

Enero de 2021

Estimados amigos:

El inicio de 2021 se muestra como una extensión de un año 2020 lleno de complejidades, algunas de las cuales nunca vistas, como la presencia de una pandemia generada por el virus Covid-19; al efecto, es ineludible destacar la ausencia de medidas gubernamentales de mitigación a las obligaciones fiscales de los contribuyentes ante las diversas dificultades generadas por dicha situación.

Las modificaciones fiscales para 2021 se destacan por ser adecuaciones a algunos regímenes nuevos como el de tributación por actividades vía plataformas tecnológicas y el de donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles.

Destacamos que en fechas próximas previsiblemente habrá modificaciones legislativas importantes al régimen laboral-fiscal de las empresas proveedoras de personal ("outsourcing"), sobre lo que les mantendremos oportunamente informados. Baste por el momento señalar que de concretarse la pretensión gubernamental de suprimirlo totalmente (e incluso de ilegalizarlo), sin distinguir aquellos casos en que se respetan los derechos laborales de los trabajadores y se cumple con las obligaciones fiscales y de seguridad correspondientes, sería de consecuencias graves al mercado laboral y, por ende, a la debilitada economía nacional.

Como solemos hacer, comentamos los precedentes generados durante el año de 2020 por los tribunales administrativos y judiciales que consideramos relevantes en materia fiscal.

Deseamos que ustedes y sus seres queridos se encuentren bien en estos tiempos de anormalidad prolongada.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2021** constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborada por los miembros de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C., y de ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2021

Derechos reservados conforme a la ley por Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C.

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra.

Primer Edición: MMXXI
Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

A.C.'s	Asociaciones Civiles
Anexo NOM	Acuerdo que modifica al diverso por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior
Art.	Artículo
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CCF	Código Civil Federal
CDMX	Ciudad de México
CFCDMX	Código Fiscal de la Ciudad de México
CFDI	Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CGAE	Cláusula General Anti Elusión
CICLOPAFEST	Comisión Intersecretarial para el Control del Proceso y Uso de Plaguicidas y Sustancias Tóxicas
CJF	Consejo Federal de la Judicatura
CN	Costo Neto
CNBV	Comisión Nacional Bancaria y de Valores
COFEPRIS	Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CUCA	Cuenta de Capital de Aportación
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTA	Derecho de Trámite Aduanero
EP	Establecimiento Permanente
EUA	Estados Unidos de América
FEA	Firma Electrónica Avanzada
GATT	Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio
IAP	Institución de Asistencia Privada
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IETU	Impuesto Empresarial a Tasa Única
IGI	Impuesto General de Importación
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
INCOTERM	Términos Comerciales Internacionales

INFONAVIT	El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISAI	Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
JAP	Junta de Asistencia Privada
LA	Ley Aduanera
LCE	Ley de Comercio Exterior
LFD	Ley Federal de Derechos
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFT	Ley Federal del Trabajo
LIAP	Ley de Instituciones de Asistencia Privada
LIETU	Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única
LIGIE	Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LMV	Ley del Mercado de Valores
LOTFJA	Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
NICO	Números de Identificación Comercial
NOM	Norma Oficial Mexicana
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
Pág.	Página
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa
RDA	Reporte de Donatarias Autorizadas
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RCG	Reglas de Carácter General relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado entre los Estados Unidos

	Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá y sus anexos
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RITFJA	Reglamento Interno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
RTFJA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
RU	Reglamentaciones Uniformes
SADER	Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural
SAT	Servicio de Administración Tributaria
S.C.'s	Sociedades Civiles
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	Secretaría de Economía
SEJUFE	Semanario Judicial de la Federación
SEMARNAT	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales
SENER	Secretaría de Energía
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TIGIE	Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
T-MEC	Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá
UMA	Unidad de Medida y Actualización
VCR	Valor de Contenido Regional
VT	Valor de Transacción

ÍNDICE

ARTÍCULOS	1
LA REFORMA FISCAL 2021 PARA DONATARIAS AUTORIZADAS	1
REFORMA JUDICIAL	26
REFORMA FISCAL 2021	31
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	31
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	37
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	43
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021	63
LEY FEDERAL DE DERECHOS	73
TESIS	77
SEJUFE	77
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	77
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	81
ASPECTOS PROCESALES	83
OTROS ORDENAMIENTOS	85
REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA	91
LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	91
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	93
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	97
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	105
TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS	109
ANÁLISIS SOBRE EL IMPACTO DE LA CRISIS POR EL COVID-19 Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES	109

REPORTE OCDE SOBRE RESPUESTA AL COVID-19	110
TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020	112
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR	119
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN	120
TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN	120
EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y TRANSFERENCIA DE UTILIDADES (BEPS)	121
 COMERCIO EXTERIOR	 139
 LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN	 139
LEY ADUANERA	140
PROCEDIMIENTO Y SUSPENSIÓN DE PATENTE Y USO DE SISTEMA ELECTRÓNICO ADUANERO	141
ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER EL NICO Y TABLAS DE CORRELACIÓN	142
REFORMA FISCAL 2021	142
TRATADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y CANADÁ ("T-MEC)	144
REGLAS DE ORIGEN	145
COMERCIO DIGITAL	151
ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y FACILITACIÓN DEL COMERCIO	151
MEDIOS DE SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS	152
REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020	154
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020	158
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020	164
CRITERIOS JURISPRUDENCIALES	167
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA	167
MODIFICACIÓN DEL ANEXO 2.4.1. DE LAS REGLAS Y	

CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR DE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA.	171
RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL	177
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020	177
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020	183
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020	186
CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020	190
CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO.....	191

ARTÍCULOS

LA REFORMA FISCAL 2021 PARA DONATARIAS AUTORIZADAS

(Publicación original realizada en octubre de 2020)

El 8 de septiembre de 2020, el Presidente de la República presentó la iniciativa de reformas a las leyes tributarias federales al Congreso de la Unión (la Iniciativa), con una parte muy relevante de las propuestas a la Ley del Impuesto sobre la Renta centrándose en novedosas reglas para las donatarias autorizadas.

Tal Iniciativa denota un profundo desconocimiento del sector terciario (de servicios) en su faceta altruista y filantrópica, particularmente en aspectos como el origen y renovación del patrimonio de las entidades, y la función que tienen ciertos ingresos para las instituciones, erróneamente observados en la iniciativa como “no relacionados con el objeto social” de las entidades donatarias autorizadas; consecuencias patrimoniales desproporcionadas para el caso de que se revoque o renuncie a la autorización para recibir donativos deducibles, al grado de potencialmente hacer inviable el régimen para diversas donatarias autorizadas; o el requerimiento de comprobante tipo CFDI para amparar erogaciones; entre otros aspectos aquí comentados.

El 20 de octubre, la Cámara de Diputados, con algunos cambios menores, aprobó la Iniciativa, a pesar de sus notorias deficiencias, pasando la minuta al Senado para su consideración.

A continuación, abordamos características relevantes de este tipo de instituciones, y los notables yerros y contradicciones internas de la Iniciativa en comento frente a la legislación vigente, anticipando el grave estado de inseguridad jurídica que resultará para el sector de donatarias autorizadas, de prevalecer y ser aprobada la Iniciativa, sin las correcciones que la materia exige.

Cabe señalar que este artículo se enfoca principalmente a las donatarias autorizadas del sector de asistencia social; no obstante, los comentarios en muchos aspectos resultan aplicables a otros tipos de donatarias autorizadas.

1. Una primera disfuncionalidad: Una Fundación destina sus activos operativos para generar los "Otros Ingresos" con los que financia a la actividad asistencial, que es su fin último.

La Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) requiere que las donatarias autorizadas del sector altruista y filantrópica, entre otras donatarias autorizadas, "destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social"¹.

La Iniciativa propone modificar este texto, para exigir que los activos de las donatarias autorizadas se apliquen, ya no de manera general a los fines propios de su objeto social, sino "que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta"².

A la vez, será causal de revocación de la autorización, "destinar su activo a fines distintos del objeto social por el que obtuvieron la autorización correspondiente"³.

Sin embargo, tal fórmula legislativa propuesta por la Iniciativa no es adecuada para todas las situaciones patrimoniales de las donatarias autorizadas.

En especial para Instituciones de Asistencia Privada (IAP's) constituidas bajo la modalidad de "Fundación", el texto legislativo propuesto presenta una profunda inconsistencia, ya que los activos de las Fundaciones tienen el objeto de conservar el patrimonio a través de actividades productivas, de tal manera que, a lo largo del tiempo, apliquen parte de los activos y sus rendimientos a su fin último, que es la asistencia o beneficencia privada.

Por el contrario, nada de irregular tiene que una Fundación aplique sus activos a actividades por las que obtenga "Otros Ingresos" que no provienen de una actividad asistencial; lo regular es que así obtenga los ingresos de actividades productivas de su objeto social, y aplique tales ingresos a la asistencia social, fin último de la organización.

¹ Art. 82, fracción IV, de la LISR.

² Propuesta de reforma al Art. 82, fracción IV, de la LISR.

³ Propuesta de adición del Art. 82-Quater, apartado A, fracción I, de la LISR.

Para mejor apreciar esta inconsistencia de la Iniciativa, conviene revisar las características patrimoniales distintivas de las Fundaciones, frente a otros tipos de organizaciones dedicadas a la beneficencia social.

La Distinción entre IAP's y Otras Donatarias Autorizadas

Con frecuencia los autores hemos visto la suposición de que todas las donatarias autorizadas forman su patrimonio y realizan sus actividades sólo o principalmente con base en donativos deducibles recurrentes. En este error incurre la propia Iniciativa, al señalar que "el patrimonio de las donatarias se constituye con base en los donativos que reciben"⁴. Es un lugar común, una idea preconcebida frecuente cuando la aproximación al mundo que donatarias autorizadas y la asistencia social, y los distintos tipos de entidades involucradas en el sector, se da sólo a través del lente estrecho de las disposiciones de la LISR.

Sin embargo, tal aproximación es errónea, por cuanto existe una diferencia sustantiva esencial entre Instituciones de Asistencia Pública (IAP's), particularmente las constituidas bajo la modalidad de Fundaciones, que tienen y mantienen un patrimonio, y realizan actividades cuyos rendimientos destinan a la beneficencia privada, y otras entidades altruistas, como son IAP's tipo Asociación, o en general las asociaciones civiles o sociedades civiles con fines de asistencia social.

En términos de la regulación de la Ley de Instituciones de Asistencia Privada para el Distrito Federal (LIAP)⁵, una Institución de Asistencia Privada cuenta con personalidad jurídica y patrimonio propio, sin propósito de lucro que ejecuta actos de asistencia social⁶ sin designar

⁴ Página IX de la Iniciativa.

⁵ Las IAP's quedan sujetas a la regulación de las distintas Entidades Federativas. En este trabajo, nos enfocamos principalmente a la legislación local de la CDMX.

⁶ La LIAP define a la asistencia social como sigue (art. 2, fracción I):

"Asistencia social: al conjunto de acciones dirigidas a incrementar las capacidades físicas, mentales, patrimoniales y sociales de los individuos, familias o grupos de población vulnerables o en situación de riesgo, por su condición de desventaja, abandono o disfunción física, mental, patrimonial, jurídica o social y que no cuentan con las condiciones necesarias para valerse por sí mismas y ejercer sus derechos, con el objetivo de lograr su incorporación a una vida familiar, laboral y social plena. La asistencia social comprende acciones directas de atención de necesidades, de otorgamiento de apoyos, de previsión y prevención y de rehabilitación, así como de promoción de esas mismas acciones por otros agentes".

individualmente a los sujetos de asistencia, la que podrá ser "Asociación" o "Fundación", definidas en la propia LIAP como sigue⁷:

a) Asociación: Persona moral que por voluntad de los particulares se constituye en los términos de la LIAP y cuyos miembros aporten cuotas periódicas o recauden donativos para el sostenimiento de la Institución, sin perjuicio de que pueda pactarse que los miembros contribuyan además con servicios personales.

b) Fundación: Persona moral que se constituye, en los términos de la LIAP, mediante la afectación de bienes de propiedad privada destinados a la asistencia social, misma que podrá recaudar donativos para su sostenimiento.

De esta manera, una Asociación requiere de aportaciones periódicas o donativos para su sostenimiento; una Fundación realiza sus actividades a lo largo del tiempo en función del patrimonio de la cual es originalmente dotada por sus Fundadores, patrimonio el cual debe administrarse productivamente de manera tal que pueda conservarse e incluso acrecentarse, a efecto de que los recursos resultantes (ingresos o rendimientos) se destinen a financiar la actividad de asistencia social, que es el fin último de las IAP's.

La solicitud para constituir una Fundación debe indicar cómo habrá de sostenerse, específicamente, "la clase de actividades que la institución realice para sostenerse", considerando la voluntad fundacional desde una perspectiva histórica y social, el impacto social y la autosuficiencia del proyecto sin perjuicio a la institución"⁸.

Es por esta razón que un elemento fundamental y fundacional, valga la redundancia, de las Fundaciones es la de los Fundadores, que son "las personas que disponen de todos o de parte de sus bienes para crear una o más instituciones de asistencia privada"⁹. Una Fundación, con frecuencia, es constituida por efecto de una disposición testamentaria¹⁰.

⁷ Arts. 1 y 2, fracciones III a V, de la LIAP.

⁸ Art. 8, fracción IV, de la LIAP.

⁹ Art. 2, fracción VI, de la LIAP; una figura asimilada a "Fundador" conforme a tal fracción es la de "las personas que constituyen asociaciones permanentes o transitorias de asistencia privada".

¹⁰ Art. 24 y siguientes de la LIAP.

Frente al diverso caso de asociaciones o sociedades civiles altruistas, las diferencias no son sólo de integración patrimonial. Las IAP's están sujetas al control y revisión de la Junta de Asistencia Privada (JAP) de su respectiva jurisdicción¹¹. Esto incluye el pedir autorización de la JAP para recibir donativos onerosos o remunerativos, y deber reportar los donativos simples y puros que reciban, entre otra información¹².

En ambos casos, esto es, (a) que la IAP se organice patrimonialmente como Asociación, (b) que lo haga como Fundación, una vez que las instituciones queden definitivamente constituidas conforme a la LIAP, no podrá revocarse la afectación de bienes hecha por el o los fundadores para constituir el patrimonio inicial de las mismas¹³, y donde el fin último de todas sus actividades es ejecutar actos de asistencia social.

Conviene reiterar que otras entidades, que no deben confundirse con las IAP's tipo "Asociaciones" reguladas por la LIAP, son las asociaciones o sociedades civiles con fines altruistas, que obtienen autorización para recibir donativos deducibles. Éstas son asociaciones civiles (A.C.'s) o sociedades civiles (S.C.'s) constituidas de manera ordinaria ante notario conforme al derecho común, más que no por ello pasan a ser IAP's o sujetas a su regulación.

Otras diferencias entre IAP's (sean Fundaciones o Asociaciones) y asociaciones o sociedades civiles altruistas son las siguientes:

Las IAP's son, por determinación de la LIAP de orden público, y entidades sin propósitos de lucro¹⁴, dedicadas a la asistencia social.

Son personas morales no contribuyentes del ISR por el sólo efecto de ser IAP's. Esto es, su condición de persona moral sin fines de lucro, cuyos ingresos no están sujetos al ISR, no depende de que tengan o no

¹¹ Ver, por ejemplo, el art. 45, fracción XVI, de la LIAP.

¹² Art. 26 de la LIAP.

¹³ Art. 6 de la LIAP.

¹⁴ Art. 1, entre otros, de la Ley de Instituciones de Asistencia Privada para el Distrito Federal.

autorización como donatarias autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR¹⁵.

Las diversas asociaciones o sociedades civiles, en cambio, pueden tener fines altruistas y no lucrativos, o bien, preponderantemente económicas o lucrativos, o una mezcla de ambos tipos de actividades; las A.C.'s o S.C.'s, aun cuando se dediquen al altruismo, típicamente pagarían el ISR como cualquier otra persona moral¹⁶, salvo que obtengan su

¹⁵ En efecto, hasta 1991, el artículo 70, fracción VI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta sólo consideraba a las IAP's, sin mención de A.C.'s o S.C., como personas morales no contribuyentes, incluso sin la mención de las actividades que ahora vemos relacionadas en dicha fracción VI; en particular, rezaba:

"Para los efectos de esta Ley se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 73, las siguientes: ...VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia."

Es a partir de 1992 que la referida fracción fue reformada para mencionar a las A.C.'s y S.C.'s donatarias autorizadas, quedando como sigue:

"VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles que lleven a cabo actividades similares autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de esta Ley." Finalmente, es a partir de 1994 que se incluye en dicha fracción el listado de actividades específicas, como sigue:

"Artículo 70.- Para los efectos de esta Ley se consideran personas morales no contribuyentes, además de las señaladas en el artículo 73, las siguientes: [...]"

"VI. Instituciones de asistencia o de beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, así como las sociedades o asociaciones civiles autorizadas para recibir donativos en los términos de esta Ley, que sin designar individualmente a los beneficiarios tengan como actividades las que a continuación se señalan:

"a) La atención a personas que, por sus carencias socioeconómicas o por problemas de invalidez, se vean impedidas para satisfacer sus requerimientos básicos de subsistencia y desarrollo;

"b) La atención en establecimientos especializados a menores y ancianos en estado de abandono o desamparo e inválidos de escasos recursos;

"c) La prestación de asistencia médica o jurídica, de orientación social, de servicios funerarios a personas de escasos recursos, especialmente a menores, ancianos e inválidos;

"d) La readaptación social de personas que han llevado a cabo conductas ilícitas; o

"e) La rehabilitación de farmacodependientes de escasos recursos."

¹⁶ En términos del Título II de la LISR.

autorización como donatarias para recibir donativos deducibles del ISR, en cuyo caso pasan a ser a su vez no contribuyentes de dicho impuesto.

2. Un segundo error en el análisis de las estadísticas del sector: Los ingresos identificados como "no relacionados con el objeto social" en la Iniciativa sí abarcan efectivamente ingresos de donatarias autorizadas relacionados con su objeto social.

En una apreciación profundamente desconocedora del sector, la Iniciativa concluye que, en tanto la mayor parte de los ingresos de las donatarias autorizadas, "no están relacionados con el objeto por el que obtuvieron la autorización", por ello procede reformar la LISR para que tengan la obligación de destinar sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social y que procede revocar la autorización cuando obtengan más del 50% de sus ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir donativos.

Sin embargo, de aprobarse la Iniciativa, este motivo de la Iniciativa podrá generar a futuro mucha incertidumbre, porque, contrario a lo indicado en la Iniciativa, la cifra que refiere por concepto de "Ingresos no relacionados con el objeto social" sí abarca efectivamente ingresos de donatarias autorizadas relacionado con su objeto social.

Esto es así, porque dicha cifra de ingresos supuestamente "no relacionados con el objeto social" de las donatarias autorizadas, citada en el Reporte de Donatarias Autorizadas 2019, que es su fuente, abarca ingresos diferentes de ciertos ingresos enlístanos expresamente el tal Reporte (como intereses, arrendamiento de inmuebles, dividendos, entre otros), de manera que abarca (a) ingresos que son propios de su actividad de la donataria autorizada o (b) otros ingresos que la propia LISR identifica como ingresos que las donatarias autorizadas pueden obtener sin que los mismos afecten el límite del 10% de ingresos que pueden obtener por actividades que realmente son distintas a los fines para los que fueron autorizadas como donatarias autorizadas, sin pagar ISR sobre dichos ingresos no relacionados, por ejemplo, la enajenación de bienes de activo fijo¹⁷.

¹⁷ Art. 80, último párrafo, de la LISR.

En particular, el señalamiento en la Iniciativa es sobre la base del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y es como sigue¹⁸:

"Del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se aprecia que los ingresos de las personas morales autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos del impuesto sobre la renta se clasifican como sigue:

Donativos:	\$47,659,423,027.00
Ingresos relacionados con el objeto social:	\$20,276,273,378.00
Ingresos no relacionados con el objeto social:	\$132,323,707,585.00

"De lo anterior se advierte que la mayor parte de los ingresos que las donatarias autorizadas obtienen no

¹⁸ El Reporte se pueden consultar en:

<https://www.gob.mx/shcp/documentos/reporte-de-donatarias-autorizadas-2019>
La cifra de "Donativos" aparece en la página 6 del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019.

La cifra de "Ingresos relacionados con el objeto social" es la suma de los ingresos obtenidos por donatarias autorizadas, por concepto de arrendamiento de bienes, dividendos, regalías, e intereses devengados a favor y ganancia cambiaria, presentados en 4 columnas de del Cuadro 4, en la página 169, del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019, que se acompaña como Anexo 1 a este artículo. Estos ingresos son sólo algunos de los que se pueden obtener en exceso del 10% del total de los ingresos de la donataria autorizada, sin que se consideren ingresos no relacionados con su actividad, de manera que no están sujetos a ISR, conforme al artículo 80, último párrafo, de la LISR.

La cifra de "Ingresos no relacionados con el objeto social" se hallan en el Cuadro 4, página 169, del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019. En virtud de que el cuadro no desglosa en qué consisten estos Otros Ingresos o de qué manera serían o no producto de los ingresos por la actividad del objeto social de la entidad, por sí misma la cifra no permite saber en base a dicha referencia de la SHCP si realmente tal importe no guarda congruencia con los fines del Título III de la LISR. De hecho, tal cifra sí incluye las cantidades propias de la actividad de cada donataria autorizada que no caen en las otras categorías reportadas en el Cuadro 4 (rentas inmobiliarias, dividendos, regalías, e intereses y ganancia cambiaria).

están relacionados con el objeto por el que obtuvieron su autorización, ...”

El defecto de análisis medular derivado de esta aproximación, conforme a lo ya expuesto, es pasar por alto que el objeto directo de obtener ingresos por sus actividades, típicamente reportados por las donatarias autorizadas como “Otros Ingresos”, distintos de donativos y mediante la aplicación de sus activos, les permite a su vez a estas organizaciones financiar su actividad de asistencia social. Es decir, no se trata en esa medida, como incorrectamente lo dice la Iniciativa, de “otros ingresos no relacionados con el objeto social” de las entidades.

La aplicación de sus activos a su objeto social, mediato respecto de la actividad final de asistencia social, pero que genera así los recursos que permiten conservar el patrimonio y ejercer efectivamente la asistencia social, lo que podemos representar como sigue:



De esta manera, la realización de la asistencia social mantiene una relación directa con las actividades productivas de la Fundación, al grado que, al menos en el sector altruista que nos ocupa, los ingresos que la Iniciativa identifica como “Ingresos no relacionados con el objeto social” **sí** están relacionados con el objeto social; inherente al objeto social de actos de asistencia social de las Fundaciones, están los actos productivos que generan los “Otros Ingresos”, no generados por una actividad directamente asistencial, de los que se duele la Iniciativa, pero que realmente son los medios para realizar la asistencia social.

La manera en que las donatarias autorizadas reportan los ingresos de su actividad responde al diseño del “Informe para garantizar la transparencia del patrimonio, así como el uso y destino de los donativos recibidos y actividades destinadas a influir en la legislación” (Informe de Transparencia Fiscal), que las donatarias autorizadas deben presentar anualmente y que contiene información pública de las mismas.

En dicho Informe, los ingresos por donativos y de sus actividades relacionadas con los fines de su objeto social sí se reportan de manera separada de otros ingresos específicos que la Ley también les permite obtener (como enajenación de activo fijo, cuotas de integrantes, cuotas de recuperación, intereses ganados, rentas por arrendamiento

inmobiliario o dividendos, entre otros) sin afectar el 10% del límite respecto de otros ingresos que puede obtener sin tener realmente que ver con su objeto social¹⁹.

Sin embargo, los “otros ingresos” que auténticamente no se relacionan con los fines de las donatarias autorizadas, que se encuentran dentro de tal límite o por los que la entidad paga ISR, se reportan indistintamente en ese mismo rubro de “Otros Ingresos” del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 que cita la Iniciativa, junto con los ingresos específicos de la actividad de la donataria autorizada, lo que lleva al error detallado en este punto.

Es decir, el Reporte de Donatarias Autorizadas agrupa, en ese mismo rubro de “Otros Ingresos” a: (a) los ingresos específicos por la actividad propia de la donataria autorizada, distintos de los otros ingresos sí permitidos (intereses, regalías, dividendos, etc.), y (b) ingresos que nada tienen que ver con el mismo y que no pueden exceder del 10% de los ingresos totales o que, por exceder de tal 10%, quedan sujetos al ISR.

Así, no es —como lo pretende hacer ver la Iniciativa— una situación anómala, el que una IAP, sea donataria autorizada o no, obtenga ingresos de actividades productivas, distintos de donativos, aportaciones de miembros o ingresos obtenidos en el desarrollo directo de la asistencia social; esto, acorde con la esencia de las Fundaciones.

¹⁹ En particular, el último párrafo del art. 80 de la LISR establece:

“Las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles de impuestos podrán obtener ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir dichos donativos, siempre que no excedan del 10% de sus ingresos totales en el ejercicio de que se trate. No se consideran ingresos por actividades distintas a los referidos fines los que reciban por donativos; apoyos o estímulos proporcionados por la Federación, entidades federativas, o municipios; enajenación de bienes de su activo fijo o intangible; cuotas de sus integrantes; cuotas de recuperación; intereses; derechos patrimoniales derivados de la propiedad intelectual; uso o goce temporal de bienes inmuebles, o rendimientos obtenidos de acciones u otros títulos de crédito, colocados entre el gran público inversionista en los términos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. En el caso de que sus ingresos no relacionados con los fines para los que fueron autorizadas para recibir dichos donativos excedan del límite señalado, las citadas personas morales deberán determinar el impuesto que corresponda a dicho excedente, de conformidad con lo establecido en el párrafo anterior.”

Citando información pública de una IAP tipo Fundación, en particular, su Informe de Transparencia Fiscal del Ejercicio 2018 consultable por Internet²⁰, podemos referirnos al siguiente ejemplo ilustrativo:

Nombre:	
Nacional Monte de Piedad IAP (NMP-750225-7ZA)	Valores
Intereses Prendarios*	\$7,821,490,978
Intereses Ganados	\$198,015,810
Total Ingresos por Intereses	\$8,019,506,788
Total de Otros Ingresos (Incluye Intereses; Excluyen Donativos)	\$8,019,506,788
Donativos	\$20,044
Total Otros Ingresos y Donativos	\$8,019,526,832
Gastos Administrativos	\$927,922,426
Gastos Operativos	\$3,286,182,581
No. de Empleados	4,515
Monto destinado a la actividad	\$4,216,318,207
Donativos Otorgados	\$1,880,236,078
No. de Organizaciones Beneficiarias	3,992
% en que el Monto por Gastos Administrativos y Operativos y los Donativos Otorgados representan del Total de los Ingresos	76%

**Reportados como "Otros Ingresos"*

En el Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 de la SHCP, esta IAP se reporta con "Otros Ingresos" de \$7,464,566,249 e ingresos por intereses por \$155,127,679²¹.

En el ejemplo transcrito es evidente que los actos de asistencia social no están financiados por donativos recibidos por la IAP, sino por sus "Otros Ingresos" a que se refiere la Iniciativa, los cuales están plenamente identificados con el desarrollo del objeto social de la Institución.

²⁰ <https://www.sat.gob.mx/consultas/70079/consulta-la-informacion-proporcionada-por-las-donatarias-autorizadas-respecto-de-la-obligacion-de-transparencia>.

²¹ Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 de la SHCP, p. 209.

Lo propio puede decirse de otros tipos de donatarias autorizadas, comentados más adelante.

Así, no es correcto señalar que, como erróneamente lo hace la Iniciativa, que los Otros Ingresos no están relacionados con su objeto social, que en esencia es la asistencia social. De hecho, es un error analítico fundamental centrarse en los ingresos de las donatarias autorizadas, sin a la vez analizar el costo de generación de tales ingresos y asimismo la aplicación de tales recursos en las actividades por las cuales se obtiene la autorización como donataria autorizada²².

De esta manera, la referencia de la Iniciativa, a los “otros ingresos de las donatarias autorizadas no relacionados con su objeto social” es errónea y no justifica a las propuestas de la Iniciativa, a la vez que puede ser una importante fuente de incerteza interpretativa a futuro.

Un exceso de ambigüedad: ¿y exactamente qué quiere decir “obtener ingresos por actividades distintas a los fines por los cuales se obtuvo la autorización”?

Lo hasta aquí comentado evidencia el yerro fundamental de la Iniciativa: señalar como ingresos no relacionados con el objeto social de las donatarias autorizadas, a los “Otros Ingresos” que reportan en su Informe de Transparencia Fiscal anual, cuando en realidad, tratándose de Fundaciones, tales otros ingresos bien pueden ser la fuente financiera que da sostén a las Fundaciones y sus actividades altruistas y filantrópicas.

La modificación al texto propicia una incerteza relevante, por cuanto, en el contexto actual, si una Fundación realiza actividades productivas con las que se sostiene a sí misma, y con los frutos de la actividad realiza actividades de asistencia social, se entiende, tanto (a) que destina sus actividades exclusivamente a los fines propios de su objeto social (art. 82, fr. IV, de la LISR), como (b) que no obtiene ingresos por actividades distintas a los fines para los que fue autorizada a recibir donativos deducibles, los que deben estar limitados al 10% de todos sus ingresos y por los que pagan ISR en caso de exceder de tal umbral (art. 80, último párrafo, de la LISR).

²² En este sentido, es notable que el Reporte de Donatarias Autorizadas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el ejercicio 2019, omite indicar el valor de gasto por estas entidades en su objeto social en sus actividades estrictamente altruista (u otras para las cuales reciben la autorización como donatarias autorizadas).

Consistente con lo anterior, la LIAP considera que las IAP's son entidades con personalidad jurídica y patrimonio propio, sin propósito de lucro que, con bienes de propiedad particular, afectos irrevocablemente a sus fines, ejecutan actos de asistencia social; todo ello, bajo la premisa que las Fundaciones realizan actividades para sostenerse patrimonialmente a sí mismas²³.

Sin embargo, pareciera que, son los términos utilizados, la Iniciativa, al requerir *“que destinen sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta”*, busca impedir que las donatarias autorizadas puedan tener activos aplicados a actividades diferentes de la asistencia social, o que sus ingresos puedan provenir de actividades distintas de la asistencia social, lo que es, como hemos explicado, esencialmente contrario a la dinámica patrimonial de las Fundaciones.

3. Otra imprecisión adicional en la estadística gubernamental: Confusión en el origen del reporte de “Otros Ingresos”

Como ya hemos señalado, la Iniciativa se duele de las siguientes cifras, como algo anómalo del sector de donatarias autorizadas:

Donativos:	\$47,659,423,027.00
Ingresos relacionados con el objeto social:	\$20,276,273,378.00
Ingresos no relacionados con el objeto social:	\$132,323,707,585.00

Un análisis del Cuadro 4 del Reporte de Donatarias Autorizadas de la SHCP (inserto más adelante), fuente de esta información referente a Ingresos, denota que la misma es totalmente insuficiente para apreciar la situación, como lo hace erróneamente parecer la Iniciativa.

En efecto, el Cuadro 4 citado contiene el “Total de los demás ingresos recibidos por las donatarias autorizadas por entidad federativa, pesos 2018”.

²³ Arts. 1 y 8, fr. IV, de la LIAP.

En las columnas 1 a 4, reporta los ingresos por arrendamiento, dividendos, regalías, intereses devengados a favor y ganancia cambiaria, cuyas cifras suman \$20,276,273,378.00. Sin embargo, en la columna 5, reporta los "Otros Ingresos" por \$132,323,707,585.00.

Cuadro 4 del Reporte de Donatarias Autorizadas 2019

CUADRO 4. TOTAL DE DEMÁS INGRESOS RECIBIDOS POR LAS DONATARIAS AUTORIZADAS POR ENTIDAD FEDERATIVA, PESOS 2018.

ENTIDAD FEDERATIVA	DEMÁS INGRESOS					
	ARRENDAMIENTO DE BIENES	DIVIDENDOS	REGALÍAS	INTERESES DEVENGADOS A FAVOR Y GANANCIA CAMBIARIA	OTROS INGRESOS	TOTAL
	1	2	3	4	5	6=SUMA(1)5
AGUILES ALIENTES	77,586			15,000,440	678,676,524	647,326,960
BAJA CALIFORNIA	4,742,448		646,806	99,048,420	2,274,349,482	3,316,916,277
BAJA CALIFORNIA SUR	103,668			33,725,700	10,074,700	17,124,190
BAMBUQUE	40,270			9,092,099	49,266,759	79,261,000
BIDART	38,000			18,877,882	364,203,800	364,241,800
BIDART SUR	8,892,442			77,416,470	1,473,938,400	1,671,247,312
BIDART SUR	6,676,386		189,177	42,967,440	1,478,246,145	2,448,369,138
BIDART SUR	148,200			284,582	222,480,212	292,011,441
CIUDAD DE MEXICO	941,838,914	376,746,518	4,762,888	12,603,833,134	50,457,381,183	64,146,999,537
CIUDAD DE MEXICO	270,774			8,445,776	319,286,000	320,201,950
COAHUILA	10,677,848	5,488,486	1,487	88,70,848	3,054,885,744	3,119,192,716
COAHUILA	51,437			979,434,848	242,443,838	232,426,824
COAHUILA	5,262,378			8,737,338	58,570,132	66,769,746
COAHUILA	38,461,720	3,005,018	32,228	80,647,482	8,445,327,807	9,284,672,802
COAHUILA	770,194	4,060,000	50,831	444,603,897	5,466,414,003	6,044,526,884
COAHUILA	1,636,455	65,702		14,042,240	1,204,389,210	1,220,126,608
COAHUILA	4,481,264			3,038,262	38,771,848	47,291,374
COAHUILA	147,893			7,480,732	129,807,270	137,444,922
COAHUILA	107,229,940		4,814,243	3,796,603,130	38,542,523,938	42,664,071,149
COAHUILA				30,104,610	384,341,312	414,445,922
COAHUILA	48,244,245	54,107,012		10,046,773	8,722,445,622	9,870,556,732
COAHUILA	10,961,250			27,840,038	1,738,973,897	1,867,075,085
COAHUILA	1,072,402			12,820,432	603,494,040	707,436,870
COAHUILA	24,201,845		490,047	30,220,483	1,207,089,823	1,361,912,598
COAHUILA	232,200			26,877,746	1,203,843,976	1,301,046,922
COAHUILA	794,438,545	1,489,100		49,108,370	49,108,370	1,017,086,430
COAHUILA				1,492,132	404,001,300	404,001,432
COAHUILA	4,854,527			68,498,304	2,368,873,638	2,368,873,638
COAHUILA	78,034			584,440	76,120,387	76,732,961
COAHUILA	12,669,414			84,206,416	1,303,406,968	1,402,476,800
COAHUILA	3,994,743			20,333,607	1,536,385,407	1,560,714,757
COAHUILA				2,102,718	10,445,410	12,648,128
TOTAL	1,633,963,841	383,766,806	12,400	98,448,761,312	104,848,707,885	194,999,949,545

El problema con esta estadística es múltiple:

Los ingresos referidos en las columnas 1 a 4 no son los únicos ingresos que el artículo 80 de la LISR considera como ingresos propios de la donataria autorizada, de manera que existe la posibilidad de que la cifra por Otros Ingresos incluya las cifras de otras partidas que la LISR considera como ingresos propios de la actividad.

