera de cuota, ingresos totales anuales para ISR menores a 300 millones de pesos, sin considerar los ingresos provenientes de la

enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad y no podrán aplicarlo las personas morales que se consideren partes relacionadas de acuerdo con el artículo 179 de la LISR.

Asimismo se deberán cumplir con los requisitos que mediante reglas de carácter general establezca el SAT.

- Acreditar el IEPS contra ISR a los adquirentes que utilicen los combustibles fósiles (propano, butano, gasolina, gasavión, diésel, etc.), en sus procesos productivos para la elaboración de otros bienes y que en sus procesos productivos no se destinen a la combustión.
- Acreditar contra el ISR el derecho especial sobre minería que se haya pagado en el ejercicio, a los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras con ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales y sustancias a que se refiere la Ley Minera, sean menores a 50 millones de pesos.

Los estímulos fiscales que se eliminan o se incorporan a otros ordenamientos fiscales, son los siguientes:

- La disminución de la PTU pagada en el mismo ejercicio de la utilidad fiscal determinada para efectos de los pagos provisionales del ISR. Se incorpora a la LISR.

8. *Ley de Ingresos de la Federación*

- La deducción adicional para ISR del 5% del costo de lo vendido que le hubiera correspondido a las donaciones de bienes básicos para la subsistencia humana en materia alimenticia o salud efectuadas a donatarias autorizadas.
- La deducción para efectos del ISR del 25% del salario efectivamente pagado a personas que padezcan discapacidad motriz. Se incorpora a la LISR.
- El estímulo fiscal que permite a los contribuyentes beneficiados del crédito fiscal por las aportaciones efectuadas a la producción cinematográfica o a la distribución de películas cinematográficas, de aplicar dicho crédito contra los pagos provisionales del ISR. Se incorpora a la LISR.
- La opción para las personas morales de no proporcionar la constancia de retenciones de ISR e IVA, cuando la persona física que presta los servicios profesionales o haya otorgado el uso o goce temporal de bienes, hubiera emitido el CDFI, señalando expresamente los impuestos retenidos. Se incorpora a la LISR y a la LIVA.

Por último, se adiciona un estímulo fiscal para las personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas, con ingresos totales en el ejercicio inmediato anterior que no superen seis millones de pesos y que por lo menos el 90% de los ingresos totales se hubieran obtenido por la venta de libros periódicos y revistas.

El estímulo consiste en una deducción adicional para ISR por un monto equivalente al 8% del costo de los libros, periódicos y revistas que adquiriera el contribuyente.

7. EXENCIONES (A. 16, APARTADO B).

En materia de exenciones, continúa sin ninguna modificación con respecto a la Ley de Ingresos para 2019.

8. TASA DE RETENCIÓN ANUAL PARA INTERESES (A. 21).

Para el ejercicio fiscal de 2020, la tasa de retención anual establecida en los artículos 54 y 135 de la LISR, será del 1.45%.

Esta tasa de retención resulta de la aplicación de una metodología que consideró las tasas de rendimiento de los valores públicos y privados observados durante el periodo de febrero a julio de 2019, la inflación mensual e interanual por el referido periodo y una tasa de ISR del 35%.

El incremento en la tasa de retención posiblemente dará lugar a saldos a favor, para las personas físicas de bajos ingresos y en la medida en que la tasa de interés continúe disminuyendo, o se incremente la inflación.

9. ESTÍMULOS RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL (A. 23).

Para el ejercicio fiscal 2020, se mantienen los beneficios y estímulos que facilitan el cálculo y pago del IVA y del IEPS, a los contribuyentes que tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal, por las actividades que realicen con el público en general.

10. *Ley de Ingresos de la Federación*

10. DEFINICIONES PARA EFECTOS DE LA LIEPS (A. 24).

Se eliminan de la LIF, las definiciones que en sustitución a las previstas en la Ley del IEPS, se establecían respecto a combustibles automotrices, gasolina, diésel, combustibles no fósiles y etanol para uso automotriz, al incorporarse a la Ley del IESP.

11. DISPOSICIONES APLICABLES AL CFF, LISR Y OTRAS (A. 25).

Se eliminan las fracciones I, II, V y VI que contenía el artículo 25 de la LIF de 2019, por su incorporación al ordenamiento fiscal aplicable, los cuales a continuación se detallan.

- De las operaciones relevantes, se elimina la obligación que se tenía en sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del CFF, de reportar trimestralmente las operaciones relevantes (operaciones financieras, las operaciones con partes relacionadas, las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal, las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas, etc.). Lo anterior se debe a nuevas disposiciones incorporadas al CFF.

- Compensación de saldos a favor en declaraciones de pagos provisionales por las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos contra los pagos posteriores del propio impuesto a cargo del contribuyente. Se incorpora al artículo 56 de la Ley de Ingresos de Hidrocarburos (LISH).

- La restricción que existió de aplicar el estímulo en inversión cinematográfica en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos. Se incorpora a la LISR.

- Al eliminarse la compensación universal en el CFF, la LIVA y la LIEPS, y adecuarse a lo contenido en 2019 en la LIF, se eliminan de esta ley para el ejercicio de 2020, las disposiciones en materia de compensación universal.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1. SUPUESTOS DE EXISTENCIA DE ESTABLECIMIENTO PERMANENTE DE RESIDENTES EN EL EXTRANJERO (A. 2 SEGUNDO, TERCERO, QUINTO Y SÉPTIMO PÁRRAFOS).

Se modifica la disposición para ampliar los supuestos en los que se considera que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente (EP) en México y, que por ende, se encuentra obligado a tributar en el país respecto a los ingresos atribuibles a dicho establecimiento.

Ahora, el residente en el extranjero tendrá un EP cuando actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, si dicha persona concluye habitualmente contratos o desempeña habitualmente el rol principal en la conclusión de contratos celebrados a nombre o por cuenta del residente en el extranjero y que correspondan a la enajenación de derechos de propiedad, al arrendamiento de un bien que posea el residente en el extranjero o a la prestación de un servicio. Lo anterior, siempre que las actividades que desarrolle el agente no sean de carácter preparatorio o auxiliar a la actividad empresarial del residente en el extranjero.

Por lo tanto, a partir del 2020, no es necesario que el agente ejerza poderes otorgados por el residente en el extranjero para celebrar contratos a su nombre o por su cuenta, para configurar un EP.

Adicionalmente, con la reforma a este artículo, los supuestos contenidos en las fracciones I a VI para considerar cuándo un agente no es independiente porque no actúa en el marco ordinario de su actividad y, que por tanto, el residente en el extranjero tiene un EP en México, pasan a ser ejemplificativos, más no limitativos. Es decir, además de los supuestos listados en las fracciones señaladas, pueden existir “otros” para determinar cuándo un agente no es independiente.

Finalmente, se adiciona la presunción de que un agente no es independiente cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean sus partes relacionadas. Cabe señalar que la norma no contiene ningún parámetro objetivo —ingresos, clientes, etc.— para determinar cuándo se considerará que se actúa casi exclusivamente. Consideramos que esta presunción es *iuris tantum*, es decir, que admite prueba en contrario.

Las modificaciones anteriores surgen de las recomendaciones de la OCDE para realizar cambios a las legislaciones locales que fortalezcan los supuestos que configuran un EP en el país, y que obligan a los residentes en el extranjero a pagar ISR sobre los ingresos atribuibles a dicho EP.

2. SUPUESTOS PARA NO CONSTITUIR ESTABLECIMIENTO PERMANENTE (A. 3, PRIMER Y SEGUNDO PFO. FR .IV).

Se modifica el primer párrafo del artículo en análisis, para aclarar que no se constituye un EP en el país, cuando se tenga un lugar de negocios cuyo único fin sea la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar a la actividad empresarial desarrollada por el residente en el extranjero. Esto aplica para las actividades listadas en las fracciones I a IV del artículo, tales como la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar

14. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

o exhibir bienes o mercancías del residente en el extranjero o con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero, entre otras.

No obstante, se adiciona un penúltimo párrafo a la disposición en comento para señalar que no aplica la excepción anterior, si el residente en el extranjero realiza funciones o actividades en uno o más lugares de negocio en territorio nacional, y dichas actividades se complementan y forman un negocio con las actividades que realice un EP en México, o las que realice en uno o más lugares de negocios en territorio nacional una parte relacionada que sea residente en México o residente en el extranjero con EP en el país.

Con lo anterior, se busca evitar que un residente en el extranjero o un grupo de partes relacionadas fragmenten las operaciones de un negocio, en varias operaciones en diversos lugares o instalaciones argumentando que cada una de ellas es de carácter preparatorio o auxiliar.

3. ENTIDADES EXTRANJERAS TRANSPARENTES Y FIGURAS EXTRANJERAS (A. 4-A Y 205).

Se adiciona el artículo 4-A para establecer que las entidades extranjeras transparentes fiscalmente, y las figuras jurídicas extranjeras, tributarán como personas morales y estarán obligadas al pago de ISR de conformidad con el Título II, III, V o VI de la ley, según corresponda. Lo anterior, sin importar que los miembros, socios, accionistas o beneficiarios de dichas entidades y figuras acumulen los ingresos en su país de residencia.

Para efectos de este artículo, se define lo siguiente:

- **Entidad extranjera “transparente”.** Es aquella sociedad o ente creado o constituido conforme al derecho extranjero que tiene personalidad jurídica propia, así como las personas morales constituidas conforme al derecho mexicano que son residentes en el extranjero.

Ahora bien, la entidad extranjera se considera transparente cuando no es residente para efectos fiscales en el país o jurisdicción donde esté constituida, ni donde tengan la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, y sus ingresos son atribuidos a sus miembros, socios o accionistas.

- **Figura jurídica extranjera.** Fideicomiso, asociación, fondo de inversión y cualquier otra figura jurídica similar del derecho extranjero, que no tiene personalidad jurídica propia.

El elemento principal para identificar bajo que Título de la ley del ISR deben tributar las entidades extranjeras transparentes fiscalmente y las figuras extranjeras, es determinar donde se ubica la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Si la entidad o figura extranjera tiene la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva en México, tendrá que tributar en términos del Título II, III o VI, según corresponda. Es decir, deberá cumplir con sus obligaciones fiscales como

16. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

cualquier persona moral residente en México y, por ende, dejará de considerarse transparente para efectos de la ley.

Por su parte, si la entidad o figura extranjera tiene su sede de dirección efectiva en el extranjero, deberá tributar conforme al Título V de la ley.

Por lo tanto, los pagos que reciba la entidad o figura extranjera, y que provengan de fuente de riqueza ubicada en México, estarán sujetos a la retención de ISR que sea aplicable en términos de la ley. En estos casos, los beneficios establecidos en los Convenios para Evitar la Doble Imposición Fiscal celebrados por México, sólo serán aplicables cuando exista una disposición expresa en los mismos. Por regla general, la política fiscal internacional de México es que una entidad o figura extranjera transparente fiscalmente para un Estado Contratante, no puede reconocerse como residente en dicho Estado Contratante.

Lo anterior puede afectar la rentabilidad de algunos fondos de inversión extranjeros de capital privado y ciertas estructuras constituidas por personas mexicanas para administrar sus inversiones en el extranjero.

Cabe señalar que también se adiciona el artículo 205, con la finalidad de que las figuras jurídicas extranjeras que cumplan diversos requisitos, puedan conservar la transparencia fiscal para efectos de la ley, y sus miembros o socios puedan tributar conforme al Título de la ley del ISR que les corresponda. Esto sólo aplicará a los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.

Los requisitos para aplicar este beneficio son de difícil cumplimiento y se refieren a la información que deberá presentar el administrador de la figura jurídica sobre la identidad de todos los miembros o socios, su residencia fiscal y la documentación soporte, a que la figura jurídica debe estar constituida en un país con el que México tenga un Acuerdo Amplio de Intercambio de Información, a que los miembros o socios de la figura residan en un país con el que México tenga un Acuerdo Amplio de Intercambio de Información, a que los ingresos atribuibles a los miembros o socios sean acumulados por los mismos, entre otros requisitos.

Mediante disposición transitoria se establece que la entrada en vigor de estos artículos será hasta el 1 de enero de 2021.

4. PAGO DE ISR POR INGRESOS OBTENIDOS A TRAVÉS DE ENTIDADES EXTRANJERAS TRANSPARENTES Y FIGURAS EXTRANJERAS (A. 4-B).

Se adiciona el artículo 4-B para obligar a los residentes en México y los residentes en el extranjero con EP en el país, a pagar el impuesto por los ingresos que obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscalmente y de figuras jurídicas extranjeras, en la proporción que les corresponda a su participación.

Tratándose de los ingresos que se obtengan a través de entidades extranjeras transparentes fiscalmente, se establece que se acumulará la proporción de la utilidad fiscal de la entidad extranjera calculada en los términos del Título II de la Ley que corresponda. Se aclara que en los casos que la entidad extranjera sea parcialmente transparente —cuando la legislación extranjera atribuya solo una parte de sus ingresos a los socios y accionistas, y la otra parte directamente a dicha entidad— los

18. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

contribuyentes sólo acumularán la parte del ingreso que se les atribuya.

Ahora bien, en el caso de los ingresos que se obtengan a través de figuras jurídicas extranjeras transparentes fiscalmente, los contribuyentes acumularán los ingresos en los términos del Título II o IV, según corresponda y serán gravables en el mismo año calendario en que se generen. En estos casos, los contribuyentes podrán deducir los gastos e inversiones que realizó la figura jurídica extranjera, en la misma proporción en que se acumularon los ingresos y siempre que dichos gastos o inversiones sean deducibles en términos de la ley del ISR y se cumplan con las reglas de carácter general que emitan las autoridades fiscales.

En caso de que la figura jurídica sea considerada residente para efectos fiscales en el extranjero o en México (es decir que no sea transparente fiscalmente), el monto del ingreso acumulable corresponderá a la utilidad fiscal del año de calendario de dicha figura jurídica calculada en los términos del Título II de la Ley, y se deberá acumular al 31 de diciembre del año calendario en el que se generó.

Se señala que la nueva obligación de acumular dichos ingresos, solo será aplicable cuando el residente en México tenga una participación directa sobre la entidad extranjera transparente fiscalmente o figura jurídica extranjera, o cuando tenga una participación indirecta que involucre a otras entidades extranjeras transparentes fiscalmente o figuras jurídicas extranjeras. Se aclara que cuando la participación indirecta, involucre por lo menos una entidad extranjera que no sea transparente fiscalmente, los ingresos que se obtengan estarán sujetos a lo dispuesto por el Capítulo I del Título VI de la Ley.

También se aclara que cuando los ingresos de la entidad extranjera transparente fiscalmente o figura jurídica extranjera estén sujetos al pago del impuesto en términos de la ley, los contribuyentes podrán acreditar dicho pago en los términos del artículo 5 de la Ley, considerando la misma proporción en que se haya acumulado el ingreso de dicha entidad o figura jurídica.

Se establece que la obligación de acumulación del ingreso será aplicable, aun y cuando la entidad extranjera transparente fiscalmente o la figura jurídica extranjera, no distribuya o entregue a los contribuyentes dichos ingresos y/o utilidades.

Por último, se establecen las siguientes obligaciones para los contribuyentes:

- Llevar una CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) por cada una de las entidades extranjeras transparentes fiscalmente y figuras jurídicas extranjeras en las que se participe, a fin de no duplicar la acumulación cuando dicha entidad efectivamente distribuya un dividendo o utilidad, o cuando la figura jurídica entregue dichos ingresos al contribuyente.
- Tener a disposición de las autoridades fiscales la contabilidad de la entidad extranjera transparente fiscalmente o figura jurídica extranjera, o la documentación que permita comprobar sus gastos e inversiones. Se señala que en caso de no cumplir con esta obligación, no se permitirá la deducción de los gastos e inversiones realizados por dicha entidad o figura jurídica.

20. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

En nuestra opinión, los contribuyentes que tengan una participación mínima o pequeña en las entidades extranjeras transparentes fiscalmente o figuras jurídicas extranjeras, tendrán serias dificultades para obtener la información de los ingresos, gastos e inversiones que realicen dichas entidades o figuras.

Cabe señalar que este artículo no prevé que la utilidad fiscal pueda ser determinada en la moneda extranjera de origen, como sí lo hace la regulación de los regímenes fiscales preferentes. Tampoco se considera la posibilidad de que el ejercicio fiscal de la entidad extranjera o figura jurídica, no necesariamente va a coincidir con el año calendario, lo que conllevará problemas para los contribuyentes en la determinación de la utilidad fiscal.

5. LIMITANTES PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO PAGADO EN EL EXTRANJERO (A. 5, ÚLTIMO PÁRRAFO).

Con la finalidad de evitar un doble beneficio para el contribuyente, se establece que no podrá acreditarse el ISR pagado en el extranjero, cuando éste también haya sido acreditado en otro país o jurisdicción.

Se aclara que la limitante no será aplicable, cuando la razón por la cual se acredite el impuesto en el otro país o jurisdicción sea con motivo de un acreditamiento similar al previsto por la percepción de dividendos o utilidades —indirecto—, cuando los ingresos que dieron motivo al pago del impuesto hayan sido acumulados en el otro país o jurisdicción.

Del mismo modo, se niega el acreditamiento indirecto, cuando el pago del dividendo o utilidad distribuable represente una deducción o una reducción equivalente para la persona moral residente en el extranjero que realiza dicho pago o distribución.

TÍTULO II DE LAS PERSONAS MORALES

6. DISMINUCIÓN DE LA PTU EN LA UTILIDAD FISCAL DETERMINADA PARA PAGOS PROVISIONALES (A. 14, FR. II).

Se reforma el artículo 14, fracción II, para incorporar a la Ley del ISR un estímulo fiscal que se ha otorgado desde 2012 a través de diversos Decretos y en la Ley de Ingresos para el ejercicio 2019, consistente en disminuir de la utilidad fiscal determinada para los pagos provisionales de mayo a diciembre, el monto de la Participación del Trabajadores en las Utilidades (PTU) pagada en el mismo ejercicio en partes iguales y de manera acumulativa.

7. DEDUCCIÓN DE PAGOS POR CONCEPTO DE “OUTSOURCING” (A. 27, FR. V).

Se deroga el tercer párrafo de la fracción V del artículo 27, a fin de eliminar las obligaciones de recabar diversa documentación en materia de prestación de servicios de subcontratación, y simplificar la carga administrativa de los contribuyentes.

Lo anterior, toda vez que el Ejecutivo Federal reconoció que esta medida antiabuso y antielusión no había funcionado conforme lo esperado.

8. RETENCIÓN Y ENTERO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO COMO REQUISITO PARA DEDUCCIONES (A. 27, FR. VI).

Se modifica la fracción VI del artículo 27, para establecer la obligación de cumplir las disposiciones en materia de retención y entero del Impuesto al Valor Agregado, como requisito para efectuar deducciones para el impuesto sobre la renta.

22. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

9. PAGOS A ENTIDADES EXTRANJERAS (A. 28, FR. XXXI).

En el ejercicio 2014, se incorporó al artículo 28 de la LISR la fracción XXXI, misma que tenía por finalidad combatir mecanismos de planeación fiscal agresivos que erosionaran la base del ISR en nuestro país y alojaran las utilidades en países o jurisdicciones de baja o nula imposición fiscal.

De acuerdo con la exposición de motivos, las disposiciones contenidas en la fracción XXXI antes citada, no han sido lo suficientemente efectivas para lograr su finalidad, además de que las mismas entraron en vigor previo al Reporte Final de la Acción 2 del proyecto BEPS, de la OCDE.

En este sentido, se deroga la fracción XXXI del artículo 28 de la LISR, relativa a la no deducción de pagos de intereses, regalías y asistencia técnica efectuados a una entidad extranjera que controle o sea controlada por el contribuyente, cuando la entidad extranjera se considere transparente para efectos fiscales, el pago se considere inexistente para ésta, o bien, dicha entidad no considere el pago como ingreso gravable conforme a las disposiciones fiscales que le sean aplicables.

10. PAGOS A REFIPRES (A. 28, FR. XXIII).

Se modifica sustancialmente la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR, para establecer que son no deducibles los pagos realizados a partes relacionadas a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de la contraparte estén sujetos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRES).

Para estos efectos, se considera un acuerdo estructurado, aquél en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre en función

de pagos realizados a REFIPRES que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado con este propósito.

Tampoco son deducibles los pagos realizados a una contraparte cuyos ingresos no estén sujetos a REFIPRES, si el perceptor directo o indirecto de los mismos independientemente del número de transacciones involucradas, utiliza su importe para realizar pagos deducibles a otro miembro del grupo o en virtud de un acuerdo estructurado, que se consideren ingresos sujetos a REFIPRES.

Lo anterior aplica sin importar que el pago realizado por el perceptor, se efectúe con anterioridad al pago realizado por el contribuyente en México y se presume que los pagos son no deducibles, salvo prueba en contrario, cuando el receptor realice pagos deducibles que se consideren para su contraparte ingresos sujetos a REFIPRES, si el importe de los mismos es igual o superior al 20% del pago efectuado por el contribuyente en México. En estos casos, será no deducible una cantidad equivalente al pago deducible realizado por el perceptor, que se considere ingreso sujeto a REFIPRE.

Se precisa que las disposiciones antes referidas son sólo aplicables tratándose de operaciones realizadas entre miembros de un mismo grupo o en virtud de un acuerdo estructurado.

En nuestra opinión, la aplicación de las disposiciones en comento, sería posible en la medida en que el perceptor directo o indirecto de los pagos tuviera operaciones limitadas; no obstante, en el caso de entidades que realicen un gran volumen de operaciones, la aplicación de tales disposiciones, se vuelve prácticamente imposible.

24. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

En congruencia con las recomendaciones contenidas en el Reporte Final de la Acción 2 de BEPS, se establece que el SAT emitirá reglas de carácter general que regulen la interacción de estas disposiciones con reglas similares en la legislación extranjera.

Se exceptúa de la aplicación de estas disposiciones, a los siguientes pagos, aun cuando estén sujetos a REFIPRES:

- Los que estén gravados de forma indirecta, con motivo de la aplicación del artículo 4-B (ingresos percibidos a través de entidades transparentes fiscales o figuras jurídicas del extranjero) o del Capítulo I del Título VI (REFIPRES), de la LISR o disposiciones similares de la legislación extranjera.
- Los que se encuentren sujetos a la tasa de retención del 40% de ISR, prevista en el artículo 171 de la LISR.
- Los realizados por el contribuyente a uno de sus socios o accionistas, cuando la legislación fiscal del país o jurisdicción en que residan estos últimos, considere los ingresos como inexistentes o no gravables en virtud de que al contribuyente se le considere como transparente fiscal para efectos de dicha legislación y siempre que el perceptor acumule los ingresos del contribuyente en la parte proporcional que le corresponda y éstos no estén sujetos a REFIPRE.

- Los que deriven de la realización de actividades empresariales del receptor, siempre que éste cuente con el personal y activos necesarios para desarrollar su actividad y tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en un país o jurisdicción con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.

Aun cuando los pagos deriven de la realización de actividades empresariales, éstos serán no deducibles en los siguientes supuestos:

- Cuando el pago se considere ingreso sujeto a REFIPRE, con motivo de un mecanismo híbrido. Para estos efectos, se considera que existe un mecanismo híbrido en caso de que la legislación fiscal nacional y extranjera caractericen en forma distinta a una persona moral, figura jurídica, ingreso o al propietario de los activos o un pago, que dé como resultado una deducción en México y que la totalidad o parte del pago no esté gravado en el extranjero.
- Cuando el pago sea atribuido a un establecimiento permanente o a una sucursal de un miembro del grupo o por virtud de un acuerdo estructurado, siempre que el pago no esté gravado para el receptor ni por el país en que se encuentre dicho establecimiento permanente o sucursal.

11. PAGOS QUE SEAN TAMBIÉN DEDUCIBLES PARA EL PERCEPTOR O PARA EL PROPIO CONTRIBUYENTE (A. 28, FR. XXIX).

La fracción XXIX del artículo 28 de la LISR, vigente en 2019, establece que son no deducibles los pagos efectuados por el contribuyente que sean deducibles también para una parte relacionada residente en México o en el extranjero, excepto cuando la parte relacionada que deduce el pago, acumule los ingresos generados por el contribuyente en el mismo ejercicio fiscal o en el siguiente.

Se reforma esta fracción, a fin de establecer ahora que son no deducibles los pagos realizados por el contribuyente que sean deducibles para un miembro del mismo grupo o para el propio contribuyente en un país o jurisdicción en donde también se considere residente fiscal.

Se precisa que si el contribuyente es un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, esta limitante también será aplicable si el pago es deducible para el residente en el extranjero en su país o jurisdicción de residencia fiscal.

No será aplicable la limitante a la deducción de pagos, cuando el miembro del mismo grupo o el residente en el extranjero, acumulen los ingresos generados por el contribuyente en la parte proporcional a su participación y tampoco en aquellos casos en que el contribuyente sea también considerado residente fiscal en otro país o jurisdicción, si los ingresos gravados en México se acumulan en el otro país o jurisdicción.

12. DEDUCCIÓN DE INTERESES (A. 28, FR. XXXII).

De acuerdo con el Reporte Final de la Acción 4 de BEPS, una de las técnicas mediante las cuales se trasladan utilidades como parte de una planeación fiscal internacional, es el pago de intereses entre partes relacionadas e independientes, lo cual impacta principalmente a países y jurisdicciones de alta imposición fiscal.

El citado Reporte establece que diversos países y jurisdicciones aplican reglas de capitalización delgada para limitar la deducción de intereses; sin embargo, se estima que para combatir la erosión de la base imponible y el traslado de utilidades, es más efectiva una regla que limite la deducción de intereses con base en las utilidades fiscales antes de intereses, depreciaciones y amortizaciones (utilidad fiscal ajustada).

Para ello, el Reporte considera que una limitante adecuada para la deducción de intereses es de entre el 10% y el 30% de la utilidad fiscal ajustada generada por el contribuyente.

A fin de acatar las recomendaciones contenidas en el Reporte Final de la Acción 4 de BEPS, se adiciona la fracción XXXII, del artículo 28, de la LISR, que establece que son no deducibles los intereses netos del ejercicio que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%.

Esta limitante sólo es aplicable a los contribuyentes cuyos intereses devengados en el ejercicio que deriven de sus deudas excedan de \$20 millones de pesos, cantidad que aplicará 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. El importe se repartirá entre las personas

28. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados en el ejercicio anterior.

Nos parece criticable el que esta disposición se refiera a “partes relacionadas”, toda vez que la definición de este concepto prevista en el artículo 179 de la LISR, es muy amplia y podría originar distorsiones.

Por ejemplo, en el caso de una persona moral cuyas acciones estén colocadas entre el gran público inversionista, cada uno de los accionistas se considera parte relacionada de dicha persona moral, por lo que es imposible para la misma, asignar el importe de \$20 millones de pesos antes señalado, entre las sociedades del mismo grupo y sus partes relacionadas.

Los intereses netos del ejercicio se determinan de la siguiente manera:

Total de intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente
(-) Total de ingresos acumulados durante el ejercicio
(-) \$20 millones de pesos o la proporción de este monto que corresponda al contribuyente
(=) Intereses netos del ejercicio

La utilidad fiscal ajustada para el cálculo del límite para la deducción de intereses, se calcula mediante el siguiente procedimiento:

Utilidad fiscal calculada conforme a la fracción I del artículo 9 de la LISR
(+) Total de intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente
(+) Monto deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos y cargos diferidos y gastos preoperativos
(=) Utilidad fiscal ajustada

Se establece que el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, sólo incluye los montos deducibles de conformidad con la LISR y que el total

de ingresos por intereses sólo incluye los montos que se encuentren gravados durante el mismo ejercicio en términos de dicha Ley.

Cabe señalar que en nuestra opinión, no resulta claro qué intereses derivados de deudas del contribuyente deben ser considerados para el cálculo de la utilidad fiscal ajustada, pudiendo ser: *i)* los intereses que cumplan con los requisitos de deducibilidad previstos en el artículo 27 de la LISR; *ii)* los intereses que cumplan con los requisitos de deducibilidad antes señalados, así como con reglas de capitalización delgada o; *iii)* los intereses que cumplan con dichos requisitos de deducibilidad, reglas de capitalización delgada y que se encuentren dentro del límite previsto en esta fracción XXXII de la LISR.

De ser este último el caso, se estaría ante una referencia circular que hace inaplicable la fórmula para el cálculo de la utilidad fiscal ajustada.

El monto de la utilidad fiscal ajustada y los ingresos por intereses que tengan fuente extranjera, sólo se incluirán en estos conceptos en la misma proporción en que deba pagarse ISR en México respecto de los mismos, después de disminuir el ISR del extranjero acreditado. Los ingresos y deducciones a los que resulten aplicables las disposiciones en materia de REFIPRES no deben incluirse en el cálculo de los conceptos previstos en esta fracción.

Adicionalmente, para el cálculo de la limitante a la deducción de intereses prevista en esta fracción, se estará a lo siguiente:

- La utilidad fiscal ajustada se determinará aun cuando no se obtenga utilidad fiscal conforme a la fracción I del

30. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

artículo 9 de la LISR o se genere pérdida fiscal durante el ejercicio.

De generarse pérdida fiscal se restará el monto de la misma de los intereses devengados a cargo durante el ejercicio, que deriven de deudas del contribuyente y del monto deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos, gastos y cargos diferidos y gastos preoperativos y si el monto de la utilidad fiscal ajustada resulta en cero o en un número negativo, se negará la deducción del total de intereses a cargo del contribuyente, salvo por la cantidad de \$20 millones de pesos antes señalada.

- Las ganancias o pérdidas cambiarias y las contraprestaciones por aceptación de un aval, no tendrán el tratamiento de interés, salvo que deriven o se relacionen con instrumentos cuyo rendimiento sea considerado interés.