A la vez, en la medida en que la columna 5, de Otros Ingresos, también refleje los ingresos obtenidos por Fundaciones y otras organizaciones donatarias autorizadas, para su sostenimiento, también debe considerarse como ingresos propios por los fines de la actividad del objeto social de la donataria autorizada.

Por contrastar con donatarias autorizadas del sector altruista, pensemos en una institución educativa que, en tanto donataria autorizada²⁴, es

²⁴ Ver Art. 79, fracción. X, de la LISR.

una persona moral con fines no lucrativos, exenta del ISR en términos de la Ley. Este tipo de entidad reportará las *colegiaturas* dentro del renglón de Otros Ingresos, lo que nada tiene de irregular; por el contrario, es correcto que tal institución obtenga tales otros ingresos, por la realización de su actividad.

También es importante destacar que, si bien algunas actividades de entidades distintas de IAP's, fuera del régimen de donatarias autorizadas, serían en apariencia actividades con fines de lucro, en el momento que una organización distinta de una IAP obtiene la autorización como donataria autorizada, se convierte legalmente en una persona moral con fines de lucro, de manera que no puede, a partir de ese momento, más que dedicarse a las actividades objeto de la autorización y no puede repartir beneficio alguno a sus miembros o socios, pudiendo solamente participar de su remanente distribuible a otras donatarias autorizadas²⁵.

Conforme a lo anterior, la estadística citada en la Iniciativa es insuficiente y errónea para afirmar que tales ingresos no están relacionados con el objeto social respecto del cual la entidad obtuvo la autorización como donataria autorizada.

A la vez, impedir o castigar a las donatarias autorizadas por recibir ingresos distintos de su actividad autorizada, es desconocer la realidad en que se sostienen la gran mayoría de las donatarias en el país.

Revocación de la Autorización por Niveles de Ingresos:

En el contexto expuesto, se agrava de manera desproporcionada la inconsistencia de la aproximación tomada por la Iniciativa por cuanto, además, propone que, si las donatarias autorizadas obtienen ingresos por actividades distintas a los fines para los que fueron autorizados para recibir donativos, en un porcentaje mayor al 50% total de los ingresos, perderán la autorización correspondiente.

Con los ejemplos comentados a lo largo de este artículo, resulta que, por obtener ingresos por desarrollar las actividades objeto de su objeto social —que la Iniciativa erróneamente considera no relacionados con su objeto social—, típicamente mayores al 50% del total de sus ingresos, las instituciones donatarias autorizadas serían objeto de la revocación de su autorización como tales.

²⁵ Conforme al art. 82, fracción. IV, de la LISR.

A la vez, las donatarias autorizadas ya pagan ISR a la tasa del 30% sobre los ingresos que no se relacionan con los fines por los que obtuvieron la autorización para recibir donativos deducibles y que exceden del 10% de sus ingresos totales, cifra que la Iniciativa omite integrar claramente y considerar en su exposición de motivos.

4. Una cuarta disfuncionalidad: La transmisión de TODO el patrimonio propio (no proveniente de donativos) de la donataria autorizada, si le es revocada, o renuncia a la autorización.

En el aspecto probablemente más adverso al régimen fiscal de las donatarias autorizadas, que pone en entredicho su viabilidad para muchas de ellas, la Iniciativa —ahora ante el Senado— propone que, para el caso de que a una donataria autorizada le sea revocada su autorización como tal, o ella misma la renuncie, deba transmitir **la integridad** de su patrimonio a otra donataria autorizada, y no sólo así la porción que provenga de donativos deducibles, como es el caso actualmente para el caso de revocación (sólo se transmite la totalidad del patrimonio en caso de liquidación o cambio de residencia corporativa de país por parte de la entidad).

Tal propuesta tiene, en general, el desatino de suponer que el patrimonio de una donataria autorizada se integra solamente de donaciones, lo cual, como ya hemos demostrado, es erróneo. Además, tácitamente supone que sin tal autorización la entidad no debe subsistir, al menos no con su patrimonio original (al exigir la entrega de todo su patrimonio a otra entidad), mediante la realización de una donación no deducible de tal patrimonio íntegro.

A la vez, desconoce que, dentro del mundo de las instituciones altruistas, existe una amplia gama de entidades que, en definitiva, por diseño o dinámica patrimonial, no dependen ni buscan depender de las donaciones —así sean siempre bien recibidas— para subsistir o desarrollar sus actividades.

Dentro de esta categoría se encuentran, además de las Fundaciones, otras donatarias autorizadas que a través de ingresos remunerados realizan su actividad.

Por ejemplo, dentro de la información pública de la Universidad La Salle, donataria autorizada, según su Informe de Transparencia Fiscal²⁶, tiene activos por \$2.4 mil millones de pesos; obtiene ingresos por servicios educativos en cantidad de \$1.4 mil millones de pesos, y recibió donativos por \$3.7 millones de pesos; y recordando siempre que por el solo efecto de ser donataria autorizada, como organización sin fines de lucro, no puede entregar ningún beneficio de su operación a particulares: o reinvierte su remanente distribuible en su actividad, o lo destina a otras donatarias autorizadas, de manera que los destina sólo a los fines de su objeto social.

Las consideraciones expresadas en este artículo desmienten la premisa errónea expresada en la exposición de motivos de la Iniciativa, en el sentido de que “el patrimonio de las donatarias se constituye con base en los donativos que reciben”²⁷. Dependiendo de la dinámica de cada organización, los donativos pueden ser esenciales a las finanzas de las entidades, o ser un complemento, más siempre con el candado de que, al ser donatarias autorizadas, son personas morales sin fines de lucro y no pueden distribuir beneficios a personas particulares²⁸. Por ende, no existe justificación alguna para requerir la transmisión del patrimonio de una donataria autorizada a otra donataria autorizada, en casos de revocación o de renuncia a la autorización, más allá de la porción que pueda identificarse como proveniente de donativos deducibles pendientes de aplicar, como actualmente lo contempla la LISR²⁹.

De esta manera, podría darse, respecto de una Fundación, su destrucción mediante la revocación de la autoridad para recibir donativos deducibles, aun cuando tales donativos sean un ingreso marginal para la misma.

Una Fundación, aun revocada la autorización para recibir donativos, sigue siendo una persona moral con fines no lucrativos y sigue teniendo un objeto social y asistencial; luego entonces, obligarla a deshacerse de

²⁶ <https://www.sat.gob.mx/consultas/70079/consulta-la-informacion-proporcionada-por-las-donatarias-autorizadas-respecto-de-la-obligacion-de-transparencia>.

²⁷ Página IX de la Iniciativa.

²⁸ La Iniciativa también indica erróneamente que “en caso de perder la autorización debe transferir su patrimonio a otra donataria”, lo que es falso: en caso de revocación, la consecuencia actual es que deben acreditar haber aplicado los donativos a los fines propios de su objeto social; en caso contrario, los deben destinar a otra donataria autorizada (Art. 82, fracción V, Segundo párrafo).

²⁹ Art. 82, fracción V, Segundo párrafo.

su patrimonio, mismo que se generó previo a la autorización para recibir donativos deducibles, resulta una medida confiscatoria e incluso contraria a la legislación que la regula.

En un extremo, la solución sería establecer un estándar claro de ingresos que sí pueden obtener las Fundaciones, y, sobre cierto tipo de ingresos y/o actividades, previamente definidas y claras en la LISR, las personas morales con fines no lucrativos causarían un impuesto, pero no se les impediría continuar con su fin social y asistencial.

Podemos ilustrar este absurdo con la siguiente gráfica:



5. El quinto error de la iniciativa: Suponer que todas erogaciones de una donataria autorizada deben estar amparadas por CFDI's.

Conforme a la Iniciativa, la falta de comprobante fiscal llevará ahora a la determinación de un "remanente distribuible presunto" y al pago del ISR sobre el mismo.

El Concepto de "Remanente Distribuible Presunto"

El Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece el régimen aplicable a personas morales con fines no lucrativos, no sólo para las donatarias autorizadas, sino para muchas otras organizaciones muy variadas, como son cámaras de comercio, sindicatos, colegios de profesionistas, asociaciones de condóminos, etc³⁰.

La característica distintiva del régimen es que las personas morales sujetas al mismo no son contribuyentes del impuesto sobre la renta³¹. No obstante, tales personas morales sí deben pagar ISR, directamente y a su propio cargo, para el caso de que sus operaciones arrojen un "remanente distribuible presunto". Las partidas que son irregulares y que actualmente generan esta base sujeta al ISR son tres:

³⁰ Art. 79 de la LISR.

³¹ Art. 79, primer párrafo, de la LISR.

- omisiones de ingresos o compras no realizadas e indebidamente registradas,
- partidas que no cumplan con los requisitos para ser deducibles, de haber estado sujetas al ISR en términos del régimen de personas físicas (salvo que la deducibilidad se deba a la carencia de un comprobante fiscal), o
- préstamos de la entidad a sus socios o integrantes.

Para claridad, el concepto general de *remanente distribuible* es un monto que deriva de las actividades de estas personas morales exentas del ISR, algo así como una utilidad del ejercicio, que, de ser entregada a sus integrantes, es para ellos un ingreso acumulable y gravado por el ISR³².

En el caso del diverso concepto de *remanente distribuible presunto*, aunque realmente no se entregue a los miembros, si el mismo se determina, la propia entidad debe pagar directamente el ISR sobre su valor, a la tasa del 35%³³.

Propuesta de "Remanente Distribuible Presunto" por Carecer de CFDI's

Hasta la fecha, no se determina remanente distribuible presunto por la sola razón de que las erogaciones mayores a \$2,000.00 que hayan hecho las personas morales no contribuyentes no estén amparadas por un CFDI³⁴. La Iniciativa propone gravar erogaciones con estas características como remanente distribuible presunto o ficto, con el

³² Art. 80 de la LISR. Ver también: el art. 142, fr. X, de la LISR.

³³ Art. 79 de la LISR, penúltimo y último párrafos, de la LISR.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ("SCJN") ha confirmado que la finalidad de esta norma consiste en evitar que las personas morales con fines no lucrativos simulen actos o actividades con el propósito de eludir el pago del impuesto relativo, mediante erogaciones no deducibles, principalmente destinadas a la adquisición de servicios, que beneficiaban a sus integrantes, de tal suerte que tenían que incorporarse al cálculo del tributo como remanente distribuible, que ordinariamente se compone por los ingresos que la persona moral entrega a sus socios en efectivo o en bienes. (Ejecutoria de la Contradicción de Tesis 222/211, dictada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en sesión del 20 de septiembre de 2012, página 62.)

³⁴ Art. 79, segundo párrafo, en relación con el Art. 147, fracción IV, de la LISR.

propósito de que los proveedores de bienes o servicios no tengan una facilidad de evasión fiscal cuando sus clientes sean entidades exentas del ISR, en términos del Título III de la LISR.

Indudablemente, el CFDI, dado su componente tecnológico de rastreabilidad y contenido, es un medio invaluable al control de las erogaciones de las organizaciones. Exigir que los obtengan de proveedores de bienes o servicios es una medida idónea para evitar la evasión fiscal de tales proveedores.

No obstante, tratándose de IAP's y donatarias autorizadas, aquí también la Iniciativa en comento se desbarranca: pasa por alto que, por la naturaleza de múltiples erogaciones que realizarán las mismas, esencialmente como parte de su objeto social de asistencia social, difícilmente podrán quedar amparadas por dicho tipo de comprobante fiscal. Esta situación propia de las donatarias autorizadas en nada implica o se relaciona con una elusión fiscal.

La consecuencia de ser considerado sujeto no contribuyente del ISR es que las IAP's y donatarias autorizadas, legal y materialmente, no cuentan con erogaciones deducibles del ISR, en razón que las deducciones autorizadas se encuentran encaminadas a disminuir la base del impuesto (resultado fiscal), la cual es inexistente tratándose de estos sujetos exentos del pago del ISR.

En cambio, una donataria autorizada puede realizar múltiples erogaciones de asistencia social, donde puede ser particularmente difícil que las erogaciones resulten con comprobante fiscal, especialmente tratándose de asistencia social a grupos y comunidades vulnerables.

Por otra parte, las donatarias autorizadas quedan sujetas a múltiples controles y deberes de reportar³⁵, y los donativos y sus rendimientos deberán destinarse única y exclusivamente a la realización de las actividades autorizadas por el SAT, esto es, a sus gastos operativos, y

³⁵ Por ejemplo, deberán cumplir, entre otras, con las siguientes obligaciones: *(i)* desarrollar actividades que tengan como finalidad primordial el cumplimiento de su objeto social, *(ii)* destinar sus activos a los fines para los cuales hayan sido autorizados por el Servicio de Administración Tributaria ("SAT"), y *(iii)* mantener a disposición del público en general la información relativa al uso y destino que se haya dado a los donativos recibidos (Art. 82, fracción II, IV y VI, LISR).

en ningún caso se podrá destinar más del 5% de los donativos y los rendimientos percibidos a gastos de administración³⁶.

En caso de incumplir con la obligación de destinar sus activos exclusivamente a los fines propios de su objeto social, el SAT podrá revocar la autorización para recibir donativos deducibles del ISR, así como imponer una multa que va desde \$80,000.00 hasta \$100,000.00 pesos³⁷.

Resulta así que la reforma generará otra situación de inseguridad jurídica para las donatarias autorizadas, por cuanto expone con facilidad su actividad operativa esencialmente sin propósitos de lucro, al pago del ISR.

Evidentemente, la propuesta debe cerrarse a determinar un remanente distribuible presunto solamente tratándose de la omisión de contar con CFDI por la remuneración de servicios personales subordinados, o por la adquisición de bienes o servicios de proveedores, mas no así tratándose de erogaciones en general.

6. El sexto error: Penalizar a unas donatarias autorizadas, por deficiencias incurridas por otras donatarias autorizadas.

La Iniciativa propone, como causal de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles, que el o los representantes legales, socios o asociados o cualquier integrante del Consejo Directivo o de Administración de una organización civil o fideicomiso a la cual le haya sido revocada su autorización dentro de los últimos cinco años, formen

³⁶ Los gastos que las donatarias autorizadas deban destinar directamente para cumplir con los fines propios de su objeto social, coloquialmente conocidos como "gastos operativos" no están comprendidos en la definición de "gastos administrativos" (Art. 138, Apartado A, párrafos 1 y 2, RLISR).

Los gastos administrativos se considerarán entre otros, los siguientes: las remuneraciones al personal, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles, teléfono, electricidad, papelería, mantenimiento, y conservación, impuestos y derechos federales o locales, así como las demás contribuciones y aportaciones que en términos de las disposiciones legales respectivas deba cubrir la donataria siempre que se efectúen en relación directa con las oficinas o actividades administrativas (Art. 138, apartado A, segundo párrafo, primera parte, RLISR).

³⁷ Arts. 82, párrafo 4, LISR, 81, fracción XXXVIII y 82, fracción XXXVI del CFF, y Regla 3.10.15., RMF.

parte de las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles durante la vigencia de la misma³⁸.

No refiere causa alguna de la revocación, sea grave o leve, que razonablemente deba generar tal consecuencia respecto de dichas personas, como sucede para esta misma disposición en la Resolución Miscelánea Fiscal, que lo vincula a las causales de revocación más graves.

Además, tal propuesta no vincula dicha causal de revocación a una situación en que las personas referidas realmente hayan incurrido en la responsabilidad, directamente o indirectamente, en la revocación de la autorización de la diversa donataria autorizada.

En materia de gobierno corporativo, los órganos y posiciones clave de dirección, y los órganos de supervisión y control de la administración, deben procurar sistemas de gobierno corporativo que mitiguen el riesgo de incumplimiento normativo, entre otros objetivos.

Por ende, la causal de revocación que se propone sólo debiera proceder si además se vincula a incumplimientos objetiva y específicamente identificados en el texto legislativo atribuibles directa o indirectamente a responsabilidades de tales personas.

Por ejemplo, la legislación podría incluir en su texto como condicionante de esta consecuencia que la organización haya omitido implementar sistemas de gobierno corporativo dirigidos a confirmar el cumplimiento normativo de requisitos específicamente identificados por el propio texto de disposiciones del Título III.

En los términos en que se propone, una situación de una organización civil con autorización revocada que *trasciende* a los derechos de terceros que tuvieron alguna relación con tal organización, sin mayores circunstancias que justifiquen tal consecuencia, lo que tiene claros visos de inconstitucionalidad.

Por otra parte, la propuesta pone en el mismo plano a asociados y a personas relacionadas con la administración de organizaciones civiles que pueden ser donatarias autorizadas.

Sin embargo, los asociados dan vida, con su participación jurídica como asociados o socios³⁹ en el contrato social y con sus aportaciones, a las

³⁸ Propuesta de Art. 82-Quáter, Apartado A, fracción V, para la LISR.

asociaciones y sociedades civiles, sin que por ello necesariamente estén involucrados en la administración u otras actividades de las entidades.

Sin embargo, es sólo de la administración deficiente de las organizaciones, a nivel de materia de cumplimiento fiscal, que podría darse una causal de revocación.

Por ende, la propuesta carece de bases para excluir de organizaciones a miembros, socios o asociados de organizaciones civiles que nada tendrían que ver, por el sólo hecho de ser asociado o socio, con la administración de la entidad o la irregularidad que llevó a la revocación.

7. El séptimo error: La revocación por infracciones administrativas leves.

La Iniciativa propone que cualquier infracción administrativa en materia tributaria conocida con motivo del ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal pueda llevar a la revocación de la autorización⁴⁰.

Como una cuestión elemental de seguridad jurídica, las infracciones por las cuales debe proceder la revocación para recibir donativos deducibles del ISR deben ser de una gravedad tal que justifiquen tal medida. No toda infracción administrativa en que se incurra debiera, como lo propone la Iniciativa, exponer a las organizaciones a este tipo de consecuencia o procedimiento legal.

Un Estado de Derecho requiere, sin ambigüedades, que tan grave consecuencia como lo es una revocación de la autorización tenga muy claras causales que sustantiva y proporcionalmente justifiquen la no continuación de la autorización a favor de la entidad de que se trate, y más aún con la sanción de transmisión patrimonial que se propone⁴¹.

³⁹ Por su naturaleza, las Fundaciones (IAP's) no tienen socios o asociados, pero sí pueden tener fundadores y miembros.

⁴⁰ Propuesta de Art. 82-Quáter, Apartado A, fracción III, in fine, para la LISR.

⁴¹ Compárese esta propuesta con la actual regla 3.10.2, fr. II, de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente, que otorga amplia oportunidad a donatarias autorizadas para subsanar los incumplimientos detectados a su cargo en un plazo razonable y prorrogable:

"Regla 3.10.2. El SAT autorizará a recibir donativos deducibles, emitiendo constancia de autorización, a las organizaciones civiles y fideicomisos que se ubiquen en los

* * *

La Iniciativa es en extremo adversa a la estabilidad jurídica y patrimonial de las donatarias autorizadas, al grado de hacer para muchas inviable el régimen establecido en la LISR. Además de estar basada en los fuertes errores analíticos aquí comentados, desconoce que las actividades productivas, reportadas por las donatarias autorizadas y cuyos ingresos se agrupan en el rubro de Otros Ingresos, no se realizan con fines de lucro, y que es de su esencia realizar tales actividades como donatarias autorizadas. Esperemos ver que el procedimiento legislativo, a través de la actividad revisora de la Cámara Alta, cumpla su función como Poder del Estado, rechazando y refinando la Iniciativa en comento en los aspectos analizados.

artículos 27, fracción I, excepto el inciso a) y 151, fracción III, salvo el inciso a) de la Ley del ISR, conforme a lo siguiente:

“..

“II. Cuando las organizaciones civiles y fiduciarias, respecto del fideicomiso de que se trate, durante la vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles, presenten:

“a) Alguna promoción relacionada con la autorización o autorizaciones otorgadas por el SAT, la autoridad podrá validar que toda la documentación cumpla con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales vigentes.

“Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, el SAT requerirá a la entidad promovente a fin de que en un plazo de veinte días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, el SAT procederá en los términos del artículo 82, cuarto párrafo de la Ley del ISR.

“b) Solicitud de autorización de actividades adicionales a las previamente autorizadas, el SAT podrá validar que los estatutos que obran en el expediente cumplan con los requisitos previstos en las disposiciones fiscales vigentes, y en caso de que no cumplan con ello, se estará a lo previsto en el segundo párrafo del inciso anterior.

“En caso de que no se cumpla con lo previsto en la regla 3.10.6., fracción V, inciso b), el SAT podrá requerir a la entidad promovente a fin de que en un plazo de veinte días cumpla con el requisito omitido. Si no se da cumplimiento a dicho requerimiento dentro del plazo establecido, el SAT tendrá por no presentada la solicitud de autorización de actividades adicionales, acorde a lo previsto en los artículos 18 y 18-A del CFF.

“El plazo para cumplimentar los requisitos a que se refieren los incisos anteriores se podrá prorrogar hasta en tres ocasiones por periodos iguales. Dicho plazo se entenderá prorrogado a partir del día siguiente de la presentación de la solicitud de prórroga realizada por la organización civil o fideicomiso, únicamente si lo solicita con anterioridad a la fecha en que venza el plazo dentro del cual debió cumplir el requerimiento”.

*

Nota Bene

Este artículo fue publicado en octubre de 2020, previo a la conclusión del proceso legislativo de la “Iniciativa con Proyecto de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación”.

El 31 de octubre de 2020, la Reforma Fiscal para 2021 fue aprobada en su totalidad por ambas cámaras legislativas, quedando pendiente su publicación en el Diario Oficial de la Federación para su entrada en vigor el 1º de enero de 2021.

Previo a la conclusión de dicho proceso legislativo, la Cámara de Senadores propuso la modificación de la fracción V del artículo 82-Quáter de la LISR, para efectos de que la causal de revocación de la autorización por deficiencias incurridas por otras donatarias autorizadas, aplicara únicamente cuando la causal de revocación de la otra donataria sea derivada de su inclusión en la lista del artículo 69-B, párrafo 4, del CFF, correspondiente al listado definitivo de contribuyentes con operaciones inexistentes o simuladas.

En este entendido, los comentarios vertidos en el apartado “6. El Sexto Error: penalizar a unas donatarias autorizadas, por deficiencias incurridas por otras donatarias autorizadas” no resultan aplicables respecto de la ausencia de causales de revocación, pues se modificó la redacción de la “causal de revocación por contagio” para limitarla a una de carácter grave, que corresponde a la inclusión de la otra donataria en el listado de contribuyentes que realizan operaciones inexistentes.

*

REFORMA JUDICIAL

El 27 de noviembre de 2020, la Cámara de Senadores aprobó el Proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversos artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en torno a la transformación del Poder Judicial de la Federación.

Posteriormente, el 14 de diciembre pasado, la Cámara de Diputados aprobó sin cambios el dictamen de la Cámara de Senadores.

Al ser esta una reforma constitucional, el dictamen deberá ser aprobado por la mayoría de las legislaturas de los Estados.

El proyecto contempla las modificaciones de los artículos 94, 97, 99, 100, 103, 105 y 107 de la CPEUM; así como una reforma a la LA y otras leyes secundarias relacionadas.

A continuación se comentan algunos aspectos relevantes de este proyecto de reforma:

Plenos Regionales que sustituyen a Plenos de Circuito

Para ampliar el ámbito de competencia por cuestión territorial, los Plenos Regionales tendrán facultad para resolver contradicciones de tesis entre los diferentes circuitos de la región correspondiente. Esto, con la finalidad de optimizar y homogenizar recursos en cuanto al conocimiento de ciertos asuntos.

Se generará un solo criterio obligatorio en varios circuitos de una misma región.

Estos Plenos Regionales resolverán las contradicciones de criterios que no sean del conocimiento de la SCJN, dejándole a ésta los asuntos que tengan alta trascendencia o importancia social, cuestión que se definirá en leyes secundarias y Acuerdos Generales del CFJ.

Transformación de los Tribunales Unitarios a Tribunales Colegiados de Apelación

Se aprobó la creación de Tribunales Colegiados de Apelación en sustitución de los Tribunales Unitarios de Circuito. Éstos serán órganos pluripersonales conformados por tres magistrados y serán tribunales de

segunda instancia. El costo de esta transición está presupuestado y aprobado por el Poder Judicial, considerando que es una transformación de órganos ya existentes.

Jurisprudencia por precedente

Todas las sentencias que emita la SCJN se considerarán relevantes, justiciables y obligatorias para todos los órganos jurisdiccionales sin necesidad de que sean adoptadas por reiteración o por contradicción. Por lo tanto, se elimina la figura de jurisprudencia por reiteración de criterios de parte del a SCJN y se transita a un sistema de precedentes obligatorios.

Esto significa que las razones que funden los resolutivos de las sentencias dictadas por el Pleno de la SCJN, por mayoría de ocho votos, y por sus salas, por mayoría de cuatro votos sentarán precedentes obligatorios para todas las autoridades jurisdiccionales de la federación y de las entidades federativas. Las cuestiones de hecho o de derecho que no sean necesarias para justificar la decisión no serán obligatorias.

Los precedentes del Tribunal Pleno de la SCJN serán obligatorios para sus Salas, pero el Pleno no estará vinculado por los de ellas. Las Salas del Alto Tribunal tampoco estarán obligadas a seguir los precedentes de la otra Sala.

El Pleno y las Salas de la SCJN no están obligados a seguir sus propios precedentes. Sin embargo, para que puedan apartarse de ellos deberán proporcionar razones suficientes que justifiquen el cambio de criterio. En ese caso, el precedente será superado y las razones de la nueva decisión constituirán el nuevo precedente obligatorio.

El razonamiento de los legisladores para aprobar esta modificación es que resulta ilógico que siendo la SCJN el más alto tribunal, tenga que reiterar en cinco veces el mismo sentido para crear jurisprudencia vinculante. En su visión, a través de un precedente obligatorio, se da celeridad a la formación jurisprudencial.

En cuanto hace a la contradicciones de tesis en la Salas de SCJN, éstas deberán de darse entre los criterios contenidos en los fallos contendientes y sentarán precedentes.

En consecuencia, la jurisprudencia por reiteración de tesis, estará a cargo de los TCC, es decir, se mantendrá intocado el principio de reiteración de criterios para la adopción de jurisprudencia en éstos. La

jurisprudencia por contradicción de tesis estará a cargo de los Plenos Regionales. Los precedentes obligatorios serán emitidos por el Pleno y Salas de la SCJN.

Órganos jurisdiccionales para resolver casos de violaciones graves de derechos humanos

Se aprobó la facultad del CJF para designar a un órgano jurisdiccional para que conozca de asuntos que traten sobre violaciones graves de derechos humanos bajo el principio de concentración de juicios; ello, para brindar una respuesta unificada y coherente a las víctimas.

Lo anterior no implica la creación de tribunales especiales o *ad-hoc*, sino la concentración de cierto tipo de asuntos en tribunales designados para resolverlos con ciertos parámetros por la relevancia que conllevan.

Declaratoria general de inconstitucionalidad

Los senadores validaron que la notificación a la autoridad emisora (legislativo) procede desde el primer asunto en que se declare la inconstitucionalidad de una norma general en los juicios de amparo indirecto en revisión. Esto es consistente con el sistema de precedentes de la SCJN que también se aprueba.

El presidente de la SCJN notificará al legislativo para que subsane el vicio de inconstitucionalidad y se inicie el procedimiento para desechar la norma de que se trate, siempre y cuando ello se haya votado por ocho votos del Pleno de la SCJN.

El efecto de la declaratoria de inconstitucionalidad es privar de vigencia a la norma con el vicio referido, no así derogarla.

Cuando los TCC establezcan jurisprudencia con reiteración o la SCJN precedentes, en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, se notificará a la autoridad legislativa, si transcurrido el plazo de 90 días naturales no se supera el problema de inconstitucionalidad por parte de la autoridad, la SCJN emitirá (por mayoría de 8 votos) la declaratoria general de inconstitucionalidad. En la Ley de Amparo se fijará el alcance de esto.

Recurso de revisión en amparo directo

A efecto de otorgar a la SCJN mayor potestad para conocer el recurso de revisión en amparo directo, especialmente en asuntos que revistan

un interés excepcional en materia constitucional o de derechos humanos, se aprobó que el amparo directo en revisión solo procederá cuando éste revista un carácter excepcional en materia constitucionalidad o de derechos humanos.

El acuerdo de desechamiento del amparo directo en revisión no será recurrible. Por lo tanto, se elimina el supuesto de procedencia del recurso de reclamación para esos efectos.

No obstante lo anterior, permanece la facultad de la SCJN de atracción para conocer de amparos directos en revisión que considere relevantes.

En el dictamen de la Cámara de Senadores se precisa que las Salas de la SCJN irán definiendo los criterios de "interés de relevancia constitucional" para la procedencia de los amparos directos en revisión.

Adicionalmente, se establece que se emitirán Acuerdos generales para distribuir asuntos competencia de la SCJN entre sus Salas, así como abrir la posibilidad de que se remitan asuntos a los TCC en casos en que no exista jurisprudencia con la finalidad de dar prontitud al despacho y resolución de asuntos.

Criterios contradictorios entre Salas de la SCJN

Para reconocer que el conflicto se da entre los criterios diferentes con independencia de la tesis que se publique, se sustituye el concepto contradicción de tesis por contradicción de criterios.

Los argumentos y razonamientos en cada sentencia serán obligatorios para juzgadores de menor jerarquía.

Cumplimiento sustituto de la sentencia de amparo (107)

Los recursos de inconformidad e incidentes de incumplimiento sustituto en materia de amparo los conocerán los órganos que emitieron la sentencia. La ley secundaria establecerá los mecanismos de control para que se cumplan las sentencias.

Régimen transitorio

La entrada en vigor y funcionamiento de los Tribunales Colegiados de Apelación y de los Plenos Regionales se difiere hasta en tanto entre en vigor de la legislación secundaria que los regule.

Otros aspectos

En lo relativo al artículo 105, fracción I de la CPEUM (controversia constitucional), hay una adición importante que en cierta forma, viene a confundir la figura junto con la fracción II (acción de inconstitucionalidad), pues ahora la controversia también versará sobre normas generales. La única diferencia, además de los sujetos, será el momento de impugnación (ante la promulgación, o primera aplicación de la norma cuestionada).

Consideramos que quedan aspectos inconclusos que podrían llevar a un mal manejo de estas figuras jurídicas. Nos parece reiterativo que ahora, la fracción I y II del artículo vayan a versar sobre temas tan similares, lo que puede dar lugar a interpretaciones equívocas (i.e. que admitan más de un sentido).

Por otro lado, el dictamen originalmente refiere también a la eliminación del amparo soberanía, pero posteriormente se desdice y se incluyó dicho aspecto en la reforma propuesta.

Habrá que ver cómo queda reformado el artículo 1 de la LA, para confirmar si esta figura jurídica será modificada. En este caso, consideramos que sí hay trascendencia para los contribuyentes, pues derechos como el Derecho de Alumbrado Público como contribución, en su momento se combatieron por esa vía.

REFORMA FISCAL 2021

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Donatarias Autorizadas

Se efectúan modificaciones a la LISR en materia de Donatarias Autorizadas, las cuales generarán incertidumbre y en lugar de motivar el desarrollo de nuevos proyectos filantrópicos, hacen que las actuales entidades con fines no lucrativos desarrollen su labor ante el temor de que su autorización sea revocada. Deseamos que dichas modificaciones no frenen el ánimo de la organización civil para que sigan apoyando las necesidades del país.

No contribuyentes del Título III, que ahora requieren de autorización para recibir donativos deducibles para permanecer en dicho Título⁴²

Ciertas entidades no requieren autorización para pertenecer al Título III de la LISR; sin embargo, con el fin de que únicamente las entidades sin fines de lucro puedan estar en el Título III, el Ejecutivo Federal decidió modificar el artículo 79 de la LISR para que las entidades dedicadas a las siguientes actividades necesariamente deban contar con la autorización:

- a) Investigación científica o tecnológica;
- b) Investigación o preservación de la flora o fauna silvestre, terrestre o acuática;
- c) Reproducción de especies en protección y peligro de extinción y a la conservación de su hábitat; y
- d) Instituciones becantes.

⁴² Art. 79, fracción XI, XVII, XIX y XX, LISR.

Documentación comprobatoria de los gastos efectuados por las Donatarias⁴³

Se elimina la facilidad aplicable a las donatarias autorizadas para no considerar como remanente distribuible, las erogaciones que no se encuentren amparadas en un CFDI, o bien, que no cumplan con los requisitos referentes a la forma de pago.

Lo anterior, como una medida anti-elusiva dirigida a quienes enajenen bienes o presten servicios a las Donatarias Autorizadas, pues se obliga a estas últimas a recabar los CFDIs correspondientes.

En caso en el que se determine remanente distribuible ficto o presunto por erogaciones que no reúnan todos los requisitos de deducción, la Donataria Autorizada deberá enterar como impuesto a su cargo aquel que resulte de aplicar sobre dicho remanente distribuible la tasa del 35%, en cuyo evento se considerará como impuesto definitivo, debiendo efectuar el entero correspondiente a más tardar en el mes de febrero del año siguiente a aquél en que actualice la hipótesis de determinación de remanente distribuible ficto correspondiente. Lo anterior, en el entendido de que es la Donataria Autorizada (y no sus socios o integrantes) quien funge como sujeto pasivo del tributo.

Ingresos no relacionados con la actividad autorizada⁴⁴

El Reporte de Donatarias Autorizadas 2019 emitido por la SHCP, advirtió que la mayor parte de los ingresos de las Donatarias Autorizadas provienen de actividades distintas a los fines asistenciales para los cuales fueron autorizadas, siendo que además de no estar relacionadas con la consecución de su objeto social, tienen un ánimo de lucro, situación que se considera contraria a los fines establecidos en la ley.

La Reforma Fiscal 2021 adiciona un párrafo con el propósito de establecer que las Donatarias Autorizadas perderán su autorización para recibir donativos deducibles del ISR cuando más del 50% de los ingresos totales que obtengan en el ejercicio fiscal correspondan a ingresos por actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizadas, lo cual se determinará mediante resolución emitida y notificada por la autoridad fiscal.

⁴³ Art. 79, Segundo párrafo, LISR.

⁴⁴ Art. 80, Octavo párrafo, LISR.

Además, se propone que, si dentro de los 12 meses siguientes a la pérdida de la autorización para recibir donativos deducibles del ISR, no se obtiene nuevamente dicha autorización, deberán destinar todo su patrimonio a otra Donataria Autorizada.

Destino del patrimonio⁴⁵

Se reforma el párrafo primero de la fracción IV del artículo 82 de la LISR, con la finalidad de precisar que el objeto social al que deben destinar la totalidad de sus activos es aquél por el cual hayan sido autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR, pues se ha observado que existen Donatarias Autorizadas que realizan modificaciones a su objeto social con posterioridad a la obtención de su autorización, destinando sus activos a actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizadas, o bien, sin realizar tal modificación destinan su patrimonio a fines distintos para los cuales fueron autorizadas.

Asimismo, se modifican los párrafos segundo y tercero de la fracción V, del artículo 81, párrafo 1, de la LISR y se adiciona un párrafo cuarto a la citada porción normativa para aclarar el régimen de tributación y demás consecuencias jurídico-fiscales aplicables a las Donatarias Autorizadas a las que se les revoque su autorización, o no renueven su autorización en tiempo, así como a las Donatarias Autorizadas que soliciten la cancelación de su autorización; en razón de que se ha detectado que existen Donatarias Autorizadas que no se liquidan y, por ende, eluden la obligación de transmitir su patrimonio a otras Donatarias Autorizadas, a pesar de que se les revocó la citada autorización o perdieron el registro como Donatarias Autorizadas por no haber renovado su autorización en tiempo, conservando su patrimonio y destinándolo a fines distintos para los cuales fueron autorizadas:

a) Reforma al párrafo segundo.- Se establece que en los casos de revocación de la autorización o cuando su vigencia haya concluido y no se haya obtenido nuevamente o renovado la misma dentro de los 12 meses siguientes a la fecha en que ocurran dichos eventos, se deberá destinar la totalidad de su "**patrimonio**" a otras Donatarias Autorizadas, quienes deberán emitir el comprobante fiscal correspondiente por concepto de donativo, el cual no será deducible para efectos del ISR.

Conforme a lo anterior, una vez que las Donatarias Autorizadas pierdan definitivamente su autorización para recibir donativos deducibles del

⁴⁵ Arts. 82, fracción IV, LISR y 81, fracción V, LISR.

ISR, éstas no podrán continuar realizando sus actividades ni tampoco podrán mantener (conservar) los activos que integran su patrimonio, los cuales deberán ser transmitidos forzosamente a otra Donataria Autorizada.

Lo dispuesto en esta porción normativa contrasta sustancialmente con lo dispuesto en el actual párrafo segundo, de la fracción V, del artículo 81, párrafo 1, de la LISR, el cual establece que en los casos de revocación o no renovación oportuna de la autorización únicamente se deberán destinar los **donativos** que no fueron destinados para los fines propios de su objeto social a otras Donatarias Autorizadas, más no así la totalidad de su patrimonio.

En nuestra opinión, esta medida excede la finalidad perseguida por el Ejecutivo Federal y el Legislador Federal consistente en establecer un "*mecanismo de control efectivo del destino de los donativos*", pues obliga a las donatarias de referencia a transmitir la totalidad de su patrimonio a otras Donatarias Autorizadas bajo la errónea premisa de que el patrimonio de las Donatarias Autorizadas está constituido exclusivamente por donativos: "*se constituye con base en los donativos que reciben, mismos que los ciudadanos otorgan bajo la premisa de que serán destinados al objeto social por el que las donatarias obtuvieron su autorización*", siendo que el patrimonio de las Donatarias Autorizadas frecuentemente está integrado por otras categorías de ingresos distintas a los donativos, como son las cuotas de sus integrantes, las cuotas de recuperación, etc.

Aunado a lo anterior, habría que revisar la legislación civil (local) aplicable a cada Donataria Autorizada, para determinar si la sanción que pretende imponerse a las Donatarias Autorizadas, consistente en la transmisión de la totalidad de su patrimonio y, en consecuencia, su liquidación forzosa como resultado de la pérdida de uno de los atributos de la personalidad (el Código Civil de la Ciudad de México prevé como causal de extinción de las asociaciones civiles que éstas se vuelvan incapaces para realizar el fin para que fueron fundadas⁴⁶), es inconstitucional por invadir la esfera competencial de las legislaturas de los Estados.

b) Reforma al párrafo tercero.- Se establece que las personas morales referidas en el párrafo inmediato anterior deberán tributar

⁴⁶ Art. 2685. Las asociaciones, además de las causas previstas en los estatutos, se extinguen: [...] III. Por haberse vuelto incapaces de realizar el fin para que fueron fundadas; [...].

conforme al Régimen General de las personas morales regulado en el Título II de la LISR, y deberán destinar sus recursos a otras Donatarias Autorizadas dentro del plazo de 6 meses contados a partir de que concluyó el plazo para obtener nuevamente la autorización cuando fue revocada o de la conclusión de la vigencia de la autorización.

c) Adición del párrafo cuarto.- Se establece que las consecuencias jurídico-fiscales referidas en los incisos (i) y (ii) anteriores también serán aplicables a las Donatarias Autorizadas a las que se les apruebe la cancelación de su autorización para recibir donativos deducibles del ISR.

Asimismo, se reforma los párrafos primero y segundo de la fracción VI del artículo 82, párrafo 1, de la LISR para: (1) incluir como parte de la obligación informativa general a cargo de las Donatarias Autorizadas, la obligación de mantener a disposición del público en general la información relativa a su patrimonio; y, (2) establecer que en los casos en los que la revocación o no renovación de la autorización para recibir donativos deducibles del ISR resulte del incumplimiento de la obligación informativa general, las Donatarias Autorizadas deberán cumplir con esta obligación dentro del mes siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de la revocación o aquél en el que se haya publicado la no renovación de la autorización, y sólo estarán en posibilidad de obtener una nueva autorización hasta que se cumpla con esta obligación informativa.

Causales y procedimiento de revocación de la autorización⁴⁷

Incorporación de las causales de revocación (en el Apartado A del citado precepto legal) y el procedimiento de revocación (en el Apartado B de dicho precepto legal) contenidas en la RMF para 2020 al texto de la LISR, con el fin de que los contribuyentes tengan mayor seguridad jurídica.

Para tales efectos, se establecen como causales de revocación de la autorización para recibir donativos deducibles del ISR, las siguientes:

- (i) Destinar su activo a fines distintos del objeto social por el que obtuvieron la autorización correspondiente.

⁴⁷ Art. 82-Quáter, LISR.

- (ii) No expedir CFDIs por los donativos recibidos o expedir CFDIs de donativos deducibles para amparar cualquier otra operación distinta de la donación.
- (iii) Incumplimiento de las obligacionales o requisitos que establezcan las deposiciones fiscales a cargo de las Donatarias Autorizadas, cuando dicho incumplimiento sea conocido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
- (iv) Estar incluida en la lista del artículo 69-B, párrafo 4, del CFF (listado definitivo de contribuyentes con operaciones inexistentes o simuladas).
- (v) Si el o los representantes legales, socios o asociados o cualquier integrante del consejo directivo o de administración de una Donataria Autorizada a la que le haya sido revocada su autorización por el supuesto detallado en el numeral (iv) anterior, dentro de los últimos 5 años, forman parte de la Donataria Autorizada durante la vigencia de la misma.
- (vi) Percibir ingresos por actividades distintas a los fines para los cuales fueron autorizadas para recibir donativos deducibles del ISR en un porcentaje mayor al 50% del total de los ingresos del ejercicio fiscal.

La actualización de alguna de las causales de revocación señaladas en los incisos (i) a (v) anteriores tendrá por consecuencia jurídica la revocación "temporal" de la autorización para recibir donativos deducibles del ISR, pues los contribuyentes podrán volver a solicitar y obtener, en su caso, la autorización para recibir donativos deducibles del ISR, siempre que corrijan el motivo por el cual fue revocada la autorización o, en su caso, paguen el ISR correspondiente.

Por el contrario, la actualización de la causal de revocación señalada en el inciso (vi) anterior tendrá por consecuencia jurídica la revocación "definitiva" de la autorización para recibir donativos deducibles del ISR y, en consecuencia, la transmisión de la totalidad de su patrimonio a otra Donataria Autorizada.

Mediante disposiciones transitorias, se establecen diversas reglas y plazos que deberán de cumplir las Donatarias autorizadas.

De los ingresos de las personas físicas por Plataformas Tecnológicas

Se modifican las tasas de retención que deben efectuar 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 las citadas plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, respecto de los ingresos que obtengan las personas físicas de dichas plataformas.

Así, se establece que la tasa de retención del ISR por servicios de transporte terrestre de pasajeros y entrega de bienes, será del 2.1%; del 4%, respecto a los servicios de hospedaje; y del 1%, respecto a la enajenación de bienes y prestación de servicios en general⁴⁸.

Pagos a entidades extranjeras transparentes y estímulo fiscal

Como se comentó en nuestra AT 2020, recordamos el que el 1º de enero del 2021, entran en vigor las disposiciones⁴⁹ que desconocen la transparencia fiscal de las entidades y/o figuras extranjeras; así como el estímulo fiscal para dichas entidades que inviertan en personas morales residentes en México para efectos fiscales.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Honorarios médicos

Se amplía la exención a los casos de ser prestados por conducto de instituciones de asistencia o beneficencia privada autorizadas⁵⁰.

Servicios de intermediación que tienen por objeto la enajenación de bienes muebles usados

La LIVA vigente dispone que los servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los

⁴⁸ Art. 113-A, LISR.

⁴⁹ Arts. 4-A y 205, LISR.

⁵⁰ Art. 15, fracción XIV, LIVA.

demandantes de los mismos, que tengan por objeto la enajenación de bienes muebles usados, no son objeto del IVA, es decir, no son actos o actividades gravadas para fines del IVA⁵¹.

Se deroga esta disposición legal con el propósito de eliminar dicho tratamiento de excepción y, por tanto, incluir estos servicios de intermediación como actos o actividades gravadas para fines del IVA.

En consecuencia las Plataformas Tecnológicas que presten esta categoría de servicios deberán pagar el IVA a la tasa del 16% sobre la contraprestación que reciban por la prestación de sus servicios de intermediación en la enajenación de bienes muebles usados.

En nuestra apreciación, esta reforma impactará negativamente a las Plataformas Tecnológicas que permiten la oferta y demanda de bienes muebles usados, coloquialmente referidos como bienes de "segunda mano", las cuales estarán obligadas a pagar, a partir de la entrada en vigor de la reforma, el IVA a la tasa del 16% sobre las contraprestaciones que reciban por sus actividades de intermediación en la enajenación y adquisición de esta categoría de bienes.

Residentes en el extranjero que prestan servicios digitales a través de plataformas digitales de intermediación

Las Plataformas Tecnológicas residentes en el extranjero sin establecimiento en México que prestan los servicios digitales de descarga / acceso a contenido, clubes en línea y páginas de citas y enseñanza a distancia o de test o ejercicios⁵², están sujetas al cumplimiento de las siguientes obligaciones⁵³:

- (i) Inscribirse en el RFC.
- (ii) Ofertar y cobrar, conjuntamente con el precio de sus servicios digitales el IVA correspondiente en forma expresa y por separado.
- (iii) Presentar declaraciones informativas trimestrales al SAT sobre los servicios prestados a receptores en territorio nacional.

⁵¹ Art. 18-B, fracción II, Segundo párrafo, LIVA.

⁵² Art. 18-B, fracciones I, III y IV, LIVA.

⁵³ Art. 18-D, LIVA.

- (iv) Calcular y enterar el IVA correspondiente (a la tasa del 16%) sobre las contraprestaciones efectivamente cobradas en cada mes calendario a los receptores de servicios digitales.
- (v) Emitir y enviar a los receptores de los servicios digitales los comprobantes correspondientes.
- (vi) Designar un representante ante el SAT, así como un domicilio en territorio nacional.
- (vii) Tramitar la e. Firma.

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 18-D de la LIVA y un segundo párrafo al artículo 18-J, fracción II, inciso a), de la LIVA, para establecer que las Plataformas Tecnológicas antes referidas estarán exceptuadas de cumplir con dichas obligaciones cuando presten los servicios digitales a través de Plataformas de Intermediación, residentes en el extranjero o en México, que presten servicios de procesamiento de pagos (facturación y de cobranza), siempre que estas últimas efectúen la retención del 100% del IVA cobrado, por su conducto, a los receptores de servicios digitales, y además emitan los comprobantes correspondientes a los receptores, cuando así les sea requerido, ya sea nombre de la Plataforma Tecnológica o en nombre propio.

Con esta adición se busca facilitar la prestación de los servicios digitales por las citadas Plataformas Tecnológicas, fomentar su participación en nuestro país, así como incrementar la oferta y demanda de dichos servicios en México, pues se ha observado que existen Plataformas Tecnológicas que prestan sus servicios digitales en el país por conducto de Plataformas de Intermediación, en razón de que no les resulta costoso cumplir con las obligaciones antes señaladas, por tener baja participación en el mercado mexicano, así como limitada capacidad económica y administrativa.

También se adiciona un cuarto párrafo al artículo 18-J, fracción, III, de la LIVA, para eximir a las Plataformas de Intermediación de la obligación de proporcionar al SAT la información referida en el artículo 18-J, fracción III, sobre las Plataformas Tecnológicas, en cuyas operaciones hayan actuado como intermediarios.

Opción de las plataformas digitales de intermediación de publicar los precios de bienes y servicios sin incluir el impuesto al valor agregado en forma expresa y por separado

Las Plataformas de Intermediación, residentes en México o en el Extranjero, que operen como intermediarios en actividades realizadas por terceros afectas al pago del IVA, están obligadas a cumplir con las obligaciones previstas en el artículo 18-J de la LIVA, dentro de las cuales se incluye la obligación de publicar en su página de Internet, aplicación, plataforma o cualquier otro medio similar, en forma expresa y por separado, el IVA correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios por los enajenantes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, en los que operan como intermediarios.

Se adiciona un segundo párrafo a la fracción I del artículo 18-J de la LIVA para establecer la opción de que estos contribuyentes puedan publicar dicho precio sin manifestar el IVA, en forma expresa y por separado, siempre y cuando dichos precios incluyan el IVA y los publiquen con la leyenda "IVA incluido", en razón de que en la práctica se ha identificado que algunas Plataformas de Intermediación han tenido problemas operativos para cumplir con dicha obligación.

Esta opción ya estaba contemplada en la Regla 12.2.11. de la RMF para 2020; sin embargo, consideramos relevante su inclusión en el texto de la LIVA, pues dicha inclusión no solo otorga una mayor jerarquía normativa a dicha facilidad, sino que también la dota de un mayor grado de permanencia en nuestro sistema tributario.

Teniendo en cuenta que la porción normativa adicionada no establece claramente en qué momento debe aparecer la leyenda "IVA incluido", es nuestra apreciación que la misma debiera aparecer, como mejor práctica, en cada etapa (pantalla, ventana o imagen) del proceso o experiencia de compra a través de la App o la página de internet de la Plataforma de Intermediación, con el propósito de evitar cualquier contingencia fiscal que pudiera llegar a resultar de una interpretación literal de dicha porción normativa por parte de las autoridades fiscales.

Consecuencias del incumplimiento de obligaciones por parte de residentes en el extranjero sin establecimiento en México⁵⁴

Se regula el “bloqueo temporal al acceso al servicio digital” como sanción aplicable a las Plataformas Tecnológicas residentes en el extranjero sin establecimiento en México que omitan:

- (i) Registrarse en el RFC;
- (ii) designar un representante ante el SAT, así como un domicilio en territorio nacional;
- (iii) Tramitar la e. Firma;
- (iv) Realizar el pago del IVA o entero de las retenciones correspondientes.
- (v) Presentar las declaraciones de pago e informativas a que se refieren los artículos 18-D, fracciones III y IV, y 18-J, fracciones II, inciso b), y III, de la LIVA, durante tres meses consecutivos o durante dos periodos trimestrales consecutivos, tratándose de la declaración informativa a que refiere la fracción III del artículo 18-D de la LIVA.

Tratándose de las omisiones referidas en los incisos (iv) y (v) anteriores, también se procederá a la cancelación del RFC de la Plataforma Tecnológica, y se dará de baja de la lista de residentes en el extranjero registrados, publicada tanto en la página de Internet del SAT, así como en el DOF.

Es importante destacar que las sanciones referidas serán independientes de las que correspondan a la omisión en el pago del IVA, en el entero de las retenciones y en la presentación de las declaraciones de pago e informativas.

En términos generales, el procedimiento para el bloqueo temporal al acceso al servicio digital funcionará de la siguiente manera:

Paso 1.- Previo al bloqueo, el SAT dará a conocer a la Plataforma Tecnológica la resolución en la que se determine el incumplimiento de las obligaciones de que se trate. Tratándose del incumplimiento de las

⁵⁴ Arts. 18-H Bis, 18-H Ter, 18 H-Quáter y 18-H Quintus, LIVA

obligaciones (i) a (iii) anteriores la resolución se dará a conocer mediante publicación en el DOF.

En cambio, tratándose del incumplimiento de las obligaciones (iv) y (v) anteriores, la resolución se notificará al representante legal⁵⁵.

Paso 2.- La Plataforma Tecnológica podrá efectuar las manifestaciones conducentes y aportar la documentación e información que considere pertinente para desvirtuar los hechos y omisiones observadas en la citada resolución, en un plazo de 15 días contado a partir del día siguiente a la publicación o notificación correspondiente, según se trate. Se podrá solicitar, por única ocasión, una prórroga de 5 días⁵⁶.

Paso 3.- Transcurrido el plazo de 15 días (y en su caso la prórroga), la autoridad contará con un plazo máximo de 15 días para valorar la documentación, información o manifestaciones, emitir y notificar la resolución final a la Plataforma Tecnológica⁵⁷.

Dentro de los primero 5 días de este plazo, la autoridad podrá requerir documentación e información adicional a la Plataforma Tecnológica, la cual deberá proporcionarse dentro de un plazo máximo de 5 días posteriores a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento. En este caso, el plazo de 15 días se suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento y se reanudará al día siguiente a aquél en que venza el referido plazo de 5 días⁵⁸.

Paso 4.- En caso de que la Plataforma Tecnológica no haya logrado desvirtuar los hechos y omisiones observados por la autoridad, esta última deberá ordenar al concesionario de la red pública de telecomunicaciones correspondiente, mediante resolución debidamente fundada y motivada, el bloqueo temporal del acceso al servicio digital, y deberá dar a conocer en su página de internet (y en el DOF) el nombre del proveedor y la fecha a partir de la cual se deberá realizar el bloqueo temporal, a efecto de que los receptores de los servicios se abstengan de contratar servicios futuros⁵⁹.

⁵⁵ Art. 18-H, Ter, LIVA.

⁵⁶ Art. 18-H, Ter, LIVA.

⁵⁷ Art. 18-H, Ter, LIVA.

⁵⁸ Art. 18-H, Ter, LIVA.

⁵⁹ Arts. 18-H, Quáter y Quintus, LIVA.

El concesionario contará con un plazo de 5 días a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución que ordene el bloqueo para realizarlo⁶⁰.

Paso 5.- El SAT podrá levantar el bloqueo temporal hasta que la Plataforma Tecnológica cumpla con las obligaciones que dieron lugar al mismo. Para tales efectos, el SAT deberá emitir una orden de desbloqueo al concesionario de la red pública de telecomunicaciones que corresponda para que dentro de un plazo máximo de 5 días se cumplimente y, además, deberá reincorporar a la Plataforma Tecnológica en el RFC y la lista antes mencionada⁶¹.

Con la adición de dichos preceptos legales se pretende establecer un mecanismo de control efectivo para lograr el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de las citadas Plataformas Tecnológicas, mismo que se había visto obstaculizado a la fecha, en razón de que dichas plataformas se encuentran fuera del territorio nacional.

De un análisis al texto de la reforma pareciera ser que esté régimen sancionador únicamente está dirigido a las Plataformas Tecnológicas residentes en el extranjero sin establecimiento en México, con exclusión de las Plataformas Tecnológicas que sean residentes en México para fines del IVA, respecto de las cuales sí es posible ejercer un control efectivo por encontrarse en territorio nacional; razón por la cual consideramos que dichas sanciones no pueden aplicarse por analogía a las Plataformas Tecnológicas residentes en México, conforme al principio de aplicación estricta de la ley fiscal y demás principios aplicables al derecho administrativo sancionador.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Norma general anti-abuso⁶²

En nuestra Actualización Tributaria para 2020, ya comentábamos que se incorporaba una regla general antiabuso a través de la cual se facultaba a las autoridades fiscales para privar de efectos fiscales a los actos jurídicos que *(i)* carezcan de una razón de negocios y *(ii)* que generen

⁶⁰ Art. 18-H, Quáter, LIVA.

⁶¹ Art. 18-H, Quintus, LIVA.

⁶² Art. 5-A, CFF.

un beneficio fiscal; en el entendido de que un acto jurídico carece de razón de negocios cuando el beneficio económico cuantificable, presente o futuro, sea menor al beneficio fiscal.

Lo anterior fue justificado por el legislador al mencionar que en la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica, lo cual, además de generar problemas de inequidad, provoca también problemas de elusión fiscal que repercute en la recaudación de contribuciones.

Originalmente, el texto aprobado establecía que en ningún caso generarán consecuencias en materia penal; sin embargo, para 2021, el artículo fue reformado en su último párrafo para precisar que los efectos fiscales que otorguen las autoridades fiscales a los actos jurídicos, se limitarán a la determinación de contribuciones, accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de investigaciones penales y responsabilidad penal que pudiera originarse con relación con la comisión de delitos fiscales previstos en el CFF.

Según la exposición de motivos de la iniciativa presidencial relativa, la reforma tiene un sentido aclaratorio, es decir, los efectos administrativos no limitan y son independientes de otra posibilidad de perseguir delitos cometidos por el contribuyente, sin que la reconfiguración de los efectos de sus actos pueda tener tal responsabilidad penal.

Conforme a lo anterior, en tanto reconocer los efectos fiscales de actos jurídicos que conforme a la CGAE pudieran presumirse ineficaces para generar sus beneficios fiscales no está tipificado como delito, la aplicación de la CGAE en sí misma no debe ser origen de una causa penal contra el contribuyente.

Buzón Tributario⁶³

En el artículo 13 del CFF se aclara que de conformidad con de conformidad con la Ley del Sistema de Horario en los Estados Unidos Mexicanos y el Decreto por el que se establece el Horario Estacional que se aplicará en los Estados Unidos Mexicanos, el horario de la Zona Horaria Centro de México es el que resulta aplicable para efectos del Buzón Tributario.

⁶³ Art. 13, CFF.

Enajenaciones de bienes⁶⁴

En relación con las enajenaciones a plazos con pago diferido o en parcialidades, se modificó el párrafo segundo del artículo 14 del CFF, para establecer que también se actualiza este supuesto cuando se expidan comprobantes fiscales en términos del artículo 29-A, fracción IV, segundo párrafo del CFF en operaciones con el público en general, es decir, cuando no se cuente con la clave del RFC y se use la clave genérica que establece el SAT.

Fusión y escisión de sociedades⁶⁵

Este artículo prevé los supuesto en los que se considerará que no hay enajenación para efectos fiscales en caso de fusiones y escisiones.

Al respecto, como respuesta a ciertas planeaciones fiscales indebidas, se adiciona un caso de excepción, es decir un supuesto en donde sí se considerará que hay enajenación para efectos fiscales en caso de escisión, cuando como consecuencia de la transmisión de la totalidad o parte de los activos, pasivos y capital, surja en el capital contable de la sociedad escidente, escindida o escindidas un concepto o partida, cualquiera que sea el nombre con el que se le denomine, cuyo importe no se encontraba registrado o reconocido en cualquiera de las cuentas del capital contable del estado de posición financiera preparado, presentado y aprobado en la asamblea general de socios o accionistas que acordó la escisión de la sociedad de que se trate.

La exposición de motivos es pobre en su explicación sobre los motivos de esta disposición, lo que generará algo de incerteza sobre su aplicación.

Pareciera, sin embargo, que, mientras el importe de una partida provenga de partidas del capital contable de la sociedad escidente, de manera que no se genere un monto diferente a los montos que conformaban el capital contable de la escidente, la escisión no se ubicará en este nuevo supuesto.

⁶⁴ Art. 14, CFF.

⁶⁵ Art. 14-B, CFF.

Mercados Reconocidos⁶⁶

Se modificó la fracción I del artículo 16-C del CFF para sustituir el concepto de BMV como mercados reconocidos, para ampliarlo por el de todas las sociedades anónimas que obtengan concesión de la SHCP para actuar como bolsa de valores en los términos de la LMV, así como el Mercado Mexicano de Derivados.

Servicios de Certificación⁶⁷

Los contribuyentes que determinen el uso de la FIEL como medio de autenticación o firmado de documentos digitales, podrán solicitar al SAT que preste el servicio de verificación y autenticación de los certificados de firmas electrónicas avanzadas. Para 2021, se adiciona la facultad del SAT para también prestar el servicio de verificación de identidad de los usuarios.

Certificados sin efectos⁶⁸

El artículo 17-H del CFF, establece que el SAT dejará sin efectos los certificados cuando se actualice alguno de los supuestos ahí referidos.

Para 2021, se adicionan dos supuestos consistentes en que *(i)* se detecte que el contribuyente emisor de comprobantes fiscales no desvirtuó la presunción de la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes y, por tanto, se encuentra definitivamente en dicha situación, en términos del artículo 69-B, cuarto párrafo del CFF, y *(ii)* se detecte que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales y, por tanto, se encuentren en el listado a que se refiere el noveno párrafo del artículo 69-B Bis del CFF.

Estos dos supuestos se encontraban en el artículo 17-H Bis del CFF, pues eran causal de restricción temporal de uso de certificados.

Adicionalmente, se ajustó el último párrafo de esta norma para detallar el procedimiento para subsanar irregularidades cuando se deje sin

⁶⁶ Art. 16-C, CFF.

⁶⁷ Art. 17-F, CFF.

⁶⁸ Art. 17.H, CFF.

efectos el certificado de sello digital, aumentando de tres a diez los días del plazo con el que cuenta la autoridad fiscal para resolver la aclaración que presenten los contribuyentes.

Restricción temporal de uso de certificados⁶⁹

En concordancia con la reforma al artículo 17-H del CFF, se eliminan las fracciones IV y X del artículo 17-H Bis, del CFF, que fueron transferidas a aquél artículo.

En relación con el proceso de aclaración para subsanar irregularidades o desvirtuar las razones por las que se haya restringido el uso temporal de certificados, se incorpora un plazo de 40 días hábiles para que los contribuyentes ejerzan esta aclaración, de manera que el plazo ya no depende de lo que el SAT establezca en la RMF. Cuando concluya este plazo, si el contribuyente no subsanó o desvirtuó las irregularidades, se procederá a dejar sin efectos certificado.

Buzón Tributario⁷⁰

A partir de 2021, las autoridades fiscales también podrán enviar mensajes de interés a los contribuyentes a través del buzón tributario, consolidando éste medio como una vía de comunicación de información que va más allá de las resoluciones administrativas.

Solicitud de devolución de contribuciones⁷¹

Se tendrá por no presentada la solicitud de devolución de contribuciones, en términos del artículo 22 del CFF, cuando el contribuyente o el domicilio manifestado por éste, se encuentren como no localizados ante el RFC, y no se considerará que hubo gestión de cobro para efectos de la prescripción del derecho. Por la exposición de motivos de esta reforma, se entiende que una vez que sea regularizado el tema de la localización del contribuyente, éste podrá presentar su solicitud de devolución.

⁶⁹ Art. 17-H. Bis, CFF.

⁷⁰ Art. 17-K, CFF.

⁷¹ Art. 22, CFF.

Facultades de comprobación en procedimientos de devolución⁷²

En caso de que los contribuyentes presenten varias solicitudes de devolución respecto de una misma contribución, se faculta a la autoridad fiscal para ejercer facultades de comprobación por cada solicitud de devolución que se haya presentado o por la totalidad de ellas.

Adicionalmente, se amplía el plazo para que la autoridad emita resolución respecto de la devolución solicitada, de diez a veinte días hábiles posteriores a la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación.

Mediante disposición transitoria se aclara que los procedimientos de devolución que en los que se hayan ejercido facultades de comprobación que hayan sido iniciados antes del 31 de diciembre de 2020, deberán regirse con la normatividad vigente hasta esa fecha, es decir, el plazo aplicable será de diez días.

Responsabilidad solidaria de sociedades escindidas⁷³

Existe un límite de responsabilidad solidaria en caso de escisión, y este es el valor del capital de cada una de las sociedades escindidas, o escindentes. Sin embargo, a partir de 2021, este límite no será aplicable cuando, con motivo de la transmisión de activos, pasivos o capital, surja en el capital de alguna de ellas, un concepto o partida cuyo importe no se encontrara registrado en las cuentas de capital contable del estado de posición financiera que se hubiere aprobado por la asamblea de la sociedad que aprobó la escisión de la sociedad.

Lo anterior tiene por objeto evitar que a nivel de subcuentas de capital contable se transmitan valores que no estaban registrados antes de la escisión.

⁷² Art. 22-D, CFF.

⁷³ Art. 26, fracción XII, CFF.

Responsabilidad solidaria de sociedades residentes en México o EP's respecto a operaciones celebradas con partes relacionadas residentes en el extranjero⁷⁴

Se incluye una nueva hipótesis de responsabilidad solidaria de empresas residentes en México o residentes en el extranjero con establecimiento permanente en México que realicen operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, cuando éstas tengan control efectivo o sean controladas por empresas residentes en el extranjero, si estas últimas constituyen, por virtud de las operaciones celebradas con aquellas, establecimiento permanente por dichas operaciones.

Esta responsabilidad no excederá de las contribuciones que hubiere causado el residente en el extranjero en el país.

Medios de contacto ante el RFC⁷⁵

Los contribuyentes deberán registrar y mantener actualizada, con el RFC, una sola dirección de correo electrónico y un teléfono, además de los medios de contacto que establezca la autoridad fiscal a través de reglas de carácter general.

Nombre y clave de RFC de socios, accionistas o personas similares⁷⁶

A partir de 2020, se incorporó en el artículo 27 B, fracción VI del CFF, la obligación de presentar un aviso en el RFC a través del cual se informe el nombre y la clave en el RFC de los socios o accionistas, cada vez que se realice alguna modificación o incorporación respecto a estos.

Al respecto, la regla 2.4.19. de la RMF para 2020 establece que para estos efectos, las personas morales deberán presentar el aviso cada vez que se realice una modificación o incorporación, conforme a la ficha de trámite 295/CFF "Aviso de actualización de socios o accionistas", dentro de los treinta días hábiles siguientes a aquél en que se realice el supuesto correspondiente.

⁷⁴ Art. 26, fracción XIX, CFF.

⁷⁵ Art. 27, apartado B, fracción II, CFF.

⁷⁶ Art. 27, apartado B, fracción VI, CFF.

Al respecto, para 2021 se reforma esta norma para referirse, en lugar de a socios o accionistas, a socios, accionistas, asociados y demás personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe que, conforme a la legislación o los estatutos, tenga un carácter similar en la estructura orgánica de la sociedad, informe su nombre y clave de RFC a través del aviso a que alude el artículo 27, apartado B, fracción VI del CFF.

Esta reforma obedece a que, al incorporarse la obligación de aviso antes referida a partir de 2020, surgieron cuestionamientos respecto de su aplicación en relación con personas cuya participación en una entidad era tipo membresía o asociado, que no podrían, conforme a su legislación, ser considerados socio o accionista, por la naturaleza de la entidad de que se tratara.

Facultad de la autoridad fiscal en el RFC⁷⁷

Se faculta a la autoridad fiscal a suspender o disminuir las obligaciones de los contribuyentes respecto al RFC, cuando ésta confirme en sus sistemas, con otras autoridades, o con terceros, que los contribuyentes no han realizado actividad alguna en los últimos tres ejercicios.

Requisitos para cancelar RFC por liquidación⁷⁸

A partir 2021, los contribuyentes que presenten el aviso de cancelación del RFC por liquidación total de activo, deben de cumplir con lo siguiente:

- No estar sujetos al ejercicio de facultades de comprobación, ni tener créditos fiscales a su cargo,
- No estar incluidos en los listados de empresas a que alude el artículo 69 del CFF (que tengan créditos fiscales firmes, estén no localizadas, tengan sentencia condenatoria respecto a la comisión de un delito fiscal se les hubiera condonado un crédito fiscal,

⁷⁷ Art. 27, apartado C, fracción XII, CFF.