Se establece que el importe de los intereses netos del ejercicio que no sean deducibles conforme a esta fracción, podrán deducirse en los siguientes diez ejercicios hasta agotarlo, para lo cual deben cumplirse ciertos requisitos y se observarán las reglas aplicables a las pérdidas fiscales.

Se exceptúan del límite a la deducción de intereses previsto en esta fracción, a las operaciones realizadas por empresas productivas del estado y por los integrantes del sistema financiero, a los rendimientos de la deuda pública, así como a

los intereses derivados de deudas contratadas para financiar los siguientes proyectos:

- Obras de infraestructura pública;
- Construcciones, incluyendo la adquisición de terrenos en que se vayan a desarrollar las mismas, ubicados en territorio nacional;
- Exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución de petróleo y de hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos;
- Industria extractiva;
- Generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua.

Se precisa que lo dispuesto en esta fracción sólo será aplicable cuando el monto de los intereses no deducibles determinado conforme a la misma, sea mayor al determinado conforme a las reglas de capitalización delgada.

Asimismo, se establece que el límite a la deducción de intereses podrá determinarse en el caso de sociedades pertenecientes a un mismo grupo de manera consolidada, en los términos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Consideramos que existen diversos aspectos criticables de esta norma, tales como: *i)* que la misma resulte aplicable a intereses pagados a residentes en México, aun cuando en este caso no

32. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

existe una erosión de la base imponible ni una transferencia de utilidades al extranjero; *ii*) que el contenido de la misma deje diversas dudas en cuanto a su aplicación; *iii*) que aun cuando el Reporte Final de la Acción 4 de BEPS se refiere a las reglas de capitalización delgada y a las reglas de este tipo como mecanismos alternativos, en la LISR se establezcan ambos y resulte aplicable aquél que sea más perjudicial para el contribuyente; entre otros.

No obstante, lo que nos parece más relevante es que la limitante a la deducción de intereses prevista en esta fracción, afectará en mayor medida a empresas medianas y pequeñas que normalmente tienen que acceder a financiamientos con tasas de interés altas que las grandes empresas, lo cual hará más pronunciada la desventaja de éstas frente a grandes grupos empresariales.

Cabe señalar que a la fecha de preparación de este documento, existe una iniciativa de reforma pendiente de aprobación, que pretende modificar la fracción XXXII, del artículo 28, de la LISR, para establecer que el límite a la deducción de intereses debe determinarse aplicando a la utilidad fiscal ajustada la tasa del 70%, en lugar de la tasa del 30%.

13. DEUDAS QUE SE EXCLUYEN EN LA DETERMINACIÓN DEL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN (A 46).

Se reforma el tercer párrafo del artículo 46 de la LISR, a fin de establecer que en el cálculo del ajuste anual por inflación, no se considerarán las deudas de las cuales deriven intereses no deducibles en términos de la fracción XXXII, del artículo 28, de tal ordenamiento.

No obstante, se precisa que si el monto de los intereses no deducidos en un ejercicio, se deduce en un ejercicio posterior, el monto de la deuda de la cual deriven estos intereses sí se considerará para el cálculo de dicho ajuste anual por inflación.

Debemos comentar, que esta disposición es demasiado general, sin reconocer supuestos específicos tales como identificación de deudas con distintas tasa de interés, periodicidad en el devengo de intereses en el ejercicio o posteriores, entre otros.

Cabe señalar que las disposiciones en comento no establecen algún procedimiento que los contribuyentes deban observar, a fin de determinar qué deudas en específico deben excluirse del cálculo del ajuste anual por inflación.

CAPÍTULO VIII

RÉGIMEN DE ACTIVIDADES AGRÍCOLAS, GANADERAS, SILVÍCOLAS Y PESQUERAS

14. REDUCCIÓN DE ISR PARA PERSONAS MORALES DE DERECHO AGRARIO DEDICADAS A LA INDUSTRIALIZACIÓN Y COMERCIALIZACIÓN DE PRODUCTOS AGRÍCOLAS, GANADEROS, SILVÍCOLAS O PESQUEROS (A. 74-B Y A. SEGUNDO TR. FR. I).

Se adiciona el artículo 74-B de la LISR que establece la opción para las personas morales de derecho agrario que obtengan al menos el 80% de sus ingresos totales por la industrialización y comercialización de productos derivados de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras, constituidas sólo por socios o asociados personas físicas que estén reconocidos como ejidatarios o comuneros de acuerdo con la Ley Agraria, o por ejidos o comunidades constituidos en términos de dicha Ley, que hubieran tenido ingresos totales en el ejercicio inmediato

34. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

anterior, excluyendo los ingresos por la enajenación de activos fijos y terrenos afectos a su actividad, que no excedan de 5 millones de pesos, de cumplir con sus obligaciones conforme al régimen general aplicable a las personas físicas con actividades empresariales y determinar el ISR correspondiente, aplicando la tasa prevista en el artículo 9 de la LISR (30%). El ISR determinado conforme al procedimiento descrito, se reducirá en un 30%.

Los contribuyentes que apliquen esta opción, deben presentar en enero del año de que se trate, un aviso ante las autoridades fiscales en los términos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Cuando los contribuyentes dejen de cumplir con los requisitos para aplicar esta opción, dejarán de considerar lo dispuesto en este artículo y deberán pagar el ISR en los términos de la LISR en el régimen correspondiente, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que incumplan con los requisitos. Cuando los contribuyentes dejen de aplicar la opción prevista en este artículo, en ningún caso podrán volver a aplicarla.

Se establecen las reglas que deben observar las personas morales que inicien actividades, para poder optar por aplicar lo dispuesto en este artículo.

Mediante disposición transitoria, se establece que las personas morales de derecho agrario que al 31 de diciembre de 2019 tributen en los términos del Título II de la LISR y cumplan con los requisitos previstos en el artículo 74-B de dicho ordenamiento, podrán optar por aplicar lo dispuesto en el artículo citado, siempre que presenten a más tardar el 31 de enero de 2020, un aviso ante el SAT y cumplan con diversas condiciones.

TÍTULO IV

DE LAS PERSONAS FÍSICAS

CAPÍTULO I

DE LOS INGRESOS POR SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACIÓN DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO

15. RETENCIÓN DE ISR POR PAGOS A PERSONAS FÍSICAS CON NEGATIVA DE PENSIÓN (A. 96-BIS).

En términos del tercer párrafo del artículo 145 de la LISR, las personas morales a que se refiere el Título II de tal ordenamiento, que realicen pagos a personas físicas que sean ingresos esporádicos de éstas, deben retener como pago provisional de ISR el 20% de dichos pagos.

En la regla 3.11.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019, se establece un procedimiento opcional que las administradoras de fondos para el retiro (AFORES) o el PENSIONISSSTE, pueden aplicar para determinar la retención de ISR sobre los pagos en una sola exhibición, realizados a trabajadores afiliados al IMSS o al ISSSTE que cuenten con negativa de pensión.

Dicho procedimiento opcional es el siguiente:

Monto total a entregar al trabajador
(/) Número total de años en que éste contribuyó a las subcuentas de retiro _____
(=) Aportación por año

Aportación por año
(-) Límite inferior aplicable conforme a la tarifa del artículo 152 de la LISR (la Tarifa) _____
(=) Excedente del límite inferior
(x) % para aplicarse sobre el excedente del límite inferior de la Tarifa _____
(=) ISR marginal
(+) Cuota fija prevista en la Tarifa _____
(=) ISR obtenido de la aplicación de la tarifa

ISR obtenido de la aplicación de la tarifa
(/) Aportación por año _____
(=) Tasa ISR efectiva sobre aportación por año
(x) 100 _____
(=) Tasa efectiva ISR por aplicar

Excedente del monto exento a recibir por el trabajador
(x) Tasa efectiva ISR por aplicar _____
(=) Retención ISR a efectuar al trabajador por quien realice el pago

36. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

No obstante, de acuerdo con la exposición de motivos, se ha detectado que las AFORES y el PENSIONISSSTE no aplican un criterio uniforme para el cálculo de la retención de ISR, por lo que a fin de homologar el criterio para efectuar dicha retención, se adiciona el artículo 96-Bis de la LISR para incluir en el texto de la Ley, el procedimiento antes detallado.

Adicionalmente, en este artículo se precisa la fecha de entero de las retenciones efectuadas, así como la obligación para las personas morales que efectúen los pagos correspondientes, de emitir el CFDI en el que conste el monto del pago realizado y el ISR retenido.

Finalmente, el artículo prevé que las personas físicas que reciban estos pagos, pueden optar por considerar la retención de ISR que les sea efectuada como pago definitivo, siempre que no perciban ingresos de otro tipo en el ejercicio.

CAPÍTULO II
DE LOS INGRESOS POR ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES
SECCIÓN I
DE LAS PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES Y PROFESIONALES

16. NO EMISIÓN DE CONSTANCIAS DE RETENCIÓN A PERSONAS FÍSICAS QUE REALICEN ACTIVIDADES PROFESIONALES (A. 106).

Se elimina del artículo 106 de la LISR, la obligación para las personas morales que realicen el pago de contraprestaciones a personas físicas, por la prestación de servicios profesionales, de emitir constancias que amparen las retenciones de ISR que efectúen.

Por otro lado, se establece en este artículo la posibilidad para dichas personas morales, de no emitir el CFDI en el que consten las retenciones de ISR realizadas por éstas, siempre que las personas físicas que presten los servicios profesionales les expidan CFDI que señale expresamente el monto del impuesto retenido. En este caso, las personas físicas pueden considerar el CFDI emitido por ellas mismas, como comprobante de retención del ISR.

Cabe señalar que la opción para las personas morales de no emitir constancias de retención en estos casos y la opción para las personas físicas de considerar el CFDI emitido por ellas mismas como constancia de retención de ISR, se encuentran previstas en el artículo 16, fracción XII, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

SECCIÓN II

RÉGIMEN DE INCORPORACIÓN FISCAL

17. SUJETOS EXCLUIDOS DEL RÉGIMEN (A. 111).

Se adiciona la fracción VI del artículo 111 de la LISR, para establecer que no podrán tributar en el régimen de incorporación fiscal, las personas físicas que presten servicios o enajenen bienes por Internet, a través de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, a que se refiere la nueva Sección III, del Capítulo II, del Título IV, de la LISR.

SECCIÓN III

DE LOS INGRESOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES O LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS A TRAVÉS DE INTERNET, MEDIANTE PLATAFORMAS TECNOLÓGICAS, APLICACIONES INFORMÁTICAS Y SIMILARES

Se adiciona esta Sección al Capítulo II, del Título IV, de la LISR, que establece el régimen fiscal aplicable a las personas físicas que perciban ingresos derivados de la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, así como las obligaciones que deben cumplir las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, que proporcionen de manera directa o indirecta, el uso de dichas plataformas, aplicaciones y similares.

Mediante disposición transitoria, se señala que esta Sección entrará en vigor el día 1º de junio de 2020, así como que el SAT deberá emitir las reglas de carácter general necesarias para la aplicación de la misma, a más tardar el 31 de enero de 2020.

18. SUJETOS DEL NUEVO RÉGIMEN FISCAL (A. 113-A Y A. SEGUNDO TR. FR. IV Y V).

En términos del nuevo artículo 113-A de la LISR, están obligadas al pago del ISR previsto en esta Sección, las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, por los ingresos que generen a través de tales medios, incluidos los

pagos que reciban por cualquier concepto a través de los mismos.

El ISR correspondiente se pagará mediante la retención que efectuarán las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, que proporcionen de manera directa o indirecta, el uso de dichas plataformas, aplicaciones y similares.

La retención de ISR debe efectuarse sobre el total de los ingresos percibidos por las personas físicas por conducto de los medios de referencia, sin incluir el IVA y tendrá el carácter de pago provisional.

Dependiendo de la actividad realizada, las tasas de retención aplicables van del 2% al 10%, como se muestra a continuación:

Actividad a realizar	Tasas de retención aplicables
Servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes.	2% al 8%
Servicios de hospedaje.	2% al 10%
Enajenación de bienes y prestación de servicios.	0.4% al 5.4%

Cuando las personas físicas reciban pagos directamente de los adquirentes de bienes o prestatarios de servicios y el total de sus ingresos, incluyendo aquellos percibidos a través de las plataformas no excedan de \$300,000 anuales, podrán pagar el ISR por tales ingresos aplicando las tasas de retención que correspondan al total de los ingresos recibidos y deberán acreditar el ISR que se les hubiera retenido. En este caso, el ISR pagado se considerará pago definitivo.

40. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

A través de disposición transitoria, se establece que:

- a) Los contribuyentes personas físicas que al 31 de diciembre de 2019, tributen en los términos del Régimen de Incorporación Fiscal deberán dejar de hacerlo y en tanto entre en vigor la Sección III, del Capítulo II, del Título IV de la LISR, deberán pagar el ISR por los ingresos que obtengan conforme al régimen general de actividades empresariales.
- b) Los contribuyentes personas físicas que a partir del 1º de enero de 2020, perciban ingresos por la enajenación de bienes o la prestación de servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, deben pagar el ISR correspondiente conforme al régimen general de actividades empresariales, hasta en tanto entre en vigor la Sección III, del Capítulo II, del Título IV de la LISR.

19. OPCIÓN PARA CONSIDERAR LA RETENCIÓN EFECTUADA COMO PAGO DEFINITIVO (A. 113-B Y A. SEGUNDO TR. FR. VI).

Se adiciona el artículo 113-B de la LISR que establece que las personas físicas referidas en el artículo 113-A de dicha Ley, pueden optar por considerar como pago definitivo las retenciones que les sean efectuadas, siempre que: *i)* únicamente obtengan ingresos a través de Internet mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, que no excedan de \$300,000 en el ejercicio inmediato anterior (se establecen reglas para que las personas físicas que inician actividades puedan aplicar esta opción) y; *ii)* cuando además de estos ingresos perciban ingresos por sueldos y salarios o conceptos asimilables e intereses.

Las personas físicas que ejerzan esta opción estarán a lo siguiente:

- a)** No podrán hacer las deducciones que correspondan a las actividades que realicen a través de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.
- b)** Deben conservar el CFDI que le emitan las personas o figuras obligadas a efectuarles retenciones, que ampare el importe de las mismas, así como los ingresos percibidos a través de dichos medios.
- c)** En caso de que obtengan ingresos por la prestación de servicios o la enajenación de bienes, que no se realicen por medio de las plataformas antes señaladas, deben expedir el CFDI que ampare tales ingresos.
- d)** Deben presentar ante el SAT, en los términos que éste emita mediante reglas de carácter general, un aviso en el que manifiesten su voluntad de optar porque las retenciones que les sean realizadas se consideren pago definitivo, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que perciban el primer ingreso por las actividades antes referidas. Mediante disposición transitoria se precisa que las personas físicas que a la fecha de entrada en vigor de la Sección III, del Capítulo II, del Título IV de la LISR ya estén recibiendo ingresos de los previstos en la misma, deberán presentar el aviso a más tardar el 30 de junio de 2020.

Una vez ejercida esta opción, no podrá variarse en un periodo de 5 años a partir de la presentación del aviso señalado en el inciso d) anterior. Si los ingresos percibidos por los contribuyentes son mayores de \$300,000 o éstos perciben

42. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

ingresos distintos de los establecidos en esta Sección, sueldos salarios y conceptos asimilables e intereses, deben dejar de aplicar la opción y no podrán aplicarla en adelante.

El artículo precisa que independientemente del ejercicio o no de la opción, las personas físicas que perciban los ingresos señalados en esta Sección, deben proporcionar a las personas o figuras obligadas a efectuarles retenciones de ISR, su nombre completo, clave en el RFC, CURP, domicilio fiscal, institución financiera y clave interbancaria estandarizada en la cual reciban el depósito de los pagos y, en el caso de servicios de hospedaje, la dirección del inmueble.

20. OBLIGACIONES DE LOS PROVEEDORES DE PLATAFORMAS TECNOLÓGICAS, APLICACIONES INFORMÁTICAS Y SIMILARES (A. 113-C Y A. SEGUNDO TR. FR. VII).

De conformidad con el artículo 113-C adicionado a la LISR, las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras, que proporcionen de manera directa o indirecta, el uso de plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, tendrán las siguientes obligaciones:

- a) En el caso de residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México y de entidades o figuras jurídicas extranjeras, deben inscribirse en el RFC, designar un representante legal ante el SAT, proporcionar un domicilio en territorio nacional para notificaciones y vigilancia en el cumplimiento de sus obligaciones y tramitar su firma electrónica avanzada.

- b)** Proporcionar CFDI a las personas físicas a las que les efectúen retenciones de ISR, en los que conste el monto pagado y el ISR retenido, a más tardar dentro de los 5 días siguientes al mes en que se realice la retención, mismo que deberá estar acompañado de la información que señale el SAT mediante reglas de carácter general.

En disposición transitoria se establece que durante 2020, los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país y las entidades o figuras jurídicas extranjeras, en sustitución del CFDI antes señalado, podrán emitir comprobantes de las retenciones efectuadas que cumplan con los requisitos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, que permitan identificar entre otros aspectos, el monto, concepto, el tipo de operación y el RFC de las personas a las que se les retiene el impuesto.

- c)** Proporcionar al SAT mensualmente la siguiente información respecto de las personas físicas que perciban ingresos a través de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, que operen: **i)** nombre completo o razón social; **ii)** clave en el RFC; **iii)** CURP; **iv)** domicilio fiscal; **v)** institución financiera y clave interbancaria estandarizada en la cual se reciben los depósitos de los pagos; **vi)** monto de las operaciones celebradas con su intermediación durante el mes y; **vii)** tratándose de servicios de hospedaje, la dirección del inmueble.
- d)** Retener y enterar el ISR que corresponda y enterarlo mediante declaración que presentarán ante las oficinas

44. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

autorizadas, a más tardar el 17 del mes inmediato siguiente al mes por el que se efectuó la retención.

- e) Conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre que efectuaron la retención y entero del ISR respectivo.

En este artículo se precisa que en caso de que los usuarios de dichas plataformas, aplicaciones y similares, no proporcionen a los operadores de las mismas su clave en el RFC, éstos deberán retenerles el ISR correspondiente, aplicando sobre el monto de los ingresos obtenidos, la tasa del 20%.

Finalmente, se establece que el SAT publicará reglas de carácter general para el cumplimiento de estas obligaciones.

CAPÍTULO III

DE LOS INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES

21. NO EMISIÓN DE CONSTANCIAS DE RETENCIÓN A PERSONAS FÍSICAS QUE OTORGUEN EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES INMUEBLES (A. 116).

Se elimina del artículo 116 de la LISR, la obligación para las personas morales que realicen el pago de contraprestaciones a personas físicas, por el uso o goce temporal de bienes, de emitir constancias que amparen las retenciones de ISR que efectúen.

Por otro lado, se establece en este artículo la posibilidad para dichas personas morales, de no emitir el CFDI en el que consten las retenciones de ISR realizadas por éstas, siempre que las personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes les expidan CFDI que señale expresamente el monto del

impuesto retenido. En este caso, las personas físicas pueden considerar el CFDI emitido por ellas mismas, como comprobante de retención del ISR.

Cabe señalar que la opción para las personas morales de no emitir constancias de retención en estos casos y la opción para las personas físicas de considerar el CFDI emitido por ellas mismas como constancia de retención de ISR, se encuentran previstas en el artículo 16, fracción XII, de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.

22. EMISIÓN DE CFDI POR EL ARRENDADOR EN JUICIOS DE ARRENDAMIENTO INMOBILIARIO (A. 118).

Se adicionan un segundo y tercer párrafos, a la fracción III del artículo 118 de la LISR, mediante los cuales se establece que en juicios de arrendamiento inmobiliario en los que se condene al arrendatario al pago de rentas vencidas, la autoridad judicial requerirá al acreedor que compruebe haber emitido los CFDI correspondientes y en caso de que éste no acredite haber emitido dichos comprobantes, la autoridad judicial deberá informar de la omisión al SAT.

TÍTULO V

DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO CON INGRESOS PROVENIENTES DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL

23. PAGOS AL EXTRANJERO POR EL USO O GOCE TEMPORAL DE EQUIPOS INDUSTRIALES Y COMERCIALES (A. 158 Y 167).

De conformidad con el artículo 158 de la LISR vigente hasta 2019, en los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de

46. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

bienes muebles, se considera que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional, cuando los bienes muebles destinados a actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas y de pesca, se utilicen en el país.

Ahora bien, el artículo 15-B del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran regalías entre otros, los pagos de cualquier clase por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos.

En materia de Tratados Internacionales Para Evitar la Doble Imposición, México cuenta con una reserva al párrafo 2, del artículo 12 (Regalías), del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE, consistente en seguir incluyendo en la definición de “regalías” de sus tratados, a los ingresos por el uso o goce temporal de equipo, industrial, comercial o científico.

En términos del artículo 167 de la LISR tratándose de ingresos por regalías, por asistencia técnica o por publicidad, se considerará que la fuente de riqueza se encuentra en territorio nacional cuando los bienes o derechos por los cuales se pagan las regalías o la asistencia técnica, se aprovechen en México, o cuando los pagos se efectúen por un residente en territorio nacional o por un residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país.

Tal como se desprende de lo antes señalado, aun cuando conforme al Código Fiscal de la Federación y a la política fiscal internacional de México, los pagos por el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales o científicos se consideran regalías, los pagos por el uso o goce temporal de bienes muebles destinados a actividades comerciales e industriales, se encuentran previstos en el artículo 158 de la LISR que se refiere a los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes y no

así en el artículo 167 que prevé el tratamiento aplicable a pagos de regalías de fuente de riqueza mexicana.

De esta manera, a efecto de que no quede duda que los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de equipos industriales, comerciales y científicos se encuentran gravados como regalías conforme al artículo 167 de la LISR, se eliminan del artículo 158 de tal ordenamiento las referencias que éste hacía a bienes muebles destinados a actividades comerciales e industriales y se adicionan dichas referencias, al artículo 167 de la LISR.

Por otro lado, mediante la modificación al último párrafo del artículo 158 de la LISR, se aclara que el supuesto de fuente de riqueza en territorio nacional previsto en el mismo para contratos de fletamento, no resulta aplicable cuando tales contratos correspondan al arrendamiento de equipo comercial, industrial o científico.

Cabe señalar que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en 2016, que dado que en una resolución emitida por la autoridad fiscal a un contribuyente que arrendó helicópteros a un residente en los Estados Unidos de América, dicha autoridad determinó que tal arrendamiento correspondía a los regulados en el artículo 188 de la LISR vigente en 2010 (artículo 158 de la LISR vigente en 2019), no era posible contextualizar a la citada operación en el artículo 12 (Regalías) del Convenio para impedir la doble tributación celebrado entre México y los Estados Unidos de América, pues ello implicaría considerar que este ordenamiento internacional es la norma que establece el hecho imponible y la tasa a la que está sujeta la operación, lo cual constituye una forma incorrecta de aplicar los tratados para evitar la doble tributación y la evasión fiscal.

48. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

Consideramos que la resolución de referencia, motivó en gran medida la reforma a los artículos 158 y 167 de la LISR, toda vez que a partir de la misma se puede concluir que los pagos por arrendamiento de bienes muebles destinados a actividades comerciales e industriales, no corresponden a regalías y, por lo tanto, pueden ser considerados como beneficio empresarial del perceptor, no sujeto a retención conforme a los Convenios para evitar la doble imposición celebrados por México.

Adicionalmente, se establece en el artículo 167 de la LISR, que la tasa de retención de ISR aplicable a las regalías pagadas por el uso o goce temporal de aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, siempre que dichos bienes sean utilizados directamente por el arrendatario en la transportación de pasajeros o bienes, es del 1%.

Conforme al artículo 158 de la LISR vigente en 2019, la tasa de retención aplicable a este tipo de regalías es del 5%; no obstante, el artículo 1.4 del Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa publicado en el Diario Oficial de la Federación del 26 de diciembre de 2013, establece un estímulo fiscal para los contribuyentes residentes en México que utilicen aviones que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente en la transportación de pasajeros o de bienes, cuyo uso o goce temporal sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, consistente en un crédito fiscal equivalente al 80% del ISR causado, el cual es acreditable sólo contra el ISR que se deba retener y enterar (al aplicar este estímulo, el retenedor sólo entera un monto equivalente al 1% de los pagos efectuados al residente en el extranjero).

TÍTULO VI

DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES Y DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

CAPÍTULO I

DE LAS ENTIDADES EXTRANJERAS CONTROLADAS SUJETAS A REGÍMENES FISCALES PREFERENTES

Las disposiciones en materia de ingresos afectos a regímenes fiscales preferentes (REFIPRES) han tenido modificaciones sustanciales desde su inclusión en la LISR en 1997, hasta su última reforma en el año 2014.

En términos generales, estas disposiciones tienen por finalidad que aquellos contribuyentes que obtengan ingresos a través de entidades o figuras jurídicas del extranjero cuyos ingresos estén sujetos a un REFIPRE (es decir, que estén sujetos al pago de un ISR menor al 75% del que se causaría y pagaría en México), reconozcan dichos ingresos y paguen el ISR correspondiente en México, aun cuando la entidad o figura del extranjero no les haya efectuado distribución alguna.

De esta manera, se busca combatir planeaciones fiscales agresivas que utilizan vehículos del extranjero para evitar o diferir el pago del ISR.

De acuerdo con la exposición de motivos, la reforma en materia de REFIPRES tiene por finalidad fortalecer la aplicación de este Capítulo, atendiendo a gran parte de las recomendaciones del Reporte Final de la Acción 3 del Proyecto “Base Erosion and Profit Shifting” (BEPS por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), así como aclarar

50. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

ciertas disposiciones que han generado problemas en la implementación del mismo.

Con la reforma aprobada, en el ejercicio 2020 entrarán en vigor cambios muy relevantes a las disposiciones en materia de REFIPRES, por lo que resulta necesario que los contribuyentes analicen cuidadosamente las inversiones que mantienen en entidades del extranjero, a fin de determinar si conforme a dichas disposiciones, tales inversiones pueden ubicarse en las hipótesis normativas previstas en el Capítulo I, del Título VI, de la LISR.

A continuación, comentamos las modificaciones más importantes a este régimen.

24. SUJETOS DEL IMPUESTO (A. 176).

Entidades transparentes fiscales y figuras jurídicas del extranjero.

Como se comentó con anterioridad, a partir del ejercicio 2020, el tratamiento fiscal aplicable a los ingresos obtenidos por residentes en México y residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, a través de entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras, está previsto en el artículo 4-B de la LISR, por lo que las disposiciones previstas en los artículos 176 y 177 de la LISR, no le resultan aplicables a estos ingresos.

ISR pagado en el extranjero que debe considerarse para determinar si los ingresos están sujetos a REFIPRE.

Conforme a la LISR vigente en 2019, para determinar si los ingresos obtenidos de manera indirecta a través de dos o más entidades o figuras jurídicas extranjeras, están sujetos a

REFIPRE, se deben considerar los impuestos efectivamente pagados por las entidades o figuras jurídicas a través de las cuales el contribuyente realizó operaciones que generan ingresos.

No obstante, se reforma el artículo 176 de la LISR, a fin de establecer que para determinar si los ingresos obtenidos a través de entidades del extranjero están sujetos a REFIPRE, se considerarán todos los ISR pagados por la entidad extranjera, sin importar que los mismos se paguen en un país o jurisdicción distintos al de su residencia o a diferentes niveles de gobierno y se precisa que no se considera que el ISR es pagado, entre otros, cuando el mismo sea cubierto mediante el acreditamiento de ISR o estímulos fiscales.

Asimismo, el artículo 176 de la LISR reformado establece que si los ingresos en el extranjero generados por una entidad extranjera en un año de calendario se encuentran sujetos a un REFIPRE y éstos se distribuyen a otra entidad extranjera, para determinar si se paga al menos el 75% del ISR que se causaría y pagaría en México, es posible considerar el ISR pagado por la segunda entidad correspondiente a tales ingresos, siempre que la distribución se haga en el mismo año de calendario en que se generaron los ingresos o a más tardar dentro de los seis meses siguientes a la finalización del mismo y en este periodo se haya pagado el ISR por la segunda entidad.

Al respecto, tenemos los siguientes comentarios:

- a)** En aquellos casos en que se obtengan ingresos de manera indirecta a través de dos o más entidades del extranjero, ya no será posible considerar el ISR pagado por todas estas entidades para determinar si los ingresos están sujetos a REFIPRE, sino sólo el ISR pagado por la

52. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

sociedad perceptora de los ingresos y, en su caso, el pagado por la sociedad a la que le sean distribuidos estos ingresos, siempre que se cumplan los requisitos antes señalados.

- b) En nuestra opinión, la referencia a que no se considera pagado el ISR cubierto mediante acreditamiento de ISR, es imprecisa y pudiera llevar a interpretaciones absurdas, tales como que no se considera pagado el ISR anual cubierto mediante acreditamiento de pagos provisionales del mismo impuesto.
- c) Consideramos atinado que se precise que al determinar si los ingresos obtenidos a través de una entidad extranjera están o no sujetos a REFIPRE, puede considerarse el ISR pagado a diferentes niveles de gobierno, lo cual es muy relevante en el caso de entidades residentes fiscales en los Estados Unidos de América que pagan el ISR Federal a la tasa del 21%, pero que pagan también en la mayoría de los Estados un ISR estatal.
- d) En nuestra opinión, debiera considerarse también que no existe REFIPRE, en aquellos casos en que la entidad del extranjero que perciba los ingresos de que se trate, los distribuya a una entidad mexicana en el mismo año de calendario en que se generaron los mismos, toda vez que es claro que en este supuesto no habría diferimiento alguno del ISR respectivo.