⁷⁸ Art. 27, apartado D, fracción IX, CFF.

entre otras), facturan operaciones inexistentes, o de transmisión indebida de pérdidas y;

- Su ingreso declarado, así como los impuestos retenidos manifestados en sus declaraciones, coincidan con los señalados en los CFDIs, expedientes, o información que tenga la autoridad fiscal en su poder.

Emisión de CFDIs⁷⁹

Se mencionan a aquellas personas que realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos de CFDIs, y que exporten mercancía que no sean objeto de enajenación o ésta sea a título gratuito, dentro de las personas que deberán solicitar el CFDI correspondiente.

CFDI's⁸⁰

Cuando no se cuente con la clave de RFC de las personas a las que se les emita el CFDI, se señalará la clave genérica que establezca el SAT, y se considerará dicha operación como celebrada con el público en general. Al respecto se aclara que el SAT podrá establecer facilidades o especificaciones mediante CFDIs por operaciones celebradas con el público en general.

Asimismo, se establece que, respecto del señalamiento en el CFDI de la cantidad, unidad de medida y clase de bienes o servicios a que se refiera el comprobante, que estos datos se asentarán usando los catálogos incluidos en las especificaciones tecnológicas reguladas por el propio CFF.

Adicionalmente, se precisa la redacción del precepto, para referir la obligación de los contribuyentes de expedir un CFDI por el valor total de la operación cuando esta se realice y un CFDI por cada uno de los pagos que se reciban, a los casos donde la contraprestación no se pague en una sola exhibición o, pagándose en una sola expedición, el pago se dé de manera diferida respecto del momento de expedición del contribuyente (la referencia anterior era solamente a cuando no se pagara la contraprestación en una sola exhibición, lo que generaba cuestiones de interpretación respecto de la regla).

⁷⁹ Art. 29, CFF.

⁸⁰ Art. 29-A, fracción IV, CFF.

Finalmente se elimina el requisito de señalar en el CFDI que se emita por cada uno de los pagos que se reciban, el valor total de la operación ni el monto de los impuestos retenidos o trasladados, adecuando los términos del CFF a los términos en que actualmente opera la emisión de CFDI's con complemento por la recepción de pagos.

Conservación de contabilidad⁸¹

Los contribuyentes deberán conservar, por el tiempo que subsista la sociedad, cierta información referida en el artículo 30 del CFF. A partir de 2021, se incluye dentro de ésta, la información y documentación relativa a los acuerdos adoptados en los procesos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación.

Por otra parte, se establecen nuevas reglas de conservación, conforme a lo siguiente:

- a) Aumentos de Capital Social.**- Para el caso de aumentos de capital social, además de las actas de asamblea, igualmente se deben conservar los estados de cuenta bancarios respectivos o avalúos, dependiendo si la aportación fue en numerario o en especie, respectivamente. En el mismo sentido, para el caso de capitalización de reservas o dividendos, se deben conservar las actas de asamblea en las que consten dichos actos, así como los registros contables. Si se capitalizan pasivos, deberán conservarse las actas de asamblea de dichos actos junto con el documento que certifique la existencia y valor contable del pasivo.
- b) Disminuciones de Capital Social.**- En relación con la disminución de capital social por reembolso a los socios, se deben conservar también los estados de cuenta, entre otros aspectos.
- c) Fusión o Escisión de Sociedades.**- Respecto a las actas en las que se haga constar fusión o escisión de sociedades, se deben conservar los estados de situación financiera, de variación de capital contable, y los papeles de trabajo para la determinación de CUFIN y de la CUCA, de los ejercicios anterior y posterior a la fusión o escisión.
- d) Distribución de Utilidades.**- Respecto a las constancias de distribución de dividendos o utilidades, se deben conservar además los estados de cuenta que expidan las instituciones financieras donde conste dicha situación.

⁸¹ Art. 30, CFF.

Documentación en ejercicio de facultades de comprobación⁸²

Hasta 2020, se prevé que cuando la autoridad fiscal ejerza sus facultades de comprobación respecto de ejercicios fiscales en los que se disminuyan pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, o se reciban cantidades por concepto de préstamo, otorgado o recibido, independientemente del tipo de contrato utilizado, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación que acredite el origen y procedencia de tales pérdidas o préstamos.

Para 2021, se reforma tal disposición para referirse, adicionalmente a:

- La distribución o pago de dividendos o utilidades
- La reducción de capital, o su reembolso o
- El envío de remesas

En tales casos, los contribuyentes deberán proporcionar la documentación e información que soporte el saldo origen y los movimientos de cuenta de utilidad fiscal neta, cuenta de capital de aportación, o cualquier otra cuenta involucrada en estos actos.

Fecha de reporte respecto al Estándar para el Intercambio Automático de Información sobre Cuentas Financieras en Materia Fiscal⁸³

Se modifica la fecha para que las instituciones financieras reporten a las autoridades fiscales las cuentas de alto valor, bajo valor, y reportables. Ahora, la fecha límite será el 31 de agosto.

Asistencia para el cumplimiento de obligaciones fiscales⁸⁴

Se reforma el CFF, para el efecto de informar a los contribuyentes las posibles consecuencias de no cumplir con las disposiciones fiscales aplicables. Se implementan acciones en materia de civismo fiscal y

⁸² Id.

⁸³ Art. 32-B Bis, CFF.

⁸⁴ Art. 33, CFF.

cultura contributiva para fomentar la formalidad y el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Se dará a conocer de forma periódica a los contribuyentes, los parámetros de referencia respecto a la utilidad conceptos deducibles en materia de ISR, dependiendo el sector o industria a la que pertenezcan.

Se difundirá esta información para medir riesgos impositivos, pudiendo el SAT informar al contribuyente cuando detecte estos riesgos, sin que esto implique el ejercicio de facultades de comprobación.

Medidas de apremio⁸⁵

Además de los contribuyentes y responsables solidarios, a partir de 2021, los terceros relacionados con ellos, también podrán ser sujetos del aseguramiento precautorio de bienes o de la negociación.

En relación con el aseguramiento precautorio⁸⁶, se incorpora un nuevo supuesto para llevarlo a cabo, consistente en que se detecten envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas que no tengan adheridos marbetes o precintos, o bien, que estos sean falsos o alterados, y cuando no se acredite la legal posesión de estos.

Finalmente, también se modificó el orden de prelación de los bienes objeto de aseguramiento precautorio, quedando como sigue:

- a) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, con algunas salvedades.

⁸⁵ Art. 40, CFF.

⁸⁶ Art. 40-A, CFF.

- b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- c) Dinero y metales preciosos.
- d) Bienes inmuebles.
- e) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- f) La negociación del contribuyente.
- g) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
- h) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, deberán acreditar la propiedad de los bienes sobre los que se practique el aseguramiento precautorio.

Visita domiciliarias

Se adiciona un párrafo tercero a la fracción III del artículo 44 del CFF para referir que si al cierre del acta que se levante, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la diligencia⁸⁷.

Por otro lado, las autoridades fiscales ahora tendrán la facultad de realizar la valoración de documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o

⁸⁷ Art. 44, CFF.

registros que presente el contribuyente dentro del plazo de 20 días para desvirtuar observaciones o irregularidades mencionados en la última acta parcial. Esta valoración comprenderá la idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones⁸⁸.

Para efectos de las actas de las visitas se incorpora la definición de "circunstancia" como detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitadores, sin que se entienda en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas.

Al respecto, se enlista una serie de documentos de manera enunciativa mas no limitativa que deberá usarse para circunstanciar el acta de que se trate, tales documentos son: libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad, así como la información contenida en cualquier medio de almacenamiento digital o de procesamiento de datos que los contribuyentes sujetos a revisión tengan en su poder, incluyendo los objetos y mercancías que se hayan encontrado en el domicilio visitado y la información proporcionada por terceros.

Finalmente, se adicionan como lugares donde puede llevarse a cabo una visita domiciliaria los siguientes: oficinas, bodegas, almacenes o donde se lleven a cabo actividades administrativas.

Se ajusta la redacción del artículo para facultar a la autoridad a levantar varias actas en cada diligencia.

Revisión del dictamen⁸⁹

Se incorpora la facultad de la autoridad de requerir directamente la comparecencia del contador público que realizó el dictamen, para que sea él directamente quien realice las aclaraciones pertinentes. En este caso no será aceptada la representación legal.

⁸⁸ Art. 46, CFF.

⁸⁹ Art. 52-A, CFF.

Solicitud de información y documentación⁹⁰

Por otro lado, se precisa el derecho de los contribuyentes de solicitar una prórroga de 10 días adicionales, cuando la información y documentación sea solicitada con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, en relación con los plazos que al respecto establece el artículo 53, subsanando defectos de redacción que generaban incerteza sobre cuándo exactamente procedería solicitar y otorgar tal prórroga.

Revisiones electrónicas⁹¹

Se aclara en el último párrafo del artículo 53-B del CFF, que las revisiones electrónicas deben durar un plazo máximo de seis contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años y en aquellos casos en que se haya solicitado una compulsión internacional.

También se adiciona un supuesto de suspensión de éste, a saber, cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el DOF y en la página de Internet del SAT.

Presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales⁹²

En primer lugar, se hace un ajuste a la redacción del primer párrafo del artículo 69-B Bis del CFF, para hacer más claro que se trata de una transmisión del derecho a disminuir pérdidas fiscales.

Por otro lado, se modifica la fracción VI del artículo para adicionar como supuesto de presunción de transmisión indebida del derecho a disminuir pérdidas fiscales, cuando el contribuyente obtenga pérdidas fiscales y se adviertan deducciones cuya contraprestación esté amparada con la suscripción de cualquier figura jurídica, no solo títulos de crédito como estaba referido anteriormente, y la obligación adquirida se extinga

⁹⁰ Art. 53, CFF.

⁹¹ Art. 53-B, CFF.

⁹² Art- 69-B Bis, CFF.

mediante una forma de pago distinta a las previstas para efectos de las deducciones en la LISR.

Como parte del proceso para desvirtuar la presunción, se incorpora la obligación de los contribuyentes de señalar la finalidad que tuvieron los actos jurídicos que dieron origen a la transmisión del derecho a la disminución de las pérdidas fiscales, a efecto de que la autoridad se encuentre en posibilidad de determinar que esa transmisión tuvo como objeto preponderante el desarrollo de su actividad empresarial y no la de obtener un beneficio fiscal.

Asimismo, se adiciona que los contribuyentes podrán solicitar a través de buzón tributario, por única ocasión, una prórroga de diez días al plazo previsto para desvirtuar la presunción, siempre y cuando la solicitud de prórroga se efectúe dentro del plazo inicial de veinte días.

Finalmente, se incluye que cuando el contribuyente no hubiere corregido su situación fiscal, además de que la autoridad estará en posibilidad de ejercer sus facultades de comprobación e imponer las sanciones que procedan, podrá considerarse que la transmisión del derecho a la disminución de la pérdida fiscal es un acto simulado para efecto de los delitos previstos en el CFF.

Acuerdos conclusivos⁹³

El plazo para presentar el acuerdo conclusivo podrá ser en cualquier momento, a partir de que dé inicio el ejercicio de facultades de comprobación y hasta dentro de los veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso, siempre que la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones. Evidentemente este nuevo plazo limita el tiempo para los contribuyentes, pues anteriormente podía presentarse hasta antes de que se emitiera la resolución determinante.

Adicionalmente, se adicionan cinco supuestos en los que no procederá la solicitud de adopción de un acuerdo conclusivo:

- (i) Respecto a las facultades de comprobación que se ejercen para verificar la procedencia de la devolución de saldos a favor o pago de lo indebido, en términos de lo dispuesto en los artículos 22 y 22-D del CFF.

⁹³ Art. 69-C, CFF.

- (ii) Respecto del ejercicio de facultades de comprobación a través de compulsas a terceros.
- (iii) Respecto de actos derivados de la cumplimentación a resoluciones o sentencias.
- (iv) Cuando haya transcurrido el plazo de veinte días siguientes a aquél en que se haya levantado el acta final, notificado el oficio de observaciones o la resolución provisional, según sea el caso.
- (v) Tratándose de contribuyentes que se ubiquen en los supuestos a que se refieren el listados conforme al artículo 69-B del CFF.

Acuerdos conclusivos – Defensa⁹⁴

Se especifica que, en contra de los acuerdos conclusivos alcanzados y suscritos por el contribuyente y la autoridad, no procederá medio de defensa alguno ni el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación.

Multas – Precios de transferencia⁹⁵

Se adiciona un supuesto de agravante respecto a la imposición de multas, el cual se actualiza cuando no se dé cumplimiento a las disposiciones fiscales en materia de precios de transferencia.

En consecuencia, se deroga la posibilidad de obtener una reducción del 50% de multas impuestas por el incumplimiento de obligaciones en materia de precios de transferencia.

⁹⁴ Art. 69-H, CFF.

⁹⁵ Art. 75, fracción V y 76, CFF.

Sanción de servicios digitales⁹⁶

Se incorpora un artículo 90-A, el cual establece una multa de \$500,000.00 a \$1'000,000.00, la cual podrá ser impuesta a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México que no cumplan, en un plazo máximo de cinco días, con la orden de bloquear el acceso al servicio digital del proveedor de dichos servicios.

La misma sanción se aplicará por cada mes que transcurra, sin que los concesionarios mencionados lleven a cabo el bloqueo o desbloqueo correspondiente.

Contrabando⁹⁷

Se adiciona un supuesto relacionado con el delito de contrabando, el cual consiste en que se presumirá como delito de contrabando cuando se omita retornar, transferir o cambiar de régimen aduanero, las mercancías importadas temporalmente bajo un esquema de maquila o exportación.

Cumplimiento de resoluciones por autoridades⁹⁸

Se modifica el último párrafo del artículo 133-A del CFF, en el sentido de que el plazo previsto para cumplir las resoluciones recaídas a los recursos de revocación comenzará a correr a partir de que hayan transcurrido los treinta días para impugnar dicha resolución, excepto que el contribuyente demuestre haber interpuesto algún medio de defensa. Hasta 2020 el plazo era de 15 días.

⁹⁶ Art. 90-A, CFF.

⁹⁷ Art. 103, fracción XXI, CFF.

⁹⁸ Art. 133-A, último párrafo, CFF.

Procedimiento para notificaciones personales⁹⁹

Se modifica el procedimiento previsto para llevar a cabo las notificaciones personales en el sentido de que, en caso de que el notificador no encuentre a la persona que deba notificar en el domicilio señalado, no se encuentre nadie en el domicilio o habiendo alguien, éste se niegue a recibir el citatorio, se tendrá la obligación de fijar dicho citatorio en el acceso principal del domicilio, debiendo levantar acta en el que conste lo anterior.

Asimismo, se establece que, si la persona a notificarse no acude el día y hora señalados en el citatorio, ésta se deberá practicar con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto, con el vecino, salvo que éste se negara, teniendo como consecuencia practicar la notificación por cualquiera de los otros medios previstos para llevarla a cabo, en lugar de específicamente por estrados, como lo prevé la disposición vigente en 2020.

Notificaciones por estrados¹⁰⁰

En cuanto a las notificaciones por estrados, se disminuye el plazo previsto para su práctica de quince a seis días, estableciendo como fecha de notificación el día siete contado a partir del día siguiente a aquél en que se fije o publique el documento.

Garantía¹⁰¹

Se establece que, respecto al embargo en la vía administrativa, solamente podrá ser trabado sobre bienes muebles tangibles, inmuebles (excepto predios rústicos) o negociaciones.

⁹⁹ Art. 137, primer párrafo, CFF.

¹⁰⁰ Art. 139, primer párrafo, CFF.

¹⁰¹ Art. 141, fracción V, CFF.

Notificación de deudores del embargo¹⁰²

Se adiciona una obligación consistente en requerir a los deudores del contribuyente que fue embargado, con la finalidad de que informen las características de la relación contractual que tienen con dicho contribuyente, teniendo la facultad de apercibirlos con multa en caso de que no comparezcan en un plazo máximo de tres días.

En caso de tratarse de títulos a la orden o al portador, el embargo sólo podrá practicarse mediante la obtención física de los mismos. Si llegare a asegurarse el título mismo del crédito, se nombrará un depositario que lo conserve, quien tendrá la obligación de hacer todo lo necesario para que no se altere ni menoscabe el derecho que el título represente, y de intentar las acciones y recursos que la ley concede para hacer efectivo el crédito.

Convocatoria de remate¹⁰³

Se establece que el remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, a efecto de que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes.

Dicha convocatoria deberá ser publicada en la página electrónica de las autoridades fiscales cuando menos diez días antes del inicio del período señalado para el remate y la misma se mantendrá en los medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión de la subasta.

En la propia convocatoria se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores.

¹⁰² Art. 160, CFF.

¹⁰³ Art. 176, CFF.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2021

El 30 de noviembre de 2020, fue publicada en el DOF la iniciativa para la LIF correspondiente al Ejercicio Fiscal 2021, el cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2021 y contiene las siguientes particularidades:

Ingresos del Gobierno Federal¹⁰⁴

Las estimaciones de ingresos públicos presupuestados en la LIF para 2021, proyectan a obtener ingresos por un total de 6 billones 295 mil 736.2 millones de pesos, de los cuales, se estiman ingresos por recaudación de impuestos por 3 billones 533 mil 031.1 millones de pesos.

Adicionalmente, se mantiene la facultad conferida al Ejecutivo Federal para que, durante el ejercicio fiscal de 2020, conceda los beneficios fiscales necesarios para cumplir debidamente con las resoluciones derivadas de la aplicación de mecanismos internacionales para la solución de controversias legales que determinen una violación a un tratado internacional.

Recargos aplicables tratándose de prórroga en el pago de créditos fiscales¹⁰⁵

Para 2021, se mantiene la tasa para el cálculo de recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales prevista para 2020, quedando de la siguiente forma:

- a) Para el caso de recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales, se mantiene la tasa de 0.98% mensual sobre los saldos insolutos.

¹⁰⁴ Art. 1, LIF.

¹⁰⁵ Art. 8, LIF.

- b) En los casos que se autorice el pago a plazos, se mantienen las siguientes tasas:
 - (i) Cuando se trate de parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será de 1.26% mensual.
 - (ii) Para parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, la tasa de recargos se mantiene en 1.53% mensual.
 - (iii) Si las parcialidades exceden de 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos aplicable será del 1.82% mensual.
 - (iv) Para el caso de mora, la tasa de recargos será de 1.47%.

Reducción de multas por autocorrección fiscal¹⁰⁶

Al igual que se estableció para el ejercicio 2020, en la LIF para 2021 permanece el beneficio de reducción del 50% de las sanciones aplicables por incumplimiento de obligaciones fiscales federales distintas a las de pago (multas formales), así como de aquéllas aplicables por la omisión de pagos provisionales, siempre que en tales casos se cumplan con los siguientes requisitos:

- a) Que el contribuyente corrija su situación fiscal;
- b) Que el pago correspondiente se efectúe después de que las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación, y antes de que se levante acta final en caso de visita domiciliaria o se notifique el oficio de observaciones de la revisión de gabinete; y

¹⁰⁶ Art. 15, LIF.

- c) Que cuando así proceda, el pago incluya no solo la multa reducida, sino las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Si el contribuyente corrige su situación fiscal y efectúa el pago correspondiente después de la emisión del acta final, de la notificación del oficio de observaciones o de la resolución provisional tratándose de revisiones electrónicas, pero antes de que se le notifique la resolución liquidatoria, tendrá derecho a una reducción del 40% de la multa aplicable.

Estímulos Fiscales

Al igual que en ejercicios anteriores, en la LIF se prevén los siguientes estímulos:

IEPS/Contribuyentes consumidores de diésel y biodiésel¹⁰⁷

a) Diésel y biodiésel como combustible de maquinaria.- Aplicable a personas que realicen actividades empresariales, que puedan deducir el diésel, biodiésel o sus mezclas, que adquieran para su consumo final como combustible en maquinaria en general, excepto vehículos (salvo que sean marinos, previo cumplimiento de reglas). El estímulo consiste en permitir el acreditamiento de un monto equivalente al IEPS causado por las personas que enajenen diésel, biodiésel y sus mezclas en territorio nacional, así como el IEPS pagado en la importación, en contra del ISR del ejercicio, eliminándose la posibilidad de acreditarlo en contra de pagos provisionales y retenciones efectuadas a terceros.

En este supuesto, para que proceda la aplicación del estímulo, el beneficiario deberá cumplir con: *(i)* recabar el pedimento de importación o comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiésel o sus mezclas; *(ii)* asegurarse de que el comprobante de la adquisición contenga el número del pedimento de importación correspondiente; y, *(iii)* recabar del proveedor una copia del pedimento de importación citado en el comprobante.

¹⁰⁷ Art. 16, LIF, apartado A, fracción I.

Es importante señalar que, en caso de que en el pedimento de importación o en el comprobante de adquisición no se asienten los datos señalados, o cuando no se cuente con la copia del pedimento de importación, no procederá la aplicación del estímulo fiscal.

Se prevé que el estímulo únicamente aplica cuando obtengan en el ejercicio fiscal en el que adquieran el diésel o el biodiésel y sus mezclas, ingresos totales anuales para los efectos del ISR menores a 60 millones de pesos, entre los cuales no se consideran dentro de estos ingresos, los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Adicionalmente, el estímulo no resulta aplicable cuando adquieran el diésel o el biodiésel y sus mezclas por personas morales que se consideran partes relacionadas.

Finalmente, el SAT emitirá reglas de carácter general para la aplicación del estímulo.

b) Diésel y biodiesel en actividades agropecuarias o silvícolas: Las personas que utilicen diésel o biodiesel o sus mezclas y se dediquen de forma exclusiva a realizar actividades agropecuarias o silvícolas podrán aplicar el estímulo fiscal: *(i)* por solicitud de devolución de dicho monto acreditable, bajo condiciones y requisitos específicos; o *(ii)* por vía acreditamiento de un monto determinado conforme al procedimiento previsto en la LIF, con base al precio de adquisición del diésel, biodiesel o sus mezclas, consignado en el CFDI o el valor de aduana señalado en el pedimento de importación.

c) Diésel, biodiesel y sus mezclas para uso automotriz: Se mantiene el estímulo que está dirigido a personas que *(i)* adquieran diésel, biodiesel y sus mezclas para uso automotriz en vehículos destinados exclusivamente al transporte público y privado (de personas o carga, así como turístico), y *(ii)* no presten sus servicios preponderadamente a personas morales que sean partes relacionadas. El estímulo consiste en permitir el acreditamiento del IEPS causado por las personas que enajenen diésel, biodiesel y sus mezclas en territorio nacional, bajo los requisitos y procedimientos previstos en la LIF.

Es importante destacar que para que proceda la aplicación del estímulo en comento, el beneficiario deberá contar con: *(i)* comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del biodiésel y sus mezclas; *(ii)* el número de pedimento de importación con el que se llevó a cabo la importación de dicho combustible; y *(iii)* una copia del pedimento de importación citado en el comprobante fiscal.

ISR/Transportistas usuarios de Red Nacional de Autopistas de Cuota¹⁰⁸

Permanece el estímulo otorgado a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente al transporte terrestre, ya sea público o privado, de carga o de pasaje, así como el turístico, y que utilicen la Red Nacional de Autopistas de Cuota, consistente en el acreditamiento de hasta el 50% de la cuota de peaje pagada, contra el ISR del mismo ejercicio en que se determine el estímulo, sin la posibilidad de acreditarlo contra pagos provisionales de dicho impuesto.

Los porcentajes aplicables por tramo carretero para el acreditamiento en comento, se establecerán por el SAT mediante reglas de carácter general, siendo el máximo permitido el 50% de los gastos incurridos.

Los contribuyentes que apliquen este estímulo deberán considerar su monto como ingreso acumulable, en el momento en que efectivamente lo acrediten.

Se prevé que el estímulo únicamente aplica cuando obtengan en el ejercicio fiscal en el que adquieran el diésel o el biodiésel y sus mezclas, ingresos totales anuales para los efectos del ISR menores a 300 millones de pesos, entre los cuales no se consideran dentro de estos ingresos, los provenientes de la enajenación de activos fijos o activos fijos y terrenos de su propiedad que hubiesen estado afectos a su actividad.

Adicionalmente, el estímulo no resulta aplicable cuando adquieran el diésel o el biodiésel y sus mezclas por personas morales que se consideran partes relacionadas.

¹⁰⁸ Art. 16, apartado A, fracción V, LIF.

Finalmente, el SAT emitirá reglas de carácter general para la aplicación del estímulo.

Combustibles fósiles¹⁰⁹

Permanece el estímulo fiscal para los contribuyentes que utilicen combustibles fósiles, tales como propano, butano, gasolina y gas avión, turbosina, diésel, combustóleo, coque de petróleo, coque de carbón, carbón mineral y otros combustibles fósiles en procesos productivos para la elaboración de otros bienes, siempre que en su proceso productivo no se destinen a la combustión, consistente en el acreditamiento del monto que corresponda de multiplicar la cuota del IEPS por la cantidad de combustible consumido en un mes, contra el ISR a cargo del mismo ejercicio en que se adquieren los combustibles.

Los porcentajes aplicables por tramo carretero para el acreditamiento en comento, se establecerán por el SAT mediante reglas de carácter general.

Concesiones mineras¹¹⁰

Se mantiene el estímulo fiscal para los contribuyentes titulares de concesiones y asignaciones mineras cuyos ingresos brutos totales anuales por venta o enajenación de minerales o sustancias, sean menores de 50 millones de pesos, que consiste en permitir el acreditamiento del derecho especial sobre minería que se haya pagado en el ejercicio de que se trate, contra el ISR a cargo correspondiente al mismo ejercicio en que se haya determinado el estímulo de referencia.

Enajenación de libros, periódicos y revistas¹¹¹

Se mantiene el estímulo fiscal para aquellas personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas cuyos

¹⁰⁹ Art. 16, apartado A, fracción VI, LIF.

¹¹⁰ Art. 16, apartado A, fracción VII, LIF.

¹¹¹ Art. 16, apartado A, fracción VIII, LIF.

ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de seis millones de pesos, y cuyos ingresos por enajenación de libros, periódicos y revistas representen al menos 90% de los ingresos totales en el ejercicio en cuestión.

Dicho estímulo consistirá en una deducción adicional para efectos del impuesto sobre la renta por un monto equivalente al 8% del costo de los libros, periódicos y revistas que adquiera el contribuyente en cuestión.

Estímulo fiscal de régimen de incorporación fiscal¹¹²

Se conserva vigente la posibilidad para los contribuyentes personas físicas, de tributar bajo el RIF, por las actividades que realicen con el público en general. Dicha opción consiste en pagar el IVA y el IEPS, que en su caso corresponda a las actividades mencionadas, de conformidad con las mismas reglas establecidas para el ejercicio 2020.

Estímulo a personas afectadas por los sismos ocurridos en septiembre de 2017¹¹³

Se mantiene el estímulo fiscal a las personas físicas que tengan su casa habitación en las zonas afectas como consecuencia de los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017, el cual consiste en que no considerarán como ingresos acumulables para efectos del ISR los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban de las personas morales o fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, siempre y cuando los apoyos se destinen para la reconstrucción o reparación de su casa habitación.

¹¹² Art. 23, LIF.

¹¹³ Art. 24, fracción I, LIF.

Donativos a organizaciones de rescate y reconstrucción en casos de desastres naturales¹¹⁴

Las organizaciones civiles y los fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR cumplen con su objeto social cuando otorguen donativos a organizaciones civiles o fideicomisos que no cuenten con la autorización para recibir donativos deducibles del ISR cuando el objeto de las organizaciones civiles o fideicomisos que reciben el donativo sea exclusivamente para realizar labores de rescate y reconstrucción en casos de desastres naturales, y cumplan con lo siguiente:

- a) Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados deberán:
 - (i) Contar con autorización vigente para recibir donativos por lo menos 5 años previos con la autorización, sin que haya sido revocada o no renovada.
 - (ii) Obtener ingresos mínimos de 5 millones de pesos en el ejercicio inmediato anterior.
 - (iii) Auditar sus estados financieros.
 - (iv) Presentar un informe de los donativos que se realicen a organizaciones civiles o fideicomisos que no tengan la autorización para recibir donativos deducibles del ISR.
 - (v) No dar donativos a partidos políticos, sindicatos, instituciones religiosas o de gobierno.
 - (vi) Presentar un listado con el nombre, denominación o razón social y RFC de las organizaciones civiles o fideicomisos a las cuales se les otorgó el donativo.

¹¹⁴ Art. 24, fracción II, LIF.

- b) Las organizaciones civiles y fideicomisos no autorizados deberán:
- (i) Estar inscritas en el RFC.
 - (ii) Comprobar que realizan operaciones de atención a desastres, emergencias o contingencias por lo menos 3 años anteriores a la fecha de recepción del donativo.
 - (iii) No haber sido donataria autorizada a que se le haya revocado o no renovado la autorización.
 - (iv) Ubicarse en alguno de los municipios o demarcaciones de las zonas afectadas.
 - (v) Presentar un informe al SAT en el que se detalle el uso y destino de los bienes o recursos recibidos, incluyendo una relación de los folios de los CFDI.
 - (vi) Devolver los remanentes de los recursos recibidos no utilizados a la donataria autorizada.
 - (vii) Hacer pública la información de los donativos recibidos en su página de internet o en la página de la donataria autorizada.

Exenciones

DTA/ Importación de gas natural¹¹⁵

Al igual que para el ejercicio fiscal 2020, se exige el pago del DTA causado en la importación de gas natural, y se habilita al SAT para emitir las reglas de carácter general que sean necesarias para la aplicación de esta exención.

¹¹⁵ Art. 16, apartado B, LIF.

Impuesto Sobre la Renta

Tasa de retención aplicable a intereses pagados por instituciones del sistema financiero¹¹⁶

La LIF se establece una reducción de 1.45% a 0.97% a la tasa de retención anual para el caso de los intereses pagados por instituciones del sistema financiero sobre el monto del capital que dé lugar al pago de intereses, detallándose la metodología empleada para obtener dicha tasa de retención.

Multas CNBV¹¹⁷

Permanecen las facultades conferidas a la CNBV para imponer multas administrativas a entidades financieras que incumplan con requerimientos de información, documentación, aseguramiento, desbloqueo de cuentas, transferencias o situación de fondos, dentro de los plazos legales.

Igualmente, se conservan las facultades de la CNBV para imponer multas por infracciones de carácter general en materia de prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Reporte de donatarias autorizadas¹¹⁸

Se mantiene el Reporte de Donatarias Autorizadas (RDA), el cual deberá establecer que la información de los gastos administrativos, operativos, ingresos recibidos y percepciones netas de cada integrante del Órgano de Gobierno Interno o de los directivos análogos. Dicha información se debe obtener de los datos reportados, en la página de Internet del SAT en la Sección de Transparencia de Donatarias Autorizadas.

¹¹⁶ Art. 21, LIF.

¹¹⁷ Art. 22, LIF.

¹¹⁸ Art. 27, apartados B y C, LIF.

En ese sentido, se considera que la fecha oportuna para la presentación de la información en dicha sección sea el 31 de julio de 2021. Lo anterior, debido a que la Sección de Transparencia de Donatarias Autorizadas contiene información no estandarizada que requiere un proceso para su conformación en los términos establecidos en los Apartados B y C del citado artículo.

La fecha establecida asegura que el proceso de explotación, elaboración y validación de los datos se realice en tiempo y forma para entregar el RDA a las instancias correspondientes del Congreso de la Unión y su publicación en la página de Internet de la SHCP.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

El 8 de diciembre de 2020, fue publicado en el DOF diversas modificaciones a la LFD, mismas que entraron en vigor el 1 de enero de 2021 y del cual se destaca lo siguiente:

Servicios Consulares¹¹⁹

Se establece que por los pasaportes que requieran ser expedidos de emergencia se pagará un monto del 30% adicional al costo por la expedición de pasaportes ordinarios.

Servicios Aduaneros

Se incorpora el pago del derecho aduanero correspondiente a autorizaciones de mandatario de agencia aduanal, así como de los servicios que se presten a los aspirantes para obtener la patente de mandatario de agencia aduanal y agencias aduanales¹²⁰.

Se precisa que se pagarán derechos por el servicio de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior en depósito ante la aduana en recintos fiscales después de vencidos los plazos respectivos¹²¹.

¹¹⁹ Art. 20, párrafo Segundo, LFD.

¹²⁰ Arts. 40, inciso n) y 51, párrafo Primero, fracciones III y VII, LFD.

¹²¹ Art. 41, LFD.

Se establecen las cuotas diarias de los derechos por el manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior¹²².

Autotransporte Federal¹²³

Se deroga el derecho por los servicios relacionados con la expedición del permiso para la operación y explotación del servicio de autotransporte federal para unidades de arrastre.

Zona Federal Marítimo Terrestre

Se incluyen a los municipios de San Rafael y Bacalar en el listado de zonas, para efectos del pago de derechos por el uso, goce o aprovechamiento de las playas, la zona marítimo terrestre y los terrenos ganados al mar u otros depósitos de aguas marinas.

Espectro Radioeléctrico¹²⁴

Bandas de 814 a 824 MHz, 824 a 849 MHz, 859 a 869 MHz y 869 a 894 MHz

Se actualizan los costos que los concesionarios deberán cubrir por el uso del espectro radio eléctrico de las bandas de 824 a 849 MHz y 869 a 894 MHz, con la finalidad de reflejar el verdadero valor de dicho bien del dominio público de la nación.

De igual forma, se incorporan las cuotas correspondientes al uso de las bandas de frecuencia de 814 a 824 MHz y de 859 a 869 MHz, a fin de que se pueda proveer el servicio radioeléctrico que ocupan dichos rangos de frecuencia.

Bandas de 614 a 698 MHz y 1427 a 1518 MHz

Se incorporan las cuotas de derechos por el uso de bandas de frecuencias de 614 a 698 MHz y 1427 a 1518MHz destinados a la prestación de servicios móviles, calculadas con base en un esquema de cobro anual.

¹²² Art. 42, LFD.

¹²³ Art. 148, apartado A, fracción I, inciso a), numeral 2, LFD.

¹²⁴ Arts. 244-B, 244-D, 244-G, 244-H, 244-I y 244-J, Primero y Tercero Transitorio, LFD.

Mediante disposiciones transitorias, se establece que las mencionadas cuotas entrarán en vigor el 1 de enero de 2024 cuando las concesiones correspondientes se otorguen a más tardar el 30 de noviembre de 2021 y hasta el 1 de enero de 2025 cuando se otorguen a partir del 1 de diciembre de 2021.

Bandas de 3300 a 3400 MHz y 3400 a 3600 MHz

Se incorporan las cuotas correspondientes por el uso de bandas de frecuencias de 3300 a 3400 MHz y 3400 a 3600 MHz destinadas a la prestación de servicios de acceso inalámbrico móvil.

En las disposiciones transitorias se establece que los derechos antes mencionados aplicarán hasta que los concesionarios cuenten con la autorización por medio de licitación pública para prestar los servicios inalámbricos móviles.

Minería

Se precisa que tanto los titulares de concesiones mineras como los adquirentes de derechos derivados de una concesión minera son sujetos al pago del derecho especial y extraordinario de minería por la obtención de ingresos derivados de la enajenación o venta de la actividad extractiva.

No serán deducibles para la determinación del derecho especial sobre minería los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado a que se refiere la LISR, entre otros, los títulos de concesiones o asignaciones mineras, así como los derechos adquiridos para la exploración y explotación de minerales o sustancias conforme a la Ley Minera¹²⁵.

Que los titulares de concesiones y asignaciones mineras, así como los adquirentes de derechos relativos a esas concesiones, pagarán anualmente el derecho extraordinario sobre minería, mismo que se calculará considerando los ingresos acumulables totales determinados conforme a lo dispuesto por la LISR, por la enajenación o venta del oro, plata y platino, independientemente del número de concesiones, asignaciones o derechos derivados de esas concesiones de las que sean titulares¹²⁶.

¹²⁵ Art. 268, LFD.

¹²⁶ Art. 270, LFD.

Cuerpos Receptores de las descargas de Aguas Residuales¹²⁷

Se reclasifican diversos cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, previamente clasificados como cuerpos receptores tipo "B" para ahora establecerlos como tipo "C".

Derivado de la reclasificación mencionada, se establece la posibilidad de realizar el pago del derecho de manera gradual en los años 2021, 2022 y 2023.

¹²⁷ Art. 278-A y Cuarto Transitorio, LFD.

TESIS

TESIS SEJUFE

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Limitante de deducciones personales¹²⁸¹²⁹

El artículo 151 párrafo quinto de la LISR vigente a partir de 2014, establece como límite a las deducciones personales para personas físicas, (a) la cantidad que resulte menor entre 5 salarios mínimos generales elevados al año (ahora UMA), o (b) el 15% del total de los ingresos del contribuyente, quedando fuera del cálculo los gastos por concepto de donativos e intereses hipotecarios.

Derivado de dicha reforma, un número considerable de contribuyentes interpusieron un juicio de amparo en contra de dicha limitante, argumentando que la misma violaba el principio de proporcionalidad tributaria de los contribuyentes, así como el derecho al mínimo vital.

Mediante jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la SCJN, se resolvió que la limitante a las deducciones personales en comento no viola el principio de proporcionalidad tributaria en razón de que dichas deducciones se tratan de gastos diversos y contingentes, dado que no son erogaciones que habitualmente deban realizarse para la generación de la utilidad o renta neta del impuesto; sino que constituyen gastos o

¹²⁸ "RENDA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS EN EL SENTIDO DE QUE EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 151 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 2a./J. 24/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 75, febrero 2020, Tomo I, pág. 673.

¹²⁹ "RENDA. EL ARTÍCULO 151, ÚLTIMO PARRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, AL ESTABLECER UN LÍMITE PARA LAS DEDUCCIONES PERSONALES, NO VIOLA EL DERECHO AL MÍNIMO VITAL." Jurisprudencia 2a./J. 27/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 75, febrero 2020, Tomo I, pág. 671.

beneficios fiscales, los cuales se conceden atendiendo a fines de política fiscal, social o económica.

Adicionalmente, se resolvió que el derecho al mínimo vital abarca todas las acciones positivas y negativas que permiten respetar la dignidad humana, lo que implica para el Estado garantizar que los ciudadanos tengan acceso generalizado a alimentación, vestido, vivienda, trabajo, salud, transporte, educación, cultura; concluyendo que el hecho de que los conceptos con los cuales se relacionan las deducciones personales tengan alguna vinculación con derechos fundamentales o servicios básicos que el Estado se encuentra obligado a garantizar o prestar, no implica que exista un derecho constitucionalmente tutelado para exigir que sea precisamente a través de la legislación fiscal que se brinde esta tutela.

En nuestra opinión la jurisprudencia resulta desafortunada, pues si bien las deducciones personales no son erogaciones que se realicen para la generación de la utilidad de los contribuyentes, las mismas son necesarias para sustentar un nivel de vida digno de las personas. Certo; conceptos como los seguros de vida, seguros médicos y colegiaturas, no tienen una naturaleza contingente, pues son erogaciones regulares que los contribuyentes necesitan realizar para cumplir con sus necesidades y, por tanto, la SCJN debió reconocer la necesidad de su deducción total, máxime ante la situación económica que actualmente sufre el país.

Declaración informativa local de partes relacionadas¹³⁰

La regla 3.9.16. de la RMF para 2017 establece la información específica que debe contener la Declaración Informativa Local de Partes Relacionadas, para acreditar que, en la determinación de los ingresos acumulables y deducciones autorizadas por operaciones con partes relacionadas, se consideraron los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

¹³⁰ "DECLARACIÓN INFORMATIVA A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA VALIDEZ DE LA REGLA 3.9.16. DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2017, CONTENIDA EN SU PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES, QUE AMPLÍA Y DESCRIBE EL TIPO DE INFORMACIÓN QUE AQUÉLLA DEBE INCLUIR, SE JUSTIFICA Y ENCUENTRA RACIONALIDAD EN EL EJERCICIO DE LA DISCRECIONALIDAD REGULATORIA DESARROLLADA POR EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, SIN QUE LE SEAN APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y DE SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA." Tesis I.4o.A.121 A (10a.) de TCC, visible en el SEJUFE Libro 76, Tomo I, marzo de 2020, pág. 912.

Diversos contribuyentes impugnaron la constitucionalidad de esta regla por violación al principio de reserva de ley y subordinación jerárquica, al considerar que excede el contenido normativo del artículo 76-A, primer párrafo, fracción II de la LISR, el cual únicamente establece que tal declaración debe contener información sobre la descripción de la estructura organizacional, actividades estratégicas y de negocio, así como de sus operaciones con partes relacionadas e información financiera del contribuyente obligado y de las operaciones o empresas utilizadas como comparables en sus análisis.

A través de una tesis aislada, un TCC del Primer Circuito resolvió que la regla en cuestión no debe someterse a las exigencias o límites de los principios de reserva de ley ni de subordinación jerárquica, ya que estos principios, al estar sujetos al principio de legalidad como restricciones, son exclusivos de la facultad reglamentaria del Presidente de la República, y por tanto, no aplican el SAT. Se adujo que bajo el modelo de Estado regulador, éste puede elegir u organizar los medios más eficientes para lograr fines y propósitos con base en ciertos márgenes de discrecionalidad, por ser un órgano especializado, cuya encomienda institucional consiste en regular técnicamente ciertas actividades económicas o sectores sociales de manera independiente, a través de todos los medios razonables para alcanzar su finalidad.

Para sustentar lo anterior, el TCC consideró que los órganos reguladores, como el SAT, son titulares de competencias mixtas (cuasi legislativas, cuasi jurisdiccionales y cuasi ejecutivas), para el cumplimiento de una función regulatoria técnica en el sector de su competencia.

En consecuencia, el referido TCC resolvió que la regla 3.9.16. citada se justifica y encuentra racionalidad en el ejercicio de la discrecionalidad regulatoria desarrollada por el SAT, al no desbordar los fines y propósitos de la norma habilitante.

Cabe mencionar que ésta es la segunda tesis aislada que integra ese TCC en el mismo sentido, por lo que eventualmente podría integrarse jurisprudencia por reiteración de criterios y, en consecuencia, convertirse en un criterio obligatorio para los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del primer circuito.

Esto resulta sumamente preocupante, pues el criterio en cuestión abre la puerta para que el SAT tenga un amplísimo margen para emitir reglas

de carácter general que impongan obligaciones a los contribuyentes sin restricción alguna. Contrario a lo que sostiene el TCC, en nuestra opinión, los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica sí son exigibles para la RMF y, en general, para cualquier acto legislativo que formalmente sea administrativo. Criterios judiciales como éste rompen la seguridad jurídica y otorgan herramientas al poder ejecutivo para sobrepasar cualquier límite legal y constitucional.

Deducciones personales/ Pagos realizados por concepto de coaseguro y deducible en los seguros de gastos médicos mayores¹³¹

El artículo 151 fracción I de la LISR establece que las personas físicas residentes en el país, para calcular su impuesto anual, podrán hacer deducciones autorizadas por concepto de honorarios médicos.

Al respecto, un TCC determinó mediante tesis aislada que el pago efectuado por la persona física correspondiente al deducible de una póliza de seguro, así como el coaseguro, constituyen una participación del asegurado en el costo total de los gastos generados por siniestro, razón por la cual deben ser considerados como deducciones personales, al ser un gasto del contribuyente con motivo de un evento médico.

Consideramos que el criterio es acertado pues los pagos efectuados por concepto de deducible de una póliza de seguro representan los gastos médicos u hospitalarios que el asegurado paga directamente al hospital, y el objetivo del artículo 151, fracción I de la LISR es favorecer al contribuyente con un beneficio respecto a los gastos médicos que realice.

¹³¹ "DEDUCCIONES PERSONALES PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. DEBEN CONSIDERARSE ASÍ LOS PAGOS REALIZADOS POR CONCEPTO DE COASEGURO Y DEDUCIBLE EN LOS SEGUROS DE GASTOS MÉDICOS MAYORES". Tesis Aislada (IV Región)1o.15 A (10a.) visible en el SEJUFE, Libro 79, Octubre de 2020, Tomo III, pág. 1801.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Formalidades de las visitas domiciliarias al amparo de un convenio de colaboración administrativa¹³²

El Gobierno Federal y las Entidades Federativas pueden llevar a cabo convenios de colaboración administrativa en materia fiscal federal en los que el Gobierno Federal delega facultades de administración de ingresos federales, tales como el ISR o el IVA, a las entidades o municipios, para que la federación se auxilie de las entidades federativas así como de los municipios para eficientar la actividad recaudatoria.

Ahora bien, en el supuesto que una autoridad estatal o municipal efectúe una visita domiciliaria para revisar el cumplimiento de contribuciones federales, es necesario que la orden de visita invoque las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan las facultades o atribuciones legales que delimitan su campo de acción, a fin de generar certeza al contribuyente y que dicha resolución se encuentre debidamente fundada y motivada.

Al respecto, en jurisprudencia por contradicción de tesis se resolvió que si bien es necesario que se precisen con claridad y detalle el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos en que se apoya la actuación de la autoridad, en caso de una norma compleja, la obligación de fundar y motivar llega al extremo de transcribir la parte aplicable de la norma correspondiente, pues de no ser así se dejaría al contribuyente en estado de indefensión.

Sin embargo, este criterio no abarca la incorrecta cita de una fracción del convenio de coordinación correspondiente, pues a consideración del Tribunal que emitió esta Jurisprudencia, ello no puede ser catalogado como un vicio de incompetencia material. Lo anterior toda vez que lo conducente es atender al marco normativo integral y al reglamento de la entidad federativa, pues el hecho de citar incorrectamente una fracción no es razón suficiente para que la resolución se encuentre viciada.

¹³² "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. LA INCORRECTA CITA DE LA CLÁUSULA SEGUNDA, PÁRRAFO PRIMERO, FRACCIÓN I, DEL CONVENIO DE COLABORACIÓN ADMINISTRATIVA CELEBRADO ENTRE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y EL ESTADO DE GUANAJUATO, CONSTITUYE UN VICIO FORMAL PARA EMITIRLA." Jurisprudencia PC.XVI.A. J/27 A (10a.) de los Pleno del Décimosexto Circuito, visible en el SEJUFE, Libro 75, febrero 2020, Tomo II, pág. 1530.

En nuestra opinión la jurisprudencia en cuestión resulta desafortunada y contradictoria, pues aun cuando en principio reconoce la exigencia de efectuar una exhaustiva fundamentación en los actos de fiscalización, finalmente valida que las autoridades puedan fundar sus resoluciones con errores y que ello no resulte en un vicio de ilegalidad de la resolución.

Consulta fiscal¹³³

El artículo 34 de CFF establece la obligación de las autoridades fiscales de contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas que hagan los contribuyentes.

A través de una tesis aislada, un TCC confirmó que este tipo de consultas son una manifestación del derecho de seguridad jurídica de los contribuyentes que les permite tener certeza sobre sus actividades económicas y sobre cuál es el tratamiento fiscal que la autoridad dará a éstas. Por lo tanto, estas consultas deben permanecer en el tiempo de conformidad con la institución de la confianza legítima que deben tener los particulares en los actos del Estado. En ese sentido, las respuestas a las consultas planteadas por los contribuyentes, pueden cesar sus efectos únicamente si las circunstancias de hecho o la normatividad aplicada se modifica con posterioridad o luego de seguirse un juicio de lesividad.

Es necesario resaltar los criterios que confirman y refuerzan la obligación de las autoridades fiscales a ceñirse a los principios de seguridad y legalidad jurídica, particularmente en los relativo a la permanencia e irrevocabilidad que deben tener los actos administrativos que otorgan derechos a los particulares.

¹³³CONSULTA FISCAL. EL CRITERIO SUSTENTADO EN UNA RESOLUCIÓN FAVORABLE AL CONTRIBUYENTE CONSTITUYE UNA MANIFESTACIÓN DEL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA Y DE LA CONFIANZA LEGÍTIMA QUE DEBEN INFUNDIR LOS ACTOS DEL ESTADO." Tesis I.6o.A.25 A (10a.) TCC, visible en el SEJUFÉ, Libro 77, agosto 2020, Tomo VI, pág. 5990.

Prescripción en materia fiscal/ interrupción de plazo por aviso de compensación¹³⁴

El artículo 146 del CFF establece que el plazo de prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique al deudor, o por reconocimiento tácito o expreso del deudor respecto de la existencia del crédito.

Por su parte, el artículo 22 del CFF establece que la obligación de las autoridades fiscales de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos que el crédito fiscal, considerando como gestión de cobro la solicitud de devolución que realice el contribuyente, excepto cuando éste se desista.

Finalmente, conforme al artículo 23 del CFF, el contribuyente que pretenda realizar la compensación de cantidades debe presentar un aviso ante las autoridades fiscales competentes.

La Segunda Sala de la SCJN confirmó mediante jurisprudencia, que el aviso de compensación que presenta el contribuyente respecto de un saldo a favor constituye una gestión de cobro que interrumpe el plazo de prescripción, independientemente de si la misma es procedente o no.

ASPECTOS PROCESALES

Suspensión en amparo cuando el acto reclamado consiste en una omisión¹³⁵

Los artículos 107, fracción X, primer párrafo de la CPEUM y 147 de la Ley de Amparo, establecen la posibilidad de que los actos reclamados a través de juicio de amparo sean suspendidos, con la finalidad de conservar la materia de la controversia y evitar que las personas sufran una afectación a su esfera jurídica en tanto se resuelve el fondo del

¹³⁴ "PRESCRIPCIÓN EN MATERIA FISCAL. EL AVISO DE COMPENSACIÓN INTERRUPE SU PLAZO, AUN CUANDO SEA RECHAZADO POR LA AUTORIDAD FISCAL." Jurisprudencia 2a./J. 28/2020 (10a.) visible en el SEJIFE, Libro 79, Octubre de 2020, Tomo I, pág. 780

¹³⁵ "SUSPENSIÓN. LA NATURALEZA OMISIVA DEL ACTO RECLAMADO NO IMPIDE SU PROCEDENCIA." Jurisprudencia 1a./J. 70/2019 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJIFE, Libro 73, Diciembre de 2019, Tomo I, página 286, referida en la pág. 641 del SEJIFE de Enero.

asunto, para lo cual es necesario analizar la apariencia del buen derecho, las posibles afectaciones al interés social, así como la posibilidad jurídica y material de otorgar la medida en razón de la naturaleza de los actos reclamados.

La Segunda Sala de la SCJN determinó mediante jurisprudencia, que la naturaleza de los actos reclamados –positiva, declarativa o negativa- no constituye un factor que en automático determine la concesión o negativa de la suspensión, sino que su análisis permite determinar las medidas necesarias que deberán fijarse para conservar la materia del amparo hasta que termine el juicio, ya sea que el efecto de la suspensión consista en mantener las cosas en el estado en que se encuentran o restituir provisionalmente a la persona en el goce del derecho violado. Por lo tanto, concluyó que la naturaleza omisiva del acto reclamado sólo es relevante para determinar el contenido de la medida cautelar en cuestión, no así su procedencia.

La decisión de la Segunda Sala es acertada, en virtud de que deja claro que la procedencia de la suspensión del acto reclamado en amparo no se encuentra condicionada por su naturaleza, sino que dicho factor es relevante únicamente para fijar las medidas que deben adoptarse con la finalidad de mantener vivo el fondo del asunto.

Reparto adicional de utilidades / representación de los trabajadores en juicio¹³⁶

En los juicios de nulidad en los que se analice la validez de la resolución de la SHCP que ordene un reparto adicional de PTU, los trabajadores tienen el carácter de terceros interesados y deben ser emplazados a través de su representante, por lo que es obligación (carga procesal) de la empresa indicar en su demanda el nombre y domicilio del representante de los trabajadores, en términos del artículo 14, fracción VII, de la LFPCA.

La Segunda Sala de la SCJN resolvió mediante la jurisprudencia, que el señalamiento efectuado por la empresa (parte actora) en su demanda de nulidad del nombre y domicilio del representante de los trabajadores,

¹³⁶ "REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. EN LOS JUICIOS DE NULIDAD EN LOS QUE SE IMPUGNA LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN QUE LO ORDENA, EL SEÑALAMIENTO DEL ACTOR ES INSUFICIENTE PARA TENER A UNA PERSONA COMO REPRESENTANTE DE LOS TRABAJADORES TERCEROS INTERESADOS". Jurisprudencia 2a./J. 171/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 74, Enero de 2020, Tomo I, pág. 1049.

es insuficiente para tenerlo como tal, toda vez que con la finalidad de que se integre adecuadamente la relación procesal y que los trabajadores puedan hacer valer lo que a su derecho corresponda, es necesario que dicha persona demuestre que efectivamente es el representante de los trabajadores ante la Sala del TFJA que conozca del juicio, en términos del artículo 18 de la LFPCA.

Asimismo, a través de la jurisprudencia¹³⁷, la Segunda Sala de la SCJN precisó que de manera excepcional, la Sala del TFJA que conozca del juicio deberá requerir a la autoridad competente que le informe si existe un registro de un sindicato de la empresa y, en caso de ser así, el nombre y domicilio de su representante, cuando se actualicen los siguientes casos: *(i)* el actor manifieste, bajo protesta de decir verdad, un motivo justificado por el cual no está en posibilidad de conocer el nombre y domicilio del representante de los trabajadores; *(ii)* la persona señalada como representante de los trabajadores debidamente emplazada no comparezca a juicio a defender los derechos de los trabajadores; o bien, *(iii)* al comparecer no pueda acreditar su carácter como representante de los trabajadores.

Los criterios jurisprudenciales emitidos por la Segunda Sala de la SCJN resultan atinados para proteger el derecho de audiencia de los trabajadores.

OTROS ORDENAMIENTOS

Compensación universal

El artículo 25, fracción VI de la LIF 2019 estableció la limitante para que los contribuyentes puedan compensar las cantidades a favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, sin incluir aquellas que deriven por retenciones de terceros, y siempre que ambas deriven de un mismo impuesto.

En contra de dicha disposición legal, fueron promovidos diversos juicios de amparo que fueron resueltos por la Segunda Sala de la SCJN en los siguientes términos:

¹³⁷ "REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. FORMA DE EMPLAZAMIENTO AL REPRESENTANTE DE LOS TRABAJADORES TERCEROS INTERESADOS EN LOS JUICIOS DE NULIDAD EN LOS QUE SE IMPUGNA LA VALIDEZ DE LA RESOLUCIÓN QUE LO ORDENA". Jurisprudencia 2a./J. 170/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 74, Enero de 2020, Tomo I, pág. 1050.

- a) La norma reclamada no viola el principio de progresividad de los derechos humanos, toda vez que los contribuyentes no tienen el derecho adquirido para pagar siempre sus contribuciones en las mismas condiciones, aunado a que el Legislador Federal, en ejercicio de la potestad tributaria que le ha sido conferida, cuenta con la facultad de cambiar las bases de tributación y determinar las contribuciones de cada año fiscal¹³⁸.

- b) La norma reclamada no se rige por los principios tributarios de equidad y proporcionalidad, en virtud de que no incide directamente en la obligación sustantiva, ni se relaciona con los elementos esenciales de las contribuciones, ya que sólo establece el mecanismo para llevar a cabo las compensaciones en el ejercicio fiscal en cuestión, lo que constituye un control de la autoridad fiscal para la efectiva recaudación¹³⁹.

- c) La norma reclamada supera el test de proporcionalidad, en virtud de que: *(i)* persigue un fin constitucionalmente válido consistente en impedir prácticas de evasión, generar mayor control sobre los acreditamientos y un mejor registro de la recaudación; *(ii)* es racional y adecuada ya que no afecta la existencia del saldo a favor del contribuyente, sólo establece modalidades para su obtención (compensación o devolución); y, *(iii)* es proporcional, ya que si bien impacta en la disposición inmediata del flujo de efectivo, el contribuyente mantiene a su alcance las modalidades para recuperar los saldos a favor a que tenga derecho (compensación o devolución)¹⁴⁰.

¹³⁸ "COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS.". Jurisprudencia 2a./J. 5/2020 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 74, Enero de 2020, Tomo I, pág. 865.

¹³⁹ "COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019, QUE ESTABLECE LA MECÁNICA RESPECTIVA, NO SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS TRIBUTARIOS DE EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD.". Jurisprudencia 2a./J 6/2020 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 74, Enero de 2020, Tomo I, pág. 866.

¹⁴⁰ "COMPENSACIÓN DE SALDOS A FAVOR. EL ARTÍCULO 25, FRACCIÓN VI, DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2019, SUPERA EL TEST DE PROPORCIONALIDAD.". Jurisprudencia 2a./J. 7/2020 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Libro 74, Enero de 2020, Tomo I, pág. 868.

En nuestra opinión, contrario a lo resuelto por la Segunda Sala de la SCJN, la prohibición de la compensación universal sí es una medida regresiva, pero sobre todo no es una medida idónea para la consecución de los fines buscados (eliminar o disminuir las prácticas evasivas realizadas por algunos contribuyentes con la emisión de comprobantes apócrifos).

Adicionalmente, esta norma tiene un impacto financiero negativo en las empresas, sobre todo las de ciertos sectores económicos del país que por el tipo de actividad que realizan, sistemáticamente obtienen saldos a favor, por lo que la compensación universal constituía la manera más eficaz de obtener liquidez para la realización de sus operaciones. Ante la crisis económica que hoy atraviesa el país, necesariamente debe reevaluarse el perjuicio que ocasionan prohibiciones como la que se comenta.

Prestaciones para trabajadores transitorios de PEMEX¹⁴¹

Mediante jurisprudencia, la Segunda Sala de la SCJN resolvió en lo relacionado con los trabajadores transitorios de PEMEX, que las aportaciones al INFONAVIT que haga dicha entidad no deben equipararse con la prestación denominada "ayuda de renta de casa", establecida en la cláusula 153 del Contrato Colectivo de Trabajo de Petróleos Mexicanos, toda vez que difieren en su origen, en su naturaleza y en su objeto.

En ese sentido, se resolvió que las aportaciones al INFONAVIT tienen una naturaleza de previsión social, que por disposición legal expresa tienen carácter fiscal, contrario a una prestación económica contractual, la cual no tiene como objetivo atender contingencias o necesidades previsibles que puedan presentarse para los trabajadores. Las aportaciones, tienen como finalidad establecer un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores la obtención de un crédito barato y suficiente para adquirir en propiedad inmuebles para habitar, para la construcción, reparación, o mejora de las casas. Mientras que el concepto denominado "ayuda en casa" tiene como objetivo proporcionar

¹⁴¹AYUDA DE RENTA DE CASA. LA QUE RECIBEN LOS TRABAJADORES TRANSITORIOS DE PETRÓLEOS MEXICANOS EN TÉRMINOS DE LA CLÁUSULA 153 DEL CONTRATO COLECTIVO, NO SE EQUIPARA A LA OBLIGACIÓN DE PROPORCIONAR VIVIENDA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 136 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO." Tesis de jurisprudencia 21/2020 (10a.). Segunda Sala SCJN, visible en el SEJUFE Libro 76, Tomo I, marzo de 2020, pág. 513.

una ayuda pecuniaria a los trabajadores para hacer frente a gastos relativos a renta de casa habitación.

En consecuencia, el cumplimiento de la prestación prevista en el contrato colectivo de trabajo no exime a PEMEX de inscribir a sus trabajadores al INFONAVIT y hacer las aportaciones correspondientes, al no ser equiparables a la obligación prevista en el artículo 136 de la LFT.

Fecha de escrituras¹⁴²

El artículo 34, fracciones I y XII, inciso e), de la Ley del Notariado para el Estado de Aguascalientes, establece que la fecha en que se elabora una escritura puede ser diversa a la de su firma por los otorgantes, y es esta última la que determina su consentimiento.

Lo anterior fue confirmado por un TCC quien señaló, a través de una tesis aislada, que la fecha puesta al inicio de una escritura corresponde a la de su elaboración, mientras que la que consta al final, en la fe notarial, se refiere al momento en que la firman los otorgantes, lo cual constituye la manifestación expresa de su voluntad y el momento a partir del cual nace el acto jurídico contenido en ese instrumento notarial y surte sus efectos.

¹⁴² "ESCRITURAS. ES LA FECHA EN QUE SE FIRMAN Y NO EN LA QUE SE ELABORAN CUANDO NACE EL ACTO JURÍDICO QUE CONTIENEN Y SURTE SUS EFECTOS (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES)." Tesis XXX.4o.1 C (10a.) de TCC, visible en el SEJUFE Libro 76, Tomo I, marzo de 2020, pág. 921.

Impuestos ecológicos o costo eficientes¹⁴³

¹⁴³ "IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES, SU ORIGEN". Tesis de jurisprudencia 51/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 476.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. SU DISEÑO DE CÁLCULO INCLUYE UN DEBER PÚBLICO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL, QUE LOS DISTINGUE DE OTRAS CONTRIBUCIONES CON FINES AMBIENTALES EXTRAFISCALES." Tesis de jurisprudencia 54/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 476.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. SU DISEÑO DE CÁLCULO INCLUYE UN DEBER PÚBLICO DE PROTECCIÓN AMBIENTAL, POR LO QUE SUS FINES NO SON MERAMENTE RECAUDATORIOS". Tesis de jurisprudencia 53/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 472.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. LOS ARTÍCULOS 28 A 34 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS QUE GRAVAN EL DEPÓSITO O ALMACENAMIENTO DE RESIDUOS, TRANSGREDEN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis de aislada 2a. XXXIII/2020, 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 1045.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. LOS ESTABLECIDOS EN LOS ARTÍCULOS 14 A 34 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS NO PREVEN UNA SANCIÓN NI UN PERMISO PARA CONTAMINAR." Tesis de aislada 2a. XXVII/2020, 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 1050.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. EL PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 20 A 24, PÁRRAFO PRIMERO Y 25 A 27 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS, DENOMINADO "POR LA EMISIÓN DE CONTAMINANTES AL SUELO, SUBSUELO Y AGUA", NO GENERA DOBLE TRIBUTACIÓN CON LA CONTRIBUCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 276 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS." Tesis 2a. XXXI/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 1044.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. EL PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 20 A 24, PÁRRAFO PRIMERO, Y 25 A 27 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS, DENOMINADO "DE LA EMISIÓN DE CONTAMINANTES AL SUELO, SUBSUELO Y AGUA", RESPETA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Tesis 2a. XXIX/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 1042.

"IMPUESTOS ECOLÓGICOS O COSTO EFICIENTES. EL PREVISTO EN LOS ARTÍCULOS 14 A 19 DE LA LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE ZACATECAS, DENOMINADO "POR LA EMISIÓN DE GASES A LA ATMÓSFERA", NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 2ª J., 57/2020 10a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 462.

PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o.-C DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE EQUIDAD TRIBUTARIA

Los artículos 8 a 34 de la Ley de Hacienda del Estado de Zacatecas establecen el marco jurídico de los impuesto a la extracción del suelo y subsuelo de materiales que constituyan depósitos de igual naturaleza a los componentes de los terrenos.

La base de los impuestos ecológicos está relacionada con la emisión de sustancias, la extracción de materiales o con cualquiera que sea el elemento o circunstancia que genere o sea susceptible de ocasionar un impacto ecológico negativo, lo cual, además de pretender el reconocimiento de los costos originados por las externalidades negativas, busca generar un incentivo para mejorar los procesos productivos contaminantes.

Varios contribuyentes impugnaron la constitucionalidad de estos impuesto al considerar que no son impuestos propiamente dichos ni resultan ser proporcionales y equitativos; también se cuestionó que cumplan el principio de legalidad, y que los recursos que se recauden por ellos se destinen al gasto público. Finalmente, también se argumentó que los aludidos preceptos violan la esfera competencial de la Federación y faltan al proceso legislativo.

La Segunda Sala de la SCJN analizó las cuestiones de inconstitucionalidad mencionadas y emitió diversos criterios reconociendo en general la constitucionalidad de estos impuestos y su finalidad no recaudatoria. En específico, se reconoce que tales impuestos no contravienen el principio de legalidad y proporcionalidad tributarias.

Las jurisprudencias integradas por la Segunda Sala son muy relevantes, pues fijan criterios novedosos respecto de la base la cual debe analizarse la constitucionalidad de este tipo de impuestos y en general de los impuestos no recaudatorios.

(LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2006). Tesis, 2a. CLXI/200710a. Época; 2a. Sala; Gaceta S.J.F.; Libro 79, Octubre de 2020; Tomo I; Pág. 1044.

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Fuentes de las obligaciones tributarias / Tratados para evitar la doble tributación¹⁴⁴

El artículo 31 fracción IV de la CPEUM establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, los Estados, la Ciudad de México y el Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. De ahí se desprende el principio de legalidad en materia tributaria, el cual dispone que los elementos de toda contribución –sujeto, objeto, base, tasa y época de pago- deben establecerse en una ley en sentido formal y material.

Los tratados o convenios para evitar la doble tributación de los cuales el Estado Mexicano es parte, son instrumentos internacionales en los que se establecen mecanismos que buscan evitar o aminorar la doble imposición mediante un acuerdo respecto de su competencia tributaria, ya sea permitiendo que solo uno de los estados participantes recaude el impuesto; estableciendo un límite a la tasa impositiva; o bien, acordando el otorgamiento de ciertos créditos o exenciones por los impuestos pagados en el otro Estado contratante.

Tomando en consideración lo anterior, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió que los hechos de causación y las tasas de tributación del IETU, deben encontrarse expresamente señaladas en la legislación mexicana, ya que de no ser así, y pretender encuadrar las hipótesis de causación en el algún Convenio para evitar la doble imposición celebrado por México, se contravendría el principio de legalidad tributaria, en virtud de que la legislación interna constituye la fuente de las obligaciones y los convenios únicamente el origen de los beneficios cuando se satisfacen los requisitos en ellos previstos.

¹⁴⁴ "DOBLE TRIBUTACIÓN.- FUENTES DE LAS OBLIGACIONES FISCALES.". Jurisprudencia VIII-J-2aS-90 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 42, Enero 2020, página 94.

Acreditamiento con ISR¹⁴⁵

El artículo 8 de la LIETU establece que los contribuyentes podrán acreditar el IETU del ejercicio calculado aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades referidas en el artículo 1 del ordenamiento citado.

Mediante precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA determinó que si no existe ISR efectivamente pagado, no resulta aplicable el acreditamiento. Lo cual, solo puede ser realizado por los contribuyentes a través de sus declaraciones anuales de impuestos, por lo que no pueden ser acreditados de oficio por la autoridad fiscal al ejercer sus facultades de comprobación.

En nuestra opinión este criterio es confuso y puede tener aplicaciones indebidas, pues si bien uno de los requisitos del acreditamiento en cuestión es que exista ISR efectivamente pagado, lo cierto es que, al momento de ejercer facultades de comprobación y de determinar contribuciones a cargo de los contribuyentes, las autoridades deben de considerar la situación fiscal general de éstos y, en caso de que prevalezca el derecho, deben efectuar el acreditamiento en cuestión de forma oficiosa.

¹⁴⁵ "ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA CAUSADO Y EFECTIVAMENTE PAGADO CONTRA EL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DETERMINADO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 8 DE LA LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA." Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-594, visible en la RFTJA No. 43, Octava Época, febrero 2020, pág. 286.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

La asistencia técnica no constituye un beneficio empresarial para efectos de los Convenios para evitar la doble tributación en materia del ISR¹⁴⁶

De conformidad con el artículo 3, punto 2 del Convenio para evitar la doble tributación en materia de ISR celebrado entre los México y el Reino de los Países Bajos, cualquier expresión no definida en el mismo, tendrá el significado que se le atribuya por la legislación de los Estados contratantes, relativa a los impuestos que son objeto del Convenio, a menos que de su contexto se infiera una interpretación diferente.