Comparativo de tasas estatutarias del extranjero.

En términos del artículo 176 de la LISR vigente en 2019, no se consideran ingresos sujetos a REFIPRE los generados a través de entidades extranjeras que sean residentes fiscales en algún

país, territorio o jurisdicción y tributen como tales en el ISR en el mismo, cuando sus utilidades estén gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de la tasa establecida en el artículo 9 de la LISR (es decir, con una tasa igual o mayor al 22.5%), siempre que sean gravables todos los ingresos, salvo los dividendos percibidos de entidades que sean residentes del mismo país, territorio o jurisdicción, y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, aun cuando se acumulen o deduzcan, respectivamente, en momentos distintos a los señalados en los Títulos II y IV de la LISR.

Esta opción permite simplificar el cálculo que los contribuyentes deben hacer para determinar si los ingresos percibidos a través de entidades extranjeras están sujetos o no a REFIPRE, toda vez que en lugar de aplicar a dichos ingresos las disposiciones previstas en la LISR para conocer si los mismos están gravados en el extranjero con un ISR inferior al 75% del que se causaría y pagaría en México, es posible hacer esta determinación a partir de la tasa estatutaria del país en que sea contribuyente la entidad, siempre que se cumplan los supuestos antes señalados.

Ahora bien, aun cuando con la reforma aprobada al artículo 176 de la LISR se mantiene esta opción, el mismo se modifica sustancialmente a fin de establecer que en lugar de comparar el ISR pagado en el extranjero contra el ISR que se causaría y pagaría en México, pueden compararse la tasa estatutaria del ISR del país o jurisdicción de residencia fiscal de la entidad extranjera, con la tasa establecida en el artículo 9 de la LISR (30%) o la tasa máxima aplicable a personas físicas (35%) según corresponda.

Bajo esta opción, se considera que los ingresos no están sujetos a REFIPRE, cuando las utilidades de la entidad extranjera estén

54. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

gravadas con una tasa igual o mayor al 75% de las tasas antes referidas, siempre que sean gravables todos los ingresos de la entidad, excepto los dividendos de entidades residentes en el mismo país o jurisdicción y que sus deducciones sean o hayan sido realmente erogadas, siempre que se acumulen o deduzcan, en los mismos momentos señalados en los Títulos II o IV de la LISR, según corresponda.

Se precisa que la opción sólo es aplicable si la entidad extranjera no está sujeta a algún crédito o beneficio fiscal en su país o jurisdicción de residencia que reduzca su base imponible o ISR a pagar que no se otorgaría en México y siempre que tal entidad sea residente en algún país o jurisdicción que tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con México. Asimismo, se señala que la opción no es aplicable en caso de que la entidad extranjera esté sujeta a diversas tasas estatutarias en su país o jurisdicción de residencia.

Las modificaciones comentadas, tienen las siguientes implicaciones:

- a)** La opción consistente en comparar la tasa de ISR en México, contra la tasa estatutaria del país o jurisdicción en que resida la entidad del extranjero a través de la cual se obtengan ingresos, es prácticamente inaplicable, toda vez que difícilmente las disposiciones fiscales del extranjero establecen los mismos momentos de acumulación de ingresos y de deducción de erogaciones, que los señalados en la LISR.
- b)** Con la reforma, la tasa estatutaria a la que deben estar gravados los ingresos en el extranjero para determinar si éstos están sujetos o no a REFIPRE, es distinta en el caso de personas morales y de personas físicas.

En efecto, a fin de que una persona moral determine que el ingreso no está sujeto a REFIPRE, éste debe estar gravado en el extranjero con una tasa estatutaria de al menos el 22.5% (esta tasa es el 75% de la tasa del 30% prevista en el artículo 9 de la LISR), mientras que en el caso de una persona física, el ingreso debe estar gravado en el extranjero a una tasa estatutaria de al menos el 26.25% (esta tasa es el 75% de la tasa máxima del 35% prevista en el artículo 152 de la LISR).

- c) El hacer esta opción inaplicable en el caso de entidades extranjeras que acumulan sus ingresos o deducen sus erogaciones en momentos distintos a los previstos en la LISR, así como en el caso de aquéllas que gozan de algún estímulo fiscal en su país o jurisdicción de residencia, puede ocasionar distorsiones muy importantes para los contribuyentes mexicanos que tengan control en las mismas.

Por ejemplo, si una entidad del extranjero controlada por un contribuyente mexicano, dedujera en forma inmediata sus inversiones y determinara en su país o jurisdicción de residencia fiscal un ISR menor al 75% del ISR que se causaría y pagaría en México, el contribuyente mexicano estaría obligado a pagar ISR conforme a las reglas aplicables a ingresos sujetos a REFIPRE.

No obstante, en ejercicios posteriores, la entidad del extranjero ya no tendría la posibilidad de deducir sus inversiones, por lo que tendría que pagar el ISR correspondiente en el país o jurisdicción en que sea residente, sin que dicho impuesto sea acreditable para el contribuyente mexicano que controle a la entidad

56. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

extranjera. De esta manera, los ingresos obtenidos a través de la entidad del extranjero, pudieran estar sujetos a una doble imposición.

- d) El eliminar la aplicación de esta opción en el caso de entidades extranjeras sujetas a diversas tasas estatutarias en su país o jurisdicción de residencia, puede también ocasionar distorsiones importantes y doble tributación sobre los ingresos obtenidos a través de tales entidades.

Ingresos percibidos por entidades del extranjero de entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas del extranjero.

Mediante la reforma al artículo 176 de la LISR, se establece que resulta aplicable el régimen de REFIPRES, a los ingresos que obtenga una entidad extranjera a través de entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras en proporción a su participación y que cuando la primera entidad no acumule los ingresos obtenidos a través de entidades transparentes fiscales o figuras jurídicas, se considerarán los mismos para determinar si los ingresos de dicha primera entidad se encuentran sujetos a REFIPRE.

Para efectos de determinar si los ingresos de la entidad del extranjero están sujetos a REFIPRE, es posible considerar el ISR pagado por la entidad transparente fiscal o la figura jurídica, en la proporción que le corresponda a la primera entidad extranjera.

Control de la entidad del extranjero.

En términos del artículo 176 de la LISR vigente en 2019, no se consideran ingresos sujetos a REFIPRE, los que se generen con motivo de una participación promedio por día conjuntamente con

partes relacionadas o personas vinculadas, que no permitan al contribuyente tener el control efectivo de las entidades o de su administración a grado tal, que pueda decidir el momento de reparto o distribución de los ingresos, utilidades o dividendos de ellas.

Mediante la reforma se amplían los supuestos en los cuales se considera que un contribuyente tiene control sobre una entidad del extranjero. Dichos supuestos son los siguientes:

1. Cuando la participación promedio diaria del contribuyente sobre la entidad extranjera le permita contar con más del 50% del derecho de voto en la entidad, le confiera el derecho de veto en las decisiones o se requiera su voto favorable para la toma de dichas decisiones, o la participación corresponda a más del 50% del valor total de las acciones emitidas por la entidad del extranjero;
2. Cuando con motivo de un acuerdo o título valor, el contribuyente tenga derecho a más del 50% sobre los activos o utilidades de la entidad extranjera en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación, en cualquier momento del año de calendario;
3. De no cumplirse los porcentajes señalados en los numerales 1 y 2 anteriores, cuando la suma de ambos signifique que el contribuyente tiene más del 50% de los derechos referidos;
4. Cuando el contribuyente y la entidad extranjera consoliden sus estados financieros;
5. Cuando considerando los hechos o circunstancias, o cualquier tipo de acuerdo o título valor, el contribuyente tenga derecho, de forma directa o indirecta, a determinar

58. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

unilateralmente los acuerdos de las asambleas o las decisiones de administración de la entidad extranjera, incluso por interpósita persona;

6. Cuando el contribuyente tenga derecho, directa o indirectamente, a ejercer el control efectivo de cada una de las entidades extranjeras intermedias que lo separan de la entidad extranjera de que se trate;
7. Cuando el contribuyente tenga el derecho, directa o indirectamente, sobre más del 50% de los activos o utilidades de cada una de las entidades intermedias que lo separan de la entidad extranjera de que se trate, en caso de cualquier tipo de reducción de capital o liquidación, por motivo de algún acuerdo o título valor; o
8. En el caso de que no se cumplan los porcentajes señalados en los numerales 6 y 7 anteriores, cuando la suma de ambos signifique que el contribuyente tiene más del 50% de los derechos referidos.

Para determinar si existe control efectivo de una entidad del extranjero, 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.

En caso de que las partes relacionadas y personas vinculadas sean residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, éstos deberán cumplir con las disposiciones aplicables en materia de REFIPRES, respecto de los ingresos obtenidos a través de la entidad del extranjero, aun cuando por sí mismas no tengan el control efectivo sobre dicha entidad.

En nuestra opinión es atinada la inclusión de nuevos supuestos bajo los que se considera que un contribuyente mexicano tiene el control de una entidad del extranjero, toda vez que con ellos se combaten planeaciones fiscales agresivas que evitan caer en el supuesto de control con base en participación promedio diaria, aun cuando el contribuyente mexicano sí ejerce control sobre la entidad del extranjero.

Ingresos no sujetos a REFIPRE.

Conforme al artículo 176 de la LISR vigente en 2019, no se consideran ingresos sujetos a REFIPRE, los obtenidos a través de entidades extranjeras que realicen actividades empresariales, salvo que sus ingresos pasivos representen más del 20% del total de sus ingresos.

A partir de 2020, la excepción antes señalada no resulta aplicable cuando más del 50% de los ingresos de la entidad extranjera tengan fuente de riqueza en territorio nacional o hayan representado una deducción en México directa o indirectamente.

Regalías.

Conforme al artículo 176 de la LISR vigente en 2019, no se consideran sujetos a REFIPRE los ingresos por regalías, cuando el intangible correspondiente se haya creado en el extranjero o se hubiera adquirido a valor de mercado y siempre que las regalías no generen una deducción en México, se pacten a valores de mercado, se mantenga a disposición de la autoridad fiscal la contabilidad de la entidad extranjera y se presente la declaración informativa correspondiente.

Para 2020 elimina esta excepción, toda vez que de acuerdo con la exposición de motivos, no existen razones de política fiscal

60. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

para otorgar un tratamiento específico a este tipo de ingresos, especialmente si se considera que éstos son comúnmente utilizados en planeaciones fiscales internacionales agresivas.

Reestructuración Internacional.

En términos del artículo 176 de la LISR vigente en 2019, cuando se enajenen acciones dentro de un mismo grupo, derivado de una reestructuración internacional, entre ellas la fusión y la escisión, que generen ingresos sujetos a REFIPRE, los contribuyentes podrán no aplicar el régimen, siempre que cumplan con ciertos requisitos y proporcionen documentación e información de la reestructura a la autoridad fiscal.

Mediante la reforma a este artículo, se establece que la excepción antes señalada no será aplicable respecto de los ingresos generados por la enajenación de acciones que hayan sido emitidas por un residente en México o cuando su valor contable provenga, directa o indirectamente, en más de un 50% de bienes inmuebles ubicados en el país.

Consolidación Fiscal en el Extranjero.

Se adiciona un último párrafo al artículo 176 de la LISR, que establece que cuando una entidad extranjera o entidades extranjeras que consoliden fiscalmente en el mismo país o jurisdicción, estén sujetos a un REFIPRE por motivo de una diferencia en el momento de acumulación de los ingresos, deducción de erogaciones o pago de ISR, se podrá solicitar una autorización a la autoridad fiscal para no aplicar las reglas de este régimen, siempre que la diferencia temporal no sobrepase de cuatro años.

Consideramos que no existe una razón objetiva para otorgar esta posibilidad sólo a las entidades extranjeras que consolidan fiscalmente en su país o jurisdicción de residencia y no así a otras entidades del extranjero.

25. INGRESOS GRAVABLES (A. 177).

Proporción en que el resultado fiscal de la entidad extranjera es gravable para el contribuyente mexicano.

En línea con la reforma al artículo 176 de la LISR, se establece en el artículo 177 de dicho ordenamiento, que el resultado fiscal de la entidad extranjera será gravable para el contribuyente mexicano, en proporción a su participación directa o indirecta en la entidad del extranjero, considerando para el cálculo de esta proporción, los mismos supuestos bajo los cuales se considera que el contribuyente tiene control de la entidad del extranjero.

Asimismo, se precisa que si el contribuyente se encuentra en más de uno de tales supuestos, deberá considerar como proporción de su participación directa o indirecta, la más alta de ellas.

Tasa de ISR aplicable a ingresos sujetos a REFIPRE.

Conforme al artículo 177 de la LISR vigente en 2019, el ISR correspondiente a ingresos obtenidos a través de entidades del extranjero, se determina aplicando al ingreso gravable, la utilidad fiscal o el resultado fiscal, según corresponda, la tasa prevista en el artículo 9 de la LISR (30%), independientemente de si el contribuyente mexicano es persona moral o persona física.

Hasta el ejercicio 2013, la tasa de ISR aplicable a personas morales y la tasa máxima aplicable a personas físicas era la

62. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

misma, y a partir del ejercicio 2014, la tasa de ISR aplicable a personas morales fue modificada para quedar en 30%, mientras que la tasa máxima de ISR aplicable a las personas físicas quedó en 35%.

No obstante, tales modificaciones no fueron consideradas en el Título VI de la LISR, por lo que para 2020 se reforma el artículo 177 de la misma, a fin de establecer que el ISR correspondiente a los ingresos sujetos a REFIPRE, se determinará aplicando la tasa del 30% sobre el resultado fiscal de la entidad del extranjero en el caso de contribuyentes sujetos al Título II de dicha Ley, mientras que en el caso de contribuyente sujetos al Título IV de la misma, el ISR se determinará aplicando al resultado fiscal correspondiente la tasa del 35%.

ISR Acreditable.

En términos del artículo 177 de la LISR vigente en 2019, los contribuyentes pueden acreditar el impuesto pagado en el extranjero o pagado en México conforme al Título V de la LISR, por las entidades o figuras jurídicas extranjeras en las que participen, en la misma proporción en que los ingresos de las mismas sean gravables para ellos, contra el ISR que causen en México.

Se reforma este artículo, para establecer que el ISR pagado por las entidades extranjeras por ingresos sujetos a REFIPRE, en México y en el extranjero, podrá acreditarse contra el ISR causado por el contribuyente en México, en los mismos términos previstos en el artículo 5 de la LISR.

El monto del ISR acreditable no incluye el ISR pagado por otras entidades o figuras jurídicas extranjeras, salvo que sus ingresos de estas últimas hayan sido incluidos como ingresos de la

entidad extranjera de que se trate, para determinar si los ingresos están sujetos a REFIPRE y para el cálculo del resultado fiscal de la entidad extranjera. Adicionalmente, se precisa que será acreditable el ISR pagado por una entidad extranjera en virtud de la aplicación de disposiciones fiscales extranjeras similares a las contenidas en el Capítulo de REFIPRES, siempre que el contribuyente tenga una participación accionaria directa o indirecta sobre la entidad que realiza el pago.

En nuestra opinión, estas modificaciones son muy relevantes, toda vez que establecen nuevas limitantes al acreditamiento del ISR pagado en el extranjero respecto de ingresos sujetos a REFIPRE, e implican el cumplimiento de los términos previstos en el artículo 5 de la LISR para poder realizar dicho acreditamiento.

Cabe señalar que las referencias hechas en el artículo 177 de la LISR a los términos previstos en el artículo 5 de dicho ordenamiento, son muy generales y no resulta claro qué requisitos y condiciones de los previstos en este último, deben cumplir los contribuyentes para estar en posibilidad de acreditar el ISR pagado en el extranjero por las entidades en que participen, cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRE.

Pago de ISR sobre dividendos y utilidades por personas físicas.

Se precisa en el artículo 177 de la LISR, que cuando los contribuyentes personas físicas obtengan dividendos o utilidades de entidades extranjeras cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRE, deberán de pagar el impuesto adicional del 10% sobre dichos dividendos o utilidades, a que se refiere el artículo 142, fracción V, segundo párrafo de la LISR.

64. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

En nuestra opinión, esta precisión no es necesaria, toda vez que los dividendos o utilidades percibidos por contribuyentes personas físicas de entidades extranjeras (incluso aquellas cuyos ingresos estén sujetos a REFIPRE), están gravados con la tasa adicional del 10%, prevista en el artículo 142, fracción V, segundo párrafo de la LISR.

Determinación de simulación de actos jurídicos por las Autoridades Fiscales.

En términos del artículo 177 de la LISR vigente en 2019, para efectos del Título VI de tal ordenamiento y la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada.

La disposición en comento dio lugar a las siguientes interpretaciones: *i)* que la facultad de la autoridad fiscal de determinar la simulación de actos jurídicos, era exclusivamente para efectos del Título VI de la LISR y; *ii)* que al referirse la disposición a “la determinación de los ingresos de fuente de riqueza en el país”, la facultad de la autoridad fiscal de determinar actos simulados no se limitaba al Título VI de la LISR, sino que podía aplicarla en todos los casos.

Mediante la reforma, se establece en el artículo 177 de la LISR que para los efectos de tal ordenamiento, las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de actos jurídicos exclusivamente para efectos fiscales, la cual tendrá que quedar debidamente fundada y motivada.

De esta manera, se faculta a la autoridad fiscal a determinar la simulación de actos jurídicos en cualquier caso y no sólo para efectos del Título VI de la LISR.

26. DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL (A. 178).

Se mantiene la obligación para los contribuyentes que perciban ingresos a través de entidades extranjeras transparentes para efectos fiscales y de figuras jurídicas del extranjero, de presentar declaración informativa sobre tales ingresos.

CAPÍTULO II DE LAS EMPRESAS MULTINACIONALES

27. MAQUILA A TRAVÉS DE EMPRESAS CON PROGRAMA DE MAQUILA BAJO LA MODALIDAD DE ALBERGUE (A. 183, 183-BIS Y A. SEGUNDO TR. FR. IX).

A partir del ejercicio 2014, se incluyó en el artículo 183 de la LISR, una limitante de cuatro años, para considerar que no tienen establecimiento permanente en el país los residentes en el extranjero que proporcionen directa o indirectamente materias primas, maquinaria o equipo, para realizar las actividades de maquila, a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue.

Mediante la regla 3.20.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, se otorgó a los residentes en el extranjero que realizaran actividades de maquila a través de las empresas de maquila bajo la modalidad de albergue, un plazo adicional de cuatro años para considerar que no tienen establecimiento permanente en el país.

66. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

A fin de atraer inversiones a México, se reforma el artículo 183 de la LISR, eliminando del mismo la limitante de cuatro años antes referida, con lo cual se considera que los residentes en el extranjero que realicen actividades de maquila a través de las empresas de maquila bajo la modalidad de albergue, podrán considerar de manera indefinida que no tienen establecimiento permanente en el país, siempre que cumplan con ciertos requisitos.

Por otro lado, se adiciona a la LISR un artículo 183-Bis, que establece los requisitos que deben cumplir las empresas de maquila bajo la modalidad de albergue, para que sus clientes residentes en el extranjero puedan considerar que no tienen establecimiento permanente en territorio nacional.

En disposición transitoria se establece que los residentes en el extranjero que realicen actividades de maquila a través de empresas con programas de maquila bajo la modalidad de albergue, que al 1º de enero de 2020 se encuentren dentro del periodo de aplicación de cuatro años previsto en el artículo 183 de la LISR vigente en 2019, podrán seguir aplicando lo dispuesto en este artículo hasta que concluya el periodo señalado.

TÍTULO VII DE LOS ESTÍMULOS FISCALES

28. ESTÍMULO PARA CONTRIBUYENTES QUE EMPLEEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD MOTRIZ Y ADULTOS MAYORES (A. 186).

Se reforma el artículo 186 de la LISR, a fin de sustituir el estímulo para patrones que contraten a personas que padezcan discapacidad motriz, mental, auditiva o de lenguaje o a invidentes, consistente en deducir un monto equivalente al 100%

del ISR retenido a estos trabajadores, por un estímulo consistente en deducir un importe equivalente al 25% del salario pagado a los mismos.

Asimismo, se precisa en el texto de la LISR, que el estímulo fiscal para los patrones que contraten adultos mayores será deducible en el ejercicio fiscal de que se trate.

29. FIDEICOMISOS PARA LA ADQUISICIÓN O CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES (A. 187 Y A. SEGUNDO TR. FR. X).

Se reforma la fracción V, del artículo 187 de la LISR, a fin de eliminar el estímulo aplicable a los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento (FIRBAS), cuyos certificados de participación no estén colocados entre el gran público inversionista (FIBRAS privadas).

De acuerdo con la exposición de motivos, esta modificación atiende a que se ha detectado que las FIBRAS privadas generalmente están constituidas por portafolios de inversiones familiares que no contribuyen a la promoción del mercado inmobiliario, sino a planeaciones para diferir el pago de ISR, además de que las mismas carecen de la claridad necesaria al momento de realizar actos de fiscalización.

Por otro lado, se adiciona una fracción IX al artículo 187 de la LISR, mediante la cual se establece para las fiduciarias de este tipo de fideicomisos, la obligación de presentar ante el SAT diversa documentación e información de las operaciones realizadas a través de los mismos.

A través de disposición transitoria se establece que si al 31 de diciembre de 2021, no se han dado los supuestos para el pago

68. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

del ISR que se hubiera diferido con motivo de la aportación de inmuebles a una FIBRA privada, los tenedores de los certificados de que se trate deberán acumular la totalidad de la ganancia por la enajenación de los bienes aportados que no se haya acumulado previamente, debiendo actualizar el ISR respectivo, desde la fecha de aportación y hasta que se presente la declaración anual del ejercicio 2021.

30. ESTÍMULO FISCAL A LA PRODUCCIÓN Y DISTRIBUCIÓN CINEMATOGRÁFICA NACIONAL (A. 189).

Desde el ejercicio 2013, mediante la Ley de Ingresos de la Federación, se permite que los contribuyentes que realicen aportaciones a proyectos de inversión en la producción cinematográfica nacional o en la distribución de películas cinematográficas nacionales, puedan aplicar el estímulo fiscal correspondiente contra los pagos provisionales del ejercicio en que realicen tales aportaciones.

Mediante la reforma al primer párrafo del artículo 189 de la LISR, se incluye en el texto de la LISR la posibilidad de aplicar el estímulo antes señalado, contra los pagos provisionales del ejercicio en que los contribuyentes realicen las aportaciones de que se trate.

Por otro lado, se reforma la fracción I, del artículo 189, de la LISR, para establecer que como parte del Comité Interinstitucional creado para la aplicación del estímulo, participará un representante del SAT.

Adicionalmente, se incorpora un último párrafo a este artículo, mediante el cual se precisa que el estímulo de referencia no podrá aplicarse conjuntamente con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales.

31. ESTÍMULO FISCAL A LA PRODUCCIÓN TEATRAL, ARTES VISUALES, DANZA Y OTROS (A. 190).

Se reforman los párrafos primero y tercero del artículo 190 de la LISR, a fin de hacer extensivo el estímulo fiscal previsto en el mismo, a aportaciones realizadas a proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales.

Asimismo, se reforma la fracción I, del artículo 190, de la LISR, para establecer que como parte del Comité Interinstitucional creado para la aplicación del estímulo, participará un representante del SAT.

Se incrementa el importe total del estímulo fiscal a distribuir entre los aspirantes del beneficio de \$150 a \$200 millones de pesos y se prevé la posibilidad de otorgar hasta \$10 millones de pesos a proyectos de inversión en la producción teatral nacional, de artes visuales, danza, música en los campos específicos de dirección de orquesta, ejecución instrumental y vocal de la música de concierto y jazz, siempre que se trate de proyectos que por sus características de producción, riqueza artística y cultural, requieran un monto de inversión mayor a \$6 millones de pesos.

Se precisa que en el caso de los proyectos de inversión en la edición y publicación de obras literarias nacionales, el beneficio no podrá exceder de \$500 mil pesos por proyecto de inversión, ni de \$2 millones de pesos por contribuyente.

32. ESTÍMULO FISCAL A PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO TECNOLÓGICO (A. 202).

Se reforma la fracción I, de artículo 202, de la LISR, a fin de eliminar la participación del representante de la Presidencia de

70. *Ley del Impuesto sobre la Renta*

la República, en el Comité Interinstitucional creado para la aplicación del estímulo.

Como una medida de simplificación administrativa, se deroga el párrafo sexto de este artículo, con lo que se elimina la obligación para los contribuyentes que aplican el estímulo fiscal a proyectos de investigación y desarrollo tecnológico, de presentar una declaración informativa de los gastos e inversiones realizados correspondientes a tales proyectos y de llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al SAT en forma permanente, la información relacionada con la aplicación de los recursos del estímulo.

33. ESTÍMULO FISCAL AL DEPORTE DE ALTO RENDIMIENTO (A. 203).

Se reforma el párrafo primero del artículo 203 de la LISR, a fin de permitir que el estímulo por aportaciones a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como a programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, pueda ser aplicado contra los pagos provisionales del ejercicio en que se realicen las aportaciones.

Como medida de simplificación administrativa, se deroga el párrafo quinto de este artículo, con lo que se elimina la obligación para los contribuyentes que aplican el estímulo fiscal a proyectos de inversión en infraestructura e instalaciones deportivas altamente especializadas, así como en programas diseñados para el desarrollo, entrenamiento y competencia de atletas mexicanos de alto rendimiento, de presentar una declaración informativa de los gastos e inversiones realizados correspondientes a tales proyectos y de llevar un sistema de cómputo mediante el cual se proporcione al SAT en forma

permanente, la información relacionada con la aplicación de los recursos del estímulo.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

34. CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DE VENDEDORES DE PRODUCTOS POR CATÁLOGO (A. SEGUNDO TR. FR. II).

Mediante disposición transitoria se establece que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá, mediante reglas de carácter general, implementar un esquema que permita facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de las personas físicas que realicen actividades empresariales con el público en general como vendedores independientes de productos al menudeo por catálogo o similares.

35. INCENTIVO A ENTIDADES FEDERATIVAS (A. SEGUNDO TR. FR. XIII).

A través de disposición transitoria se establece que las Entidades Federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en las que se enajenen bienes inmuebles por personas físicas y se cause ISR, podrán recibir como incentivo el 100% de la recaudación neta del impuesto, siempre que cumplan con ciertos requisitos.

Se precisa que la recaudación de este impuesto, no formará parte de la recaudación federal participable a que se refiere el artículo 2º de la Ley de Coordinación Fiscal.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

1. RETENCIÓN DEL 6% DE IVA EN PAGOS POR SUBCONTRATACIÓN LABORAL (A. 1-A FR. IV, 5 FR. II Y IV Y A.32 FR. VII).

Se adiciona al artículo 1-A la fracción IV, para establecer que las personas morales o personas físicas con actividades empresariales, tienen la obligación de efectuar una retención del 6% de la contraprestación efectivamente pagada por los servicios que reciban a través de los cuales se pongan 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, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

De acuerdo a lo señalado en la exposición de motivos de la iniciativa de reformas enviada por el Ejecutivo al Congreso, esta modificación obedece a que es práctica común de las empresas contratar a otras empresas que ofrecen servicios de subcontratación laboral (*outsourcing*), con el fin de lograr mayor eficiencia en sus procesos, y que en estos casos se ha observado que las empresas prestadoras de los mencionados servicios no enteran el IVA trasladado y que, no obstante, la empresa contratante sí acredita el IVA que le trasladaron, con lo que el fisco federal se ve afectado.

En relación con lo anterior, estimamos que si bien la retención del impuesto al valor agregado, puede ser una medida más efectiva para combatir este tipo de esquemas de evasión fiscal, la realidad es que el texto de la norma aprobada va generar

confusiones en cuanto a su aplicación por parte de los contribuyentes.

En efecto, el artículo 1-A, fracción IV, de la LIVA, señala que las personas físicas o morales con actividades empresariales estarán obligadas a efectuar la retención del 6% de la contraprestación efectivamente pagada al prestador del servicio, cuando:

“...reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual...”

Como se observa, conforme a la citada disposición, para que se surta la obligación de retener el impuesto, se deben actualizar los siguientes supuestos: **(i)** que se reciban servicios; **(ii)** en los que se ponga personal a disposición del contratante en sus instalaciones o fuera de éstas; **(iii)** estén o no bajo la dirección, supervisión o coordinación del contratante.

En nuestra opinión, para definir si se actualiza la obligación de retención o no, primeramente es necesario determinar si en el servicio recibido el personal del contratista está a disposición del contratante, es decir, si lo puede utilizar como personal propio y mandar sobre los diversos aspectos del trabajo.

Así, consideramos que para que sea aplicable la retención debe existir una relación de subordinación entre el personal que desarrolla el servicio y el contratante. No dejamos de advertir que la redacción de la disposición es confusa y que las empresas

74. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

contratantes de servicios deberán ser muy cuidadosas y conservadoras en el cumplimiento de esta obligación para proteger su deducción y acreditamiento de IVA.

Se destaca que en la Iniciativa originalmente propuesta por el Ejecutivo Federal, se preveía la retención del 16% de la contraprestación efectivamente pagada, sin embargo, parte del sector privado solicitó que la retención fuera menor, argumentando los largos procedimientos de devolución de los saldos a favor a los que se enfrentan los contribuyentes, con motivo de la eliminación de la compensación universal.

Ahora bien, con motivo de dicha Reforma, también se eliminaron las obligaciones que existían en la LIVA para los prestatarios de los servicios de “*outsourcing*”, consistentes en recabar del prestador de los servicios diversa información, como la declaración de impuesto y el acuse de recibo de pago del mismo, para que fuera procedente el acreditamiento del impuesto al valor agregado trasladado.