Por su parte, el artículo 7, punto 7 del Convenio referido, establece que cuando los beneficios obtenidos por las empresas de uno de los Estados contratantes comprendan rentas reguladas separadamente en otros artículos del Convenio, las disposiciones de aquellos no quedarán afectadas por las reglas previstas en dicho artículo 7, relativas al régimen fiscal aplicable a los beneficios empresariales.

Tomando en consideración lo anterior, el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA resolvió que si las rentas por concepto de asistencia técnica no están comprendidas dentro de las otras rentas reguladas separadamente en los demás artículos del Convenio, ello no implica que tal concepto esté incluido dentro de los beneficios empresariales, ya que debe acudirse al significado que el artículo 15-B del CFF le otorga, el cual consiste en la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

Por lo tanto, en virtud de que el artículo 210, fracción VI de la LISR (artículo 175, fracción IV de la LISR vigente en 2015) considera ingresos

¹⁴⁶ "ASISTENCIA TÉCNICA. CASO EN EL QUE NO CONSTITUYE UN BENEFICIO EMPRESARIAL PARA EFECTOS DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA CELEBRADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL REINO DE LOS PAÍSES BAJOS". Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior, VIII-P-SS-420, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-Agosto 2020, pág. 109.

por actividades empresariales de manera limitativa los señalados en el artículo 16 del CFF y excluye a los previstos en los artículos 179 a 207 de la propia LISR (artículos 153 a 173 de la LISR vigente en 2015), de ahí que conforme a la legislación mexicana las actividades empresariales no comprenden a los servicios personales independiente ni, por ende, la asistencia técnica.

En ese sentido, determinó que los ingresos por concepto de asistencia técnica percibidos por una empresa residente en el Reino de los Países Bajos, sin establecimiento permanente en México, están gravados a la tasa del 25% de ISR por considerarse ingresos por asistencia técnica con fuente de riqueza en territorio nacional, y no así beneficios empresariales, en términos del artículo 167, párrafos primero, segundo, fracción II y séptimo de la LISR vigente en 2015.

En nuestro concepto este criterio resulta atentatorio a una debida interpretación de los tratados fiscales dado que conforme a éstos una renta (ingreso) derivado de actividades empresariales que no sea objeto de tributación bajo el régimen de fuente de riqueza, debe ser precisamente considerado como un ingreso de beneficios empresariales tributable única y exclusivamente en el país de residencia y no bajo el señalado régimen de fuente de riqueza.

Opción de tratado para calcular el ISR no es aplicable a IETU¹⁴⁷

EL párrafo quinto del artículo 6 del artículo del Convenio entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de los Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de ISR, el residente de un Estado Contratante que esté sujeto a imposición en otro Estado Contratante (donde se encuentren situados los bienes inmuebles) por la renta derivada de la propiedad inmueble situada en este otro Estado, puede optar en cualquier ejercicio fiscal por calcular el impuesto por dicha renta sobre una base neta como si dicha renta fuera atribuible a un establecimiento permanente de este otro Estado.

¹⁴⁷ "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. ALCANCE DE LA OPCIÓN PREVISTA EN EL PÁRRAFO 5 DEL ARTÍCULO 6 DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO RELATIVO". Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior, VIII-P-1aS-714, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-Agosto 2020, pág. 220.

La Primera Sección de la Sala Superior resolvió que el ejercicio de esta opción solo implica que al calcular el ISR sobre una base neta, se asuman los beneficios y obligaciones que un establecimiento permanente tendría en relación con el propio cálculo de dicho tributo respecto de las rentas inmobiliarias, pero de ninguna manera puede determinarse que tendrá el carácter de establecimiento permanente para efectos del impuesto empresarial a tasa única, pues ello llevaría a considerar que en los supuestos del Convenio se establecen hipótesis de causación de contribuciones, lo cual no corresponde al fin de dichos instrumentos. Por ello, si el residente en el extranjero no es sujeto del IETU conforme a la ley relativa, entonces, el Convenio no puede ubicarlo en los supuestos de causación de ese tributo.

Deducción por concepto de intereses devengados¹⁴⁸

El artículo 29, fracción IX de la LISR (vigente hasta 2013) establecía que los contribuyentes podían efectuar la deducción de los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. A su vez, el artículo 31, primer párrafo y fracción III, primer párrafo de la Ley citada (vigente hasta 2013) determinada que las deducciones, entre otros requisitos, debían estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales respectivas.

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió mediante tesis aislada que los intereses devengados se generan día a día, por lo que para efectos de la LISR no es necesario que se haya materializado el cumplimiento de las obligaciones (prestaciones pactadas), y en consecuencia, no se requiere que se acredite la existencia de las operaciones que generaran dichos intereses para que se considere procedente la deducción.

Es relevante el criterio sostenido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, toda vez que se apega a los requisitos que la LISR establecía para la procedencia de las deducciones y a la naturaleza jurídica de la deducción de intereses devengados, por lo que resulta claro que no es necesario demostrar la existencia de las operaciones de las cuales se originaron los intereses que se pretenden deducir. No obstante, se recomienda a los contribuyentes que mantengan a su

¹⁴⁸ "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO ES NECESARIO QUE SE HAYA MATERIALIZADO EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES PARA QUE SEA PROCEDENTE LA DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE INTERESES DEVENGADOS". Tesis aislada VIII-TA-2aS-3 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, Año V, No. 42, Enero 2020, pág. 467.

disposición la documentación suficiente e idónea para demostrar que las operaciones efectivamente se realizaron.

Determinación de la PTU¹⁴⁹

A través de jurisprudencia por reiteración de criterios, la Sala Superior resolvió que si derivado del ejercicio de una facultad en comprobación fiscal, la autoridad fiscal determina ingresos acumulables omitidos o rechaza deducciones, y, en consecuencia de ello, se modifica la base gravable del ISR, la liquidación del reparto adicional de utilidades, es una consecuencia fiscal.

Por tal motivo, su liquidación no está supeditada a que la autoridad demuestre que el contribuyente tenía trabajadores, pues la determinación de dicho monto no es de carácter laboral, sino exclusivamente fiscal por la modificación de la referida base gravable.

Desde nuestra perspectiva, este criterio es adecuado en tanto que establece una relación de causalidad entre la modificación (vía incremento) de la base gravable del ISR y la determinación de reparto adicional de PTU; de tal modo, si dicha modificación de base gravable es ulteriormente anulada en razón de la promoción de medios de defensa, la consecuencia lógico-jurídica debiera de ser igualmente, la anulación de la obligación de reparto adicional de PTU.

¹⁴⁹ "PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS. SU DETERMINACIÓN, EN MATERIA FISCAL, NO ESTÁ CONDICIONADA A LA DEMOSTRACIÓN DE QUE EL CONTRIBUYENTE TENÍA TRABAJADORES EN EL EJERCICIO REVISA." Tesis VIII-P-2aS-647 visible en R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 46. Septiembre 2020, pág. 279

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Inexistencia de operaciones para efectos fiscales / facultades de comprobación¹⁵⁰

El artículo 42, fracciones II y III del CFF, establece que las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, tienen facultades para revisar la contabilidad y documentación relacionada con la misma de los sujetos mencionados, a través de la práctica de revisiones de gabinete o visitas domiciliarias.

Mediante jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA se resolvió que el ejercicio de las facultades de comprobación mencionadas no se limita a detectar incumplimientos que deriven en la determinación de un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que lleva implícita la posibilidad de que la autoridad verifique la existencia de las operaciones manifestadas por el contribuyente, es decir, si se han realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones legales y si el sujeto revisado les ha dado los efectos fiscales correctos, por lo que no es necesario que la autoridad fiscal agote previamente el procedimiento contenido en el artículo 69-B del CFF (procedimiento de presunción de inexistencia de operaciones), para que esté en posibilidad de restar eficacia probatoria a los comprobantes fiscales, contratos y demás documentos relacionados con operaciones que hubiese concluido que no se realizaron en el ámbito material, exclusivamente para efectos fiscales (determinación, devolución o acreditamiento de las contribuciones).

Consideramos que el criterio mencionado no es adecuado, toda vez que con sustento en el mismo, las autoridades fiscales han ejercido su facultad para declarar la inexistencia de las operaciones sin indicios claros o elementos objetivos que lo justifiquen (tales como domicilio

¹⁵⁰ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.- A TRAVÉS DE ÉSTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES, SIN QUE SEA NECESARIO INICIAR EL PROCEDIMIENTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.". Jurisprudencia VIII-J-1As-87 de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No.42, Enero 2020, pág. 67.

inexistente o falta de activos, infraestructura, personal o capacidad del contribuyente o sus proveedores para prestar servicios o comercializar bienes); por lo que debe considerarse que únicamente en esos casos las autoridades fiscales podrán válidamente presumir que las operaciones no se realizaron, y sólo de esa manera la carga de la prueba se revertiría al contribuyente para que demuestre que efectivamente recibió los servicios o adquirió los bienes relacionados con las operaciones cuestionadas.

Inexistencia de operaciones para efectos fiscales / solicitud de nulidad de actos jurídicos en materia civil¹⁵¹

Los artículos 2180 a 2183 del CCF establecen que es simulado el acto en que las partes declaran o confiesan falsamente lo que en realidad no ha pasado o no se ha convenido entre ellas. Esta simulación puede ser absoluta, cuando el acto simulado nada tiene de real y, por lo tanto, no produce efecto jurídico alguna; o relativa, cuando a un acto jurídico se le da una falsa apariencia que oculta su verdadero carácter.

Asimismo, la legislación civil prevé que pueden solicitar la nulidad de los actos simulados los terceros perjudicados con la simulación, o el Ministerio Público cuando ésta se cometió en transgresión de la ley o en perjuicio de la Hacienda Pública.

La Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, mediante jurisprudencia, precisó que si bien las autoridades fiscales pueden acudir a los órganos jurisdiccionales competentes a solicitar la nulidad de los actos jurídicos que considera simulados, dicha situación no es una condición previa para desconocer los efectos fiscales de las operaciones inexistentes que advirtió en el ejercicio de sus facultades de comprobación, pues la determinación que se pronuncie al respecto, no lleva implícita la anulación para efectos generales de dichos actos.

Consideramos que resulta acertado el criterio mencionado, en virtud de que la declaración de inexistencia de operaciones por parte de las autoridades fiscales exclusivamente tiene efectos en materia fiscal, por lo que dicho procedimiento es independiente al procedimiento de nulidad de actos jurídicos seguido en instancia civil.

¹⁵¹ "SOLICITUD DE NULIDAD DE ACTOS JURÍDICOS SIMULADOS. NO ES CONDICIÓN PREVIA PARA DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE OPERACIONES INEXISTENTES.". Jurisprudencia VIII-J-1aS-88 de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 42, Enero 2020, pág. 72.

Determinación presuntiva de contribuciones¹⁵²

Los artículos 55 a 62 del CFF establecen distintos tipos de presunciones, entre las cuales se encuentran: la de utilidad fiscal; la de contribuciones retenibles; la de ingresos, valor de actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones y; la presunción ante la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad. Asimismo, prevén los diversos supuestos de procedencia para cada una de ellas, así como distintos procedimientos que debe seguir la autoridad, dependiendo el tipo de presunción que considere aplicable al caso concreto.

Mediante un precedente, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió que para que sea legal la determinación presuntiva de contribuciones, la autoridad fiscal debe fundar y motivar debidamente el acto, especificando el tipo de presunción aplicada, la causal en que se ubicó el contribuyente para que la misma fuera procedente, la mecánica conforme a la cual se realizó la determinación y los artículos en los que funde su actuar, pues la omisión de tales requisitos constituye un vicio que impide que el particular conozca si, efectivamente, se actualizan todos los requisitos para la procedencia de la presunción aplicada.

En nuestra opinión, el criterio emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA es correcto, ya que las resoluciones que determinen créditos fiscales con base en una facultad presuntiva, no se encuentran excluidas de cumplir con el principio constitucional de estar debidamente fundadas y motivadas, por lo que el incumplimiento de dichos requisitos traerá consigo la ilegalidad de la resolución.

¹⁵² "DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. PARA QUE SEA LEGAL LA AUTORIDAD DEBE FUNDAR Y MOTIVAR DEBIDAMENTE, EL TIPO DE DETERMINACIÓN EMPLEADA, LA CAUSAL EN QUE INCURRIÓ EL CONTRIBUYENTE Y EL PROCEDIMIENTO SEGUIDO PARA TAL EFECTO.". Precedente VIII-P-2aS-573 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, Año V, No. 42, Enero 2020, pág. 445.

Determinación presuntiva de contribuciones / traspasos entre cuentas bancarias¹⁵³

De conformidad con el artículo 59, fracción III del CFF, la autoridad fiscal se encuentra facultada para determinar presuntivamente que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió mediante precedente que, en caso de impugnación de dicha determinación presuntiva, el contribuyente es quien debe demostrar que los depósitos observados no incrementaron su patrimonio al derivar de traspasos entre sus cuentas propias, para lo cual será necesario la aportación de documentación idónea (estados de cuenta, papel de trabajo, copia del recibo en donde se especifique el monto y la cuenta de donde proviene el depósito, forma de pago, el número de cheque o reporte de transferencia, número y nombre de la cuenta bancaria abierta a su nombre de donde se visualice la salida del depósito, origen del importe depositado, entre otras) y el ofrecimiento de una prueba pericial contable.

Es criticable que se pretenda que los contribuyentes deban probar hechos que no le son propios y, por tanto, que estén obligados a exhibir documentación que no tienen obligación de conservar, como lo son estados de cuenta de cuentas bancarias abiertas a nombre de terceros u otra documentación soporte de operaciones de terceros.

¹⁵³ "TRASPASOS ENTRE CUENTAS BANCARIAS. FORMA DE ACREDITARLOS CUANDO SE REALICE LA DETERMINACIÓN PRESUNTIVA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN III DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.". Precedente VIII-P-2aS-580 de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, Año V, No. 42, Enero 2020, pág. 463.

Determinación presuntiva¹⁵⁴

El artículo 28 del CFF establece que la contabilidad incluye papeles de trabajo registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal y sus registros, máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, cuando se esté obligado a llevar dichas máquinas, comprobantes fiscales, sistemas y registros contables; y documentación comprobatoria de los asientos contables.

A su vez, de conformidad con el artículo 59, fracción III del CFF la presuntiva de ingresos por depósitos bancarios solo se desvirtúa con el asiento contable y su documentación comprobatoria, de acuerdo a la jurisprudencia 2a./J. 56/2010.

Mediante precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA determinó que si la autoridad aplica la presunción, porque a su juicio, el depósito bancario no está registrado o identificado, entonces, el contribuyente debe demostrar, durante la fiscalización o el recurso de revocación, el registro o identificación del depósito, en la contabilidad y el origen del depósito con la documentación comprobatoria del asiento contable. En consecuencia, resulta insuficiente que el contribuyente se limite a exhibir documentación con la cual pretende demostrar su origen, pues también es necesario demostrar que éste se encuentra registrado o identificado en la contabilidad.

En relación con este criterio cabe mencionar que en el marco jurídico vigente no está normado cómo llevar a cabo la identificación de depósitos bancarios. Por ende, no existe disposición jurídica o reglamentaria que establezca que los estados de cuenta ni las pólizas contables deben referir la naturaleza de los depósitos efectuados. La identificación en materia de depósitos bancarios, puede ir desde

¹⁵⁴ "DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR DEPÓSITOS BANCARIOS.- NO SE DESVIRTÚA SI SOLO ES EXHIBIDA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA SIN REGISTRO CONTABLE." Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-593, visible en la RFTJA No. 43, Octava Época, febrero 2020, pág. 283.

"DETERMINACIÓN PRESUNTIVA POR DEPÓSITOS BANCARIOS.- NO SE DESVIRTÚA SI SOLO ES EXHIBIDA DOCUMENTACIÓN COMPROBATORIA SIN REGISTRO CONTABLE". Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-J-2aS-99, visible en la RTFJA, Octava Época, número 45, agosto 2020, pág. 38.

identificación verbal con el depositante (llamadas telefónicas), hasta el intercambio de información o documentación específica, que puede contener mayor o menor detalles, por ejemplo, mediante correo electrónico o envío de la copia de la ficha de depósito generada por el banco para el tercero depositante; por ende, el modo de identificarlo varía, y responde a las circunstancias de cada caso. Si bien es cierto, necesariamente debe efectuarse un registro contable, la forma de dicho registro y la documentación soporte del mismo no está regulado y, por tanto, las autoridades no pueden exigir arbitrariamente y sin base legal concreta ciertos requisitos específicos.

Materialidad de operaciones¹⁵⁵

El artículo 42 del CFF establece que las autoridades fiscales cuentan con facultades de comprobación para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales. De esa manera, al revisar la contabilidad del contribuyente la autoridad fiscal, se encuentra en posibilidad de verificar la existencia material de las operaciones consignadas en la documentación exhibida.

Mediante precedente emitido por la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, se determinó que siendo el contrato un acuerdo de voluntades que crea o transmite derechos y obligaciones a las partes que lo suscriben, en el que intervienen una dos o más personas, el cual crea derechos u obligaciones, mismo que versará sobre cualquier materia no prohibida, la simple realización de dicho acto jurídico no necesariamente implica que se ha llevado a cabo el objeto pactado, pues la realización del acto o servicio contratado implica que efectivamente se lleve a cabo el mismo, por lo que el objeto de ese acuerdo no se agota ni se cumple con la pura celebración del contrato en cuestión.

Por tanto, los alcances probatorios de la exhibición de un contrato se encuentran limitados a demostrar la formalización del convenio respectivo, con todas las cuestiones pactadas entre los contratantes, sin embargo, su exhibición de ninguna forma podrá tener el alcance de probar que el fin u objeto del contrato se ha realizado. En consecuencia, ante el cuestionamiento por parte de la autoridad fiscal, respecto de la existencia de las operaciones que el contribuyente fiscalizado manifestó

¹⁵⁵ MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES REVISADAS POR LA AUTORIDAD FISCAL. EL CONTRATO CELEBRADO CON UN PROVEEDOR NO CONSTITUYE PRUEBA IDÓNEA PARA ACREDITAR LA EXISTENCIA DEL SERVICIO PACTADO.- Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-595, visible en la RFTJA No. 43, Octava Época, febrero 2020, pág. 288.

haber realizado, un contrato solo podrá probar la celebración de ese convenio, mas no es idóneo para acreditar la existencia material del acto o servicio que ampara.

Consideramos que el precedente descrito resulta limitado, pues si bien es cierto que la sola exhibición de un contrato no demuestra la materialidad de las operaciones, sí resulta un elemento, dentro del caudal probatorio exhibido en un procedimiento de fiscalización o recurso de revocación, que aporta indicios o certeza para demostrar la pretensión aludida.

Por lo anterior, el contrato deberá ser exhibido con elementos adicionales para que de esa manera sean analizados de manera conjunta para crear certeza suficiente. Adicionalmente, la Sala Superior está ignorando que en la realidad de ciertas actividades económicas y comerciales el contrato sí es prueba contundente del bien o servicio prestado; por lo tanto, este tipo de criterios no deben ser aplicados de forma automática, sino que es necesario analizar el detalle y naturaleza de cada operación.

Visita domiciliaria posterior a la determinación de operaciones inexistentes¹⁵⁶

En el supuesto que las Autoridades fiscales detecten que los contribuyentes emitan comprobantes fiscales sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes amparados con dichos comprobantes, iniciarán un procedimiento de presunción de operaciones inexistentes de conformidad con el artículo 69-B del CFF.

En caso que el contribuyente que emite los comprobantes o el que los recibe no pueda demostrar que las operaciones se llevaron a cabo, la autoridad fiscal dejará sin efectos los comprobantes fiscales emitidos por dichas operaciones.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA emitió un precedente mediante el cual determinó que, las visitas domiciliarias que

¹⁵⁶“PROCEDIMIENTO DE OPERACIONES INEXISTENTES LA VISITA DOMICILIARIA TRAMITADA CON POSTERIORIDAD A ESTE SOLO TIENE COMO OBJETIVO REVERSAR LOS EFECTOS DE LOS COMPROBANTES FISCALES, CUYA MATERIALIDAD NO FUE DEMOSTRADA”. Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-P-2aS-623, visible en la RTFJA, Octava Época, número 45, agosto 2020, pág. 503.

son practicadas con posterioridad a que las autoridades hayan dejado sin efectos los comprobantes fiscales, únicamente tienen como objeto revertir los efectos de dichos comprobantes, precisando que la etapa procesal para demostrar la materialidad de las operaciones fue otorgada previamente en el procedimiento de presunción de operaciones inexistentes.

En ese sentido, una vez que las autoridades fiscales determinan la inexistencia de las operaciones y dejan sin efectos los comprobantes fiscales, las visitas o actos posteriores que efectúen las autoridades no son momento procesal oportuno para desvirtuar la inexistencia de las operaciones.

Intereses por pago de lo indebido¹⁵⁷

En términos del artículo 22-A, párrafo tercero del CFF, procede el pago de intereses por pago de lo indebido cuando no se haya presentado una solicitud de devolución por concepto de ese pago y se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional.

Las Sala Superior aclara a través de una jurisprudencia por contradicción de tesis, que la sentencia definitiva que declara nula la resolución impugnada determinante de un crédito fiscal, debe necesariamente referir expresamente la condena a la autoridad a la devolución de la cantidad debida.

Ahora bien, en esta Jurisprudencia se aclara que si el actor del juicio de nulidad que obtuvo una sentencia favorable, presenta una solicitud de devolución por pago de lo indebido posterior a la declaratoria de nulidad de la determinación líquida, excluirá la actualización de la hipótesis de pago de intereses por cumplimiento de sentencia y, por el contrario, de ser procedente, se actualizará alguno de los supuestos previstos en los párrafos primero y segundo del referido artículo 22-A para el pago de intereses, lo cual implica que el cálculo de intereses se efectuará a partir de que se presenta la solicitud de devolución, a diferencia del supuesto de cumplimiento en el que los intereses se calculan desde que se presentó el medio de defensa.

¹⁵⁷ INTERESES POR PAGO DE LO INDEBIDO. NO PROCEDE CUANDO EN LA SENTENCIA DEFINITIVA QUE DE- CLARE NULA UNA DETERMINACIÓN LÍQUIDA NO SE HAYA ORDENADO EXPRESAMENTE A LA AUTORIDAD FISCAL A LA DEVOLUCIÓN DE LA CANTIDAD INDEBIDAMENTE EROGADA.- Jurisprudencia VIII-J-SS-132, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 46. Septiembre 2020, pág. 7.

Es lamentable la postura de la Sala Superior, pues en primer lugar no parte de una interpretación integral de las normas que regulan el marco legal de la devolución de contribuciones y la obligación de pago de intereses a cargo de la autoridad fiscal.

Adicionalmente, la Sala Superior no advierte que en muchas ocasiones, los contribuyentes optan por presentar la solicitud de devolución ante el incumplimiento reiterado de la autoridad fiscal de efectuar la devolución y pago de intereses correspondiente. En estos términos, la solicitud tiene como objetivo impulsar la obligación de la autoridad, no así iniciar una nueva acción donde propiamente la autoridad deba verificar si el contribuyente tiene o no derecho a la devolución (supuesto al que justamente se refieren las hipótesis 1 y 2 del artículo 22-A del CFF). Por lo tanto, lejos de ser una interpretación armónica que considere los derechos del contribuyente, este criterio conlleva una trampa procesal que castiga a los particulares que obtuvieron una sentencia favorable y favorece a la autoridad a que pueda permanecer en incumplimiento.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Competencia de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo del TFJA / resoluciones que niegan la devolución de un saldo a favor¹⁵⁸

De conformidad con lo establecido en los artículos 23, fracción V del RTFJA, 2, 58-16, 58-17, 58-18, 58-19 de la LFPCA, 3 de la LOTFJA y 42, fracciones II, III y IX del CFF, la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo es competente cuando se actualizan los siguientes requisitos: *(i)* que la resolución definitiva impugnada derive de una revisión de gabinete, una visita domiciliaria o una revisión electrónica, *(ii)* que la cuantía del asunto sea mayor a 200 veces la UMA elevada al año, vigente al momento de emisión de la resolución combatida, *(iii)* que cuando se pretenda impugnar la resolución recaída a un recurso, la autoridad no lo haya sobreseído, desechado o tenido por no presentado y *(iv)* que los conceptos de impugnación tengan por objeto resolver el fondo del asunto.

¹⁵⁸ "COMPETENCIA DE LA SALA ESPECIALIZADA EN MATERIA DEL JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO, SE ACTUALIZA CUANDO SE IMPUGNEN RESOLUCIONES DEFINITIVAS DE LA NEGATIVA DE DEVOLUCIÓN DE UN SALDO A FAVOR.". Jurisprudencia VIII-J-SS-125 del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en el RTFJA, Octava Época, No. 34, Enero 2020, pág. 7.

El Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, mediante jurisprudencia, determinó que la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo es competente para conocer de juicios promovidos en contra de resoluciones definitivas a través de las cuales se hubiesen negado la devolución de saldos a favor a los contribuyentes, toda vez que la facultad comprobatoria ejercida por la autoridad fiscal para resolver sobre la procedencia de las solicitudes de devolución, deriva de la atribución que le fue conferida a efecto de comprobar la existencia de los saldos a favor, en términos de los artículos 22-D y 42, fracciones II, III y IX del CFF.

Consideramos muy positivo el criterio emitido por la Sala Superior del TFJA, toda vez que atendiendo a una interpretación sistemática y amplia de la competencia de la Sala Especializada en Materia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo, reconoce la posibilidad de someter al juicio de resolución exclusiva de fondo las controversias derivadas de resoluciones definitivas que nieguen las devoluciones de saldos a favor de contribuyentes y, desde nuestro punto de vista, dicho criterio también podría ampliarse a la impugnación de resoluciones negativas fictas, sobre todo en asuntos donde la resolución de los recursos de revocación interpuestos por los contribuyentes se alarga por años, generando incertidumbre para los particulares y un incremento injustificado de su contingencia fiscal.

Interés jurídico del contribuyente en juicio de nulidad¹⁵⁹

De la interpretación sistemática de los artículos 2 y 8 de la LFPCA, en relación con el artículo 3 de la LOTFJA, se desprende que el juicio contencioso administrativo procede contra las resoluciones definitivas que afecten los intereses jurídicos del demandante.

Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió mediante jurisprudencia que el contribuyente sí hay interés jurídico para acudir a juicio cuando se controvierta una resolución recaída a un recurso de revocación, a través de la cual se hubiese dejado sin efectos el crédito fiscal recurrido y ordenado la emisión de una nueva resolución en donde se convaliden las violaciones que llevaron a revocar el acto combatido, toda vez que continúa la afectación a su esfera jurídica, ya

¹⁵⁹ "INTERÉS JURÍDICO DEL CONTRIBUYENTE.- EXISTE SI LA AUTORIDAD DEJA SIN EFECTOS EL CRÉDITO CONTROVERTIDO VÍA RECURSO DE REVOCACIÓN, PERO ORDENA QUE SE EMITA UNA NUEVA RESOLUCIÓN.". Jurisprudencia VIII-J-1aS-91 de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 42, Enero 2020, pág. 83.

que la pretensión del contribuyente es que el crédito fiscal se deje sin efectos en su totalidad.

La decisión emitida por la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA es correcta, ya que en protección al derecho de acceso a la justicia de los contribuyentes, precisa que éstos pueden acudir al juicio contencioso administrativo a impugnar las resoluciones de recursos de revocación que considere que continúan afectando su esfera jurídica, aun cuando en ellas se hubiese ordenado el reenvío a las autoridades fiscales para la emisión de una nueva resolución.

TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS

ANÁLISIS SOBRE EL IMPACTO DE LA CRISIS POR EL COVID-19 Y LOS TRATADOS INTERNACIONALES

La pandemia generada por el COVID-19 obligó a los Estados a tomar medidas extraordinarias, tales como restricciones de viajes o implementación de medidas estrictas de confinamiento. Como resultado, se generaron dudas en temas tributarios, por lo que la OCDE emitió un análisis de las mismas y sus conclusiones.

Establecimiento Permanente

Surgió la preocupación que por el hecho de que los empleados de diversas personas morales pudieran encontrarse desplazados de su lugar habitual de trabajo, esto generará un establecimiento permanente, a lo cual la OCDE concluyó lo siguiente:

a) Home office. - En el caso de actualizarse un trabajo remoto bajo la figura del home office, esto no generará la constitución de un establecimiento permanente, toda vez que su configuración atiende a un grado de permanencia y de disposición o control por parte de la persona moral sobre las actividades que tomen parte en el Estado en el cual se encuentre laborando físicamente el empleado, lo cual no se actualiza en el presente supuesto, ya que la presencia física del empleado en este otro Estado es de carácter temporal y derivado de una causa de fuerza mayor.

b) Sitios de construcción. - Las actividades llevadas a cabo en los sitios de construcción se encuentran o encontraron temporalmente interrumpidas por la crisis sanitaria, por lo que el periodo de interrupción se incluirá en la determinación de un establecimiento permanente, en el entendido que el sitio de construcción no dejará de existir si las actividades en el mismo se interrumpen temporalmente.

Residencia

a) Personas morales. - La OCDE concluyó que no se actualiza una modificación en la residencia fiscal de una persona moral derivado de un cambio en la ubicación de las personas que ejercen el control efectivo

de la misma por la crisis sanitaria, toda vez que esto se da por motivo de una situación de carácter excepcional y temporal.

En el caso de trabajadores fronterizos, si un Estado subsidiara el pago de la nómina de los empleados y estos residen en otro Estado, debe considerarse que el ingreso es atribuible al lugar donde el trabajo solía ser prestado.

b) Personas físicas.- No se actualiza un cambio de residencia de una persona física cuando por motivo de la crisis sanitaria dicha persona se encuentra ubicada en un Estado distinto a aquél en el que habitualmente reside, ya que la reubicación en cuestión es de carácter temporal y extraordinaria, no cumpliéndose el criterio de vivienda habitual bajo los requisitos de duración, regularidad y permanencia.

REPORTE OCDE SOBRE RESPUESTA AL COVID-19

La OCDE emitió el reporte denominado "*Tax and Fiscal Policy in response to the Coronavirus Crisis: Strengthening Confidence and Resilience*" ("Política Impositiva y Fiscal en respuesta a la Crisis del Coronavirus: Fortaleciendo la Confianza y Resiliencia"), del cual consideramos relevantes, entre múltiples cuestiones, las siguientes:

- a) El reporte constituye una descripción de las políticas fiscales y económicas adoptadas por los diversos países para enfrentar la crisis del COVID-19, destacando el apoyo a negocios, al sustento de los hogares y a la conservación de empleos, tanto en la fases de contención de la pandemia, de recuperación y posterior a la contingencia de salud, haciendo un énfasis en que estas medidas han de ser adoptadas en especial en países en desarrollo, como lo es el nuestro.
- b) En cuanto a los apoyos a negocios, destaca la esencia de un estado de liquidez y solvencia en las empresas, especialmente en las pequeñas y medianas.

Las principales medidas fiscales adoptadas en diversos países para estos efectos van desde la extensión de plazos para cumplir obligaciones fiscales, diferimiento en el pago de contribuciones, aceleramiento en el proceso de devolución de contribuciones, disposiciones más generosas

en cuanto al aprovechamiento de pérdidas, comprendiendo también incluso exenciones de impuestos, así como de contribuciones de seguridad social, impuesto a la nómina e impuestos a la propiedad.

Otras medidas fiscales han sido adoptadas en diversos países para incrementar la inversión y el consumo, las cuales van desde depreciación acelerada, incremento de umbrales para depreciación de activos, reducción temporal de tasas de impuesto al valor agregado y hasta disminución también temporal de tasas del impuesto sobre la renta.

Diversas medidas no fiscales han sido adoptadas en otros países, como la creación de políticas temporales para el pago de proveedores y acreedores, comprendiendo el pago a arrendadores e incluso el pago de préstamos, así como la creación de subsidios para el pago de salarios, entre otras. Fundamental en esta ingeniería financiera es entender cómo un impago autorizado a una etapa de la cadena productiva incide en la capacidad de pago de la misma, hacia sus otros proveedores: la visión tiene que ser holística.

El reporte hace énfasis en que la adopción de medidas puede representar costos relevantes para los gobiernos, señalando que la inacción por parte de algunos gobiernos seguramente representará costos mucho mayores, que en nuestra opinión pueden ser desde económicos, hasta fiscales e incluso sociales.

En nuestra visión, se reduce a que, perdido en muchos casos el capital de trabajo (las partidas corrientes) por el impago de, o la imposibilidad de vender a clientes, la reanudación de actividades económicas requerirá de aportaciones frescas de capital (si acaso los dueños del negocio tienen tales recursos) o la aplicación de deuda adecuadamente calibrada que los requerimientos a corto y mediano plazo de la reanimación económica y las posibilidades de cada empresa.

En palabras simples: hay que asegurar que los ríos de crédito, de pagos y cobros, se reestablezcan lo más pronto posible.

- c) Aun cuando el gobierno mexicano ha sido generalmente reconocido en el ámbito internacional como *"early adopter"* de los criterios, políticas y recomendaciones de la OCDE, en el caso de adopción de medidas para contener los efectos del COVID-19 no ha sido así, pues no se generó prácticamente ninguna de las medidas a las que se ha hecho referencia con anterioridad.

Nuevamente, esto puede deberse a una postura ideológica del gobierno actual que rechaza aceptar, sin lógica o argumento técnico alguno, que apoyando a las empresas a través de una multiplicidad de medidas, es posible generar condiciones económicas favorables que evidentemente redundan en la conservación de empleos, en el pago de impuestos para el sostenimiento de la actividad estatal y por supuesto en una estabilidad social.

En particular, una visión ideológica "anti-rescates financieros" no parece tener cabida alguna: no estamos viviendo una crisis económica a causa de los excesos de un sistema financiero o capitalista irresponsable, como ocurrió durante la segunda mitad de 2008, sino ante un choque al aparato económico nacional y mundial, un freno en seco e involuntario de la oferta y la demanda de bienes y servicios, con la concomitante desaparición de la liquidez de los centros productivos a causa de una pandemia que, dejada desatendida, amenaza con colapsar el sistema nacional e internacional de salud.

Ante la inacción del gobierno federal, quedará como tarea de la iniciativa privada nacional, de las instancias disponibles de financiamiento nacionales e internacionales, y de los gobiernos locales, estructurar las bases financieras de la re-animación económica nacional.

TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2020

México no celebró ningún tratado en materia fiscal en el ejercicio fiscal correspondiente a 2020, por lo que la lista de 78 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2021, es la siguiente:

Estado	Publicación en DOF	Aplicable a partir del
Alemania	15 de diciembre de 2009	15 de octubre de 2009 1 de enero de 2010
Antillas Neerlandesas ¹⁶⁰	3 de febrero de 2011	4 de febrero de 2011
Arabia Saudita	26 de febrero de 2018	1 de enero de 2019
Argentina	18 de agosto de 2017	1 de enero de 2018
Argentina ¹⁶¹	19 de marzo de 2004	1 de enero de 2005
Aruba ¹⁶²	26 de agosto de 2014	1 de septiembre de 2014
Australia	13 de febrero de 2004	1 de enero de 2004
		1 de julio de 2004
Austria	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2006
	30 de junio de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011
Bahamas ¹⁶³	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Bahréin	27 de abril de 2012	1 de enero de 2013
Barbados	15 de enero 2009	1 de enero de 2010
Bélgica	6 de enero de 1997	1 de enero de 1998

¹⁶⁰ En materia de Intercambio de Información.

¹⁶¹ Para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional.

¹⁶² En materia de Intercambio de Información.

¹⁶³ En materia de Intercambio de Información.

	17 de agosto 2017 (Protocolo)	1 de enero de 2018 (Protocolo)
Belice ¹⁶⁴	9 de agosto de 2012	9 de agosto de 2012
Bermuda ¹⁶⁵	9 de septiembre de 2010	9 de septiembre de 2010
Brasil	1 de enero de 2007	1 de enero de 2007
Canadá	20 de junio de 2007	1 de enero de 2008
Canadá ¹⁶⁶	17 de julio de 1992	1 de enero de 1993
	20 de junio de 2007 (Protocolo)	1 de enero de 2008 (Protocolo)
Colombia	11 de julio de 2013	1 de enero de 2014
Corea	16 de marzo de 1995	1 de enero de 1996
Costa Rica	3 de mayo de 2019	1 de enero de 2020
Chile	12 de mayo de 2000	1 de enero de 2000
China	28 de febrero de 2006	1 de enero de 2007
Dinamarca	27 de mayo de 1998	1 de enero de 1998
Ecuador	4 de abril de 2001	1 de enero de 2001
Emiratos Árabes Unidos	8 de julio de 2014	1 de enero de 2015

¹⁶⁴ En materia de Intercambio de Información.

¹⁶⁵ En materia de Intercambio de Información.

¹⁶⁶ En materia de Intercambio de Información.

Estonia	16 de diciembre de 2013	1 de enero de 2014
España	31 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995 ¹⁶⁷
	18 de agosto de 2017 (Protocolo)	27 de septiembre de 2017 (Protocolo)
EUA	3 de febrero de 1994	1 de enero de 1994
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995
	22 de julio de 2003	1 de enero de 2004 (vigencia)
EUA ¹⁶⁸	23 de enero de 1990	18 de enero de 1990
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995
Filipinas	18 de abril de 2018	1 de enero de 2019
Finlandia	11 de agosto de 1999	1 de enero de 1999
Francia	16 de marzo de 1993	1 de enero de 1993
Gibraltar ¹⁶⁹	27 de agosto de 2014	27 de agosto de 2014
Grecia	31 de diciembre de 2005	1 de enero de 2006

¹⁶⁷ 27 de septiembre de 2017 con respecto a impuestos de retención y con efectos a partir del 1 de enero de 2018 para los demás casos.

¹⁶⁸ En materia de Intercambio de Información.

¹⁶⁹ En materia de Intercambio de Información.

Hong Kong	4 de marzo de 2013	1 de enero de 2014
Hungría	26 de diciembre de 2011	1 de enero de 2012
India	31 de marzo de 2010	1 de enero de 2011
Indonesia ¹⁷⁰	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2005
	18 de septiembre de 2019 (Protocolo)	18 de septiembre de 2019 (Protocolo)
Irlanda ¹⁷¹	9 de agosto de 2000	1 de enero de 1999
Isla del Hombre ¹⁷²	2 de marzo de 2012	4 de marzo de 2012
Islas Caimán ¹⁷³	7 de marzo de 2012	9 de marzo de 2012
		1 de enero de 2013
Islas Cook ¹⁷⁴	2 de marzo de 2012	3 de marzo de 2012
Islas Guernsey ¹⁷⁵	27 de abril de 2012	24 de marzo de 2012
Islas Jersey ¹⁷⁶	22 de marzo de 2012	22 de marzo de 2012
Islandia	31 de diciembre de 2008	1 de enero de 2009

¹⁷¹ Tratado en proceso de modificación.

¹⁷² En materia de Intercambio de Información.

¹⁷³ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁴ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁵ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁶ En materia de Intercambio de Información.

Israel	11 de agosto de 2000	1 de enero de 2000
Italia	29 de marzo de 1995	1 de enero de 1996
	16 de abril de 2015 (Protocolo)	16 de abril de 2015 (Protocolo)
Jamaica	23 de febrero de 2018	1 de enero de 2019
Japón	6 de enero de 1997	1 de enero de 1997
Kuwait	15 de mayo de 2013	1 de enero de 2014
Letonia	27 de febrero de 2013	1 de enero de 2014
Liechtenstein ¹⁷⁷	22 de julio de 2014	24 de julio de 2014
Lituania	26 de noviembre de 2012	1 de enero de 2013
Luxemburgo	6 de febrero de 2002	1 de enero de 2002
	17 de noviembre de 2011 (Protocolo)	1 de enero de 2012
Malta	8 de agosto de 2014	1 de enero de 2015
Noruega	26 de agosto de 1996	1 de enero de 1997
Nueva Zelanda	15 de junio de 2007	1 de agosto de 2007
		1 de enero de 2008
Países Bajos	31 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995
	29 de diciembre de 2009 (Protocolo)	1 de enero de 2010 (Protocolo)

¹⁷⁷ En materia de Intercambio de Información.

Panamá	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Perú	26 de febrero de 2014	1 de enero de 2015
Polonia	18 de octubre de 2002	1 de enero de 2003
Portugal	3 de abril de 2001	1 de enero de 2002
Qatar	8 de marzo de 2013	1 de enero de 2014
Reino Unido	15 de marzo de 1995	1 de abril de 1994
	15 de abril de 2011 (Protocolo)	18 de enero de 2011
República Checa	28 de enero de 2003	1 de enero de 2003
República Eslovaca	28 de septiembre de 2007	1 de enero de 2008
Rumania	12 de diciembre de 2001	1 de enero de 2002
Rusia	20 de mayo de 2008	1 de enero de 2009
Samoa ¹⁷⁸	13 de julio de 2012	18 de julio de 2012
Santa Lucía	17 de diciembre de 2015	18 de diciembre de 2015
Singapur	23 de agosto de 1996	1 de enero de 1996
	9 de enero de 2012 (Protocolo)	1 de enero de 2013
Sudáfrica	21 de julio de 2010	1 de enero de 2011
Suecia	10 de febrero de 1993	1 de enero de 1993

¹⁷⁸ En materia de Intercambio de Información.

Suiza	24 de octubre de 1994	1 de enero de 1995
	22 de diciembre de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011
Turquía	17 de julio de 2015	1 de enero de 2016
Ucrania	26 de noviembre de 2012	1 de enero de 2013
Uruguay	28 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo	27 de agosto de 2012	1 de enero de 2013

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

Estado	Fecha de firma	Estatus
Guatemala	13 de marzo de 2015	Aprobado por el Senado mexicano el 14 de noviembre de 2017. Publicado en el DOF el 22 de diciembre de 2017
Venezuela	6 de febrero de 1997	Pendiente aprobación por México

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN¹⁷⁹

Egipto
Eslovenia
Irán
Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua
Omán
Pakistán
Tailandia
Vietnam

TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN¹⁸⁰

Islas Marshall
Mónaco

¹⁷⁹ Visible en www.sat.gob.mx.

¹⁸⁰ Ídem.

EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y TRANSFERENCIA DE UTILIDADES (BEPS)

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE") ha desarrollado e implementado el proyecto en contra de la erosión de la base gravable y transferencia de utilidades conocido como "BEPS", por sus siglas en inglés.

El proyecto BEPS es un conjunto de reglas y acciones que buscan combatir diversas estrategias agresivas de planeación fiscal empleadas por empresas multinacionales a través de la explotación de lagunas o desajustes de disposiciones fiscales con el propósito de reducir la base gravable y transmitir artificialmente utilidades a jurisdicciones de baja imposición para acceder a una carga fiscal menor en esas jurisdicciones donde se tiene una poca o nula actividad económica.

Plan de Acción BEPS

Desde julio de 2013, la OCDE publicó el "*Base Erosion and Profit Shifting Action Plan*" (en adelante, "Plan de Acción BEPS") en el cual se incluyen 15 acciones que tienen como finalidad establecer las medidas idóneas para combatir la erosión de las bases gravables y la transferencia de utilidades entre empresas transnacionales y asegurar que las utilidades estén sujetas a imposición en el lugar donde las actividades económicas que las generan sean desarrolladas o donde exista una generación de valor.

En octubre de 2015 fue publicado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, el paquete final del Plan de Acción BEPS que contiene los reportes finales de las 15 acciones del Plan, con el cual se consolidan las medidas finales para afrontar BEPS.

La implementación de las medidas contenidas en el paquete final se encuentra en curso vía modificaciones en las legislaciones y prácticas locales de los países, los tratados fiscales internacionales y un instrumento multilateral.

A continuación se exponen las actualizaciones que han sido publicadas para la implementación de las siguientes acciones del Plan de Acción BEPS:

Acción 1 – Economía digital

En el mes de octubre de 2020 la OCDE publicó un proyecto actualizado sobre los Pilares Uno y Dos, acompañando a dichos proyectos un análisis del impacto que su implementación generaría a nivel internacional.

La versión actualizada de los proyectos sobre los Pilares Uno y Dos proporciona detalles sobre el diseño técnico y las características fundamentales de cada pilar, identificando las áreas que requieren de un trabajo adicional previo a su conclusión, destacando los aspectos en los que será necesario un acuerdo político.

Pilar Uno: Asignación de beneficios y nexos

a) El enfoque unificado.- El Pilar Uno se compone de un conjunto de propuestas para revisar las reglas de asignación de derechos de fiscalización en una economía cada vez más tendiente hacia la digitalización. La intención del Pilar 1 es que una parte de los beneficios de las empresas multinacionales que presten servicios digitales (comúnmente generados por su capital, funciones de gestión de riesgo y activos intangibles) se graven en la jurisdicción en la que obtienen los ingresos.

El ámbito de aplicación es amplio y abarca a las empresas que pueden beneficiarse de una interacción significativa y recurrente con los clientes y usuarios del mercado.

La implementación de dichas medidas busca vincular los derechos de fiscalización de estas empresas a sus fuentes de ingresos, las cuales no tienen por qué depender de una presencia física en la jurisdicción respectiva.

b) Asignación de ingresos.- “Cantidad A”: El nuevo derecho de fiscalización asignaría beneficios de alto valor con una fórmula, no necesariamente basada en el principio de *arm’s length* y cubriría los beneficios obtenidos de actividades de naturaleza digital (principalmente en línea) o de bienes/servicios comúnmente vendidos a los consumidores a través del comercio digital.

“Cantidad B”: Contempla la contraprestación estándar en condiciones de plena competencia para las actividades rutinarias de comercialización y distribución.

c) Conclusiones.- Estos cambios son de alcance internacional y técnicamente complejos. Es probable que los efectos sean de gran alcance para muchas empresas multinacionales.

Queda pendiente acordar gran parte de los detalles, incluidos los umbrales de ingresos, la forma en que funcionarán las normas sobre el nexo y la obtención de ingresos.

Pilar Dos: Impuesto mínimo global

El Pilar dos tiene cuatro nuevas disposiciones que conceden derechos de fiscalización adicionales a ciertas jurisdicciones cuando otras jurisdicciones no ejerzan sus derechos de fiscalización preferentes o cuando éstas últimas jurisdicciones cuenten con bajas tasas impositivas, incluyendo una regla de inclusión de ingresos, la cual permitiría gravar ingresos de sucursales o subsidiarias extranjeras con un impuesto mínimo en la jurisdicción en la cual la tenedora sea residente.

Se contempla que estas disposiciones únicamente resulten aplicables a empresas multinacionales con un total de ingresos igual o superior a €750'000,000.00 (Setecientos cincuenta millones de euros). La regulación está diseñada para centrarse en el "exceso de ingresos", en específico en los ingresos que deriven de operaciones con activos intangibles, los cuales son de una mayor susceptibilidad de desviación a otras jurisdicciones.

Próximos pasos

Se generó un periodo de consultas abiertas al público el cual concluyó el 14 de diciembre de 2020. La OCDE organizará una reunión virtual el próximo 14 de enero de 2021 para analizar los comentarios recibidos en dicho periodo.

Medidas unilaterales

Si bien la OCDE continúa buscando las mejores medidas y marco regulatorio para gravar a la economía digital, diversos países han adoptado medidas unilaterales para gravar a dicho mercado.

Aproximadamente la mitad de los países europeos de la OCDE han anunciado, propuesto o aplicado un impuesto sobre servicios digitales, el cual tiene como base gravable los ingresos brutos de las empresas multinacionales.

Dado que estos impuestos afectan principalmente a empresas estadounidenses, el gobierno de dicho país ha considerado que se trata de medidas discriminatorias, por lo que se han implementado acciones en diversos ámbitos, tales como incremento en aranceles, para desincentivar el continuar por esta vía de política fiscal.

Acción 15 – Instrumento multilateral para la implementación de BEPS

Al 27 de noviembre de 2020, un total de 94 jurisdicciones han firmado o expresado su intención formal de firmar el MLI, el cual a la fecha cubre aproximadamente 1630 tratados bilaterales.

A la firma del MLI, México emitió un documento con el estatus de la lista de reservas y notificaciones, la cual contiene una lista provisional con 61 tratados bilaterales celebrados por México que serán cubiertos por el MLI, así como las reservas y notificaciones esperadas que serán realizadas por México en términos del propio instrumento multilateral. Dicho instrumento internacional se encuentra pendiente de ratificación por el Senado.

A continuación se incluye el listado actualizado de tratados celebrados por México incluidos en su lista provisional y los artículos del MLI que modificarán los tratados cubiertos según la posición de los países respecto del referido instrumento multilateral¹⁸¹.

Tratado celebrado por México	Artículos del MLI que modificarán el tratado
Alemania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas)
Arabia Saudita-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la

¹⁸¹ Véase: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

	<p>enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
<p>Argentina-México</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
<p>Australia-México</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de

	<p>establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Austria-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Barbados-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Bahréin-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Bélgica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Canadá-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Chile-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de

	<p>acuerdos de comisionistas y estrategias similares)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
China-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Colombia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Corea-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Costa Rica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos

	<p>permanentes situados en terceras jurisdicciones)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Dinamarca-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Emiratos Árabes Unidos-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Eslovaquia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa)
Estonia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)

España-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Finlandia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Francia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Grecia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Hong Kong (China)-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Hungria-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados)
India-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Indonesia-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más no incluido en la notificación de Indonesia, por lo que es un tratado no cubierto por el MLI.</p>
Irlanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Islandia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Israel-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa)
Italia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Jamaica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Japón-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Kuwait-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Letonia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Lituania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Luxemburgo-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Macedonia del Norte-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados no cubiertos)
Malta-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Noruega-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Nueva Zelanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Países Bajos-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Panamá-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Perú-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Polonia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Portugal-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Qatar	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Reino Unido-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
República Checa-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Rumania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa)
Rusia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Singapur-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Sudáfrica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Suecia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos)

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Suiza-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más Suiza no ha incluido a México en su notificación.</p>
Turquía-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Ucrania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Uruguay-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones)

	<ul style="list-style-type: none">- Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares)- Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas)- Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa)- Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
--	---

El listado anterior puede estar sujeto a cambios tras la ratificación de las posiciones de MLI de cada uno de los países enviadas a la OCDE.

COMERCIO EXTERIOR

LEY DE LOS IMPUESTOS GENERALES DE IMPORTACIÓN Y DE EXPORTACIÓN

El 1 de julio de 2020 se publicó en el DOF el Decreto por el que se expide la Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación "LIGIE" y se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Aduanera "LA", las cuales, en términos generales, entraron en vigor a los 180 días naturales siguientes al de su publicación en el DOF, es decir, el 28 de diciembre de 2020 (abrogando en consecuencia a la LIGIE publicada en el DOF el 18 de junio de 2007), salvo algunas disposiciones en particular que entraron en vigor al día siguiente de su publicación.

La expedición de la nueva LIGIE obedece a tres ejes principales: *i) Implementación de la Sexta Enmienda al Sistema Armonizado; b) Actualización de fracciones arancelarias obsoletas con bajo o nulo comercio; y, c) Proceso de compactación y desdoblamiento de fracciones arancelarias.*

En lo referente al proceso de compactación y desdoblamiento antes mencionado, éste tiene como finalidad sentar las bases para la creación de los Números de Identificación Comercial "NICO" que permitirán a las autoridades dar seguimiento a las mercancías que resulten relevantes para el comercio exterior mexicano.

Para tales efectos, la nueva LIGIE incorpora a la clasificación arancelaria de las mercancías (tradicionalmente compuesta por 8 dígitos) dos dígitos adicionales con los que se integrará el NICO, ordenándose de manera progresiva empezando por el 00 al 99¹⁸². La Secretaría de Economía "SE" será la encargada de la emisión del NICO aplicable a las mercancías respectivas, previa opinión de la SHCP.

Asimismo, la nueva LIGIE señala que, para los efectos de interpretación y aplicación de la Tarifa de la LIGIE, la SE, conjuntamente con la SHCP, darán a conocer, mediante Acuerdos que se publicarán en el DOF, las Notas Nacionales, así como sus modificaciones posteriores, cuya aplicación es obligatoria para determinar la clasificación arancelaria de

¹⁸² 10ª Regla Complementaria del Art. 2, LIGIE.

las mercancías, derogándose la aplicación de las Notas Explicativas que anteriormente cumplía tal finalidad¹⁸³.

LEY ADUANERA

Mediante el Decreto publicado el 1 de julio de 2020 la LA se reformó, en concordancia con la nueva LIGIE, incorporando diversas disposiciones relacionadas con el NICO. Dicha reforma también entró en vigor el 28 de diciembre de 2020. Dentro de los aspectos más relevantes relacionados con el tema de referencia, destacan los siguientes:

- a) Procedimientos de ingreso o exportación de mercancías por vía postal confinadas al Servicio Postal Mexicano¹⁸⁴.
- b) Consultas de clasificación arancelaria y del NICO presentadas por los importadores, exportadores y agentes aduanales¹⁸⁵.
- c) Responsabilidad del agente aduanal en cuanto a la veracidad y exactitud de los datos suministrados¹⁸⁶.
- d) Determinación de contribuciones en caso de reexpedición de mercancías importadas a la franja o región fronteriza, al resto del país, empleadas en procesos de transformación o elaboración¹⁸⁷.
- e) Determinación de las contribuciones, y en su caso, de las cuotas compensatorias, por parte de los importadores y exportadores o los agentes aduanales, manifestando la información en el pedimento o el documento aduanero respectivo, bajo protesta de decir verdad¹⁸⁸.

¹⁸³ 3ª Regla Complementaria del Art. 2, LIGIE.

¹⁸⁴ Art. 21, fracción II, LA.

¹⁸⁵ Arts. 47 y 48, LA.

¹⁸⁶ Art. 54, LA.

¹⁸⁷ Art. 58, fracción I, LA.

¹⁸⁸ Art. 81, fracción III, LA.

- f) Obligaciones derivadas de la autorización para el establecimiento de depósitos fiscales¹⁸⁹.
- g) Facultades con que cuenta la SHCP en relación con el establecimiento del NICO de las mercancías de importación y exportación¹⁹⁰.

PROCEDIMIENTO DE SUSPENSIÓN DE PATENTE Y USO DE SISTEMA ELECTRÓNICO ADUANERO

La LA adiciona un procedimiento de suspensión del sistema electrónico aduanero que impactará en la continuidad de las operaciones de los importadores, así como en las actividades de los agentes aduanales¹⁹¹.

Esto es así, puesto que se otorga la facultad a las autoridades aduaneras para suspender al agente aduanal y al importador la operación del sistema electrónico aduanero de despacho de mercancías hasta por un mes calendario, en caso de que durante el ejercicio de sus facultades de comprobación se detecte que en el pedimento correspondiente se declaró de forma inexacta el NICO y, siempre que dicha omisión implique la falta de presentación del documento en el que conste el depósito efectuado mediante cuenta aduanera de garantía (tratándose de la importación definitiva de mercancía sujeta a precios estimados), o bien, que la garantía resulte insuficiente.

Previo a decretar dicha suspensión, los agentes aduanales o importadores contarán con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente a aquél en el que surta efectos el oficio en el que consten los hechos y omisiones detectados por la autoridad aduanera, a efecto de desvirtuarlos, o bien, para presentar la garantía que corresponda a través de la rectificación al pedimento respectiva.

Las mercancías objeto de este tipo de suspensión temporal son aquellas del sector textil y confección, calzado y vehículos usados que se encuentran sujetas a los precios estimados conforme a la "*Resolución que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados por la Secretaría de Hacienda*

¹⁸⁹ Art. 121, fracción I, inciso e), LA.

¹⁹⁰ Art. 144, fracción XIV, LA.

¹⁹¹ Art. 184-C, LA.

y *Crédito Público*", siempre y cuando se tenga la obligación de garantizar a través de cuentas aduaneras de garantía al momento de su importación definitiva por declarar un valor inferior al precio estimado determinado para tales efectos.

ACUERDO POR EL QUE SE DA A CONOCER EL NICO Y TABLAS DE CORRELACIÓN

El 17 de noviembre de 2020 se publicó en el DOF el Acuerdo por el que se dan a conocer los NICO y sus tablas de correlación con las fracciones arancelarias vigentes hasta el 27 de diciembre de 2020, así como las fracciones y NICO vigentes a partir del 28 de noviembre de 2020.

En términos del Acuerdo publicado, la tabla de correlación tiene un carácter indicativo, no crea derechos, ni prejuzga sobre la clasificación arancelaria aplicable a las mercancías, y tampoco constituye criterio de clasificación arancelaria, por lo que la sugerencia es analizar debidamente cada caso en particular para determinar la correcta fracción arancelaria y el NICO aplicable en la operación aduanera de que se trate.

Derivado de las modificaciones a la LIGIE y la publicación de los NICO, es importante dar seguimiento a los cambios que deben actualizarse en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables al punto de entrada, como lo podrían ser los Acuerdos emitidos por CICOPLAFEST, SAGARPA, SEMARNAT, SENER, SADER y Salud; en materia de permisos previos por parte de la SE; así como respecto a programas de fomento como IMMEX y PROSEC.

REFORMA FISCAL 2021

El 25 de noviembre de 2020 se publicó en el DOF el Decreto por el que se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2021; asimismo, el 8 de diciembre de 2020 se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y del Código Fiscal de la Federación. Ambos Decretos, en términos generales, entraron en vigor el 1 de enero de 2021.

Entre los aspectos más relevantes relacionados con la materia de comercio exterior contenidos en los ordenamientos antes referidos se encuentran los siguientes:

Estímulos fiscales sobre combustibles¹⁹²

Tal como se refirió con anterioridad, la LIF para 2021 mantiene los estímulos fiscales previstos para la adquisición e importación de diésel y biodiésel y sus mezclas para su consumo final utilizados para maquinaria en general, excepto vehículos; las utilizadas para actividades agropecuarias o silvícolas; y las destinadas exclusivamente en el transporte público, privado, de personas o de carga, así como turístico.

OPERACIONES DE MAQUILA¹⁹³

Se precisa que las empresas maquiladoras deberán cumplir con sus obligaciones en materia de precios de transferencia, por medio de la obtención de un Acuerdo Anticipado de Precios de Transferencia o mediante el cálculo del "*Safe Harbor*", eliminando la posibilidad de cumplir dichas obligaciones mediante un estudio de precios de transferencia.

CFDI EN OPERACIONES DE EXPORTACIÓN¹⁹⁴

Aquellos contribuyentes que realicen operaciones de exportación que no sean objeto de enajenación o cuya enajenación sea a título gratuito, prevé que deberán contar con un CFDI que ampare dichas operaciones.

Cabe mencionar que este requisito cambia el esquema que normalmente es aplicado por empresas en donde no necesariamente existe una enajenación derivado de las operaciones de exportación, como lo pudiera ser retornos o transferencias virtuales de mercancías bajo el Programa IMMEX, entre otros.

¹⁹² Art. 16, A, fracción IV, LIF.

¹⁹³ Tercer párrafo del Art. 182, LISR.

¹⁹⁴ Art. 29, CFF.

REVISIONES ELECTRÓNICAS¹⁹⁵

Las revisiones electrónicas deberán concluir en un plazo máximo de seis meses contados a partir de que se hubiere notificado la resolución provisional y, se establece que el plazo de dos años previsto para la conclusión de procedimientos de revisiones electrónicas en materia de comercio exterior, únicamente será aplicable para aquellos casos en los que se hubiere solicitado una compulsua internacional.

PRESUNCIÓN DE CONTRABANDO¹⁹⁶

Se presumirá como delito de contrabando las conductas realizadas por aquellos contribuyentes que hubieren tenido un programa de maquila o de exportación autorizado por la SE tal como el Programa IMMEX y, sean omisos en realizar el retorno, transferir o cambiar de régimen aduanero la maquinaria y equipo importado de manera temporal al amparo de dicho Programa dentro del plazo legal para tales efectos.

TRATADO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y CANADÁ ("T-MEC")

Derivado de la actualización al Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), el pasado 1 de julio de 2020 entró en vigor el nuevo T-MEC.

El T-MEC cuenta con 34 Capítulos de los cuales algunos de ellos son de nueva integración (no previstos por el TLCAN), destacando la implementación de normas relacionadas con el comercio digital, cuestiones laborales, anticorrupción, facilitación al comercio, entre otros.

Como parte del marco normativo del T-MEC se emitieron las Reglamentaciones Uniformes "RU" y las Reglas de Carácter General relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá y sus anexos "RCG". En dichos ordenamientos se prevén reglas y procedimientos que son aplicables para la correcta observancia del T-MEC.

¹⁹⁵ Último párrafo del Art. 53-B, CFF.

¹⁹⁶ Art. 103, fracción XXI, CFF.

REGLAS DE ORIGEN

Las disposiciones relativas con las reglas de origen previstas por el T-MEC para considerar que un producto puede gozar de trato arancelario preferencial sufrieron cambios relevantes, de entre los cuales resaltamos lo siguiente:

Certificación de origen¹⁹⁷

El T-MEC elimina la necesidad de contar con un formato en específico para la emisión de un certificado de origen de los productos sobre los cuales se aplica trato arancelario preferencial, siendo que en términos del tratado dicha certificación podrá ser declarada en una factura o anverso de la factura, en los documentos de transporte o cualquier otro documento (por ejemplo, lista de empaque, hoja en blanco o documento aparte), cubriendo con determinados requisitos mínimos para su elaboración.

Si bien, una de las incorporaciones que el T-MEC prevé respecto a la emisión de la certificación de origen es que ésta pueda ser emitida por el importador, para el caso de México se estableció que ello se implementará hasta después de 3 y medio años de que hubiera entrado en vigor el T-MEC, por lo que hasta que transcurra dicho plazo la certificación de origen deberá ser emitida por el exportador o el productor de los bienes.

De *minimis*¹⁹⁸

Respecto al principio de *minimis*, el cual es aplicable en caso de no cumplir con las reglas de origen específicas previstas para los productos que se contemplan en el Capítulo 4 del T-MEC (v.g. salto arancelario), se precisa que una mercancía podrá ser originaria si el valor de los materiales no originarios no excede del 10% valor de los bienes (para el TLCAN se preveía en 7%).

¹⁹⁷ Art. 5.2 y Anexo 5-A, T-MEC, Capítulo 5, RU, Regla 25 y Anexo 1, RCG.

¹⁹⁸ Art. 4.12, T-MEC.

Juegos y surtidos¹⁹⁹

Se incorpora la definición de juegos o surtidos, así como también la regla específica de origen que les será aplicable, en donde se prevé que éstos serán originarios si el valor de sus mercancías no originarias, no excede del 10% del valor total del juego o surtido.

Materiales recuperados²⁰⁰

El T-MEC incorpora la posibilidad de considerar a los materiales recuperados obtenidos en el territorio de una o más de los países que integran la región comercial como originarios, siempre que:

- a) Sea el resultado de un proceso de desensamble de una mercancía usada en partes individuales;
- b) Se haya sometido a cierto procesamiento, como limpieza, inspección, pruebas u otro procesamiento de mejora, para que funcione correctamente; y
- c) Se utilice en la producción y se incorpore a una mercancía refacturada.

La implementación de esta regla da lugar a un desarrollo positivo para el crecimiento de empresas cuyo objeto social considere la remanufactura y comercialización de productos dentro de la región comercial del T-MEC.

Vehículos y camiones

Para considerar a vehículos de pasajeros y camiones ligeros y de carga como originarios del T-MEC, se incrementa el Valor de Contenido Regional "VCR" bajo el método de Costo Neto "CN" del 62.5% al 75%, previendo incrementos anuales hasta llegar al porcentaje señalado²⁰¹.

Asimismo, los vehículos serán originarios sólo en caso que incorpore en 70% acero y aluminio que sea originario de la región comercial que integra el Tratado, para lo cual el T-MEC incorpora un procedimiento de

¹⁹⁹ Art. 4.17 del T-MEC y Sección 6, RU.

²⁰⁰ Art. 4.4. del T-MEC y Sección 4, RU.

²⁰¹ Art. 3 del Apéndice del Anexo 4-B, T-MEC.

certificación para las empresas, en donde deberán demostrar con sus registros que las compras anuales de dichos productos cumplen con dicho requisito²⁰².

En el Tratado en análisis se incorpora una obligación para los productores de vehículos de pasajeros, consistente en certificar anualmente que se cumple con un Valor de Contenido Laboral "VCL" (v.g. mano de obra) que va del 30% al 40%, con incrementos anuales hasta llegar al porcentaje señalado; siendo que para camiones ligeros y pesados, dicho VCL debe corresponder al 45%. Dicho porcentaje de VCL se integra por la mecánica de cálculo prevista por el propio Tratado²⁰³.

Las reglas antes descritas representan un cumplimiento más rígido para acreditar el origen de los vehículos y camiones. Es por ello que el T-MEC previó un régimen de transición alternativo al que pudieron acceder los productores de los bienes en comento, el cual permite la aplicación de reglas de origen más flexibles que será implementado hasta el 1 de julio de 2025²⁰⁴.

Para efecto de aplicar el procedimiento alternativo antes señalado, los interesados debieron presentar su solicitud a más tardar el 1 de julio de 2020, cumpliendo con los requisitos y procedimiento previstos en el Acuerdo por el que la SE da a conocer a los productores de vehículos de pasajeros o camiones ligeros de América del Norte los procedimientos para la presentación de solicitudes para utilizar un Régimen de Transición Alternativo establecido en el Apéndice al Anexo 4-B del Capítulo 4 del Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá²⁰⁵.

Autopartes²⁰⁶

Respecto al sector de autopartes de vehículos y camiones ligeros, el T-MEC contempla su división en tres categorías para determinar el origen de los productos, a saber, partes:

²⁰² Art. 6 del Apéndice del Anexo 4-B, T-MEC y Sección 17, RU.

²⁰³ Art. 7 del Apéndice del Anexo 4-B, T-MEC y Sección 18, RU.

²⁰⁴ Art. 8 del Apéndice del Anexo 4-B, T-MEC y Sección 19, RU.

²⁰⁵ Publicado en el DOF el 30 de abril de 2020.

²⁰⁶ Art. 3 y 4 del Apéndice del Anexo 4-B, T-MEC y Tablas A.1, A.2. B y C, RU.

- a) Esenciales (v.g. motor, transmisiones, carrocería y chasis, ejes, sistemas de suspensión y dirección, baterías avanzadas), el cual va de un 66% al 75% de VCR por el método de CN y del 76% al 85% bajo el método de Valor de Transacción "VT";
- b) Principales (v.g. bombas, sistemas eléctricos de frenado, cuadros de mando, defensas, cinturones de seguridad, radiadores, aires acondicionados,) va del 62.5% al 70% de VCR bajo el método de CN y del 27% al 75% bajo la metodología de VT; y
- c) Complementarias (v.g. tuberías, cerraduras, válvulas, acumuladores, limpiaparabrisas, faros) que le corresponde va del 60% al 65% de VCR bajo el método de CN, y del 72% al 75% mediante el uso del método de VT.

Para el caso de autopartes para ser incorporadas a camiones pesados, los porcentajes aplicables quedan de la siguiente manera:

- a) Principales (v.g. motor, bombas, sistemas electrónicos de frenado, rodamientos, volantes, cinturones de seguridad, radiadores, asientos), mismo que va de un 60% al 70% de VCR bajo el método de CN y del 70% al 80% bajo el método de VT.
- b) Complementarias (v.g. tubos, tuberías, cerraduras, válvulas, acumuladores eléctricos, motores eléctricos, faros), los cuales va del 54% al 60% de VCR bajo CN y del 64% al 70% en caso de utilizar el método de VT.

Productos textiles y del vestido²⁰⁷

El T-MEC implementa un nuevo Capítulo que comprende de manera particular a los productos textiles y del vestido. Dicho Capítulo establece particularidades aplicables a este tipo de industria, como lo son en materia de reglas de origen y procedimientos de verificación de origen, entre otros.