Lo anterior debido a que dichas obligaciones fueron poco efectivas en el combate a los “*outsourcings*” que no cumplen con sus obligaciones en materia laboral y fiscal.

Adicionalmente, se señala en la fracción IV del Artículo 5 que para que sea procedente el acreditamiento del IVA retenido, primero deberá efectuarse el entero de la retención y posteriormente llevar a cabo su acreditamiento, es decir que el impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración mensual siguiente a aquélla en que se haya efectuado el entero.

Finalmente, se elimina de la fracción VIII del artículo 32 la obligación que se establecía para los contratistas de informar al

SAT la cantidad de IVA que trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva.

2. SE ELIMINA LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL DE MANERA PERMANENTE (A. 6).

En congruencia con las modificaciones efectuadas al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, se elimina del artículo 6 de la LIVA las menciones sobre la posibilidad de compensar los saldos a favor de IVA contra otros impuestos federales a su cargo o retenidos a terceros. A continuación transcribimos el texto respectivo con la eliminación que se comenta:

*“**Artículo 6.** Cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. En el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente podrá solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.”*

La prohibición de compensar los saldos a favor de los contribuyentes de un impuesto federal contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros por otros impuestos federales, fue establecida a partir del 1° de enero de 2019 en la fracción VI del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para dicho año.

Con esta modificación se elimina de manera permanente la posibilidad de compensar los saldos a favor de IVA que tenga un

76. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

contribuyente contra los saldos que tenga a su cargo por otros impuestos propios o retenidos a terceros.

3. EXENCIÓN DEL IVA PARA DONATARIAS AUTORIZADAS EN LA ENAJENACIÓN DE BIENES, PRESTACIÓN DE SERVICIOS Y OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES (A. 9 FR. X, 15 FR. VII Y 20 FR. I).

Se hacen diversos ajustes a los artículos 9, 15 y 20 de la LIVA para incluir como exentas a las operaciones de enajenación de bienes, prestación de servicios y por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que realicen las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta.

Consideramos que esta modificación beneficiará a este tipo de personas morales y sobre todo a los beneficiarios de los servicios que prestan, ya que permitirá no trasladar este impuesto.

No obstante lo anterior, podría suceder que en algunos casos esta modificación no represente un beneficio, ya que para aquellas personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del ISR que cotidianamente declaraban saldos a favor de IVA, ya no tendrán derecho a esa devolución.

Cabe mencionar, que esta disposición solo se refiere a personas morales, por lo que no queda claro si a los fideicomisos con autorización para recibir donativos deducibles para efectos del ISR, que no tienen personalidad jurídica, también les aplica este beneficio, lo cual sería conveniente aclarar para evitarles una posible contingencia.

4. NO APLICA LA EXENCIÓN AL TRANSPORTE PARTICULAR TERRESTRE DE PERSONAS CONTRATADO A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES (A.15, FR. V).

Acorde con las nuevas disposiciones adicionadas a la LIVA, a través de los cuales se grava con este impuesto a los servicios digitales, se aclara en esta fracción que no se considera transporte público aquel que se contrata mediante plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de servicios de transporte y los demandantes de los mismos, cuando los vehículos con los que se proporcione el servicio sean de uso particular.

Con esta modificación, queda claro que la exención establecida en esta fracción para el transporte terrestre de personas no aplica a los servicios contratados a través de plataformas prestados con vehículos particulares, por no considerarse servicio público.

**CAPÍTULO III BIS
DE LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DIGITALES POR
RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO
PERMANENTE EN EL PAÍS**

Es innegable que la forma de hacer negocios ha cambiado sustancialmente en el mundo. El vertiginoso desarrollo del comercio por Internet en la última década ha convertido a las empresas dedicadas a esas actividades, en las más importantes del mundo en múltiples aspectos.

Ese vertiginoso desarrollo ha superado las legislaciones tributarias locales e internacionales. El resultado de ello, es que muchas de estas empresas escapan de la potestad tributaria de varios países,

78. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

aun cuando obtienen ingresos de fuente de riqueza ubicados en los mismos, y aun cuando los servicios que prestan son aprovechados en esos países.

Por estas razones y otras, en el marco de BEPS, la OCDE discutió ampliamente cuál es la forma más útil y eficiente de gravar las actividades que se desarrollan a través de plataformas digitales. Sin embargo, no existió consenso en torno a esta situación y, por el momento, no existe una recomendación general en este sentido.

No obstante lo anterior, el Ejecutivo Federal propuso introducir un nuevo esquema en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que tiene como finalidad gravar a los residentes en el extranjero que no tengan establecimiento permanente en el país, cuyos servicios se aprovechen en México.

Las características de este nuevo régimen se describen a continuación:

SECCIÓN I

DISPOSICIONES GENERALES

5. DISPOSICIONES GENERALES (A. 16 Y A. 18-B).

Se adiciona un cuarto párrafo al artículo 16 de la LIVA, que señala que tratándose de los servicios que prevé el nuevo artículo 18-B y que se describen enseguida, prestados por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México, se entenderá que el servicio se presta en territorio nacional, cuando el receptor del mismo se encuentre en dicho territorio y se estará a lo dispuesto en el Capítulo III BIS materia de este apartado.

Por su parte, el artículo 18-B de la LIVA, señala que para efectos del artículo 16, se consideran los servicios que se proporcionen mediante aplicaciones o contenidos en formato digital a través de Internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, siempre que por éstos se cobre una contraprestación y que sea alguno de los siguientes:

- Descarga o acceso a imágenes, películas, texto, información, video, audio, música, juegos, incluyendo los de azar, así como otros contenidos multimedia, ambientes multijugador, la obtención de tonos móviles, la visualización de noticias en línea, información sobre el tráfico, pronósticos meteorológicos y estadísticas.

Se exceptúa de lo anterior a la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos.

- Los de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos, salvo que éstos tengan por objeto la enajenación de bienes muebles usados.
- Clubes en línea y páginas de citas.
- La enseñanza a distancia o de test de ejercicios.

Como se observa, los servicios gravados básicamente pueden clasificarse en dos tipos: **(i)** los servicios de intermediación entre

80. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

oferentes y adquirentes y **(ii)** servicios propiamente dichos, proporcionados vía electrónica.

6. CONCEPTO DE TERRITORIO NACIONAL (A. 18-C).

Esta disposición señala que se considera que el receptor del servicio se encuentra en territorio nacional, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- El receptor haya manifestado al prestador del servicio un domicilio ubicado en territorio nacional.
- Que el receptor pague al prestador del servicio a través de un intermediario ubicado en territorio nacional.
- Que la dirección IP que utilicen los dispositivos electrónicos del receptor correspondan al rango de direcciones asignadas a México.
- Que el receptor haya manifestado al prestador del servicio un número de teléfono cuyo código de país corresponda a México.

7. OBLIGACIONES DE LOS RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN MÉXICO QUE PRESTEN SERVICIOS A RECEPTORES UBICADOS EN TERRITORIO NACIONAL (A. 18-D, 18-E, 18-G Y CUARTO TRANSITORIO, FR. II).

Las personas mencionadas deberán:

- Inscribirse en el RFC, dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha en que proporcionen por primera vez los servicios a un receptor ubicado en territorio nacional.

El SAT publicará en su página de Internet y en el Diario Oficial de la Federación, la lista de los prestadores de servicios registrados en estos términos.

- Al momento de solicitar su inscripción ante el RFC, designar un representante legal y un domicilio en territorio nacional para efectos de notificaciones y la vigilancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales respectivas.
- Tramitar su Firma Electrónica Avanzada.
- Ofertar y cobrar conjuntamente con el precio de sus servicios, el IVA correspondiente, en forma expresa y por separado.
- Presentar una declaración informativa trimestral, a más tardar el día 17 del mes siguiente al trimestre que corresponda, que incluya información sobre el número de servicios y operaciones realizadas en cada mes de calendario con receptores ubicados en territorio nacional, clasificadas por tipo de servicios u operaciones y su precio, así como el número de receptores, y mantener los registros base de la información presentada.

82. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

- Calcular en cada mes de calendario el IVA correspondiente, aplicando la tasa del 16% a las contraprestaciones efectivamente cobradas en dicho mes y efectuar su pago mediante declaración que deberán presentar a más tardar el día 17 del mes siguiente de que se trate.

El lenguaje utilizado en esta parte del artículo pudiera conducir a la interpretación errónea de que la obligación de los prestadores de servicios en análisis, se circunscribe a cobrar y pagar el IVA correspondiente, sin tener derecho al acreditamiento correspondiente.

Sin embargo, nos parece que con independencia de este lenguaje poco claro, los prestadores de servicios tienen derecho a pagar el IVA en las mismas condiciones que todos los contribuyentes de ese impuesto, en términos de lo señalado por el artículo 1 de la LIVA.

Si la pretensión de las autoridades fiscales fuera contraria a lo anterior, esta disposición es inconstitucional y habría que combatirla a través de juicio de amparo indirecto.

- Emitir y enviar vía electrónica a los receptores de los servicios, los comprobantes correspondientes al pago de las contraprestaciones con el IVA trasladado en forma expresa y por separado cuando el receptor así lo solicite.

Se señala que estos comprobantes deberán reunir los requisitos que permitan la identificación de los prestadores de servicios y de los receptores de los mismos.

Para el cumplimiento de todas estas obligaciones, se remite a reglas de carácter general que deberá emitir el SAT a más tardar el 31 de enero de 2020, de conformidad con lo señalado en el Artículo Cuarto Transitorio, fracción II del Decreto que se comenta.

Asimismo, el artículo 18-G aclara innecesariamente, que el incumplimiento en el pago del impuesto, en el entero de las retenciones y en la presentación de declaraciones, se sancionará de conformidad con la propia LIVA y con el CFF.

8. ACREDITAMIENTO DEL IVA TRASLADADO POR PARTE DE LOS RECEPTORES DE LOS SERVICIOS (A. 18-F).

Se aclara que los receptores de los servicios podrán acreditar el IVA que les sea trasladado en forma expresa y por separado, siempre que cumplan con los requisitos que establece la LIVA, con excepción de los aplicables a los CFDI's.

Ello con motivo de que, en sustitución de los CFDI's, los comprobantes que emitan los prestadores de servicios, deberán reunir al menos los requisitos relativos a la identificación del prestador y del receptor, que se detallaron en el apartado anterior.

9. SERVICIOS PRESTADOS EN FORMA CONJUNTA (A. 18-H).

Si los servicios digitales gravados se prestan en forma conjunta con otros servicios digitales no gravados, podrá calcularse el IVA

84. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

a la tasa del 16% únicamente respecto de los servicios gravados, siempre que: **(i)** éstos se separen en el comprobante respectivo, y **(ii)** siempre que el precio sea el que se hubiera cobrado de no haberse proporcionado conjuntamente estos servicios.

Si la separación no puede hacerse, se entenderá que la contraprestación cobrada corresponde en un 70% al monto de los servicios gravados.

10. OBLIGACIÓN DE LOS RECEPTORES DE PAGAR EL IVA (A. 18-I).

Si los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México no se encuentran en la lista de prestadores registrados que publique el SAT, los receptores de los servicios gravados conforme a este nuevo Capítulo, deberán considerar a éstos como importación en términos del artículo 24, fracciones II, III y V, según corresponda y, por tanto, deberán pagar el impuesto correspondiente.

**SECCIÓN II
DE LOS SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN ENTRE TERCEROS**

11. OBLIGACIONES ESPECÍFICAS PARA PRESTADORES DE SERVICIOS DE INTERMEDIACIÓN ENTRE OFERENTES Y DEMANDANTES DE BIENES O SERVICIOS, Y OFERENTES (A. 18-J Y A. 18-K).

Se establece que las personas citadas, que operen como intermediarios de actividades realizadas por terceros afectas al IVA, en adición a las obligaciones descritas previamente, deberán:

- Publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, de forma expresa y por

separado, el IVA que corresponda al precio de la actividad gravada de que se trate.

- Cuando cobren el precio y el IVA correspondiente a la intermediación por orden y cuenta del oferente, deberán: **(a)** inscribirse en el RFC en calidad de retenedores; **(b)** retener a las personas físicas el 50% del IVA cobrado. No obstante, si estas personas no proporcionan al intermediario su clave en el RFC, la retención deberá ser del 100%, caso en el cual sustituirán en calidad de retenedor al oferente en la obligación de pago del IVA retenido; **(c)** enterar la retención mediante declaración a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se hubiese efectuado y; **(d)** expedir el CFDI relativo a la retención efectuada en favor del oferente, a más tardar dentro de los cinco días siguientes al mes en que se haya efectuado la retención. Para efectos de las obligaciones descritas en los puntos **(a)**, **(b)** y **(c)** del presente, se remite a reglas de carácter general.

- Proporcionar al SAT de forma mensual, a más tardar el día 10 del mes siguiente a aquél que se reporte, en términos de lo que dispongan las reglas de carácter general, la siguiente información de clientes y oferentes de las operaciones que intermediaron, aun cuando no hayan efectuado el cobro de la contraprestación y del IVA respectivo: **(i)** nombre completo o razón social; **(ii)** clave en el RFC; **(iii)** CURP; **(iv)** domicilio fiscal; **(v)** Institución Financiera y clave interbancaria estandarizada en la cual

86. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

se reciben los depósitos; **(vi)** monto de las operaciones celebradas durante el periodo, por cada enajenante, prestador de servicios u otorgante del uso o goce de bienes y; **(vii)** la dirección del inmueble, tratándose de servicios de hospedaje.

Para estos efectos, se establece expresamente que los oferentes de bienes y servicios deberán proporcionar la información antes citada al intermediario.

En el mismo sentido, el artículo 18-K impone a los oferentes de bienes o servicios, la obligación de atenerse a lo dispuesto por la LIVA y a ofertar el precio de sus bienes y servicios manifestando en forma expresa y por separado el monto del IVA correspondiente.

12. RÉGIMEN OPCIONAL PARA PERSONAS FÍSICAS (A. 18-L Y A. 18-M).

Las personas físicas que hubieran obtenido ingresos hasta por \$300,000 pesos en el ejercicio inmediato anterior por las actividades intermediadas en las plataformas digitales a las que nos hemos referido, podrán considerar como definitiva, la retención que les haya efectuado el residente en el extranjero sin establecimiento permanente de conformidad con lo descrito en el punto inmediato anterior.

El ejercicio de esta opción queda condicionado a que:

- Las personas físicas no hayan recibido ingresos por otros conceptos, con excepción de ingresos por sueldos, salarios e intereses.

- El residente en el extranjero haya efectuado la retención por la totalidad de las actividades que las personas físicas hayan realizado con su intermediación.

Los contribuyentes que inicien actividades podrán ejercer la opción en análisis, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de \$300,000 pesos en el ejercicio.

Al respecto, se señala que si en el ejercicio inicial se realizan operaciones por un periodo menor a doce meses, para determinar el monto citado, dividirán los ingresos entre el número de días comprendidos en el periodo y el resultado se multiplicará por 365. Si la cantidad obtenida excede de \$300,000 pesos en el ejercicio siguiente, no podrá ejercerse esta opción.

Por otro lado, se señala que también podrá ejercerse esta opción, tratándose de personas físicas que hayan efectuado directamente el cobro de algunas actividades y otras hayan sido cobradas por el intermediario, siempre que la persona física presente declaración mensual por los cobros efectuados directamente, aplicando una tasa del 8%.

Quienes ejerzan esta opción, deberán observar lo siguiente:

- Inscribirse en el RFC.
- No tendrán derecho a efectuar acreditamiento o disminución alguna por sus gastos e inversiones respecto del impuesto calculado a la tasa del 8%.

88. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

- Conservarán el CFDI de retenciones e información de pagos que les proporcionen los intermediarios retenedores.
- Expedirán el CFDI a los adquirentes de bienes o servicios.
- Presentarán aviso del ejercicio de la opción ante el SAT, conforme a las reglas de carácter general que al efecto se emitan, dentro de los treinta días siguientes a aquél en que perciban el primer cobro por las actividades celebradas por conducto del intermediario.
- No tendrán obligación de presentar declaraciones informativas.

Se señala que el ejercicio de la opción no podrá variarse durante un periodo de cinco años contados a partir de la presentación del aviso respectivo y que, cuando el contribuyente deje de estar en los supuestos que permiten el ejercicio de la opción, cesará ésta y no podrá volver a ejercerse.

13. OTRAS DISPOSICIONES QUE SE MODIFICAN Y ADAPTAN CON MOTIVO DE LA INTRODUCCIÓN DE ESTE CAPÍTULO (A. 1, 1o. A FR. IV, 1o A BIS, 5, FR. IV, A. 7 Y A. 8).

Los artículos citados sufren adaptaciones menores, para considerar en sus postulados la existencia del nuevo régimen aplicable a la prestación de servicios a través de plataformas digitales.

14. DISPOSICIONES TRANSITORIAS APLICABLES (ARTÍCULO CUARTO TRANSITORIO, FRACCIONES I, II, III, IV Y V).

Respecto de este nuevo Capítulo, existen diversas normas transitorias:

- **Entrada en vigor.** Las adiciones al artículo 1o.-A BIS, al 16, cuarto párrafo de la LIVA, y el nuevo Capítulo III BIS, entrarán en vigor el 1 de junio de 2020.
- **Reglas de carácter general.** Se impone al SAT la obligación de emitir reglas relacionadas con el nuevo Capítulo III BIS, a más tardar el 31 de enero de 2020.
- **Fecha límite para cumplir con nuevas obligaciones.** Se señala que los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país que a la entrada en vigor de las nuevas disposiciones aquí referidas, estén prestando servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, deberán inscribirse en el RFC y designar representante legal, a más tardar el 30 de junio de 2020.
- Las personas físicas que a la entrada en vigor de las disposiciones que se comentan, ya estén recibiendo cobros por las actividades celebradas con la intermediación del residente en el extranjero, deberán presentar el aviso para ejercer la opción de considerar la retención como definitiva, a más tardar el 30 de junio de 2020.

90. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

- Durante 2020 los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que sean intermediarios, podrán expedir un comprobante de la retención efectuada que reúna los requisitos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general que permitan identificar, entre otros, el monto, concepto, tipo de operación y el RFC de la persona a quien se retenga el impuesto, en sustitución del CFDI de retenciones e información de pagos.

15. MOMENTO EN QUE SE EFECTÚA LA IMPORTACIÓN DE UN SERVICIO PRESTADO POR UN NO RESIDENTE EN EL PAÍS (A. 26, FR. IV).

Se adiciona esta nueva fracción al artículo 26, para establecer que se considera efectuada la importación de los servicios prestados por no residentes en el país, aprovechados en territorio nacional, en el momento en que se pague efectivamente la contraprestación.

Con esta modificación se pretende aclarar que la causación del impuesto se genera cuando se pague efectivamente la contraprestación por la importación de servicios, con independencia de que el servicio se preste en México o en el extranjero.

16. OPCIÓN PARA NO EMITIR CONSTANCIA DE RETENCIÓN (A.32, FR. V, TERCER PFO.).

Conforme al artículo 1-A, fracción II, inciso a) de la LIVA, las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente,

están obligadas a retener el impuesto que se les traslade, y en los términos de la fracción V del artículo 32 de la Ley tienen la obligación de expedir constancias por las retenciones del impuesto que efectúen en los casos a que se refiere el artículo 1-A y proporcionar mensualmente a las autoridades la información sobre las personas a las que les hubieren retenido el impuesto.

En años anteriores a través de diversas disposiciones fiscales contenidas en la Resolución Miscelánea Fiscal, Decreto Presidencial y Ley de Ingresos de la Federación, se ha permitido a las personas morales la opción para no emitir la referida constancia de retención de IVA, con la condición de que la persona física que preste los servicios profesionales o haya otorgado el uso o goce temporal de bienes, les expida el CFDI que cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y que en dichos comprobantes se señale expresamente el impuesto retenido. Asimismo, en las disposiciones citadas se ha previsto que las personas físicas que expidan el comprobante fiscal podrán considerarlo como constancia de retención del impuesto para efectuar su acreditamiento.

Esta facilidad se incorpora a la LIVA a través de la adición de un tercer párrafo a la fracción V del artículo 32, con lo que se permite a las personas morales que reciban de personas físicas servicios profesionales o el uso o goce temporal de bienes, el poder optar por no emitir la constancia de retención correspondiente, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación y que en dichos comprobantes se señale expresamente el impuesto retenido.

92. *Ley del Impuesto al Valor Agregado*

Se aclara que esta facilidad no libera a las personas morales de la obligación de retener y enterar en tiempo y forma el impuesto y de presentar las declaraciones informativas correspondientes conforme a las disposiciones fiscales aplicables, respecto de las personas a las que les hubieran efectuado dichas retenciones.

17. MOMENTO DE PAGO DEL IMPUESTO EN IMPORTACIONES OCASIONALES DE BIENES INTANGIBLES Y DE SERVICIOS PRESTADOS POR NO RESIDENTES (A.33, PRIMER PFO.).

Se modifica el primer párrafo de este artículo para precisar la forma y el plazo para el pago del impuesto causado en las importaciones ocasionales en la realización de los siguientes actos accidentales:

- La adquisición por parte de personas residentes en el país, de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- Uso o goce temporal en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- El aprovechamiento en México de servicios, cuando se presten por no residentes en el país.

Se establece que en estos casos, el pago del IVA debe hacerse mediante declaración que se presentará dentro de los 15 días siguientes a aquél en que se obtenga la contraprestación, sin que contra dicho pago se acepte el acreditamiento.

18. OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD JUDICIAL A REQUERIR LA EMISIÓN DE CFDI'S EN JUICIOS DE ARRENDAMIENTO (A.33, NUEVO TERCER PFO.).

Debido a que se ha detectado que un sector importante en la informalidad lo constituye el arrendamiento de bienes inmuebles gravados con IVA, con el objeto de inducir a este sector a la formalidad y de esta manera evitar la evasión en el pago de este impuesto, se adiciona un último párrafo al artículo 33 de la Ley para establecer que:

Si en juicio de arrendamiento inmobiliario se condena al pago de rentas vencidas, el Juez requerirá al arrendador para que compruebe haber emitido los CFDI's que correspondan.

Se señala que si el arrendador no lo hace, el Juez debe informar el SAT en un plazo de cinco días contados a partir del vencimiento del plazo que se le haya otorgado al acreedor para cumplir el requerimiento.

Se establece que la información deberá enviarse al SAT de conformidad con Reglas de Carácter General que al efecto expida esta autoridad.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

- 1. ACTUALIZACIÓN DE CUOTAS POR LA ENAJENACIÓN E IMPORTACIÓN DE TABACOS LABRADOS, GASOLINAS, DIÉSEL Y BEBIDAS ENERGIZANTES, COMBUSTIBLES AUTOMOTRICES Y COMBUSTIBLES FÓSILES (A. 2, FR. I, INCISOS C,D, Y G Y A. 2-A, FR. III).**

Cuota aplicable (A. 2, Fr. I, inciso C).

Para el ejercicio 2020, se aprobó incorporar el procedimiento para actualizar la cuota específica aplicable a la enajenación e importación de cigarros, puros y otros tabacos hechos enteramente a mano, en términos del artículo 2, fracción I, inciso C), de la LIEPS, con el objeto de homologar el procedimiento de actualización previsto en diversas disposiciones que establezcan cuotas específicas aplicables a la enajenación e importación de ciertos productos, y así obtener una mayor eficiencia económica y mantener la carga tributaria en términos reales.

La incorporación de la cuota específica en la ley en 2010, buscaba desalentar el consumo de tabaco incrementando el costo por adquirir estos productos; sin embargo, dicho gravamen poco ha servido ya que de acuerdo con el informe sobre el control de tabaco en la Región de las Américas 2018, entre los años de 2014 y 2016 la asequibilidad de los cigarros en México pasó de 2.97% a 3.12% del PIB per cápita para la compra de 100 cajetillas.

En todos los casos la SHCP publicará el factor de actualización en el Diario Oficial de la Federación, en el mes de diciembre de

cada año, así como la cuota actualizada, misma que se expresará hasta el diezmilésimo.

Homologación de Cuotas al Diezmilésimo (A. 2, Fr. I, incisos C, D y G y A.2-A, Fr. III).

Con el propósito de homologar y aclarar el tratamiento fiscal de la actualización que debe realizarse a las diversas cuotas específicas establecidas en la LIEPS, se señala que ésta debe expresarse hasta el diezmilésimo para efectos de la correcta determinación de dichos gravámenes.

2. OCTANAJE DE GASOLINAS AUTOMOTRICES CONFORME AL ARTÍCULO 2, FRACCIÓN I, INCISO D), NUMERAL 1, SUBINCISOS A Y B DE LA LIEPS.

A partir de la reforma en materia energética de 2015, se modificó la definición de gasolinas automotrices (gasolina y diésel) considerando el número de octanajes² que contienen cada una.

Derivado de lo anterior, se señaló que por medio de la Ley de Hidrocarburos y las normas oficiales mexicanas expedidas por la Comisión Reguladora de Energía, se establecerían las especificaciones necesarias de calidad de los petrolíferos atendiendo a los usos comerciales, nacionales e internacionales en cada etapa de la producción y suministro de las gasolinas automotrices.

El 29 de agosto de 2016, esa Comisión publicó en el Diario Oficial de la Federación la norma oficial mexicana denominada “NOM-016-CRE-2016, Especificaciones de calidad de los

² Dos tipos de gasolina: menor a 92 octanos y mayor o igual a 92 octanos.

96. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*

Petrolíferos”, en la cual se establece que la gasolina denominada Premium requería un octanaje³ mínimo de 91.

Ahora bien, con el propósito de adecuar la ley aplicable a la realidad del mercado de los combustibles automotrices en México, se modifica el octanaje señalado en los artículos 2, fracciones I, Inciso D), numeral 1, subincisos a y b y 2-A, fracciones I y II de la LIEPS, para indicar como unidad de medida la cantidad de 91 octanos.

3. DEFINICIONES CONFORME AL ARTÍCULO 3 DE LA LIEPS.

Combustibles automotrices, combustibles fósiles y tratamiento de mezclas (A. 3, Fr. IX, Incisos a, b, c y d, Fr. X).

Se incorporan a la ley, las definiciones sobre combustibles automotrices, gasolinas, diésel, combustibles no fósiles y etanol previstas en las Leyes de Ingresos de la Federación para los ejercicios fiscales 2017, 2018 y 2019, para quedar de la siguiente manera:

a) Combustibles automotrices: gasolinas, diésel, combustibles no fósiles o la mezcla de cualquiera de los combustibles mencionados.

b) Gasolina, combustible líquido que se puede obtener del proceso de refinación del petróleo crudo o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo formado por la mezcla de hidrocarburos líquidos volátiles, principalmente parafinas ramificadas, aromáticos, naftenos y olefinas, pudiendo contener otros compuestos

³ Octanaje: Unidad en que se expresa el poder antidetonante de una gasolina o de otros carburantes en relación con cierta mezcla de hidrocarburos que se toma como base.

provenientes de otras fuentes, que se clasifica en función del número de octano.

c) Diésel, combustible líquido que puede obtenerse del proceso de refinación del petróleo crudo o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo, formado por la mezcla compleja de hidrocarburos, principalmente parafinas no ramificadas, pudiendo contener otros compuestos provenientes de otras fuentes, con independencia del uso al que se destine.

d) Combustibles no fósiles, combustibles o componentes de combustibles que no se obtienen o derivan de un proceso de destilación de petróleo crudo o del procesamiento de gas natural.

X. Etanol para uso automotriz, alcohol tipo etanol anhidro con contenido de agua menor o igual a 1 por ciento y que cumpla con las especificaciones de calidad y características como biocombustible puro, que emita la autoridad competente.

Bebidas energizantes (A. 3, Fr. XVII).

A partir 2020 se elimina de la definición de “Bebidas energizantes⁴”, la referencia de cantidad de miligramos de cafeína por cada cien mililitros de producto que debían contener dichas bebidas, y considerar a todas aquéllas que contengan una mezcla de cafeína y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes, para efectos del artículo 3, fracción XVII de la LIEPS, con el propósito

⁴ La Organización Mundial de la Salud, define como “bebidas energéticas” aquellas bebidas no alcohólicas que contienen cafeína, vitaminas, otros ingredientes, por ejemplo, taurina, ginseng y guaraná que se comercializan como impulso de energía y aumento de rendimiento físico y mental, sin especificar contenido de las cantidades de cada sustancia que la compone.

98. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*

que las empresas productoras de estos productos paguen dicho impuesto.

Esta modificación se debió a que el Gobierno Federal identificó que dichos contribuyentes reformulaban sus productos aplicando una cantidad menor de cafeína con el propósito de evitar el pago de este gravamen, teniendo como resultado una disminución importante en su recaudación.

4. ELIMINACIÓN DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL RESPECTO DE LOS SALDOS A FAVOR DEL IEPS.

Compensación de saldos a favor del IEPS (A. 5).

Como resultado de la eliminación de la compensación universal a partir del 2019 a través de la Ley de Ingresos de la Federación y con el propósito de homologar la reforma al primer párrafo del artículo 23 del CFF, se modifica el tercer párrafo del artículo 5 de la LIEPS, para establecer que el contribuyente que determine un saldo a favor en su declaración mensual de pago, únicamente podrá compensarlo contra el mismo impuesto a su cargo que determine en los pagos mensuales posteriores hasta que se agote dicho saldo.

También establece que para efectos de la compensación antes descrita que se pretenda realizar, los contribuyentes deberán considerar como impuestos distintos cada uno de los gravámenes aplicables a las diversas categorías de bienes y servicios a que se refieren los artículos 2, fracciones I y II, y 2-A de la ley en comento.

Es decir, el saldo a favor determinado podrá ser compensado únicamente contra el impuesto a cargo que se determine con posterioridad de la misma categoría de bienes y servicios, y así

evitar que los contribuyentes compensen dicho impuesto en forma general.

Los contribuyentes que exporten alimentos no básicos con alto contenido calórico, cuando dichas exportaciones representen al menos el 90% del valor total de las actividades que realicen en el mes de que se trate, podrán optar por compensar el saldo a favor contra otros IEPS o solicitar su devolución en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

5. OTRAS DISPOSICIONES.

Eliminación del esquema de cuota de cerveza (A. 2-C).

A partir del 2020, se derogan el artículo 2-C y demás disposiciones relativas a este precepto de la ley, ya que resulta inoperante la cuota específica mínima planeada en la reforma fiscal 2006, en la cual se establecía una cuota específica mínima de \$3.00 por litro de cerveza enajenado o importado, así como una disminución de \$1.26 por litro, en el caso en que se utilizaran envases reutilizados; la cual contrastada con la tasa aplicable al precio de este producto, esta última siempre resultaba mayor por el alto precio de la cerveza, el cual se ha mantenido constante.

Eliminación del Padrón de Importadores de Alcohol, Alcohol Desnaturalizado y mieles incristalizables (A. 19, Fr. XIX).

Con el propósito de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales relacionadas con el empadronamiento por las actividades que realizan diversos contribuyentes, se elimina la obligación de inscripción en el padrón, para aquellos contribuyentes que importen alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables.

100. *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*

Lo anterior, debido a que estos contribuyentes ya se encontraban inscritos en el Padrón de Importadores en términos de la Ley Aduanera, por lo que se duplicaba la información registrada en dichos padrones, incrementando la carga administrativa de las autoridades fiscales.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

La exposición de motivos de las reformas a la Ley Federal de Derechos (LFD) para 2019, señala que dicho ordenamiento debe estar en constante revisión, toda vez que refleja el dinamismo de las regulaciones y competencias del sector público, por lo que es sumamente importante que las cuotas de prestación de los servicios y por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público, reflejen el costo real en que incurre el Estado para su prestación.

En años anteriores se realizaron diversos cambios a la normatividad administrativa, por lo que fue necesaria actualizar las disposiciones aplicables a los derechos, con la finalidad de que éstos se regularan conforme a las disposiciones actuales.

Por lo anterior, se consideró que existía una necesidad de realizar diversas reformas que: **(i)** otorguen seguridad y certeza jurídica a los contribuyentes en el pago de derechos; **(ii)** homologuen los supuestos de causación con la legislación administrativa aplicable; **(iii)** ajusten los montos de las cuotas aplicables que reflejen el costo real en que incurren las autoridades y; **(iv)** se constituya un sistema de cobro simplificado en beneficio de los contribuyentes.

De esta manera, las reformas a la Ley Federal de Derechos tiene a bien realizar adecuaciones y actualizaciones a los cobros por la prestación de servicios que proporciona el Estado en materia migratoria; de publicaciones; de radio, televisión y cinematografía; aduanera; energética; de servicios a la navegación en el espacio aéreo mexicano; de servicios marítimos; de telecomunicaciones; de acuacultura, y de agua, entre otras.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TÍTULO I DISPOSICIONES GENERALES

1. NORMA GENERAL ANTI-ELUSIÓN (A. 5o.-A).

Desde la década pasada, las autoridades fiscales impulsaron diversas reformas legislativas que les otorgaran facultades para desconocer los efectos fiscales de los actos jurídicos celebrados válidamente por los contribuyentes, así como que, para la determinación de contribuciones, prevaleciera el fondo económico por encima de la forma utilizada al celebrar una determinada operación.

Aquellas reformas no prosperaron principalmente porque una facultad de esa naturaleza deja margen para la discrecionalidad y subjetividad en el cobro de contribuciones, en perjuicio de la seguridad jurídica de los gobernados que tutela la Constitución Federal. Incluso, en aquellas propuestas, se permitía a la autoridad utilizar esa facultad antes de dar garantía de audiencia al gobernado.

No obstante este antecedente, el Congreso de la Unión aprobó la adición de un nuevo artículo 5o-A al Código Fiscal de la Federación (CFF) que entrará en vigor el 1 de enero de 2020.

Esta nueva disposición señala que los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado.

Es decir que, actualizadas las hipótesis que se describen más adelante y agotado el procedimiento que también detallaremos en este apartado, las autoridades fiscales podrán desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes y quedarán igualmente facultadas para atribuir en un caso concreto, las consecuencias fiscales que derivarían de otros actos que, a juicio de la autoridad fiscal, correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado en la operación que se analice.

Como se dijo, los actos que quedan sujetos a esta disposición son los que generen un beneficio fiscal directo o indirecto y que carezcan de razón de negocios.

Al respecto, se aclara que el beneficio fiscal es aquél que se materializa a través de cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Lo anterior incluye a los beneficios que se alcancen a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otros.

Asimismo, el artículo señala que las autoridades podrán presumir, salvo prueba en contrario, que un acto carece de razón de negocios cuando:

1. El beneficio económico cuantificable razonablemente esperado sea menor al beneficio fiscal y;
2. Tratándose de una serie de actos jurídicos, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera

104. *Código Fiscal de la Federación*

alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto de éstos hubiera sido más gravoso.

La disposición también establece que se entiende por beneficio económico razonablemente esperado, entre otros casos, cuando las operaciones busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de bienes que sean propiedad del contribuyente o mejorar su posicionamiento en el mercado.

En relación con lo anterior, la disposición señala que para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación en análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha disposición esté soportada y sea razonable. Se aclara que el beneficio fiscal no debe considerarse como parte del beneficio económico.

Procedimiento para la aplicación de esta facultad.

Se establece que dentro del ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias que conozcan al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, documentación e información que se obtengan en esos procedimientos.

Para que la autoridad esté en aptitud de ejercer la facultad descrita, previo a la emisión de la última acta parcial (visita domiciliaria), del oficio de observaciones (revisión de gabinete) o de la resolución provisional (revisión electrónica), deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria.

Éste órgano deberá emitir opinión favorable en relación con el ejercicio de la facultad señalada dentro del plazo de dos meses, contados a partir de que se presente el caso por parte de la autoridad fiscal. Si en dicho plazo no se obtiene opinión favorable, se entenderá que el órgano colegiado emitió opinión en sentido negativo.

En relación con el órgano referido, se remite a Reglas de Carácter General que deberá expedir el Servicio de Administración Tributaria.

Ahora bien, si el órgano colegiado emite opinión favorable, la autoridad fiscal deberá dar a conocer al contribuyente de esta situación y de que uno o más actos jurídicos se presumen carentes de razón de negocios, a través de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional, según corresponda.

El contribuyente contará con los plazos que establecen las normas que regulan esos procedimientos de fiscalización para manifestar lo que a su derecho convenga.

Transcurridos esos plazos, si a juicio de la autoridad el contribuyente no desvirtuó la presunción citada, se podrán desconocer los efectos de los actos jurídicos y se determinarán las contribuciones que correspondan a los actos que, a juicio de la autoridad, se hubieran celebrado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

Por último, la disposición aclara que la expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente, así como que los efectos fiscales que se generen

en términos de esta nueva facultad, en ningún caso generarán consecuencias de carácter penal.

Esta disposición merece varios comentarios:

Como se mencionó, una facultad de esta naturaleza genera serios problemas en materia de seguridad jurídica para los contribuyentes, al involucrar análisis de carácter subjetivo por parte de las autoridades fiscales respecto de las operaciones celebradas por los contribuyentes, dejando margen para la determinación del cobro de contribuciones sobre bases no necesariamente previsibles.

La autoridad podrá en estos casos, elegir de entre muchas posibilidades el acto jurídico que debió celebrarse a su juicio. No será tarea fácil para la autoridad en esos casos, el fundar y motivar porqué se elige un acto por encima de otro para determinar los créditos fiscales que considere procedentes.

Además, los postulados de la disposición descansan en la razonabilidad de actos, información y beneficios, dejando amplio margen para la interpretación y la discusión de la calidad de la documentación que sustenta una decisión de negocios.

Así, una controversia relacionada con la aplicación de esta disposición no se resolverá necesariamente conforme a la letra de la Ley, conforme a su interpretación o conforme a los Principios Generales del Derecho, como lo ordena nuestra Constitución, sino a través de la valoración subjetiva de las razones que se tomaron en consideración para la celebración de una determinada operación, con todas las complicaciones que ello tiene aparejado.

De la misma forma, no debe perderse de vista que no todos los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes necesariamente tienen el fin último de generar un beneficio económico. Existen múltiples razones de carácter regulatorio, organizacional, administrativo o de cualquier especie, que pueden sustentar una decisión de negocios. Incluso, las operaciones celebradas entre terceros, en condiciones de pleno mercado, pueden ser cuestionadas por las autoridades fiscales si no comparten las razones de negocio que se tomaron en consideración al celebrar una operación.

Por tanto, consideramos que esta disposición puede prestarse a los abusos y a la generación de controversias innecesarias entre autoridades fiscales y contribuyentes, que demandarán una actitud seria y responsable de las autoridades jurisdiccionales, a efecto de sentar bases sólidas que generen cierta seguridad jurídica en beneficio de la inversión y de la actividad económica nacional.

Por otro lado, llama la atención que el ejercicio de una facultad de esta naturaleza quede en manos de la opinión de un órgano integrado exclusivamente por autoridades hacendarias y fiscales.

En esta materia, es criticable que no se haya involucrado a otras personas, Instituciones u Órganos, como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente o una representación del sector privado dentro del órgano mencionado. Serán las autoridades tributarias quienes, por sí y ante sí, decidan la forma en que deberá contribuirse al gasto público en los casos en que se ejerza esta facultad.

También refleja una deficiente técnica legislativa que genera inseguridad jurídica, el no haber establecido claramente que la

facultad en análisis sólo podrá utilizarse respecto de operaciones celebradas a partir de la entrada en vigor de la norma.

Con motivo de lo anterior, queda abierta la posibilidad — inconstitucional, desde luego— de que las autoridades pretendan desconocer los efectos de actos jurídicos celebrados con anterioridad a la entrada en vigor de esta disposición.

Esta nueva facultad seguramente dará pie a inéditas controversias entre la autoridad fiscal y los contribuyentes, por lo que resulta de suma importancia el documentar de forma redundante las razones por las cuales se lleva a cabo tal o cual operación que genere un beneficio fiscal, así como las proyecciones económicas de los beneficios que perseguimos con éstas.

2. POSIBILIDAD DE NEGAR EL OTORGAMIENTO DE LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA (A. 17-D).

Se adiciona una segunda parte al quinto párrafo de la disposición referida, para señalar que las autoridades fiscales podrán negar el otorgamiento de la firma electrónica avanzada a los contribuyentes, cuando dicha autoridad no pueda validar la información proporcionada por éstos en relación con su identidad, domicilio y, en su caso, sobre su situación fiscal.

Según se desprende de los documentos que dan origen a esta disposición, ésta es una de las medidas que buscan dotar al SAT de mejores herramientas para combatir el registro de empresas fantasma.

3. CANCELACIÓN DE SELLOS DIGITALES (A. 17-H Y 17-H Bis).

En el último año, la cancelación o restricción de sellos digitales y la consecuente imposibilidad para emitir CFDI's ha sido un tema recurrente para todo tipo de contribuyentes.

Bajo el argumento y el fin legítimo de combatir a las empresas fantasma, la medida ha sido utilizada de forma masiva por la autoridad fiscal, generando controversias con los particulares que llevan a cabo actividades regulares.

En muchos de esos casos, las razones que llevaron a la autoridad a implementar esa medida no resultaron del todo claras y generaron serios problemas prácticos para contribuyentes que no pertenecen al sector de las empresas fantasma.

En relación con este tema, y como otro de los mecanismos diseñados para fortalecer las herramientas del SAT para el combate a las empresas fantasma, se introduce en el CFF un procedimiento regulado que establece una serie de supuestos que pueden llevar a la autoridad a decretar la restricción temporal en el uso de sellos digitales y su posterior cancelación, cuando el contribuyente no logre desvirtuar la irregularidad observada por la autoridad fiscal.

En este sentido, se señala que la autoridad fiscal podrá restringir temporalmente el uso de sellos digitales cuando:

1. Se detecte que el contribuyente obligado a presentar declaración anual omite su presentación transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo, o cuando omite presentar dos o más declaraciones provisionales o definitivas, consecutivas o no consecutivas.

2. Cuando estando dentro del Procedimiento Administrativo de Ejecución, no se localice al contribuyente o éste desaparezca.
3. Cuando en el ejercicio de facultades de comprobación, se detecte que el contribuyente no está localizado en su domicilio fiscal, desaparezca durante el procedimiento, desocupe el domicilio sin dar el aviso respectivo, se ignore su domicilio o, cuando de dicho ejercicio de facultades se conozca que los comprobantes fiscales emitidos por ese contribuyente se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
4. Se trate de un emisor de Comprobantes Fiscales que se encuentre en la lista definitiva que establece el artículo 69-B del CFF, al no haber desvirtuado la presunción de la inexistencia de operaciones correspondientes.
5. Se trate de receptores de Comprobantes fiscales emitidos por personas que aparezcan en la lista definitiva a que se refiere el artículo 69-B del CFF, y que transcurridos 30 días siguientes a la publicación de la lista en el Diario Oficial de la Federación, no hayan acreditado la efectiva adquisición de los bienes o la efectiva prestación de los servicios, ni hayan corregido su situación fiscal, en ese mismo plazo.
6. Se detecte con motivo de la verificación efectuada por el personal del SAT, que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos del artículo 10 del propio CFF.
7. Se detecte que los ingresos declarados, así como los impuestos retenidos por el contribuyente, manifestados en declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en CFDI's,

expedientes, documentos o bases de datos que tengan o a las que tenga acceso las autoridades fiscales.

8. Se detecte que por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto registrados para el uso del buzón tributario, no sean auténticos o correctos.
9. Se detecte la emisión de una o más conductas infractoras previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF (infracciones relacionadas con el RFC, contribuciones y declaraciones, o contabilidad y comprobantes, respectivamente), y la conducta sea realizada por el titular del sello digital.
10. Se trate de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales, y que, por tanto, se encuentren listados en términos del artículo 69-B Bis del propio CFF.

Decretada la restricción temporal, los contribuyentes podrán presentar una solicitud de aclaración a través del procedimiento que determine el SAT en Reglas de Carácter General. El CFF no establece plazo alguno para la presentación de la aclaración, por lo que nos parece que ésta podría presentarse en cualquier tiempo.

A través de la aclaración citada, los contribuyentes podrán subsanar la irregularidad que dio origen a la restricción temporal o bien, podrán presentar documentación que desvirtúe la causa que dio origen a dicha restricción.

La disposición señala que lo anterior será a fin de que la autoridad fiscal restablezca el uso del certificado al día siguiente al de la solicitud, el cual podrá utilizarse hasta que se emita la resolución correspondiente.

112. *Código Fiscal de la Federación*

La aclaración deberá resolverse en un plazo máximo de diez días hábiles, contados a partir de su presentación y la resolución correspondiente deberá darse a conocer por buzón tributario.

No obstante, dentro de los primeros cinco días del plazo señalado, la autoridad fiscal podrá requerir al contribuyente los datos, información o documentación adicional que considere necesarios, para lo cual concederá un plazo que también será de cinco días hábiles.

El plazo concedido a los contribuyentes para contestar ese requerimiento puede ser prorrogado en una sola ocasión por cinco días más, siempre que la solicitud se presente dentro del plazo originalmente concedido. Es importante destacar que la prórroga se entiende automáticamente concedida sin necesidad de que medie resolución alguna, por lo que el plazo prorrogado comenzará a computar a partir del día siguiente al del vencimiento del plazo original.

Si el contribuyente no desahoga el requerimiento formulado por la autoridad, la aclaración se tendrá por no presentada.

En estos casos, el plazo de diez días con el que cuenta la autoridad para resolver la aclaración, comenzará a contarse a partir de que venza el plazo otorgado al contribuyente para presentar información adicional.

No obstante, si de la información aportada por el contribuyente en la solicitud o en atención al requerimiento que le formule la autoridad, resulta necesario que ésta realice alguna diligencia o desahogue algún procedimiento para estar en posibilidades de resolver la aclaración, se deberá comunicar esta circunstancia al contribuyente por medio de resolución notificada a través de buzón tributario. Esto puede ocurrir dentro de los cinco días

siguientes a presentación de la aclaración, o dentro de los cinco días siguientes al desahogo del requerimiento formulado por la autoridad fiscal.

En estos casos, el procedimiento o diligencia respectiva deberá llevarse a cabo dentro de un plazo no mayor a cinco días hábiles contados a partir de que se notifique al contribuyente de la necesidad de éstos.

Si ocurre lo anterior, el plazo de diez días para resolver la solicitud de aclaración del contribuyente comenzarán a contarse a partir de la fecha en que la diligencia o procedimiento se hayan desahogado.

Sólo procederá dejar sin efectos el sello digital en forma definitiva, cuando desahogado este procedimiento, la autoridad resuelva que no se desvirtuó la irregularidad detectada o las causas que motivaron la restricción temporal; situación que se comunicará a través de una resolución.

Cabe destacar que en términos del último párrafo del artículo 17-H, si las conductas que generaron la restricción temporal son materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar, el SAT podrá establecer en Reglas de Carácter General las condiciones y requisitos para que los contribuyentes puedan obtener un nuevo certificado.

Nos parece afortunado reglar en un acto formal y materialmente legislativo esta facultad de la autoridad.

No obstante, algunos de los supuestos que pueden originar la restricción temporal en el uso del sello digital, no necesariamente reflejan una actividad indebida o irregular por

parte de los contribuyentes, quienes quedan expuestos a la aplicación de esta medida.

Es el caso de la discrepancia entre los ingresos contenidos en declaraciones y los contenidos en CFDI's, la cual puede tener su origen en circunstancias legítimas y perfectamente explicables.

También es el caso de los contribuyentes clasificados como no localizados, pues en la práctica es común que las autoridades asignen esa calidad por causas o criterios subjetivos y poco claros, como el que diversas empresas de un mismo grupo de interés económico tengan el mismo domicilio fiscal.

Será de suma importancia que los contribuyentes revisen escrupulosamente y de forma periódica el contenido de las listas definitivas a que se refiere el artículo 69-B del CFF, las cuales adquieren aun mayor importancia con motivo de este nuevo procedimiento.

También será de suma relevancia que los contribuyentes cumplan escrupulosamente en tiempo con las obligaciones formales a su cargo, a efecto de minimizar el riesgo de ser objeto de una restricción temporal en el uso de sellos digitales.

4. MEDIOS DE CONTACTO DEL BUZÓN TRIBUTARIO (A. 17-K).

Se adiciona un penúltimo párrafo a esta disposición que regula de forma general al Buzón Tributario, y que señalan que los contribuyentes deberán habilitar dicho buzón, registrar y mantener actualizados los medios de contacto respectivos de acuerdo con Reglas de Carácter General.

Asimismo, un nuevo último párrafo dispone expresamente que si el contribuyente no habilita el buzón o señala medios de contacto

erróneos o inexistentes, o no los mantiene actualizados, se entenderá que se opone a la notificación de forma tal que las notificaciones podrán efectuarse por estrados, en términos del artículo 134, fracción III, del propio CFF.

TÍTULO II DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES

5. SE FORMALIZA ELIMINACIÓN DE LA COMPENSACIÓN UNIVERSAL (A. 23).

En la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2019 se restringió el derecho de los contribuyentes a compensar sus saldos a favor contra las cantidades que estuvieran obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que se tratara de impuestos federales distintos a los causados con motivo de la importación, fueran administrados por la misma autoridad, y no tuvieran destino específico.

No obstante, el artículo 23 del CFF que preveía la citada compensación universal no había sufrido modificación alguna, de forma que la restricción quedaba limitada al ejercicio 2019.

La restricción citada fue recientemente declarada constitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este contexto, se formaliza la eliminación de la compensación universal a través del ajuste respectivo al texto del artículo 23 del CFF.

Por tanto, a partir del 1 de enero de 2020, el citado artículo 23 señala que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las

cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios.

Asimismo, el nuevo texto remite a reglas de carácter general para que éstas establezcan los plazos para la presentación del aviso de compensación correspondiente.

6. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA (A. 27, FR. III, X Y XVII).

Las modificaciones a esa disposición fueron ampliamente discutidas por todos los sectores involucrados y afectados durante el proceso legislativo correspondiente.

La Iniciativa del Presidente de la República ampliaba sustancialmente los supuestos bajo los cuales se surtiría la responsabilidad solidaria de socios o accionistas, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de las empresas, rompiendo incluso con principios de derecho civil y mercantil como la personalidad independiente de las personas morales y el velo corporativo.

El Poder Legislativo atemperó la pretensión del Ejecutivo derivado de la intervención del sector privado, académico y de las asociaciones gremiales.

A continuación se describen los nuevos supuestos conforme a los cuales, a partir del 1 de enero de 2020 se surtirá la responsabilidad solidaria para las personas que se indican a continuación:

Liquidadores y síndicos.

Conforme a la fracción III del artículo 26 del CFF, las personas mencionadas serán responsables solidarios de las

contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión.

Hasta el 31 de diciembre de 2019, esta responsabilidad no se surtía si la sociedad en liquidación cumplía con obligaciones en materia de presentación de avisos e informes previstos por las disposiciones fiscales.

Según lo indicado en el proceso legislativo, este cambio obedece principalmente a que la liquidación de sociedades es una práctica común de las empresas fantasma, de forma tal que los liquidadores se liberaban de esta obligación con la presentación del aviso respectivo.

Así, se elimina la posibilidad a partir de 2020, como parte de las nuevas herramientas diseñadas para combatir esquemas de evasión ligados a empresas fantasma.

Socios o accionistas.

Se hace una modificación a las fracciones III y X del artículo 26 del CFF, para ampliar los supuestos a través de los cuales se surte la responsabilidad solidaria de socios o accionistas, por las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades de la sociedad cuanto tenían esa calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, pero sin que ésta exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o fecha de que se trate.

Así, se reubican en la fracción X los supuestos que generan esta responsabilidad (contribuyentes no inscritos en el RFC; los que desocupan el domicilio fiscal iniciadas las facultades de

118. *Código Fiscal de la Federación*

comprobación; los que no llevan contabilidad o los que desocupan el domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente), y se adicionan los siguientes supuestos que resultarán aplicables para esos mismos efectos, a partir del 1 de enero de 2020:

- Se trate de contribuyentes no localizados en el domicilio registrado en el RFC.
- Se omita enterar en el plazo correspondiente las cantidades que por concepto de contribuciones se hubieren retenido o recaudado.
- Se trate de contribuyentes contenidos en la lista definitiva a que refiere el artículo 69-B del CFF.
- Se trate de contribuyentes receptores de CFDI's emitidos por personas que hayan sido objeto de la lista definitiva a que se refiere el artículo 69-B del CFF y no hayan acreditado la efectiva adquisición de los bienes o la recepción de los servicios, ni corregido su situación fiscal, cuando en un ejercicio fiscal el monto de los comprobantes en esas circunstancias (uno o varios) sea superior a \$7'804,230.00.
- Se trate de contribuyentes que se encuentren en la lista definitiva que prevé el artículo 69-B Bis del CFF y que por tanto, se hayan ubicado en la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales.

Se aclara que si se actualiza el supuesto previsto por la fracción III del artículo 69-B Bis (disminución en más de un 50% de la capacidad material para llevar a cabo su actividad preponderante en ejercicios posteriores a la transmisión de la pérdida, con motivo de fusión, escisión o reestructuración de sociedades), los socios o accionistas de la sociedad que adquirió y disminuyó indebidamente la pérdida fiscal, serán responsables solidarios, siempre que con motivo de los actos mencionados, o por el cambio de socios o accionistas, la sociedad que generó la pérdida deje de formar parte del grupo al que perteneció.

Cabe mencionar que se mantiene la fórmula para determinar el monto de la responsabilidad solidaria (multiplicando el porcentaje de participación en el capital social suscrito por la contribución omitida, no cubierta con los bienes de la empresa), así como la condicionante relativa a que esa responsabilidad es aplicable exclusivamente a los socios o accionistas que hayan tenido el control efectivo de la sociedad.

Dirección General, Gerencia General o Administración Única de una sociedad.

La persona o personas que tengan conferidos los cargos referidos, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona incurra en alguna de las conductas previstas en la fracción X, que ya quedaron comentadas).

Cabe destacar que, a diferencia de lo que ocurre con los socios o accionistas de las empresas, la responsabilidad de estas personas no tiene mayor límite que la parte del interés fiscal que alcance a ser cubierta con los bienes de la sociedad.

Asociación en Participación.

Se modifica la fracción XVII del artículo que se comenta, en congruencia con las modificaciones efectuadas respecto de socios o accionistas de sociedades.

De esta forma, a partir del 1 de enero de 2020, los asociantes, serán responsables solidarios de las contribuciones que se hubieran causado por las actividades realizadas en una asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación incurra en cualquiera de los supuestos que quedaron descritos, contenidos en la fracción X del propio artículo 26.

No obstante, esta responsabilidad no puede exceder de la aportación hecha a la asociación en participación durante el periodo o la fecha de que se trate.

7. MODIFICACIONES AL MARCO GENERAL APLICABLE AL RFC (A. 27).

Se modifica de forma importante la estructura de este artículo y se adicionan obligaciones a los contribuyentes relacionadas con el RFC.

Destacan de forma muy importante, las obligaciones relacionadas con la presentación de avisos ante el RFC por cambio de socios o accionistas, así como las establecidas a cargo de fedatarios públicos.

La estructura del artículo se representa de la siguiente forma:

Apartado A	Sujetos
Apartado B	Obligaciones
Apartado C	Facultades de las autoridades fiscales
Apartado D	Casos especiales

Para facilitar la explicación de este artículo, a continuación nos referiremos en primer término a las obligaciones previstas en el Apartado B, para posteriormente indicar claramente cuáles de esas obligaciones se surten respecto de los sujetos que prevé el Apartado A.

Obligaciones.

- i. Solicitar la inscripción en el RFC.
- ii. Proporcionar información relacionada con la identidad, domicilio y en general, sobre la situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento del CFF, así como señalar un correo electrónico y número telefónico, o bien, los medios de contacto que se determinen mediante reglas de carácter general.
- iii. Manifestar ante el RFC el domicilio fiscal.
- iv. Solicitar el certificado de la Firma Electrónica Avanzada (FIEL).
- v. Anotar en el libro de socios o accionistas, la clave del RFC de cada socio o accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurren a la misma.

122. *Código Fiscal de la Federación*

- vi.** Presentar aviso en el que informen el nombre y clave en el RFC de socios o accionistas, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación de éstos, de conformidad con lo que indique el Reglamento del CFF.
- vii.** Solicitar la inscripción al RFC de personas a las que se realicen pagos por concepto de sueldos y salarios, así como proporcionar correo electrónico, número de teléfono o medios de contacto de los mismos.
- viii.** Exigir a los otorgantes de escrituras públicas a que se haga constar en actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma, que han presentado solicitud de inscripción al RFC, aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de presentación de esa información o, en caso contrario, la obligación del fedatario de informar de dicha omisión al SAT, dentro del mes siguiente.

Se aclara que lo anterior no será aplicable cuando el fedatario público solicite la inscripción al RFC de la persona moral de que se trate.

- ix.** Asentar en las escrituras públicas de actas constitutivas o de asamblea, la clave en el RFC de cada socio, accionista o representante legal, para verificar que dicha clave aparezca en esos documentos y coincida con la cédula respectiva.
- x.** Presentar declaración informativa de operaciones consignadas en escritura pública celebrada ante fedatario

público, respecto de las operaciones celebradas en el mes inmediato anterior.

Sujetos.

- a) Personas físicas y morales que deban presentar declaraciones periódicas o estén obligadas a expedir CFDI's por los actos o actividades que realicen, o por los ingresos que perciban. Éstas tendrán las obligaciones descritas en los puntos I, II, III y IV anteriores.
- b) Personas físicas y morales que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones que puedan causar contribuciones. Si sólo se realizan las actividades mencionadas, únicamente se surtirán las obligaciones mencionadas en los puntos I, II y II anteriores; si además llevan a cabo las actividades mencionadas en el inciso a) anterior, deberán observar las obligaciones ahí descritas.
- c) Las personas morales además deberán observar las obligaciones descritas en los puntos V y VI anteriores.
- d) Los representantes legales, socios o accionistas de las personas morales, deberán cumplir con las obligaciones descritas en los puntos I, II, III y IV anteriores.

También tendrán esas obligaciones las personas que hayan adquirido acciones de personas morales a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que en este caso, el socio o

124. *Código Fiscal de la Federación*

accionista no haya solicitado su registro en el libro de socios o accionistas.

- e) Las personas que hagan pagos por concepto de sueldos y salarios, tendrán la obligación descrita en el punto VII anterior, relativa a inscribir al receptor del pago ante el RFC y las otras ya descritas.
- f) Los Fedatarios Públicos estarán obligados a cumplir con las obligaciones descritas en los puntos VIII, IX y X anteriores.
- g) Las Unidades Administrativas y los órganos administrativos desconcentrados de las dependencias y demás áreas u órganos de la Federación, de las Entidades Federativas, de los municipios de los organismos descentralizados y de los órganos constitucionales autónomos, con autorización del ente público al cual pertenezcan, que tengan el carácter de retenedor o contribuyente en forma separada del ente al cual pertenezcan, tendrán las obligaciones descritas en los puntos I, II y III anteriores.

Adicionalmente, todos los sujetos mencionados, estarán obligados a conservar en su domicilio fiscal, la documentación que compruebe el cumplimiento de estas obligaciones y las previstas en el Reglamento del CFF en materia de RFC.

También se establece la obligación a cargo de las personas físicas y morales que presenten algún documento ante autoridades fiscales y jurisdiccionales, en asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o el SAT sean parte, de citar en todo momento, la clave del RFC que les haya sido asignada.

Se aclara que los socios, accionistas o asociantes residentes en el extranjero de personas morales o asociaciones en participación residentes en México no estarán obligados en términos de esta disposición, siempre que la persona moral el asociante residente en México, presenten dentro de los tres meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados residentes en el extranjero, en los que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Apartado C. Facultades de la autoridad fiscal en materia del RFC.

Se establece una lista de facultades específicas relacionadas con el RFC, mismas que se describen a continuación:

- Llevar a cabo verificaciones que no se consideran inicio de facultades de comprobación para constatar los datos proporcionados en el RFC relacionados con la identidad, domicilio y otros para efectuar el registro respectivo, así como para constatar los datos señalados en los CFDI's, declaraciones, expedientes, documentos o bases de datos que tengan las autoridades o a las que tengan acceso.

Se prevé que para la verificación de la existencia y localización del domicilio fiscal, la autoridad pueda utilizar medios tecnológicos que proporcionen georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales, la cual podrá ser utilizada para la elaboración y diseño de un marco geográfico fiscal.

126. *Código Fiscal de la Federación*

- Considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos previstos en el artículo 10 del CFF, cuando el manifestado no corresponda a alguno de esos supuestos.
- Establecer mecanismos simplificados de inscripción al RFC mediante reglas de carácter general, atendiendo a las características del régimen de tributación del contribuyente.
- Establecer en reglas de carácter general los términos en los que las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, puedan solicitar su inscripción en el RFC.
- Realizar la inspección o actualización en el RFC basándose en los datos que las personas proporcionen o los que se obtengan por cualquier medio.
- Requerir aclaraciones, información o documentación a los contribuyentes, fedatarios públicos o alguna otra autoridad, ante la que se haya protocolizado o apostillado algún documento.
- Corregir los datos del RFC con base en las evidencias que recabe, incluyendo las proporcionadas por terceros.
- Asignar la clave del RFC, a través de la cédula de identificación fiscal o de la constancia de registro fiscal, y

establecer mediante reglas de carácter general las características de esos documentos.

- Designar al personal que podrá verificar la existencia y localización del domicilio fiscal manifestado ante el RFC.
- Emitir reglas de carácter general para que las personas físicas no obligadas conforme a esta disposición, puedan solicitar su inscripción en el RFC.

Apartado D. Casos Especiales.

En este apartado, se prevén supuestos y obligaciones concretas, relacionadas con aquellas contenidas en el Apartado B, mismas que se describen a continuación:

- i. Se prevé que las personas físicas y morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, puedan solicitar su inscripción en el RFC, aun cuando no se encuentren obligadas a ello. Para ese efecto, deberán proporcionar su número de identificación fiscal del país en el cual sean residentes (de ser el caso), así como cumplir con las disposiciones que se prevean mediante reglas de carácter general.

Se aclara que esta inscripción no les dará derecho a solicitar la devolución de contribuciones.

- ii. En relación con las obligaciones previstas en el Apartado B, relacionadas con el domicilio fiscal se señala que: **(a)** el plazo para presentar el aviso de cambio de domicilio será de diez días, contados a partir de que ello ocurra, o de

cinco días, en caso de que se hayan iniciado facultades de comprobación al contribuyente, pero no se le haya notificado la resolución determinante del crédito fiscal respectivo; **(b)** si el contribuyente está como no localizado, la sola presentación del aviso de cambio de domicilio no modificará esa circunstancia; **(c)** el aviso de cambio de domicilio no surtirá efectos (sin necesidad de que exista resolución que así lo señale), cuando de la verificación efectuada por el personal del SAT se concluya que el domicilio no cumple con lo señalado por el artículo 10 del CFF. No obstante, se señala que lo anterior se hará del conocimiento del contribuyente a través de buzón tributario.

- iii. Se obliga a las personas morales a verificar que el RFC proporcionado por socios o accionistas inscritos en los libros correspondientes, concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.
- iv. Se obliga a las personas que reciban pagos por concepto de sueldos y salarios, a proporcionar a quienes hagan esos pagos la información necesaria para que se realice su inscripción en el RFC, conjuntamente con su teléfono, correo electrónico u otros medios de contacto.
- v. Se obliga a los fedatarios públicos a cerciorarse que las claves del RFC de socios o accionistas que aparezcan en actas constitutivas y de asamblea, coincida con las constancias de situación fiscal.
- vi. Los fedatarios públicos deberán presentar la declaración informativa de operaciones celebradas ante ellos en el mes inmediato anterior, a más tardar el día 17 del mes

siguiente al que se reporta, de conformidad con las reglas que al efecto emita el SAT.

Se señala que esta declaración deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades constituidas, el número de escritura que corresponda a cada operación, la fecha de firma de dicha escritura, el valor de avalúo del bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que correspondan.

vii. Se establece que la solicitud de inscripción al RFC y los avisos relacionados con el mismo, presentados de forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados.

viii. Por último, se señala que las personas morales residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en país y las figuras jurídicas extranjeras, a las que resulten aplicables las nuevas disposiciones en materia de ISR e IVA para plataformas digitales, cumplirán con las obligaciones de inscribirse al RFC, designar representante legal y obtener la FIEL, de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

8. CONTRIBUYENTES CON ESTABLECIMIENTOS, SUCURSALES, LOCALES, PUESTOS FIJOS O SEMIFIJOS (A. 30).

Se hace un mero ajuste al último párrafo del artículo 30 del CFF, con la finalidad de que éste refiera a su vez al artículo 27, Apartado B, fracción II, comentado en el numeral anterior, con motivo de la modificación sustancial a esa disposición.

Así, a partir del 1 de enero de 2020, los contribuyentes a que nos referimos en este punto que en los lugares citados tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción al RFC o copia certificada de esos documentos, y el aviso de apertura que establece el Reglamento del CFF en relación con el artículo 27, Apartado B, fracción II del CFF (avisos al RFC en general), no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares, los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades fiscales de acuerdo con las disposiciones aplicables del CFF.

9. DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES (A. 31-A).

El artículo 31-A del CFF vigente hasta el 31 de diciembre de 2019 establecía de forma genérica la obligación a cargo de los contribuyentes de presentar la información de las operaciones que se señalen en la forma oficial que aprueben las autoridades fiscales.

Esta obligación genérica fue declarada inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en 2016, ya que no existían parámetros claros respecto de la información que debía presentarse.

Con el fin de subsanar esta inconstitucionalidad, se incorporó al artículo 25, fracción I, de la Ley de Ingresos de la Federación tanto para el ejercicio fiscal de 2018 como para 2019, una regulación que sustituía a lo indicado en el artículo 31-A del CFF y que establecía con claridad cuáles son las operaciones que debían reportarse por parte de los contribuyentes.

En este contexto, se reforma el contenido del artículo 31-A del CFF, para incorporar a éste los parámetros fijados en las Leyes de Ingresos referidas.

Así, a partir del 1 de enero de 2020, los contribuyentes deberán presentar trimestralmente, a través de los medios y formatos que señale el SAT en reglas de carácter general, dentro de los 60 días siguientes a la conclusión del trimestre de que se trate, la información de las siguientes operaciones:

- Operaciones financieras derivadas a que se refieren los artículos 20 y 21 de la LISR.
- Operaciones con partes relacionadas.
- Las relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.
- Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- Las relativas a enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros; operaciones con países con sistema de tributación territorial; operaciones de financiamiento y sus intereses; pérdidas fiscales; reembolsos de capital y pago de dividendos.

10. OBLIGACIONES A CARGO DE ENTIDADES FINANCIERAS Y SOCIEDADES COOPERATIVAS DE AHORRO Y PRÉSTAMO (A. 32-B).

Se adiciona la fracción V del artículo en comento, para incluir como parte de las obligaciones de las sociedades mencionadas, el obtener el correo electrónico, número telefónico u otros medios de contacto autorizados mediante reglas de carácter general, de sus cuentahabientes.

11. OPINIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES (A. 32-D).

Se amplía sustancialmente el alcance de este artículo y de las posibles causas que pueden generar una opinión negativa en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En adición a la Administración Pública Federal Centralizada y Paraestatal, y la Procuraduría General de la República, a partir del 1 de enero de 2020, cualquier autoridad, ente público, entidad, órgano u organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, en ningún caso contratarán adquisiciones, arrendamientos, servicios u obra pública con las personas físicas, morales o entes jurídicos que obtengan una opinión negativa del cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En adición a las causales ya contenidas en el artículo que se comenta, la opinión del cumplimiento puede ser negativa en los siguientes casos:

- Habiendo vencido el plazo para presentar alguna declaración, provisional o no, incluyendo las relativas a retenciones, y con independencia de que en éstas resulte o no cantidad a pagar, ésta no haya sido presentada. Esto también incluye a las declaraciones informativas que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.
- Sean contribuyentes no localizados.
- Se trate de contribuyentes con sentencia condenatoria firme por algún delito fiscal. En este caso, se aclara que el impedimento será por un periodo igual al de la pena impuesta, a partir de la firmeza de la sentencia correspondiente.
- Se trate de contribuyentes que aparezcan en los listados definitivos a que se refieren los artículos 69-B y 69-B Bis del CFF.
- Se trate de contribuyentes que hayan manifestado en declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, ingresos y retenciones que no concuerden con los CFDI's, con los expedientes, documentos o bases de datos en poder de las autoridades fiscales o a las que tengan acceso.

Se aclara que los sujetos que están obligados en términos de esta disposición, deberán abstenerse de aplicar subsidios o estímulos a los contribuyentes que aparezcan en los listados

134. *Código Fiscal de la Federación*

definitivos a que se refieren los artículos 69-B y 69-B Bis del CFF.

También se establece que a los contribuyentes que tengan derecho al otorgamiento de un subsidio o estímulo y que tengan a su cargo créditos fiscales firmes, no pagados o garantizados, no se les aplicará esta disposición si celebran convenio con las autoridades fiscales en los términos previstos por el CFF para cubrir a plazos los adeudos correspondientes.

Tampoco será aplicable lo dispuesto en este artículo, a los contribuyentes que dentro de los 15 días siguientes a que se los comunique la autoridad fiscal, subsanen las irregularidades consistentes en no estar inscritos en el RFC, no hayan presentado declaraciones en plazo, o que sea el caso de que los ingresos y retenciones manifestados en declaraciones no concuerden con CFDI's, expedientes o bases de datos de las autoridades fiscales.

Por otro lado, se establece la obligación a cargo de las sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil a que se refiere la Ley del Mercado de Valores, de obtener la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales de forma mensual.

El nuevo penúltimo párrafo del artículo 32-D, señala que aquellos contribuyentes que requieran la opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales para realizar operaciones comerciales o de servicios, para obtener subsidios y estímulos, para realizar algún trámite fiscal u obtener alguna autorización en materia de impuestos internos, así como para las contrataciones que realicen los sujetos a que se refiere el primer párrafo de esta disposición, deberán hacerlo mediante el

procedimiento que se establezca mediante reglas de carácter general que al efecto emita el SAT.

Por último, se señala que para participar como proveedores de los entes públicos y personas que son sujetos de este artículo, los contribuyentes estarán obligados a autorizar al SAT para que se haga público el resultado de la opinión del cumplimiento, a través del procedimiento que se prevea mediante reglas de carácter general.

TÍTULO III

DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

12. LOTERÍA FISCAL (A. 33-B).

Se reforma la facultad prevista en favor del SAT, para llevar a cabo la celebración de sorteos de lotería fiscal en las que participen las personas que determine dicho órgano, tomando en cuenta los lineamientos que se describen a continuación:

- No podrán participar personas que realicen actividades empresariales cuando la participación en el sorteo se base en CFDI's emitidos por contribuyentes que enajenen bienes, presten servicios u otorguen temporalmente el uso o goce de bienes.
- Cuando en algún sorteo el premio se pague por terceros por cuenta del Gobierno Federal, el monto entregado podrá ser acreditable contra los impuestos federales que determine el SAT en las bases del sorteo, sin que esto de lugar a devolución.

136. *Código Fiscal de la Federación*

- Si los premios consisten en bienes, el SAT deberá observar las normas presupuestales aplicables a la adquisición y enajenación de los mismos.
- El SAT establecerá en reglas de carácter general las bases para los sorteos, los premios, las fechas, las personas que puedan participar, así como los demás requisitos a los que se sujete su realización.
- Si el premio no consiste en bienes, la SHCP determinará el monto máximo a repartir, previa solicitud formulada por el SAT.
- Se señala que las loterías fiscales deberán cumplir con lo dispuesto en la Ley Federal de Juegos y Sorteos.

Se establece expresamente que los premios obtenidos no serán ingresos acumulables de las personas morales y estarán exentos para las personas físicas, así como que estos sorteos no estarán afectos al pago del impuesto especial sobre producción y servicios.

También se señala que los impuestos estatales que se generen por la obtención de los premios serán cubiertos por la Federación a la Entidad que corresponda, de acuerdo con el procedimiento de compensación permanente de fondos previsto en el artículo 15 de la Ley de Coordinación Fiscal, así como de acuerdo con los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal. En el mismo sentido, la Federación cubrirá a los municipios a través de la Entidad que corresponda, las

cantidades aplicables por concepto del impuesto municipal por la obtención de premios.

Lo anterior, se informará a Entidades y municipios de conformidad con lo que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

13. REQUISITOS DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS QUE DEBEN NOTIFICARSE (A. 38).

Se hace un ajuste a esta disposición, para separar en fracciones diferenciadas, dos supuestos igualmente distintos que estaban contenidos en la misma fracción.

Así, la fracción V del artículo citado ahora se refiere exclusivamente a la obligación a cargo de las autoridades fiscales, en el sentido de que los actos administrativos deben ostentar la firma del funcionario competente y que cuando se trate de documentos digitales, éstos deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Una nueva fracción VI ahora se refiere de forma exclusiva al requisito relativo a que los actos administrativos deben señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido y que, cuando se ignore el nombre del destinatario, se señalarán datos suficientes que permitan su identificación.

Además de lo anterior, se adiciona un nuevo último párrafo, en el que se establece que los funcionarios de la SHCP y del SAT podrán utilizar su firma electrónica en cualquier documento que emitan en ejercicio de sus atribuciones, aunque no se trate de actos administrativos que deban notificarse. Para lo anterior,

deberán observar las disposiciones que el propio artículo prevé en la actualidad.

14. DEROGACIÓN (A. 41-B).

En congruencia con el nuevo marco jurídico aplicable al RFC, se deroga esta disposición que establecía la posibilidad de que el SAT verificara los datos proporcionados por los contribuyentes al realizar la inscripción respectiva.

15. FACULTADES DE COMPROBACIÓN (A. 42).

Con motivo de que se adicionan nuevas obligaciones a cargo de asesores fiscales y contribuyentes que se describirán más adelante en el presente, se modifica el texto de este artículo, que precisamente se refiere a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

En ese sentido, se adapta el texto del primer párrafo del artículo 42 para incluir a los asesores fiscales dentro de los sujetos que pueden ser objeto de las facultades de comprobación y se adiciona una nueva fracción XI que expresamente prevé en favor de la autoridad fiscal, la facultad de practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones que derivan del nuevo Título Sexto del CFF, denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”.

16. SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS PARA CONCLUIR UNA VISITA DOMICILIARIA (A. 46-A).

Como se comentó previamente en este estudio, a partir del 1 de enero de 2020, las autoridades fiscales podrán desconocer los efectos de los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, cuando se presuma que carecen de razón de negocios y, para

ello, es necesario que la autoridad fiscalizadora someta el caso previamente a un órgano integrado por miembros del propio SAT y de la SCHP.

En relación con esto, se adiciona una nueva fracción VII al artículo 46-A, para prever expresamente que los plazos para concluir una visita domiciliaria se suspenden cuando la autoridad solicite la opinión favorable del órgano colegiado mencionado, hasta en tanto dicho órgano emita la opinión respectiva, sin que la suspensión pueda exceder de dos meses.

17. SUSPENSIÓN DE LOS PLAZOS PARA CONCLUIR UNA VISITA DOMICILIARIA (A. 46-A).

Como se comentó previamente en este estudio, a partir del 1 de enero de 2020, las autoridades fiscales podrán desconocer los efectos de los actos jurídicos celebrados por los contribuyentes, cuando se presuma que carecen de razón de negocios y, para ello, es necesario que la autoridad fiscalizadora someta el caso previamente a un órgano integrado por miembros del propio SAT y de la SCHP.

18. VISITAS DOMICILIARIAS A ASESORES FISCALES (A. 49).

Se reforma el artículo 49 del CFF para incluir en el procedimiento antes previsto en él, a las visitas domiciliares que pueden desplegarse respecto de los asesores fiscales, para verificar el cumplimiento de sus obligaciones previstas por el nuevo Título Sexto del CFF.

Al respecto, se establece en la fracción I que la visita podrá llevarse a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes y asesores fiscales, siempre que se

encuentren abiertos al público en general y en éstos se enajenen bienes, presten servicios o se otorgue el uso o goce temporal de bienes, así como donde se presenten los servicios de asesoría fiscal, entre otros supuestos.

En este mismo sentido, se reforma la fracción VI del artículo 49 que se comenta, para señalar que si con motivo de la visita se conocen incumplimientos a las disposiciones fiscales, elaborarán la resolución correspondiente; debiendo dar al contribuyente o asesor fiscal un plazo previo de tres días hábiles para desvirtuar la omisión de la infracción a través de las pruebas y alegatos correspondientes.

19. PROCEDIMIENTO DE SANCIÓN A CONTADORES PÚBLICOS AUTORIZADOS PARA DICTAMINAR (A. 52).

Se hace un cambio menor para corregir una referencia equivocada contenida en el texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2019.

Erróneamente, los incisos b) y c) de la fracción V del artículo en análisis se referían al inciso a) como “fracción I”. El cambio refleja esa corrección, sin alterar la sustancia del artículo.

20. SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA CONCLUIR REVISIONES ELECTRÓNICAS (A. 53-C).

Se modifica el último párrafo del artículo comentado, para incluir dentro de las causales que suspenden los plazos máximos para concluir las revisiones electrónicas, a la nueva fracción VII del artículo 46-A, que hace referencia a la solicitud de opinión de parte de la autoridad fiscalizadora respecto del ejercicio de la facultad que prevé el nuevo artículo 5o. A del CFF.

21. CADUCIDAD DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES (A. 67).

Se adiciona un último párrafo al artículo citado, para señalar que los plazos establecidos en el mismo (que no sufren cambios sustanciales), no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Esto tiene la finalidad de que la caducidad no sea obstáculo para que los acuerdos citados se materialicen respecto de ejercicios que se encuentren cerrados para la autoridad fiscal mexicana.

22. SECRETO FISCAL (A. 69).

Se adicionan nuevas fracciones (de la VII a la IX) al doceavo párrafo de esta disposición.

De esta forma, además de los supuestos actualmente previstos, la obligación de secrecía prevista por el primer párrafo de este artículo 69, no será aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del RFC, de las personas que se encuentren en los siguientes supuestos:

- Cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los municipios, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos, así como cualquier otra persona física, moral o sindicato, que reciban y ejerzan recursos públicos federales, que se encuentren omisos en la presentación de declaraciones periódicas para el pago de contribuciones federales

142. Código Fiscal de la Federación

propias o retenidas. Esto también se publicará en la página del SAT el periodo y ejercicio en el que se presenta la omisión.

Es decir, que la autoridad fiscal revelará el nombre o denominación de organismos públicos y personas que ejercen recursos públicos, que omitan el pago de contribuciones.

- Sociedades Anónimas que coloquen acciones en el mercado bursátil y extrabursátil, que no cumplan con la obligación de solicitar mensualmente la constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.
- Personas físicas o morales que hayan utilizado para efectos fiscales comprobantes que amparan operaciones inexistentes, y que no hayan demostrado dentro del plazo de 30 días que prevé el octavo párrafo del artículo 69-B de CFF, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios correspondientes, salvo que dentro del mismo plazo, el contribuyente corrija su situación fiscal.

23. TERCEROS COLABORADORES FISCALES (A. 69-TER).

Como parte de las nuevas herramientas para combatir a las empresas fantasmas y a otros evasores fiscales, se adiciona un nuevo artículo que prevé la posibilidad de que las autoridades fiscales reciban y utilicen la información que le proporcionen terceros colaboradores, para llevar a cabo el procedimiento que

prevé el artículo 69-B del CFF, así como para poder motivar sus resoluciones en esa información.

Un tercero colaborador será aquella persona que, sin haber participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes, cuentan con información que no obre en poder de la autoridad fiscal de contribuyentes que lleven a cabo esas conductas y que proporcionen voluntariamente.

La identidad del tercero colaborador tendrá el carácter de reservada; no obstante, en la lista definitiva a que alude el artículo 69-B, se señalará qué personas fueron incluidas en la misma, con motivo de información proporcionada por terceros colaboradores. Así, sin revelar su identidad, se señalará que la inclusión en la lista correspondiente obedece a información proporcionada por terceros colaboradores.

Si la información proporcionada es verificable, el tercero colaborador tendrá derecho a participar en las loterías fiscales.

Nos parece que el éxito de esta nueva posibilidad de recolección de información, dependerá en forma importante de los premios que la autoridad fiscal conceda en las loterías fiscales, además de la garantía de secrecía en torno a la persona que revela la información correspondiente.

Sin lo anterior, nos parece que el éxito de esta disposición es de pronóstico reservado.

TÍTULO IV DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES

24. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL RFC (A. 79, FR. VII, VIII Y X, Y A. 80).

Con motivo de las modificaciones al marco general aplicable al RFC, se hacen ajustes no sustanciales en materia de meras referencias a las fracciones VII y VIII del artículo 79.

No obstante, se adiciona una nueva fracción X que prevé como infracción relacionada con el RFC, el no atender los requerimientos formulados por la autoridad en el plazo concedido, respecto de corroborar la autenticidad, la validación o el envío de instrumentos notariales para efectos de la inscripción o actualización en el RFC, de conformidad con el nuevo artículo 27, apartado C, fracción VI del CFF.

Las sanciones aplicables de conformidad con la fracción VI del artículo 80 que es materia de reforma, oscilarán entre el mínimo de \$17,280.00 y el máximo de \$34,570.00.

25. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL PAGO DE CONTRIBUCIONES, PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, SOLICITUDES, DOCUMENTACIÓN, AVISOS, INFORMACIÓN O EXPEDICIÓN DE CONSTANCIAS Y DEL INGRESO DE INFORMACIÓN A TRAVÉS DE LA PÁGINA DEL SAT (A. 81, FR. II).

Se hace una adición al supuesto de infracción previsto por la fracción II de este artículo, para incluir dentro de los supuestos correspondientes a la presentación de la información a que se refiere el artículo 17-K del CFF (medios de contacto para el Buzón Tributario), o a la expedición de constancias incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las

disposiciones fiscales, o bien, cuando se presenten con irregularidades.

Las multas económicas aplicables no sufren modificaciones y continúan previstas en el artículo 82, fracción II del CFF.

26. SANCIONES RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES APLICABLES EXCLUSIVAMENTE A LOS ASESORES FISCALES (A. 82-A Y 82-B).

Con motivo de la adición de un nuevo Título Sexto al CFF, en materia de revelación de esquemas reportables, mismo que se describe con todo detalle más adelante, se adicionan dos nuevos artículos que prevén las infracciones y sanciones correspondientes a los asesores fiscales, mismas que se explican a continuación:

- i. No revelar un esquema reportable o hacerlo de forma incompleta o con errores, hacerlo de forma extemporánea pero no espontánea. Se aclara que se considerará que la información se presenta incompleta o con errores, cuando la ello afecte sustancialmente el análisis del esquema reportable.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$50,000 y el máximo de \$20'000,000.

La sanción máxima es francamente exorbitante y puede ser desproporcional y violatoria de la Constitución Federal. Las autoridades deberán aplicar la misma con cautela, a efecto de no generar injusticias tanto respecto de los contribuyentes, como de los asesores fiscales.

146. *Código Fiscal de la Federación*

- ii. No revelar un esquema reportable generalizado, que no se haya implementado.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$15,000 y el máximo de \$20,000.

- iii. No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a los contribuyentes.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$20,000 y el máximo de \$25,000.

- iv. No atender el requerimiento efectuado por la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no se cuenta con la información requerida respecto del esquema reportable.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$100,000 y el máximo de \$300,000.

- v. No expedir alguna de las constancias referidas en el artículo 197 del CFF que se detallan más adelante.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$25,000 y el máximo de \$30,000.

- vi. No informar al SAT de cualquier cambio ocurrido con posterioridad a que se reveló un esquema reportable, así como presentar de forma extemporánea, no espontánea, la información del esquema reportable que prevé el artículo 200, fracciones VI, VII y VIII del CFF (descripción detallada del esquema reportable y disposiciones aplicables; descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado y; datos de identificación de las personas morales o figuras jurídicas que forman parte del esquema, entre otros.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$100,000 y el máximo de \$500,000.

- vii. Que los asesores fiscales no presenten la declaración informativa con los nombres, denominaciones o razones sociales y claves en el RFC de los contribuyentes a los que se brindó asesoría en relación con un esquema reportable.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$50,000 y el máximo de \$70,000.

27. SANCIONES RELACIONADAS CON LAS OBLIGACIONES EN MATERIA DE REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES APLICABLES EXCLUSIVAMENTE A LOS CONTRIBUYENTES OBLIGADOS A DICHA REVELACIÓN (A. 82-C Y 82-D).

Al igual que lo explicado en el punto anterior, se adicionan supuestos de infracción en materia de revelación de esquemas reportables. Estas disposiciones se refieren a las conductas que pueden llevar a cabo los contribuyentes, mismas que se explican a continuación:

- i. No revelar un esquema reportable o hacerlo de forma incompleta o con errores. Se aclara que se considerará que la información se presenta incompleta o con errores, cuando ello afecte sustancialmente el análisis del esquema reportable.

En este caso, no se aplicará el beneficio del esquema reportable y se aplicará una sanción económica que oscilará entre el 50% y el 75% del beneficio fiscal del esquema que se obtuvo o se esperó obtener en todos los ejercicios fiscales involucrados.

148. *Código Fiscal de la Federación*

- ii. No incluir el número de identificación del esquema reportable en la declaración que corresponda.

En este caso, la sanción oscilará entre el mínimo de \$50,000 y el máximo de \$100,000.

- iii. No atender el requerimiento de información efectuado por la autoridad fiscal o manifestar falsamente que no se cuenta con la información requerida respecto del esquema reportable.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$100,000 y el máximo de \$350,000.

- iv. No informar al SAT de cualquier cambio ocurrido con posterioridad a que se reveló un esquema reportable, así como presentar de forma extemporánea, no espontánea, la información del esquema reportable que prevé el artículo 200, fracciones VI, VII y VIII del CFF (descripción detallada del esquema reportable y disposiciones aplicables; descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado y; datos de identificación de las personas morales o figuras jurídicas que forman parte del esquema, entre otros.

La sanción aplicable oscilará entre el mínimo de \$200,000 y el máximo de \$2'000,000.

28. INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE LLEVAR CONTABILIDAD, DESCUBIERTAS CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN (A. 83 FR. XVIII Y 84, FR. III Y XVI).

Se modifica el supuesto de infracción que prevé el artículo 83, fracción XVIII para ahora indicar como tal, a la utilización para

efectos fiscales de CFDI's expedidos por personas que aparezcan en la lista definitiva a que se refiere el artículo 69-B del CFF, si el contribuyente no demostró dentro del plazo de 30 días siguientes a la publicación en el Diario Oficial de la Federación de la lista respectiva, que las operaciones efectivamente existieron o, en su caso, haber corregido su situación fiscal.

La fracción XVI del artículo 84 establece sancionar lo anterior con una multa que oscilará entre un 55% y un 75% del monto de cada comprobante fiscal que se encuentre en esas circunstancias.

Por otro lado, se modifica la sanción prevista por la fracción III del artículo 84, y que es aplicable a no realizar los asientos contables correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos establecidos, así como registrar gastos inexistentes (supuesto que no se modifica).

La sanción aplicable a ese supuesto será de \$230.00 a \$4,270.00 para la infracción consistente en no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas, hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de plazo.

Por su parte, para la porción correspondiente al registro de gastos inexistentes, la sanción será una multa de entre el 55% y el 75% del monto de cada registro de gasto inexistente.

29. INFRACCIONES RELACIONADAS CON EL BUZÓN TRIBUTARIO (A. 86-C Y 86-D).

Para fortalecer las medidas relacionadas con el Buzón Tributario, estas nuevas dos disposiciones establecen las infracciones y sanciones respectivas.

Se señala que es una infracción el no habilitar el buzón tributario, no registrar o no mantener actualizados los medios de contacto conforme lo previsto en el mismo.

La sanción aplicable es una multa que oscilará entre los \$3,080.00 y los \$9,250.00.

30. INFRACCIONES QUE RECAEN SOBRE TERCEROS (A. 89 FR. IV).

Se establece un nuevo supuesto de infracción, consistente en permitir o publicar a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

La sanción correspondiente es la prevista por el artículo 90, que no sufre modificación alguna, y consiste en una multa de entre \$35,000 a \$55,000, con posibilidad de agravantes.

**TÍTULO V
DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS**

31. NOTIFICACIONES A LOS CONTRIBUYENTES (A. 134, FR. I Y V).

Se modifica el orden y la redacción del artículo 134, fracción I del CFF, para señalar que las notificaciones se realizarán por buzón tributario, personalmente o por correo certificado, cuando

se trate de requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Se hace una adición no sustancial al quinto párrafo de la fracción I en análisis, para señalar que el aviso previo a la notificación se enviará a través del mecanismo designado por el contribuyente en términos del artículo 17-K, tercer párrafo, del CFF.

Por otro lado, se deroga la fracción V que preveía la notificación a los contribuyentes por medio de instructivo.

32. PROCEDIMIENTO PARA NOTIFICAR PERSONALMENTE A LOS CONTRIBUYENTES (A. 137).

Se endurecen innecesariamente las reglas aplicables a las notificaciones personales.

Las modificaciones consisten en señalar que, si no es posible dejar el citatorio debido a que la persona que atiende se niega a recibirlo, o bien, nadie atendió la diligencia en el domicilio, la notificación podrá efectuarse por estrados. Hasta el 31 de diciembre de 2019 la consecuencia en estos casos, era que la notificación se realizara por buzón tributario.

Exactamente en el mismo sentido, el segundo párrafo de esta disposición elimina la referencia al Buzón Tributario, para ahora señalar que en el caso de que la notificación no pueda realizarse con motivo de que los vecinos se nieguen a recibirla, ésta se llevará a cabo por estrados.

Atendiendo a todas las modificaciones al marco general de inscripción en el RFC, parece que las autoridades buscan preferencia las notificaciones por Buzón Tributario por encima de cualquier otra forma previstas por las leyes.

Sin embargo, reglas de esta naturaleza generan inseguridad jurídica pues se prestan a que el actuario comisionado para realizar la notificación correspondiente, señale gratuitamente que no se pudo dejar citatorio o notificar el acto para así notificar una diligencia relevante por estrados.

Así, por encima de los fines que busca la autoridad fiscal, esta disposición nos parece sumamente criticable, al constituir un retroceso respecto de la versión anterior del artículo, que aseguraba que el contribuyente conociera debidamente de los actos administrativos dirigidos a él.

33. PRESCRIPCIÓN DE SALDOS A FAVOR (A. 146).

De la misma forma en como ocurre con las reglas aplicables a la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, se adiciona un último párrafo al artículo 146, para señalar que los plazos establecidos en el mismo (que no sufren cambios sustanciales), no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación.

Esto también tiene la finalidad de que la prescripción no sea obstáculo para que los acuerdos citados se materialicen en la práctica.

TÍTULO VI DE LA REVELACIÓN DE ESQUEMAS REPORTABLES

34. RÉGIMEN DE REVELACIÓN DE ESQUEMAS CONSIDERADOS REPORTABLES (A. 197, 198, 199, 200, 201, 202 Y ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO, FR. II).

Con la finalidad de hacerse de mayor información, detectar y atacar prácticas consideradas indebidas por las autoridades fiscales, se establece un nuevo régimen aplicable a todas las personas consideradas por la Ley como “asesores fiscales” y a todos los contribuyentes, quienes tendrán la obligación de revelar a dichas autoridades los pormenores de las operaciones que celebren y que encuadren en el listado establecido para tal efecto.

El régimen referido representa una carga administrativa significativa para asesores fiscales y contribuyentes, que sin duda requerirá de puntual y especializada atención, a fin de cumplir cabalmente con las nuevas obligaciones que describiremos en este apartado.

Destacamos que las sanciones aplicables en caso de incumplimiento son graves, como se desprende de lo descrito previamente en este estudio.

Para efectos de facilitar la explicación de este esquema, nos referiremos de forma separada a los sujetos obligados, a los actos objeto de revelación, a las obligaciones concretas que se derivan tanto para asesores fiscales como para los contribuyentes, el contenido del documento a través del cual se revela el esquema correspondiente y por último, algunas particularidades previstas para los asesores fiscales.

Sujetos obligados.

En principio, son los “asesores fiscales” sobre los que recaen las obligaciones establecidas en el nuevo Título y, por excepción, son los contribuyentes quienes deberán cumplir directamente con esas obligaciones.

Con deficiente técnica legislativa, el artículo 197 del CFF señala que se entiende por asesor fiscal a *“...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 a quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero...”*

Quedan comprendidos en esta hipótesis, los asesores residentes en México, o los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en nuestro país, siempre que las actividades atribuibles al mismo sean aquellas realizadas por un asesor fiscal.

Se señala igualmente que cuando un asesor fiscal residente en el extranjero tenga en México un establecimiento permanente o una parte relacionada, se presumirá salvo prueba en contrario, que la asesoría fue prestada por éstos.

La misma presunción se surtirá, cuando un tercero que sea residente en México o un residente en el extranjero con establecimiento permanente, realice actividades de asesoría fiscal bajo la misma marca o nombre comercial que un asesor fiscal residente en el extranjero.

De forma por demás específica, se señala que para controvertir la presunción citada no será suficiente presentar un contrato que señale que la asesoría se prestó directamente por el residente en el extranjero.

En estos casos, será el establecimiento permanente, la parte relacionada o el tercero, los sujetos obligados a cumplir con estas nuevas obligaciones.

Por excepción, será obligación de los contribuyentes el revelar directamente los esquemas reportables cuando:

- El asesor fiscal no le proporcione el número de identificación del esquema emitido por el SAT, ni le expida la constancia que señale que el esquema es no reportable (documentos respecto de los que se abunda más adelante).
- Cuando el esquema haya sido diseñado, organizado, implementado y administrado por el contribuyente.
- Cuando el contribuyente obtenga beneficios fiscales en México de un esquema diseñado, comercializado, organizado, implementado o administrado por una persona que no sea considerada como asesor fiscal en términos del propio CFF.
- Cuando el asesor sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México o cuando teniéndolo, las actividades de ese establecimiento no sean las realizadas por un asesor fiscal.

156. *Código Fiscal de la Federación*

- Cuando exista impedimento legal para que el asesor fiscal revele el esquema reportable.
- Cuando exista un acuerdo entre asesor fiscal y contribuyente para que sea este último el obligado a la citada revelación.

Para los efectos anteriores, los contribuyentes obligados son **(1)** los residentes en México; **(2)** los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, cuando sus declaraciones reflejen los beneficios de los esquemas reportables; **(3)** los dos sujetos antes referidos, cuando celebren operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero que obtengan beneficios fiscales en México con motivo de dichas operaciones.

Operaciones objeto de revelación.

La obligación de reportar se surte respecto de los esquemas, definidos por el propio CFF como cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación externada de forma expresa o tácita con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos. Se excluye de la definición anterior a la realización de trámites ante las autoridades fiscales o la defensa de los contribuyentes en controversias fiscales.

A su vez, el CFF clasifica a los esquemas reportables en generalizados o personalizados.

Son generalizados, los que buscan comercializarse de forma masiva a todo tipo de contribuyentes o a un grupo específico de ellos, y aunque requieran de mínima o nula adaptación para

adecuarse a las circunstancias del contribuyente, la forma de obtener el beneficio sea la misma.

Son personalizados, los esquemas que se diseñan, comercializan, organizan, implementan o administran para adaptarse a las circunstancias del contribuyente específico.

Esta clasificación es útil para determinar el momento a partir del cual debe contarse el plazo para revelar el esquema correspondiente; aspecto que se detalla más adelante.

En relación con lo anterior, el artículo 199 del CFF establece un listado limitativo de los esquemas que deben reportarse si generan o pueden generar beneficios fiscales en México (es decir, cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución en términos del artículo 5o. A del CFF).

Los esquemas que deben revelarse, sin importar la residencia fiscal del contribuyente (siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México), son los que tengan las características siguientes:

- i. Eviten el intercambio de información fiscal o financiera entre autoridades extranjeras y autoridades mexicanas, incluyendo por la aplicación del Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal a que se refiere la recomendación adoptada por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, así como otras formas de intercambio de información similares.

Se señala que en el caso del Estándar citado, lo anterior no será aplicable si el contribuyente recibió documentación por parte de un intermediario que

demuestre que la información ha sido revelada por él a la autoridad extranjera de que se trate.

Asimismo, se establece que el supuesto en análisis incluye cuando se utilice una cuenta, producto financiero o inversión que no sea una cuenta financiera para efectos del Estándar referido o cuando se reclasifique una renta o capital en productos no sujetos a intercambio de información.

- ii. Evite la aplicación del artículo 4-B o del Capítulo I del Título VI, de la LISR, es decir, del nuevo esquema aplicable a entidades transparentes y el tratamiento aplicable a los Regímenes Fiscales Preferentes.
- iii. Consista en uno o más actos jurídicos que permitan transmitir pérdidas fiscales pendientes de amortizar a personas distintas de las que las generaron.
- iv. Consista en una serie de pagos u operaciones interconectados que retornen la totalidad o una parte del monto del primer pago que forma parte de dicha serie, a la persona que lo efectuó o alguno de sus socios, accionistas o partes relacionadas.
- v. Involucre a algún residente en el extranjero que aplique un Convenio para Evitar la Doble Imposición suscrito por México, respecto a ingresos no gravados en el país o jurisdicción donde resida, así como también cuando dichos ingresos estén gravados a una tasa reducida en comparación con la tasa corporativa del país o jurisdicción en que resida el contribuyente.

vi. Se trate de operaciones entre partes relacionadas en las cuales:

a) Se transmitan activos intangibles de difícil valoración conforme a las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE aprobadas en 1995 o las que las sustituyan. Se aclara que se entiende por dichos activos, cuando en el momento en que se celebren las operaciones, no existan comparables fiables o las proyecciones de flujos o ingresos futuros que se prevé obtener del intangible, o las hipótesis para su valoración, son inciertas, por lo que es difícil predecir el éxito final del intangible en el momento en que se transfiere.

b) Se lleven a cabo reestructuraciones empresariales, en las que no haya contraprestación por la transferencia de activos, funciones y riesgos, o cuando como resultado de dicha reestructuración, las personas morales que tributen conforme al Título II de la LISR, reduzcan su utilidad de operación en más del 20%.

Se aclara que las reestructuras empresariales son las referidas por las Guías de Precios de Transferencia de la OCDE aprobadas en 1995 o las que las sustituyan.

c) Se transmitan o se conceda el uso o goce temporal de bienes y derechos sin contraprestación a cambio o se presten servicios o se realicen funciones que no estén remunerados.

d) No existan comparables fiables, por ser operaciones que involucran funciones o activos únicos o valiosos.

- e)** Se utilice un régimen de protección unilateral concedido por una legislación extranjera de conformidad con Guías de Precios de Transferencia de la OCDE aprobadas en 1995 o las que las sustituyan.

- vii.** Se evite constituir un establecimiento permanente en México en términos de la LISR o de los tratados para evitar la doble imposición suscritos por México.

- viii.** Involucre la transmisión de un activo depreciado total o parcialmente, que permita su depreciación por otra parte relacionada.

- ix.** Cuando involucre un mecanismo híbrido de los definidos por el artículo 28, fracción XXIII de la LISR.

- x.** Evite la identificación del beneficiario efectivo de ingresos o activos, incluyendo la utilización de entidades extranjeras o figuras jurídicas cuyos beneficiarios no se encuentren designados o identificados al momento de su constitución o en algún momento posterior.

- xi.** Cuando se tengan pérdidas fiscales cuyo plazo de amortización de conformidad con la LISR esté por terminar y se realicen operaciones para obtener utilidades a las que se les disminuyan esas pérdidas, y esas operaciones le generen una deducción autorizada al contribuyente que generó las pérdidas o a una parte relacionada.

- xii.** Evite la aplicación de la tasa adicional del 10% prevista por los artículos 140, 142, fracción V y 164 de la LISR (impuesto adicional sobre dividendos pagados a personas físicas).

- xiii.** Se otorgue el uso o goce temporal de un bien y el arrendatario a su vez otorgue el uso o goce del mismo bien al arrendador o a una parte relacionada de éste.
- xiv.** Involucre operaciones cuyos registros contables y fiscales presenten diferencias mayores al 20%, excepto aquellas que surjan con motivo de diferencias en el cálculo de depreciaciones.
- xv.** Cualquier mecanismo que evite la aplicación de estos supuestos o la obligación de revelar.

Como se observa, la lista de los esquemas reportables es extensa. En algunos casos, se trata de operaciones específicamente designadas y, en algunos otros, se trata de operaciones que pudieran calificarse de comunes y que, no obstante, deberán ser materia de revelación conforme a este nuevo Título.

No obstante, el antepenúltimo párrafo de esta disposición señala que el SAT emitirá reglas de carácter general para la aplicación de estos supuestos, así como que la SHCP mediante acuerdo secretarial emitirá los parámetros sobre montos mínimos respecto de los cuales no se aplicarán las obligaciones contenidas en el Título que se comenta.

Obligaciones concretas para los Asesores Fiscales.

Son obligaciones específicas de los asesores fiscales, las siguientes:

- Revelar el esquema correspondiente ante las autoridades fiscales, a través de declaración informativa que se

162. *Código Fiscal de la Federación*

presentará a través de los medios que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

El plazo para la presentación de dicha declaración informativa deberá verificarse, tratándose de esquemas reportables generalizados, a más tardar dentro de los 30 días siguientes a que se realiza el primer contacto para su comercialización; entendido como tal, cuando se toman las medidas necesarias para que terceros conozcan de la existencia del esquema.

En el caso de esquemas personalizados, la declaración correspondiente deberá presentarse a más tardar dentro de los 30 días siguientes a aquél en que el esquema esté disponible para implementación del contribuyente, o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

En estos casos, cabe la posibilidad de que la autoridad requiera información adicional del esquema. El asesor deberá proporcionar ésta o manifestar bajo protesta de decir verdad que no está en posesión de la misma, en un plazo máximo de 30 días hábiles. Si no lo hace o lo hace de forma incompleta o extemporánea, procederá la imposición de la sanción correspondiente.

No obstante estos plazos, un esquema podrá ser reportado desde el momento en que se haya finalizado su diseño.

- Con motivo de la revelación del esquema, se generará un número de identificación del mismo ante el SAT, el cual deberá ser proporcionado por el asesor fiscal a cada contribuyente que tenga la intención de implementar dicho esquema.
- Siendo el asesor quien revele el esquema, deberá proporcionar el número de identificación asignado por el SAT.
- Expedir una constancia que cumpla con lo indicado en reglas de carácter general, cuando se trate de un esquema que genere beneficios fiscales en México, pero que no sea reportable conforme al artículo 199 del CFF, o cuando existe impedimento legal para su revelación por parte del asesor.

La constancia anterior deberá justificar y motivar el por qué se considera que el esquema no es reportable o exista un impedimento para revelarlo.

Esta constancia deberá expedirse en favor del contribuyente dentro de los cinco días siguientes a que se ponga a su disposición el esquema reportable o se realice el primer hecho o acto jurídico que forme parte del esquema, lo que suceda primero.

- Presentar una declaración informativa en términos de las disposiciones de carácter general que expida el SAT, en

164. Código Fiscal de la Federación

el mes de febrero de cada año, que contenga una lista con los nombres, denominaciones o razones sociales y clave en el RFC, de las personas a las que se haya brindado asesoría respecto de los esquemas reportables.

Se establece que si el contribuyente es residente en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, o teniéndolo, el esquema no esté relacionado con el mismo, se deberá incluir adicionalmente el país o jurisdicción de residencia de dicho contribuyente, así como su número de identificación fiscal, domicilio fiscal o cualquier dato para su localización.

- Informar al SAT de cualquier modificación a la información reportada, dentro de los 20 días siguientes a que ocurra dicha modificación.
- Expedir a otros asesores fiscales la constancia que detallamos en el apartado denominado Particularidades en la revelación de esquemas reportables, que los libera de revelar el esquema en lo personal.

Obligaciones concretas para los Contribuyentes.

Son obligaciones específicas de los contribuyentes, las siguientes:

- Revelar el esquema correspondiente ante las autoridades fiscales cuando así proceda, a través de declaración

informativa que se presentará a través de los medios que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Cobran aplicación los mismos plazos y las mismas reglas que quedaron señaladas en el apartado relativo a las obligaciones de los asesores fiscales.

- Si el esquema se implementó, el contribuyente deberá incluir el número de identificación del mismo en la declaración anual correspondiente al ejercicio en el cual se llevó a cabo el primer hecho o acto jurídico relacionado con dicha implementación, así como en los ejercicios subsecuentes, en los que el esquema continúe surtiendo efectos.
- Solicitar la constancia en la que el asesor justifique y motive por qué se considera que un esquema que genera beneficios fiscales en México es no es reportable o por qué existe impedimento para revelarlo.
- Informar al SAT de cualquier modificación a la información reportada, dentro de los 20 días siguientes a que ocurra dicha modificación.

Contenido de la declaración a través de la cual se revela el esquema reportable.

Destacamos que las disposiciones aplicables a esta revelación, señalan que la misma no implica la aceptación o rechazo de sus

efectos fiscales por parte de las autoridades fiscales, así como que la información presentada por asesores o contribuyentes y que sea estrictamente indispensable para el funcionamiento del esquema, en ningún caso podrá utilizarse como antecedente en la investigación de posibles delitos fiscales, salvo que trate de delitos relacionados con CDFI's que amparan operaciones inexistentes.

Asimismo, se aclara que la información que se revele y que se detalla a continuación, deberá tratarse en términos del artículo 69 del CFF, es decir, gozará del tratamiento de secreto fiscal (con los mismos alcances y restricciones que establece esa disposición).

La información que debe revelarse al SAT conforme a este nuevo régimen, de conformidad con el artículo 200 del CFF, es la siguiente:

- i. Nombre, denominación o razón social, y clave en el RFC del asesor fiscal o contribuyente que esté revelando. Si el asesor fiscal revela el esquema a nombre y por cuenta de otros asesores, conforme a las particularidades que se describen en el apartado siguiente, se deberá indicar la misma información de éstos.
- ii. En el caso de asesores fiscales o contribuyentes que sean personas morales, se deberá indicar el nombre y clave en el RFC de las personas físicas a las cuales se esté liberando de la obligación de revelar de conformidad las particularidades que se comentan en el apartado siguiente.
- iii. Nombre de los representantes legales de los asesores fiscales y contribuyentes.

- iv.** Tratándose de esquemas personalizados que deban ser revelados por el asesor fiscal, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social del contribuyente potencialmente beneficiado por el esquema y su clave en el RFC.

Si el contribuyente es un residente en el extranjero que no tenga una clave en el RFC, se deberá indicar el país o jurisdicción de su residencia fiscal y constitución, así como su número de identificación fiscal y domicilio fiscal, o cualquier dato de localización.
- v.** Cuando el esquema deba ser reportado por el contribuyente, se deberá indicar el nombre, denominación o razón social de los asesores fiscales en caso de que existan, incluyendo su RFC, si lo tienen y de no ser el caso, cualquier dato para su localización.
- vi.** La descripción detallada del esquema y las disposiciones nacionales o extranjeras aplicables. Se señala que se entiende por descripción detallada, cada una de las etapas que integran el plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción o recomendación para materializar la serie de hechos o actos jurídicos que den origen al beneficio fiscal.
- vii.** Descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado.
- viii.** Indicar el nombre, denominación o razón social, clave en el RFC y cualquier otra información fiscal de las personas morales o figuras jurídicas que formen parte del esquema revelado.

Adicionalmente, se deberá indicar cuáles de ellas han sido creadas o constituidas dentro de los últimos dos años de calendario, o cuyas acciones o participaciones se hayan adquirido o enajenado en el mismo periodo.

- ix.** Indicar los ejercicios fiscales en los cuales se espera implementar o se haya implementado el esquema.
- x.** Revelar la información fiscal o financiera que no sea objeto de intercambio de información en virtud del esquema reportable, si se trata de un esquema que impida el intercambio de información entre autoridades.
- xi.** En caso de las declaraciones informativas complementarias que se detallan en el apartado siguiente, indicar el número de identificación del esquema que haya sido revelado por otro asesor fiscal y la información que se considere pertinente para corregir o complementar la declaración informativa presentada.
- xii.** Cualquier otra información que el asesor fiscal o contribuyente consideren relevante para fines de su revisión.
- xiii.** Cualquier otra información adicional que solicite la autoridad, con motivo del requerimiento que se formule respecto del esquema revelado en los términos del artículo 201 de este Código.
- xiv.** Se deberá revelar el mecanismo a través del cual se evitó la aplicación de este nuevo régimen, además de la información sobre el esquema que proporciona beneficios fiscales en México.

Particularidades en la revelación de esquemas reportables.

Con motivo de que puede darse el caso de que se surta la obligación de revelar a cargo de varios asesores fiscales, el artículo 197, quinto párrafo, del CFF, señala que se considerará que los mismos han cumplido con dicha obligación, si uno de ellos revela dicho esquema a nombre y por cuenta de todos ellos.

Asimismo, se señala que cuando un asesor persona física presente servicios a través de una persona moral, no estará obligado a revelar el esquema siempre que dicha persona moral lo haga, por ser considerada asesor fiscal.

En estos dos casos, el asesor que revele deberá cumplir con todo lo indicado previamente, y emitir una constancia en favor de los demás asesores que sean liberados de esa obligación, que indique que ha revelado el esquema, a la cual deberá acompañar una copia de la declaración informativa respectiva, el acuse de recibo y el certificado de asignación de número de identificación del esquema. Esta constancia además, deberá cumplir con lo señalado en reglas de carácter general.

En relación con lo anterior, se señala que si alguno de los asesores revelados no recibe la constancia referida o no está de acuerdo con el contenido de la declaración informativa presentada, seguirá obligado a revelar el esquema conforme a todo lo indicado previamente.

En el caso concreto de que no esté de acuerdo con el contenido de la declaración presentada por otro asesor o desee proporcionar más información, podrá presentar una declaración informativa complementaria que sólo tendrá efectos para el asesor que la haya presentado. Esta declaración complementaria deberá presentarse dentro de los 20 días

siguientes a la recepción de la constancia emitida por el asesor fiscal que originalmente reveló el esquema.

Por último en este apartado, destacamos que cuando sea obligación de un contribuyente persona moral efectuar la revelación correspondiente, las personas físicas que sean los asesores fiscales responsables del esquema que se reporta y que tengan acciones o participaciones en dicho contribuyente, o con los que mantenga una relación de subordinación, quedarán excluidas de la obligación de revelar, siempre que la persona moral de que se trate incluya en la declaración informativa correspondiente, el nombre y clave en el RFC de dichas personas físicas.

Entrada en vigor.

De conformidad con el Artículo Octavo Transitorio, fracción II, del Decreto de Reformas que se comenta en este Estudio, los plazos que han quedado descritos comenzarán a computarse a partir del 1 de enero de 2021.

Se aclara que los esquemas que deberán reportarse, son aquellos diseñados, organizados, implementados o administrados a partir del año 2020, o con anterioridad a ese año cuando alguno de sus efectos fiscales se refleje en ejercicios fiscales comprendidos a partir de 2020. Si éste es el caso, la obligación recaerá exclusivamente en los contribuyentes.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

35. PLAZO PARA EFECTUAR UNA CORRECCIÓN RESPECTO DE LAS OPERACIONES CELEBRADAS CON CONTRIBUYENTES OBJETO DE LA LISTA DEFINITIVA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CFF (ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO, FR. I).

La disposición transitoria indicada establece que las personas físicas o morales que con anterioridad al 1 de enero de 2020 hayan dado cualquier efecto fiscal a comprobantes emitidos por contribuyentes que aparecen en la lista definitiva a que se refiere el artículo 69-B del CFF; y que no acreditaron dentro de los 30 días que establece esa disposición la materialidad de la operación correspondiente, contarán con un plazo de tres meses siguientes a la entrada en vigor del Decreto que se comenta, para corregir su situación fiscal a través de las declaraciones complementarias que correspondan.

Este plazo será de suma relevancia con motivo de todas las modificaciones y consecuencias que se establecen en el CFF, derivado de dar efectos fiscales a los comprobantes emitidos por los contribuyentes que aparecen en la lista a que se refiere el artículo 69-B del CFF, tales como la opinión negativa del cumplimiento de obligaciones fiscales, la restricción temporal de sellos digitales, el que se surta la responsabilidad solidaria de socios, accionistas, directores generales, gerentes generales o administradores de sociedades, la no aplicación de los criterios de secrecía fiscal y las nuevas infracciones, entre otras.

Asimismo, esta disposición reitera la necesidad de que los contribuyentes revisen escrupulosamente el Diario Oficial de la Federación, a efecto de identificar si alguno de sus proveedores es objeto de la lista definitiva respectiva y, de ser el caso, poder

172. *Código Fiscal de la Federación*

comparecer ante la autoridad fiscal, para demostrar que la operación de que se trate efectivamente ocurrió en la realidad.

COMENTARIOS A LA REFORMA PENAL - FISCAL

La reforma Penal Fiscal fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el pasado 8 de noviembre de 2019, y entrará en vigor el próximo 1 de enero de 2020.

La Cámara de Senadores en su exposición de motivos afirmó que el monto histórico estimado de lo defraudado con el uso de facturas simuladas equivale a 2 billones de pesos, tomando en cuenta que en 2019 el presupuesto federal es de casi 6 billones de pesos.

Dicha exposición de motivos también sostiene que en nuestro País existen más de 8,500 empresas fantasmas, las cuales desde luego son utilizadas para emitir las facturas que amparan operaciones simuladas.

La reforma va encaminada a evitar la evasión fiscal que se da a través del uso de comprobantes fiscales simulados, el contrabando y la defraudación fiscal.

Para lograr lo anterior, la reforma propone 2 mecanismos inhibitorios mediante los siguientes medios:

- Prisión preventiva oficiosa para algunos delitos fiscales.
- Tipificar algunos delitos fiscales como delincuencia organizada.

Prisión preventiva oficiosa.

El artículo 19 constitucional establece que los delitos cometidos por alguna persona que forme parte de la **delincuencia**

organizada y aquellos que sean **amenaza a la seguridad nacional**, ameritan prisión preventiva oficiosa.

*“**Artículo 19.** Ninguna detención ante autoridad judicial podrá exceder del plazo de setenta y dos horas, a partir de que el indiciado sea puesto a su disposición, sin que se justifique con un auto de vinculación a proceso en el que se expresará: el delito que se impute al acusado; el lugar, tiempo y circunstancias de ejecución, así como los datos que establezcan que se ha cometido un hecho que la ley señale como delito y que exista la probabilidad de que el indiciado lo cometió o participó en su comisión.*

*El Ministerio Público sólo podrá solicitar al juez la prisión preventiva cuando otras medidas cautelares no sean suficientes para garantizar la comparecencia del imputado en el juicio, el desarrollo de la investigación, la protección de la víctima, de los testigos o de la comunidad, así como cuando el imputado esté siendo procesado o haya sido sentenciado previamente por la comisión de un delito doloso. **El juez ordenará la prisión preventiva oficiosamente, en los casos de abuso o violencia sexual contra menores, delincuencia organizada**, homicidio doloso, feminicidio, violación, secuestro, trata de personas, robo de casa habitación, uso de programas sociales con fines electorales, corrupción tratándose de los delitos de enriquecimiento ilícito y ejercicio abusivo de funciones, robo al transporte de carga en cualquiera de sus modalidades, delitos en materia de hidrocarburos, petrolíferos o petroquímicos, delitos en materia de desaparición forzada de personas y desaparición cometida por particulares, delitos cometidos con medios violentos como armas y explosivos, delitos en materia de armas de fuego y explosivos de uso exclusivo del Ejército, la Armada y la Fuerza Aérea, **así como los delitos graves que determine***

la ley en contra de la seguridad de la nación, el libre desarrollo de la personalidad, y de la salud.

[....]”

En función de esto, para lograr el propósito perseguido por el legislador en cuanto a que ciertos delitos fiscales ameritaran prisión preventiva oficiosa, y sobre la base de lo previsto en el referido artículo 19 constitucional, el legislador federal reformó los ordenamientos siguientes:

- La Ley de Seguridad Nacional.
- La Ley Federal Contra la Delincuencia Organizada.
- El Código Nacional de Procedimientos Penales.
- El Código Penal Federal, y
- El Código Fiscal de la Federación.

Analícemos brevemente cómo se administran estos ordenamientos en aras de regular la prisión preventiva oficiosa en tratándose de los delitos fiscales.

Analícemos primeramente la Ley de Seguridad Nacional.

La Ley de Seguridad Nacional establece que por Seguridad Nacional se entienden las acciones destinadas de manera inmediata y directa a mantener la integridad, estabilidad y permanencia del Estado Mexicano, que conlleven a, entre otros, al mantenimiento del orden constitucional y el fortalecimiento de las instituciones democráticas.

Artículo 5.- Para los efectos de la presente Ley, son amenazas a la Seguridad Nacional:

- I. Actos tendentes a consumir espionaje, sabotaje, terrorismo, rebelión, traición a la patria, genocidio, en contra de los Estados Unidos Mexicanos dentro del territorio nacional;*
 - II. Actos de interferencia extranjera en los asuntos nacionales que puedan implicar una afectación al Estado Mexicano;*
 - III. Actos que impidan a las autoridades actuar contra la delincuencia organizada.*
 - IV. Actos tendentes a quebrantar la unidad de las partes integrantes de la Federación, señaladas en el artículo 43 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;*
 - V. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear operaciones militares o navales contra la delincuencia organizada;*
 - VI. Actos en contra de la seguridad de la aviación;*
 - VII. Actos que atenten en contra del personal diplomático;*
 - VIII. Todo acto tendente a consumir el tráfico ilegal de materiales nucleares, de armas químicas, biológicas y convencionales de destrucción masiva;*
 - IX. Actos ilícitos en contra de la navegación marítima;*
 - X. Todo acto de financiamiento de acciones y organizaciones terroristas;*
 - XI. Actos tendentes a obstaculizar o bloquear actividades de inteligencia o contrainteligencia;*
- Fracción reformada DOF 08-11-2019*
- XII. Actos tendentes a destruir o inhabilitar la infraestructura de carácter estratégico o indispensable para la provisión de bienes o servicios públicos, y*

Fracción reformada DOF 08-11-2019

XIII. Actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Fracción adicionada DOF 08-11-2019

Como puede verse, con motivo de la reforma analizada, se establece que son amenazas a la Seguridad Nacional los actos ilícitos en contra del fisco federal a los que hace referencia el artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

En este sentido, el citado artículo 167, en vigor a partir de 2020, establece que se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, el contrabando y su equiparable cuando sean calificados, la defraudación fiscal y su equiparable cuando sean calificados y la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Código Nacional de Procedimientos Penales.

Artículo 167.

[...]

Se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa, los previstos en el Código Fiscal de la Federación, de la siguiente manera:

I. Contrabando y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 102 y 105, fracciones I y IV, cuando estén a las sanciones previstas en las fracciones II o III, párrafo segundo, del artículo 104, **exclusivamente cuando sean calificados**;

II. Defraudación fiscal y su equiparable, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 108 y 109, cuando el monto

178. Comentarios a la Reforma Penal - Fiscal

de lo defraudado supere 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, **exclusivamente cuando sean calificados**, y

III. La expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación.

Párrafo con fracciones adicionado DOF 08-11-2019

Consecuentemente, en función de la reforma que analizamos, los referidos delitos son considerados como amenazas a la Seguridad Nacional y, por ende, susceptibles de ubicarse en el supuesto relativo a aquellos a los que les corresponde prisión preventiva oficiosa, conforme el artículo 19 constitucional.

A continuación analizamos los referidos delitos.

➤ **Por lo que hace al delito de defraudación fiscal y su equiparable:**

Lo primero que hay que decir es que para que amerite prisión preventiva oficiosa, el monto de lo defraudado debe superar 3 veces lo dispuesto en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, la cantidad de \$7'804,203.00 pesos.

Además, para que amerite prisión preventiva oficiosa el delito de defraudación fiscal y su equiparable debe ser **calificado**.

Serán calificados cuando se actualice alguno de los supuestos siguientes:

- a)** Se usen documentos falsos.
- b)** Se omita reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen.

Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un período de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.

- c)** Se manifiesten datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
- d)** No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- e)** Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
- f)** Se manifiesten datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
- g)** Se utilicen datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones, y
- h)** Declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

➤ **Tratándose del tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.**

Con motivo de la reforma que analizamos, se deroga la fracción III del artículo 113 y se reforma y adiciona el artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación.

***Artículo 113 Bis.-** Se impondrá sanción de dos a nueve años de prisión, al que por sí o por interpósita persona, expida, enajene, compre o adquiera comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.*

Será sancionado con las mismas penas, al que a sabiendas permita o publique, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

[.....]

Pues bien, en términos del artículo 167 del Código Nacional de Procedimientos Penales, **se consideran delitos que ameritan prisión preventiva oficiosa**, la expedición, venta, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación, exclusivamente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales, superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, el monto de \$7'804,230.00 de pesos.

Es muy importante tomar en cuenta que en materia penal y fiscal el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de

conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

Consecuentemente, si el activo, es decir el delincuente, lleva a cabo la compra o venta de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas, y lo hace con pluralidad de conductas (es decir más de una), se estima que no comete varios delitos, sino que comete UN sólo delito, en función de su característica de ser un delito continuado, puesto que tiene unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal.

El monto de las cantidades contenidas en los comprobantes fiscales no es en sí mismo trascendente para determinar la pena, como sí lo es en el delito de defraudación fiscal genérico.

El monto de las cantidades contenidas en los comprobantes fiscales sí es trascendente cuando las cifras, cantidad o valor de los comprobantes fiscales superen 3 veces lo establecido en la fracción III del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es decir, de la cantidad de \$7'804,203.00 pesos, pues en tal caso el delito amerita prisión preventiva oficiosa.

¿Entonces cómo se determina el monto de la pena?, que es como señalamos de 2 a 9 años de prisión.

Al respecto los artículos 51 y 52 del Código Penal Federal establecen que los jueces aplicarán las sanciones establecidas para cada delito, teniendo en cuenta las circunstancias exteriores de ejecución y las peculiaridades del delincuente.

En efecto, el Juez fijará las penas y medidas de seguridad que estime justas y procedentes dentro de los límites señalados para cada delito, con base en la gravedad del ilícito y el grado de culpabilidad del agente teniendo en cuenta:

182. *Comentarios a la Reforma Penal - Fiscal*

- La magnitud del daño causado.
- La naturaleza de la acción u omisión y de los medios empleados para ejecutarla.
- Las circunstancias de tiempo, modo, lugar u ocasión del hecho realizado.
- La forma y grado de intervención del agente en la comisión del delito y,
- El comportamiento posterior del acusado con relación al delito cometido.

Ahora bien, en nuestra opinión, el delito previsto en el artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación, NO se subsume en el diverso de defraudación fiscal genérico, pues son delitos totalmente independientes, aunque ambos en el fondo persigan una misma causa eficiente, que es la simulación de los actos jurídicos.

En efecto, en materia penal, existe el principio de subsidiariedad.

Dicho principio surge cuando dos normas describen grados o estadios diversos de la violación del mismo bien jurídico, de modo que el descrito por la disposición subsidiaria, por ser menos grave que el descrito por la principal quede absorbido por ésta.

En el caso del delito previsto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación no establece el mismo delito que el de

defraudación fiscal, pues la violación principal e independiente se configura por el tráfico de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas.

En consecuencia, este delito no se subsume en el diverso de defraudación fiscal genérico.

Tipificar los delitos fiscales como delincuencia organizada y sus efectos y consecuencias.

La Ley Federal contra la Delincuencia Organizada establece que cuando 3 o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos tipificados en dicha ley, serán sancionados por ese sólo hecho, como miembros de la delincuencia organizada.

Con motivo de la reforma analizada, se adicionan los siguientes delitos, a la lista de aquéllos que entran en el catálogo de delincuencia organizada:

- Contrabando y su equiparable.
- Defraudación fiscal genérico, previsto en el artículo 108 del Código, cuando el monto de lo defraudado supere los \$7'804,230.00 pesos.
- Defraudación fiscal equiparada, en los supuestos de las fracciones I y IV del artículo 109 del Código, esto es:

184. *Comentarios a la Reforma Penal - Fiscal*

- Cuando el contribuyente consigne en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos.
- Cuando una persona física realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia.
- Cuando el contribuyente simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.
- En todos estos casos, cuando el monto de lo defraudado supere los \$7'804,230.00 de pesos.
- También se consideran delitos que forman parte del catálogo de delincuencia organizada las conductas previstas en el artículo 113-Bis del Código Fiscal de la Federación, es decir, el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones simuladas.

¿Qué consecuencias jurídicas derivan de tipificar dichos delitos como delincuencia organizada?

Muchísimas consecuencias, de altísima gravedad, entre otras:

- La persecución de estos delitos se lleva a cabo por unidades especializadas de la Fiscalía General de la República.

- La investigación se podrá llevar a cabo a través de operaciones encubiertas.
- Se podrá llevar por colaboración de informantes; seguimiento de personas; usuarios simulados; vigilancia electrónica; utilización de cuentas bancarias, financieras o de naturaleza equivalente, etc.
- Se podrá llevar con testigos protegidos.
- Se podrá someter a arraigo al sujeto sometido a investigación.
- Se podrá decretar el aseguramiento de los bienes de una persona que presumiblemente forme parte de la delincuencia organizada, así como de aquéllos respecto de los cuales ésta se conduzca como dueño.
- Existe la figura del tercero colaborador en la investigación.
- En el caso de la intervención de comunicaciones privadas, la Ley excluye a la materia fiscal y administrativa.

Ahora bien, ¿cuál es el principal problema de ubicar a los referidos delitos fiscales dentro del catálogo de aquellos susceptibles de considerarse como delincuencia organizada?

Tendrá gravísimas consecuencias, principalmente se ubicará en los supuestos de:

186. *Comentarios a la Reforma Penal - Fiscal*

- Prisión preventiva oficiosa.
- Podrá sufrir el aseguramiento de sus bienes.
- Podrá ubicarse en los extremos de la Ley Nacional de Extinción de Dominio.

De esta suerte la defensa de un contribuyente se verá altamente vulnerada, al tener que soportar todas estas consecuencias de derecho.

Por último, por lo que toca a la ley nacional de extinción de dominio.

La extinción de dominio es la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con los bienes producto del delito, declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien se ostente o comporte como tal, ni para quien, por cualquier circunstancia posea o detente los citados bienes.

La acción de extinción de dominio procederá sobre aquellos bienes de carácter patrimonial cuya legítima procedencia no pueda acreditarse, en particular, bienes que sean instrumento, objeto o producto de los hechos ilícitos.

Ahora bien, resulta de trascendental importancia tomar en cuenta que la acción de extinción de dominio se ejercerá aun cuando no se haya determinado la responsabilidad penal en los casos de los delitos de delincuencia organizada.

Lo anterior resulta francamente grave como se explica a continuación:

Primeramente debemos tomar en cuenta que el ejercicio de la acción de extinción de dominio corresponde al Ministerio Público.

Los elementos de esta acción son:

1. La existencia de un hecho ilícito.
2. La existencia de algún bien de origen o destinación ilícita.
3. El nexo causal de los dos elementos anteriores, y
4. El conocimiento que tenga o deba haber tenido el titular, del destino del bien al hecho ilícito, o de que sea producto del ilícito. Este elemento no se tendrá por cumplido cuando se acredite que el titular estaba impedido para conocerlo.

El procedimiento de extinción de dominio constará de dos etapas:

La etapa preparatoria, que estará a cargo del Ministerio Público, y una judicial.

En la etapa preparatoria, es decir, antes de iniciarse el juicio, el Juez a petición del Ministerio Público, podrá decretar medidas cautelares.

El artículo 177 de la Ley Nacional de Extinción de Dominio establece que dada la naturaleza de la acción, el Juez debe presumir la necesidad de decretar la medida cautelar.

La medida cautelar consiste en el aseguramiento de bienes, con el objeto de evitar que éstos se oculten, alteren o dilapiden,

sufran menoscabo o deterioro económico, sean mezclados o que se realice cualquier acto traslativo de dominio, garantizando en todo momento su conservación.

Se puede solicitar por parte del Ministerio Público incluso previo a la presentación de la demanda.

Una vez decretada la medida cautelar, la autoridad puede llevar a cabo la venta anticipada de los bienes sujetos al proceso de extinción de dominio, el cual procederá, entre otros, en los siguientes casos:

- Aquellos que por el transcurso del tiempo el bien pueda sufrir pérdida, merma o deterioro o que, en su caso, se pueda afectar gravemente su funcionamiento.
- Aquellos que su administración o custodia causen perjuicio al erario.
- Aquellos que se trate de bienes que, sin sufrir deterioro material, se deprecien sustancialmente por el transcurso del tiempo.

¿Qué bienes pueden caer en este supuesto? Pues prácticamente cualquiera, incluso inmuebles, bajo el argumento que en todo caso su administración y custodia puede causar un perjuicio al erario federal.

En efecto, la autoridad administradora, es decir, el Instituto de Administración de Bienes y Activos, podrá llevar a cabo la venta anticipada de los bienes sujetos al proceso de extinción de dominio, antes de que se dicte sentencia ejecutoria.

Ahora bien, si el Juez al dictar sentencia decide que no es procedente ni fundada la acción de extinción de dominio, si el bien asegurado fue vendido de manera anticipada, se pagará al demandado el producto de la venta, más los frutos y accesorios menos los gastos de administración.

¿Qué pasa en este caso tan grave? ¿Qué pasa si la autoridad vende el bien asegurado a un precio muy bajo?

En este caso, desde luego que existe una confiscación de bienes y debería estar prohibida a la luz del artículo 22 constitucional, pero no lo está.

La Ley Nacional de Extinción de Dominio no da los elementos jurídicamente necesarios para solventar todo este tipo de claras desventajas para el gobernado.

Más aún, los bienes objeto de la acción de extinción de dominio podrán disponerse de manera anticipada, no sólo por medio de su venta, sino también por permuta, donación y cualesquiera otras formas jurídicas de transmisión de la propiedad.

En estos casos, si se dicta sentencia firme en la que se declara que no es procedente o que es infundada la acción, se pagará al demandado el valor del avalúo del bien al momento del aseguramiento y no al valor actual, lo cual también es gravísimo.

Obviamente si el avalúo es muy bajo, y el monto a restituir es igual, entonces evidentemente el contribuyente tendría que pelear el resultado del avalúo mediante otro litigio.

Ahora, los bienes cuyo dominio haya sido extinto por sentencia firme en el ámbito Federal, podrán destinarse conforme a los

usos que determine el Gabinete Social de la Presidencia de la República.

Una particularidad muy especial de este procedimiento es que supuestamente tiene una naturaleza civil, y se lleva con independencia de la cuestión penal, siendo el accionante el Ministerio Público pudiendo interponer en su caso incluso el juicio de amparo, lo cual francamente es una desnaturalización absoluta de las instituciones jurídicas, pues un proceso civil se caracteriza entre otras cosas por existir igualdad procesal entre las partes, y en este caso no deja de ser un proceso en el que el Estado ejerce todos sus medios, mediante una ley que lo dota de facultades especiales que corresponden más bien a una relación de supra a subordinación.

PRECEDENTES RELEVANTES DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN

A continuación se relacionan algunos de los precedentes sustentados por el Poder Judicial de la Federación en el periodo comprendido entre los meses de enero a diciembre de 2019 en materia fiscal o relacionada, que puedan resultar de interés general.

A efecto de que la lectura pueda realizarse de forma ágil, en lo subsecuente únicamente nos referiremos al número de tesis, en los términos siguientes:

- Las tesis cuya clave inicia con “P.”, se refieren a las emitidas por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Aquellas cuya clave inicie con “1ª.” o “2ª.” provienen, respectivamente, de la Primera o Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Las restantes tesis, cuya clave no comience con las señaladas iniciales corresponden a los Tribunales Colegiados de Circuito.
- Cabe destacar, que aquellas tesis cuya clave incluya la letra “J.”, y se integren exclusivamente por números arábigos, corresponden exclusivamente a un criterio jurisprudencial (Ej. P./J. 1/2019).

192. *Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación*

- Las tesis cuya clave se integre por números romanos, corresponden a un criterio aislado (Ej. 1ª. XXX/2019).

IMPUESTOS

Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).

Obligaciones en materia de subcontratación laboral.

A partir del 1 de enero de 2017, se introdujo en el artículo 27, fracción V, de la LISR, la obligación relativa a que, tratándose de servicios de subcontratación laboral, a efecto de estar en posibilidades de tomar la deducción de la contraprestación respectiva, el contratante del servicio debía obtener del contratista diversos documentos fiscales relacionados con los trabajadores respectivos (CFDI's de nómina, acuses de recibo y declaración de entero de retenciones) y con el pago de las cuotas obrero patronales al IMSS.

Diversos contribuyentes presentaron amparos reclamando la inconstitucionalidad de esta obligación, misma que fue declarada constitucional por la Primera Sala de la Suprema Corte de la Nación. Al respecto, la Primera Sala resolvió:

- Que esta obligación no viola la garantía de proporcionalidad tributaria, ya que el requisito no veda el acceso a la deducción, sino únicamente la condiciona a la exhibición de la documentación aludida, por lo cual la capacidad contributiva no se construye de forma ficticia o irreal (1a. XC/2009).
- Que tampoco se viola la garantía de equidad tributaria, en virtud de que los contribuyentes que subcontratan y los que

lo hacen directamente, no se encuentran en las mismas circunstancias, aunado a que la diferencia de trato tiene como finalidad evitar prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de las obligaciones a cargo de las personas que subcontratan personal (1a. XCI/2019).

Cabe poner en contexto que en 2018, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ya había resuelto que esta obligación, así como la correlativa prevista en el artículo 5, fracción II de la LIVA, no resultaba violatoria de los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, señalando que esa disposiciones especifican el motivo y los documentos con los que el contratante debe cerciorarse permanente de que el contratista cumple con sus obligaciones fiscales y de seguridad social, además de que la información solicitada no es reservada o secreta (2a. LXIII/2018).

Cabe destacar que las obligaciones citadas se derogan con motivo del Decreto que se analiza en el presente estudio, tal y como podrá observarse en el capítulo correspondiente a la LISR y al de la LIVA.

Créditos respaldados.

El Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa resolvió una controversia en torno al artículo 92, fracción V de la LISR vigente en 2007, que establece los supuestos relativos a los créditos que se consideran respaldados, y que dan lugar a que a los intereses pagados con motivo de los mismos, se les aplique el tratamiento fiscal de dividendos (cabe mencionar que actualmente, ese postulado se encuentra previsto por el artículo 11, fracción V, de la LISR).

194. *Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación*

Los criterios emanados de ese precedente son controversiales, al validar la amplitud del concepto previsto por esta disposición, sin que se permita al contribuyente probar en contrario.

Los criterios correspondientes se describen a continuación:

- Se resolvió que el artículo 92, fracción V, de la LISR tiene un propósito antielusión o antiabuso, pues el concepto “créditos respaldados” previsto por el legislador es amplio e incluye diversos supuestos, más allá del concepto doctrinario correspondiente. Se resolvió que ello es con el fin de no dejar resquicios donde estrategias financieras y de negocios novedosas buscaran obtener o conseguir fines o resultados análogos, dentro un esquema y propósito antiabuso (I.4o.A.169 A.).
- Que por tanto, el artículo citado establece una ficción legal que no admite prueba en contrario para demostrar la existencia o no de una evasión o elusión fiscal, de forma que esta norma forma parte de aquellas que permiten tipificar supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos y buscan levantar el velo de simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente implican otra realidad (I.4o.A.167 A.) y (I.4o.A.170 A.).
- Conceptualmente, se resolvió que las ficciones son un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme una naturaleza

distinta a las que les correspondería normalmente. Que por estas razones, las ficciones tienen presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que los mecanismos que utilizó hayan originado o no una práctica que implicaría un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención (I.4o.A.168 A.).

- En el mismo sentido de no poder probar en contrario respecto de ficciones legales, se resolvió que las exenciones o excepciones en materia tributaria no pueden construirse a través de algún método de interpretación, cuando la ley no las prevé (I.4o.A.171 A.).

Renta gravable para efectos de la PTU.

- La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que el artículo 9, penúltimo párrafo, de la LISR, precisa que la “renta gravable” aplicable al reparto de la PTU será equivalente a la utilidad fiscal que determinaron los patrones en el ejercicio, con excepción de la propia PTU pagada en el ejercicio y de las pérdidas de ejercicios anteriores pendientes de disminución; lo que pone de manifiesto que el procedimiento para determinar la renta gravable no cambió sustancialmente respecto del que establecía la LISR abrogada, en tanto que ambos ordenamientos establecen como parámetro la confronta

196. *Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación*

entre los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas del ejercicio (1a./J. 49/2015).

- La Primera Sala también resolvió que los principios de justicia fiscal previstos por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, no son aplicables al procedimiento que prevé el artículo 9, penúltimo párrafo de la LISR para la determinación de la base gravable de la PTU, al no formar parte de la determinación sustantiva del pago del impuesto, sino que su función es delimitar los elementos para cumplir con la obligación de repartir utilidades a los trabajadores (1a./J. 50/2019).

Deducción de la constitución o incremento de las reservas técnicas por parte de Instituciones de Seguros.

- El Décimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (Ciudad de México), resolvió que, a efecto de que las Instituciones de Seguros puedan deducir conforme al artículo 54 de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, la constitución o incremento de las reservas técnicas a las que están obligadas conforme al marco regulatorio aplicable, no están obligadas a demostrar la vigencia de las pólizas de seguro cuyas reclamaciones fueron pagadas, pues la obligación de la Institución de constituir o incrementar la reserva deriva de la presentación de la reclamación por parte del asegurado, con independencia de su procedencia (I.10o.A.104 A.).

- Por otro lado, el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito (Ciudad de México) al analizar la LISR vigente en 2010, resolvió que la autoridad fiscal está facultada para revisar la constitución de las reservas técnicas, con la finalidad de verificar si éstas cumplen con las disposiciones tributarias. Particularmente, se resolvió que a fin de determinar la estricta indispensabilidad del gasto que pretende deducirse, la autoridad fiscal puede pronunciarse sobre el pago de primas efectuado dentro del plazo que establece el artículo 40 de la Ley sobre el Contrato de Seguro (vigencia de la póliza pagada), sin que ello implique un pronunciamiento conforme a la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros que invada las atribuciones de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (I.1o.A, 10 A.).

Intereses pagados en devoluciones son ingresos acumulables.

- Al resolver una Contradicción de Tesis, la Segunda Sala de la Suprema Corte determinó por mayoría de tres votos que los intereses pagados por las autoridades fiscales con motivo de una solicitud de devolución pueden considerarse como ingresos acumulables de los contribuyentes, ya que actualizan el hecho imponible que genera el tributo, consistente en la obtención de un ingreso que modifica el haber patrimonial, pues dichos intereses reparan el perjuicio causado al entregar las ganancias que se hubieran obtenido de haberse puesto oportunamente a su disposición los montos respectivos (2a./J. 30/2019).

Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

Personas morales que adquieren desperdicios de personas físicas.

- El Pleno del Décimo Quinto Circuito (Baja California) resolvió que, a efecto de dotar de significado al concepto “desperdicio” a que hace alusión el artículo 1o.-A, fracción II, inciso b), de la LIVA vigente en 2016, debe acudirse al concepto que al respecto prevé la Regla 4.1.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, emitida por el SAT, al ser ésta una disposición de observancia general que precisa la regulación que establece el artículo referido. Así, el Pleno descartó que la interpretación de ese concepto pueda llevarse a cabo de conformidad con lo indicado por otras leyes o por algún otro método de interpretación (PC.XV- J/38 A.).

Es decir, que para el Pleno citado, la definición que la autoridad fiscal da por sí y ante sí de un concepto, es lo que en definitiva debe entenderse para efectos de la interpretación de la Ley.

Así, incluso cuando el concepto esté previsto por otras leyes (cuyo rango jerárquico es superior al de la Resolución Miscelánea), no es dable acudir a ellas.

Este pronunciamiento es sumamente criticable y, además deja absolutamente en manos de la autoridad administrativa la forma de determinar las bases para la contribución al

gasto público lo cual, nos parece, es totalmente contrario al derecho fundamental de legalidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

Tasa del 0% aplicable a medicamentos herbolarios con registro sanitario.

- El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito (Jalisco) resolvió que, si conforme a la Ley General de Salud, los medicamentos herbolarios son definidos como aquellos presentados en forma farmacéutica, que tienen eficacia terapéutica y seguridad confirmadas científicamente en la literatura nacional o internacional, y éstos tienen registro sanitario ante la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios, les es aplicable la tasa del 0% que prevé el artículo 2o.-A, fracción I, inciso b), de la Ley del IVA.

Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (IEPS).

IEPS en importación y enajenación de plaguicidas.

- La Segunda Sala resolvió que el artículo 2, fracción I, inciso I, de la LIEPS, al establecer distintas tasas (6%, 7% y 9%) según el grado de toxicidad del plaguicida, es constitucional, ya que la tasa se fija por el grado de perjuicio que causa, para que la comercialización del producto que cause el mayor daño, pague una cuota más elevada. Además, al tratarse de un impuesto indirecto, se atiende a la capacidad contributiva del patrimonio que soporta la transacción

200. *Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación*

(consumidor) y por tanto, no se viola la garantía de proporcionalidad tributaria (2a./J. 144/2019).

- Asimismo, se resolvió que dicha disposición no viola el principio de equidad tributaria en relación con distintos productos de limpieza, pintura, plásticos, cosméticos, cremas, jabones, lámparas, termómetros, tintes para el cabello, tatuajes, pesticidas orgánicos o biopesticidas, pues son distintos debido a su composición química, y por tanto los supuestos de hecho no son comparables (2a./J. 142/2019).
- También se resolvió que la referida disposición es acorde al principio de irretroactividad de la ley, pues las disposiciones transitorias aplicables señalan que no existirá obligación de pago del impuesto si la contraprestación por la enajenación o importación de plaguicidas se realiza antes de la entrada en vigor del decreto y en el lapso de diez días siguientes a la entrega de dichos productos (2a./J. 143/2019).
- Asimismo, se resolvió que esa disposición no viola el principio de legalidad, pues la remisión a la NOM-232-SSA1-2009, no genera incertidumbre jurídica, ya que dicha norma es un complemento de la LIEPS, pues representa aspectos técnicos de la clasificación de los plaguicidas (2a. LXX/2019).
- Por último, se resolvió que dicha disposición busca combatir los daños a la salud de la población y medio ambiente al

inhibir su consumo, por lo que se persigue un objetivo válido para su imposición conforme a la teoría de las contribuciones (2a. LXVII/2019).

Código Fiscal de la Federación (CFF).

Procedimiento para que el receptos de un CFDI emitido por un EFO demuestre la materialidad de las operaciones correspondientes.

- La Segunda Sala resolvió que, la omisión de la autoridad fiscal de resolver dentro de los treinta días siguientes a que el contribuyente recepto de un CFDI emitido por un EFO presente su solicitud de aclaración (para demostrar la materialidad de las operaciones), no da lugar a que se declare la nulidad de esa resolución, pues a su juicio, se configura una negativa ficta (2a./J. 162/2019).

Tesis aplicables al artículo 69-B del CFF vigente en los ejercicios 2016 y 2017.

- Cuando la autoridad fiscal inicia el procedimiento previsto en el artículo referido y notifica a los contribuyentes la presunción de ser EFOS, esto es de carácter preliminar y, por tanto, se necesita que la autoridad confirme en definitiva esta situación dentro del plazo previsto en Ley. Transcurrido el plazo previsto sin confirmación por parte de la autoridad, se entiende que han cesado los efectos de la presunción y, por tanto, la resolución extemporánea será ilegal (2a./J. 94/2019).

202. *Precedentes Relevantes del Poder Judicial de la Federación*

Llama mucho la atención que un criterio contrario se haya sostenido tratándose de los receptores de los CFDI's.

- La autoridad debe desestimar su presunción preliminar o confirmarla en definitiva dentro de los 30 días siguientes a que: **(i)** transcurra el plazo para aportar pruebas e información para acreditar la materialidad de las operaciones; **(ii)** se realice la entrega de información o; **(iii)** se desahogue el posterior requerimiento que haya realizado la autoridad o transcurra el plazo para su desahogo (2a./J. 93/2019).

Compensación de saldos a favor es una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción para su devolución.

- El Tercer Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativo del Octavo Circuito (Coahuila), resolvió que la solicitud de compensación de saldos a favor es una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, pues a través de ésta se tramita el cobro de un crédito a favor del contribuyente, mismo que es utilizado para pagar un adeudo que se tiene con la autoridad fiscal (VIII.3o.P.A.5 A.).

Responsabilidad solidaria de los socios o accionistas.

- Los socios o accionistas no responden de manera general a los adeudos fiscales que tenga la sociedad, sino que deben responder exclusivamente en la parte que no alcance a ser garantizada con los bienes de ésta, para lo cual se deberá

iniciar previamente el procedimiento administrativo de ejecución (V.2o.P.A.25 A.).

Facultad de la autoridad fiscal para desconocer operaciones sin necesidad de seguir el procedimiento del artículo 69-B del CFF.

- La Segunda Sala resolvió que la autoridad fiscal puede corroborar la materialidad de los actos o actividades realizados por los contribuyentes al momento de ejercer las facultades de comprobación previstas en el artículo 42 del CFF, sin que sea necesario agotar el procedimiento previsto en el artículo 69-B. De esta manera, si el contribuyente no acredita la materialidad de las operaciones registradas en su contabilidad y CFDI's, la autoridad fiscal podrá declarar su inexistencia y no podrá considerarlos para la determinación del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes (2a./J. 78/2019).

Orden de visita domiciliar sobre “hechos diferentes”.

- Se resolvió que es necesario que la autoridad fiscal, en la orden de visita domiciliar exponga cuáles son los “hechos diferentes” que justifican el ejercicio de una nueva facultad de comprobación respecto de contribuciones y ejercicios ya revisados (2a./J. 73/2019).

OTROS TEMAS FISCALES

Documentos privados deben cumplir con “fecha cierta” en el ejercicio de facultades de comprobación.

- La Segunda Sala resolvió que, aun y cuando no se encuentre previsto en la legislación fiscal, para efectos de las facultades de comprobación, es requisito que los documentos privados que se presenten ante las autoridades fiscales, cuenten con “fecha cierta”. Dichos documentos adquieren “fecha cierta” cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, cuando se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes (2a./J. 161/2019).

Este criterio es sumamente preocupante, poco técnico y genera inseguridad jurídica, al obligar a los contribuyentes a protocolizar prácticamente en todos los casos, los actos jurídicos que celebren.

Desgraciadamente, sin duda, este criterio servirá para justificar injusticias. Esperamos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación rectifique o al menos mitigue los efectos de este desafortunado criterio.

Efectos del amparo concedido contra el impuesto predial de la CDMX.

- El Pleno en Materia Administrativa de la Ciudad de México resolvió que el amparo concedido contra el artículo 130,

fracción II del Código Fiscal de la Ciudad de México, es para el efecto de que se sustituya el importe de la cuota fija prevista en el rango de la fracción I del precepto legal, según el rango donde se ubique el inmueble, por el importe reducido del rango D, de la fracción III del propio artículo (PC.I.A. J/140 A.).