Como ejemplo a lo anterior, en dicho capítulo se mantiene el procedimiento y obtención de los certificados de elegibilidad "TPL" para prendas, telas e hilos; y, se establecen requisitos adicionales para considerar a un producto como originario del T-MEC, como lo es que el

²⁰⁷ Art. 6, T-MEC.

hilo de coser, la tela para bolsillos y los elásticos incorporados a un producto, deberán ser originarios.

Por lo que respecta al principio de *minimis*, el T-MEC señala que será aplicable respecto de los productos que no cumplan con las reglas de origen específicas, siempre y cuando el peso total de todos aquellos materiales no excede el 10 % del peso total de la mercancía, del cual el peso total del contenido de elastoméricos no podrá exceder el 7 % del propio peso total de la mercancía, y que además cumpla con los demás requisitos la mercancía cumple con todos los demás requisitos aplicables previstos en los Capítulos 4 y 6 del T-MEC.

Anexos sectoriales²⁰⁸

El T-MEC aborda un Capítulo en particular en el que recopila ciertas consideraciones relacionadas con sustancias químicas, productos cosméticos, tecnología de la información y de la comunicación, normas de eficiencia energética, dispositivos médicos y productos farmacéuticos, el cual busca sentar las bases para mejorar la compatibilidad regulatoria, garantizar la eficacia de controles regulatorios, alinear cuestiones de etiquetado, entre otras circunstancias relevantes.

Procedimientos de revisión de origen

Si bien diversas de las disposiciones previstas en el T-MEC y en sus ordenamientos aplicables relacionadas con los procedimientos de revisión de origen ya se encontraban señaladas en el TLCAN y otras disposiciones secundarias del mismo, resaltan como incorporaciones y precisiones en el T-MEC lo siguiente²⁰⁹:

- a) Como parte del procedimiento de verificación de origen, se debe de llevar a cabo una solicitud por escrito o (el tradicional cuestionario) solicitando información, incluidos los documentos del importador, exportador o productor de la mercancía;
- b) Se permite a las autoridades del país importador, optar por iniciar la verificación de origen directamente al importador (aplicable en la solicitud por escrito o mediante cuestionario) o a la persona que llenó la certificación respectiva.

²⁰⁸ Capítulo 12, T-MEC.

²⁰⁹ Capítulo 5, T-MEC.

- c) La autoridad que llevará a cabo la verificación, proporcionará una copia de la solicitud de la visita a la autoridad aduanera del país en donde se realizará la visita.
- d) Se precisan los requisitos mínimos que debe contener la solicitud por escrito o cuestionario que solicite información.
- e) Se fijan reglas detalladas respecto a los procedimientos de solicitud por escrito, cuestionario o visita de verificación en las instalaciones del exportador o productor.
- f) Se amplía como medios para el envío y notificación de cualquier documento emitido por la autoridad aduanera en un procedimiento de verificación de origen, además del correo certificado, el uso de correo electrónico y/o servicio de mensajería internacional.
- g) Las autoridades verificadoras podrán recibir información por parte del importador, exportador y productor dentro de una misma verificación, permitiendo con ello evitar dilaciones en la revisión o en la tramitación de procedimientos subsecuentes (como no se preveía de manera clara en el TLCAN).
- h) Se incorpora el plazo de 120 días, computados a partir de haber recibido la información que considere necesaria, para que la autoridad que realiza la verificación emita su determinación.

Dicho plazo podrá extenderse, en casos excepcionales, hasta por 90 días.

En adición a los procedimientos de verificación de origen consistentes en la solicitud por escrito o cuestionario, o la visita de verificación en las instalaciones del exportador o productor, el T-MEC incorpora un procedimiento especial previsto en el Capítulo 6 del Tratado, el cual es aplicable a productos textiles y del vestido.

Dicho procedimiento es seguido en forma de una visita de verificación en las instalaciones de un productor o exportador de dichos bienes, a fin de verificar al momento de realizar la visita si dicha mercancía es susceptible de recibir trato arancelario preferencial o si se están cometiendo o se han cometido infracciones aduaneras, tramitado bajo un procedimiento y reglas particulares.

COMERCIO DIGITAL

Se incorpora un nuevo Capítulo relacionado con el comercio digital, en donde destaca que ninguna de las partes impondrá aranceles en la importación de productos digitales, entendiendo a éstos como: programas de cómputo, texto, video, imagen, grabación de sonido, u otro producto que esté codificado digitalmente, producido para la venta o distribución comercial y que puede ser transmitido electrónicamente²¹⁰.

Asimismo, el T-MEC reconoce la importancia que debe prevalecer respecto a la protección al consumidor en línea de datos personales, así como la protección de información personal, señalando diversas regulaciones que deberán adoptarse por las partes integrantes del Tratado a fin de cumplir con ello²¹¹.

De igual manera, una cuestión que resalta dentro de la incorporación de este Capítulo dentro del T-MEC es que ninguno de los países integrantes del Tratado podrá exigir a una persona usar o ubicar las instalaciones informáticas en el territorio de uno de los países, como condición para la realización de negocios en ese territorio²¹².

ADMINISTRACIÓN ADUANERA Y FACILITACIÓN DEL COMERCIO

El T-MEC incorpora un nuevo Capítulo que prevé reducir los costos derivados de las operaciones de importación, exportación y tránsito de mercancías, a través de procedimientos que faciliten dichas actividades.

Despacho aduanero conjunto²¹³

Destaca la promoción que el T-MEC realiza sobre el despacho aduanero conjunto de bienes, mismo que si bien operativamente ya se lleva a cabo en diversos puntos autorizados de Estados Unidos de América y

²¹⁰ Art. 19.1, T-MEC.

²¹¹ Art. 19.8, T-MEC.

²¹² Art. 19.12, T-MEC.

²¹³ Art. 7.7, T-MEC.

México, mediante la regulación incorporada en el T-MEC dicho procedimiento tendrá una mayor operación que permitiría reducir costos para las empresas.

Envíos de entrega rápida²¹⁴

El T-MEC implementa una franquicia que puede ser importada al país mediante empresas de mensajería y paquetería sin el pago de impuestos, sobre el monto de \$117 dólares estadounidenses para aranceles aduaneros y en \$50 dólares estadounidenses sobre otros impuestos que estén relacionados, siempre y cuando el envío no forme parte de una serie de envíos realizados con el fin de evadir el pago de los impuestos respectivos.

MEDIOS DE SOLUCIÓN DE DIFERENCIAS

El T-MEC prevé diversos mecanismos de solución de diferencias que permiten hacer efectiva la aplicación de las disposiciones del T-MEC, y con ello brindar seguridad y certidumbre jurídica para los países integrantes de la región comercial e interesados en su aplicación, mismos que se describen brevemente a continuación:

Solución de diferencias en materia de remedios comerciales²¹⁵

Tratándose de la existencia de diferencias en materia de remedios comerciales, como lo pudieran ser medidas antidumping y subsidios adoptados por alguno de los países signantes del Tratado, dicho mecanismo de solución de diferencias implica solicitar que un panel revise una resolución definitiva sobre el remedio comercial que se considera contrario a las disposiciones del Tratado.

El objeto de dicha revisión es el de dictaminar si la resolución se dictó conforme a las disposiciones jurídicas del país importador, en donde el panel puede confirmar la resolución definitiva, o bien sea devuelta a la autoridad investigadora con objeto que ésta implemente las medidas en seguimiento a lo resuelto por el panel.

²¹⁴ Art. 7.8, T-MEC.

²¹⁵ Capítulo 10, T-MEC.

Cabe mencionar que el fallo que el panel emita al respecto es definitivo para las partes, habiendo convenido en el T-MEC que el mismo no puede ser apelado ante autoridad jurisdiccional alguna.

Solución de diferencias Inversionista-Estado²¹⁶

Vale la pena destacar que el Capítulo de Inversión implementado por el T-MEC fue uno de los que sufrió mayores modificaciones sobre el relativo en el TLCAN, actualizando por tanto las prácticas en materia de protección a los inversionistas extranjeros.

Al respecto, el Capítulo de Inversión se divide en dos apartados, el primero de ellos contiene la normativa sustantiva relacionada con la protección a la inversión extranjera para los 3 países que integran el T-MEC, en donde consideramos que se mejora y aclara el alcance de este Capítulo; mientras que el segundo prevé precisamente el procedimiento previsto en caso de solución de diferencias, el cual vale la pena mencionar únicamente resulta vinculante entre México y Estados Unidos de América.

Respecto a los mecanismos de solución de diferencias Inversionista-Estado, el T-MEC precisa el mecanismo de arbitraje mediante el cual una Parte podrá reclamar la violación a las obligaciones relacionadas con los principios de trato nacional, nación más favorecida y expropiación directa; además, permite reclamar la violación de cualquier disposición de este Capítulo, bajo el supuesto en que el inversionista o su inversión sean parte de un contrato en materia de hidrocarburos y de gas, telecomunicaciones, generación de energía, transportes y proyectos de infraestructura.

Consideramos que dicho mecanismo de solución de diferencias incorpora nuevas disposiciones que permiten dar mayor transparencia al procedimiento arbitral, como lo es emitir un proyecto de laudo arbitral para dar oportunidad a las partes a que presenten comentarios, reglas de ética que los árbitros deberán observar, procedimientos más expeditos para dirimir cuestiones de jurisdicción, entre otros.

²¹⁶ Capítulo 14, T-MEC.

Solución de diferencias Estado-Estado²¹⁷

El T-MEC actualiza el sistema de solución de controversias previsto por el Capítulo 20 del TLCAN, incorporando disposiciones que permiten de igual manera una mayor cooperación entre las Partes para dirimir controversias mediante el uso de consultas, conciliación y mediación, mayor transparencia en el procedimiento a través de audiencias públicas y participación de terceros, así como también disposiciones en apoyo a los miembros que integrarían los paneles.

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020

El 30 de junio de 2020 se publicaron en el DOF las RGCE para 2020 mismas que en términos generales entraron en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de algunas disposiciones en particular. Dichas reglas se encontrarán vigentes hasta en tanto sean expedidas las RGCE para 2021.

En nuestra opinión, las modificaciones de mayor relevancia son las siguientes:

Importación de mercancías exentas de inscripción en los padrones a que se refiere el artículo 59 de la Ley (Anexos 7 y 8)²¹⁸

El beneficio de no encontrarse obligado a la inscripción en el Padrón de Importadores y, en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos, se amplía para aquellas personas físicas que importen vehículos usados y se incorpora el mismo beneficio para las personas morales que importen vehículos nuevos y usados, siempre que se trate de un solo vehículo en un plazo de 12 meses.

Causales de suspensión en los padrones²¹⁹

Se modifican las causales de suspensión en el Padrón de Importadores, Padrón de Importadores de Sectores Específicos y en el Padrón de

²¹⁷ Capítulo 31, T-MEC.

²¹⁸ Regla 1.3.1, RGCE.

²¹⁹ Regla 1.3.3., RGCE.

Exportadores Sectorial, especificándose que la suspensión será procedente si se actualiza cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) No tener registrados o actualizados los medios de contacto para efectos del buzón tributario.
- b) No presentar el aviso de apertura y cierre de los establecimientos correspondientes en los cuales almacenen mercancía objeto de comercio exterior o de los que utilicen para la prestación de sus actividades.
- c) Cuando se les hubiera determinado un crédito fiscal y éste se encuentre firme, o bien, créditos fiscales determinados por autoridades fiscales o aduaneras que no se encuentren pagados o debidamente garantizados, por infracciones relacionadas con la importación y exportación de productos, distintas a las señaladas en los artículos 176, 177, 179 y 182, fracción II de la LA.
- d) Que al momento de solicitar algún trámite relacionado con el Padrón de Importadores, Padrón de Importadores de Sectores Específicos o Padrón de Exportadores Sectorial, se detecte la presentación de información falsa o datos inexactos que difiera con la que cuenta el SAT en sus registros.

Solicitud y renovación de registro y toma de muestras de mercancías peligrosas²²⁰

Se incorpora la posibilidad para los importadores de obtener el registro de toma de muestras de mercancías peligrosas, también para aquellas que sean consideradas tóxicas o biológico infecciosas.

Importación de mercancías donadas a favor de las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional y de Marina, del Instituto de Salud para el Bienestar, del Instituto Mexicano del Seguro Social y del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado²²¹

Se adiciona un procedimiento mediante el cual las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional y de Marina, del Instituto de Salud para el

²²⁰ Regla 3.1.3., RGCE.

²²¹ Regla 3.3.20., RGCE.

Bienestar, del IMSS y del ISSSTE podrán importar mercancía donada del extranjero destinada a hacer frente a la contingencia sanitaria por el virus SARS- CoV2 (COVID-19), las cuales se encontrarán libres de arancel.

Importaciones y exportaciones con pedimento simplificado²²²

Se modifica la tasa global que del 16% al 19% aplicable al valor comercial de las mercancías que debe pagarse en caso que las personas físicas que tributen en el RIF opten por importar o exportar mercancías cuyo valor no exceda de 3,000 dólares o su equivalente en moneda nacional o extranjera, mediante pedimento simplificado.

Despacho simplificado de mercancía por empresas de mensajería y paquetería cuando el valor de las mercancías no exceda de 1,000 dólares tratándose de importación o sin límite en caso de exportación²²³

Se adicionan los requisitos para el despacho de las mercancías provenientes de los países signantes del T-MEC sin el pago del impuesto general de importación correspondientes, consistentes en: a) que las mercancías se encuentren amparadas con una guía aérea o conocimiento de embarque; b) que el valor consignado en éstos sea superior a 50 dólares y que no exceda de 117 dólares o su equivalente en moneda nacional o extranjera; y, c) que no estén sujetas al cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias.

Procedimiento simplificado para importaciones realizadas por las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional, y de Marina, del Instituto de Salud para el Bienestar, del Instituto Mexicano del Seguro Social, y del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado²²⁴

Se incorpora también un procedimiento simplificado, mediante el cual las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional, y de Marina, del Instituto de Salud para el Bienestar, del IMSS, y del ISSSTE podrán importar productos que hagan frente a la contingencia originada por el virus SARS-CoV2 (COVID-19), sin la necesidad de agotar los trámites

²²² Regla 3.7.1., RGCE.

²²³ Regla 3.7.5., RGCE.

²²⁴ Regla 3.7.34., RGCE.

administrativos relacionados con el despacho de mercancías ante las aduanas del país.

Adición, modificación y/o exclusión de locales, instalaciones o sucursales para prestar servicios de almacenamiento de mercancías en depósito fiscal y/o colocar marbetes o precintos²²⁵

Se precisa que los AGD que por primera vez soliciten autorización para la adición de locales, instalaciones, bodegas o sucursales autorizadas para prestar el servicio de almacenamiento de mercancías en depósito fiscal, deberán presentar dicha solicitud en un plazo no mayor a 30 días a partir de que se haya obtenido la autorización para prestar el servicio de almacenamiento de mercancías en depósito fiscal y/o colocar marbetes o precintos de cuando menos un local, instalación, bodega o sucursal para dicho servicio.

Asimismo, se establece que los AGD a los cuales se les hubiere cancelado la autorización señalada anteriormente, no podrán solicitarla en un periodo de dos años.

Beneficios para la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte²²⁶

Se prevé como beneficio para las empresas de la industria terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte que cuenten con autorización para ensamblar y fabricar vehículos bajo el régimen de depósito fiscal, poder retirar los vehículos de las instalaciones a cualquier parte del territorio nacional, previo a su exportación o nacionalización, para fines de evaluación, estudio, pruebas o eventos públicos de promoción.

Para tales efectos, la salida de los vehículos deberá ampararse en todo momento con el CFDI de tipo traslado, anotando en su campo de "Descripción del Nodo Conceptos", que se trata de un traslado de prototipo automotriz, el NIV, año, modelo, motivo y periodo de la salida del vehículo, cumpliendo además con las condiciones para la circulación de los vehículos.

²²⁵ Regla 4.5.2., RGCE.

²²⁶ Regla 4.5.31., RGCE.

Exención del DTA en algunos Tratados de Libre Comercio²²⁷

Se adiciona que no se pagará el Derecho de Trámite Aduanero "DTA" por quienes efectúen la importación definitiva de mercancías no originarias, al amparo de un certificado de elegibilidad emitido por la SE, siempre que tales operaciones se realicen con los Estados Unidos de América o Canadá bajo trato arancelario preferencia y se declare en el pedimento a nivel partida la calve del país e identificador correspondiente.

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020

El 24 de julio de 2020 se publicó en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones a las RGCE para 2020, misma que entró en vigor en términos generales al día siguiente de su publicación, salvo algunas excepciones previstas para tales efectos. Las modificaciones que consideramos de mayor relevancia, son las siguientes:

Procedimiento para efectuar el despacho por lugar distinto al autorizado²²⁸

Respecto a las empresas que cuenten con una autorización para llevar a cabo el despacho de mercancías por lugar distinto al autorizado²²⁹, tratándose de procedimientos de importación, se precisa que cuando la cantidad declarada en el pedimento sea inferior a la asentada en el certificado de peso o volumen, o bien a la determinada por el sistema de pesaje o medición, se deberá presentar un pedimento de rectificación durante los primeros 10 días de cada mes, declarando la cantidad mayor, conforme a los siguientes porcentajes:

- a) Tratándose de determinados aceites de petróleo y crudos de petróleo o de mineral bituminoso, aceites ligeros (livianos) y preparaciones, gas natural (licuado), propano (en estado líquido), butano y propano mezclados entre sí y biodiesel y sus

²²⁷ Regla 5.1.4., RGCE.

²²⁸ Regla 2.4.2., RGCE.

²²⁹ Arts. 10 de la LA y 11 del Reglamento de la LA.

- mezclas, si la cantidad declarada en el pedimento difiere en más de un 0.5%.
- b) Tratándose de gas natural y propano, ambos en estado gaseoso, si la cantidad declarada en el pedimento difiere en más de un 1%.
 - c) En las demás mercancías, si la cantidad declarada en el pedimento difiere en más de un 2%.

Autorización para la introducción o extracción de mercancías de territorio nacional, mediante tuberías, ductos, cables u otros medios susceptibles de conducirlos²³⁰

Sobre la introducción o extracción de mercancías de territorio nacional, mediante tuberías, ductos, cables u otros medios susceptibles de conducirlos para su importación o exportación, se modifica el requisito relativo a la cantidad de mercancía a ser declarada en el pedimento, pudiendo variar en una diferencia mensual contra las cantidades registradas por los medidores instalados por la empresa autorizada o, en su caso, por los CFDI o documento equivalente del proveedor o del prestador de servicio de transporte, conforme a los siguientes porcentajes:

- a) Hasta un 0.5% tratándose de determinados aceites de petróleo y crudos de petróleo o de mineral bituminoso, aceites ligeros (livianos) y preparaciones, gas natural (licuado), propano (en estado líquido), butano y propano mezclados entre sí y biodiesel y sus mezclas;
- b) Hasta un 1% tratándose de gas natural y propano, ambos en estado gaseoso.
- c) Hasta un 5% en las demás.

²³⁰ Regla 2.4.3., RGCE.

Importación de mercancías donadas a favor de las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional, y de Marina, del Instituto de Salud para el Bienestar; del Instituto Mexicano del Seguro Social, y del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado²³¹

La regla incorporada en la publicación del 30 de junio de 2020 se modifica, a fin de precisar como requisito para que las Secretarías de Salud, de la Defensa Nacional, y de Marina, del Instituto de Salud para el Bienestar; del IMSS, y del ISSSTE puedan importar mercancías donadas a favor de los organismos respectivos para hacer frente al virus SARS-CoV2 (COVID-19) libres de arancel, que la mercancía deberá encontrarse en territorio extranjero, en tanto las autoridades aduaneras emitan el oficio de respuesta a la solicitud de autorización respectiva.

Requisitos generales para la obtención del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²³²

Se incorpora como requisito para obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas aplicable para todas las modalidades en general, pagar el derecho a que se refiere el artículo 40, inciso m) de la LFD. Con dicha modificación, se engloba también a las modalidades IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, los cuales previamente no se encontraban expresamente obligadas a ello.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubro A²³³

Respecto al requisito que deben de cumplir los interesados en obtener el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo la modalidad de IVA e IEPS, consistente en haber importado temporalmente mercancías al amparo de su Programa IMMEX y retornarlas al extranjero durante los últimos 12 meses, se precisa que dicho requisito se cumpliría considerando lo siguiente:

- a) Las empresas cuyo Programa IMMEX autorizado sea la elaboración, transformación o reparación de mercancías, deberán retornar aquellas que se hayan utilizado en dichos

²³¹ Regla 3.3.20., RGCE.

²³² Regla 7.1.1., RGCE.

²³³ Regla 7.1.2., RGCE.

procesos en al menos el 60% del valor total de las importaciones temporales de insumos realizadas en el período señalado.

- b) Las empresas cuyo Programa IMMEX autorizado tengan por objeto actividades distintas a la elaboración, transformación o reparación de mercancías y retornen en el mismo estado las mercancías importadas temporalmente, como lo serían las empresas IMMEX bajo la modalidad de servicios, deberán retornarlas en al menos el 60% del valor total de sus importaciones temporales, considerando el período señalado.

Requisitos que deberán cumplir los interesados en obtener la modalidad de Socio Comercial Certificado²³⁴

La regla incorpora la posibilidad para los AGD de solicitar el registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo la modalidad de Socio Comercial Certificado, para lo cual deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Contar con autorización vigente para prestar el servicio de almacenamiento de mercancías en régimen de depósito fiscal y no estar sujetas a un procedimiento de cancelación.
- b) Presentar el formato del Perfil del Almacén General de Depósito.
- c) Haber prestado el servicio de almacenamiento de mercancías bajo el régimen de depósito fiscal, por lo menos 2 años previos a la presentación de la solicitud.

Plazos para la emisión de Resoluciones del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas y vigencia del Registro²³⁵

Se precisa que en el caso de que la autoridad aduanera detecte la falta de algún requisito en la solicitud del Registro en la modalidad IVA e IEPS, en cualquier rubro, y en la modalidad de Comercializadora e Importadora, requerirá por única ocasión al particular, la información o documentación faltante, con excepción de los siguientes supuestos en los que se emitirá negativa de manera directa sin que medie requerimiento alguno:

²³⁴ Regla 7.1.5.

²³⁵ Regla 7.1.6.

Obligaciones en el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²³⁶

Se incorpora como obligación para los contribuyentes que hubieran obtenido el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo cualquier modalidad, cuya vigencia sea de 2 o 3 años, realizar el pago anual de derechos previsto en el artículo 40, inciso m) de la LFD, al cumplirse uno y dos años de que se haya emitido la resolución por la que se autorice su registro, el cual deberá presentarse dentro de los 15 días siguientes ante las autoridades aduaneras.

La adición de la obligación anterior, dio origen a la nota informativa "Pago de derechos del registro en el Esquema de Certificación de Empresas" emitida por el SAT, mediante la cual pretende hacer retroactivo el pago de derechos a las empresas que cuenten con registro bajo las modalidades de IVA e IEPS, Comercializadora e Importadora, Operador Económico Autorizado, Socio Comercial Certificado que no hubieran hecho dicho pago durante los años en que se encontraba vigente su registro, el cual a su consideración debiera integrar actualización y recargos correspondientes.

Llama la atención la procedencia de dicho pago retroactivo, particularmente por lo que toca al registro bajo la modalidad IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado, en donde no se preveía la obligación de pago de derechos para la solicitud de inscripción sino hasta la incorporación de la obligación mediante la publicación que se analiza, por lo que los actos que pudieran ser iniciados por una autoridad al respecto, consideramos que serían violatorios de derechos siendo procedente su impugnación mediante medios contenciosos.

Causales de cancelación y suspensión del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en las modalidades de IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado²³⁷

Se adiciona como causal de cancelación del registro en el Esquema de Certificación a las empresas que importen mercancías catalogadas como "sensibles" del Anexo II del Decreto IMMEX que no correspondan a su proceso productivo, o bien, importen productos terminados que no correspondan a la modalidad de Programa a que corresponda.

²³⁶ Regla 7.2.1., RGCE.

²³⁷ Regla 7.2.4., RGCE.

Beneficios del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de IVA e IEPS²³⁸

Contrario a la implementación de nuevos beneficios aplicables al registro de modalidad IVA e IEPS con objeto de continuar con el impulso y crecimiento económico que este Esquema de Certificación permitía a diversas empresas, se eliminan diversos beneficios, de entre los que se destacan los siguientes:

- a) Obtener la devolución de IVA, en los plazos reducidos de 10, 15 o 20 días, respectivamente.
- b) Inscripción inmediata en ciertos Padrones de Importadores de Sectores Específicos.
- c) No suspensión inmediata del Padrón de Importadores, Padrón de Importadores de Sectores y Padrón de Exportadores Sectorial.
- d) Autocorrección de operaciones con posterioridad al despacho de las mercancías de comercio exterior y previo al ejercicio de facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.
- e) Exentas de transmitir y proporcionar la "Manifestación de Valor".
- f) La posibilidad para importar temporalmente mercancías hasta por 36 meses.
- g) Para las empresas con certificación AA y AAA, rectificar pedimentos dentro de los 3 primeros meses, sin ser necesaria la autorización respectiva.
- h) Efectuar el despacho aduanero de las mercancías para su importación, sin declarar o transmitir los números de serie.
- i) Llevar el despacho aduanero de exportación en su domicilio.
- j) Transferir a empresas residentes en territorio nacional las mercancías importadas temporalmente (pedimentos V5), el cual era aplicable para las empresas con certificación AAA.

²³⁸ Regla 7.3.1., RGCE.

La eliminación de los beneficios en comento, será aplicable para las empresas que obtengan su registro en el Esquema de Certificación o su renovación, a partir del 25 de julio de 2020. Las empresas que cuenten con su registro vigente y hasta el momento en que lleven a cabo su renovación, podrán seguir gozando de los beneficios previstos en las RGCE para 2020 publicadas en el DOF el 30 de junio de 2020.

Beneficios de las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado²³⁹

Se incorporan al Esquema de Certificación de Empresas bajo la modalidad de Operador Económico Autorizado algunos de los beneficios que fueron eliminados para el registro bajo la modalidad IVA e IEPS, por lo que cobra relevancia analizar la viabilidad de acceder al primer registro mencionado.

Cabe mencionar que uno de los beneficios que también fue eliminado de la modalidad de Operador Económico Autorizado, es la no suspensión inmediata del Padrón de Importadores, Padrón de Importadores de Sectores y Padrón de Exportadores Sectorial, como sí se encuentra previsto para otras modalidades del Esquema de Certificación en comento.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2020

El 26 de octubre de 2020 se publicó en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a las Reglas Generales de Comercio Exterior para 2020, mismas que en lo general entraron en vigor al día siguiente de su publicación, salvo algunas disposiciones señaladas expresamente para tales efectos. Al respecto, las modificaciones que consideramos de mayor relevancia, consisten en lo siguiente:

²³⁹ Regla 7.3.3., RGCE.

Número de acuse de valor individual²⁴⁰

Se adiciona la obligación de manifestar en el pedimento el acuse emitido por la Ventanilla Digital "número del acuse de valor", una vez que haya sido transmitida la información relativa al valor de los bienes, información que también deberá señalarse en los pedimentos de rectificación respectivos.

Asimismo, se adiciona que tratándose de mercancías que se clasifiquen en las fracciones arancelarias listadas en el Sector 13 "Hidrocarburos y Combustibles" del Apartado A, del Anexo 10 de las RGCE, se deberá transmitir también la cantidad y la unidad de medida establecida en la TIGIE.

Registro de Empresas de Mensajería y Paquetería²⁴¹

Se precisa que para las empresas de mensajería y paquetería que se encuentren interesadas en realizar el despacho aduanero de las mercancías mediante los procedimientos simplificados previstos en las reglas 3.7.4. y 3.7.5., deberán solicitar el Registro de Empresas de Mensajería y Paquetería, el cual tendrá una vigencia de dos años, mismo que podrá renovarse por un plazo igual.

Cabe señalar que en términos del Artículo Segundo Transitorio, se prevé que las empresas que cuenten ya con el Registro de Empresas de Mensajería y Paquetería otorgado con anterioridad a la entrada en vigor de la regla en comento, podrán solicitar la renovación de la vigencia por un plazo de 2 años, siempre que presenten dentro del mes anterior al vencimiento de la vigencia que indique el oficio en que se notificó su registro, un escrito libre en el que manifiesten bajo protesta de decir verdad que las circunstancias bajo las cuales se otorgó inicialmente la inscripción al Registro no han variado y se continúa cumpliendo con los requisitos, obligaciones y condiciones inherentes a la misma.

Decrementables en el pedimento²⁴²

Se incorporan como campos a señalarse en el pedimento dentro del "encabezado principal", los montos pagados por concepto de

²⁴⁰ Regla 1.9.18., RGCE.

²⁴¹ Regla 3.7.3., RGCE.

²⁴² Anexo 22, RGCE.

decrementables, mismos que los define como el importe en moneda nacional pagado por fletes, primas de seguros, carga, descarga y otros, realizados posteriormente a que se dé la fecha de fondeo o amarre del buque (transporte marítimo), cruce de la línea divisoria internacional (transporte terrestre), o el arribo al primer aeropuerto nacional (transporte aéreo). Dicha obligación entrará en vigor el 26 de febrero de 2021.

Llama la atención la incorporación de los conceptos decrementables en los pedimentos, toda vez que, en términos de la LA, éstos no forman parte del valor de transacción de las mercancías (base gravable de los impuestos al comercio exterior)²⁴³, por lo que su adición pudiera reflejar un medio de control y fiscalización de las autoridades aduaneras sobre su correcta clasificación por parte de los importadores.

Datos Inexactos²⁴⁴

Para los efectos de la infracción consistente en haber declarado datos falsos o inexactos dentro del pedimento, lo cual es sancionable por parte de las autoridades aduaneras, se adicionan como supuestos al "INCOTERM", así como a los decrementables antes explicados.

²⁴³ Art. 66 de la LA.

²⁴⁴ Anexo 19 de las RGCE.

CRITERIOS JURISPRUDENCIALES

TFJFA

Prácticas desleales de comercio exterior²⁴⁵

Los artículos 49, 52, 53, 57, 58 y 59 de la LCE establecen los plazos siguientes: *(i)* 25 días, para la emisión de la resolución de inicio, contados a partir de la presentación de la solicitud; *(ii)* 90 días, para la emisión de la resolución preliminar, contados a partir del día siguiente a la publicación en el DOF de la resolución de inicio; y *(iii)* 210 días, para la emisión de la resolución definitiva, contados a partir del día siguiente a la publicación en el DOF de la resolución de inicio.

En relación con lo anterior, las Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA integró jurisprudencia para confirmar que la facultad de la autoridad no caduca si emite las resoluciones fuera de los plazos antes referidos, pues en su consideración se está en presencia de un tema de trascendencia nacional. Para ello, considera que la LCE es de orden público, pues su finalidad en este tema es defender a la planta productiva de prácticas desleales de comercio internacional, como lo es, la importación de mercancías, en condiciones de discriminación de precios, que causen daño a una rama de producción nacional de mercancías idénticas o similares. De ahí que, se considere que no sea relevante el incumplimiento de tales plazos, pues se prioriza el análisis de fondo del asunto, es decir, si está demostrado o no el daño a la producción nacional que sustenta la imposición y monto de la cuota compensatoria.

La Segunda Sección resolvió que el hecho de que las mencionadas resoluciones se dicten fuera de los plazos señalados, no hace caducar la facultad de mérito, pues, como ya se mencionó se consideran determinaciones trascendentales para la economía del país, por lo que

²⁴⁵RESOLUCIONES DE INICIO, PRELIMINAR Y FINAL DEL PROCEDIMIENTO DE INVESTIGACIÓN EN MATERIA DE PRÁCTICAS DESLEALES DE COMERCIO INTERNACIONAL.- SU EMISIÓN FUERA DEL PLAZO LEGAL NO GENERA SU ILEGALIDAD POR CADUCIDAD". VIII-P-2aS-639, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-Agosto 2020, pág. 542.

no puede atribuirse al incumplimiento de la autoridad una consecuencia que la ley no prevé expresamente²⁴⁶.

Regulaciones y restricciones no arancelarias por empresas IMEX²⁴⁷

El Acuerdo que establece la clasificación y codificación de mercancías y productos cuya importación, exportación, internación o salida está sujeta a regulación sanitaria por parte de la Secretaría de Salud, dispone que las autorizaciones sanitarias previas de importación tienen el carácter de permisos sanitarios de conformidad con la Ley General de Salud, asimismo, que las fracciones arancelarias contempladas en los puntos Primero apartado D y Tercero de dicho Acuerdo requieren de registro sanitario.

Al respecto, la Primera Sección de la Sala Superior resolvió a través de una tesis aislada que el hecho de que se importe mercancía al amparo de un Decreto IMEX, no exenta del cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias en comento, pues dicho programa únicamente beneficia para efectos del impuesto general de importación, pero no tiene el alcance de eximir del cumplimiento de tales regulaciones.

En relación con el mismo Acuerdo que establece la clasificación y codificación de mercancías y productos cuya importación, exportación, internación o salida está sujeta a regulación sanitaria por parte de la Secretaría de Salud, la Primera Sección de la Sala Superior, resolvió que la COFEPRIS, a través de la Comisión de Autorización Sanitaria, es la entidad la facultada, para expedir las autorizaciones sanitarias previas de importación previstas en el referido Acuerdo.

Lo anterior, cuando se trate de aquellos productos para uso en diagnóstico, tratamiento, prevención o rehabilitación de enfermedades

²⁴⁶ "CUOTAS COMPENSATORIAS. LA FACULTAD PARA EMITIR LAS RESOLUCIONES PRELIMINAR Y FINAL, NO CADUCA CUANDO SE DICTA FUERA DE LOS PLAZOS DE 90 Y 210 DÍAS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 57 Y 59 DE LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR. Tesis VIII-P-2aS-637, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-Agosto 2020, pág. 537.

²⁴⁷ "REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS. LAS IMPORTACIONES AL AMPARO DE UN DECRETO PARA EL FOMENTO DE LA INDUSTRIA MANUFACTURERA, MAQUILADORA Y DE SERVICIOS DE EXPORTACIÓN (IMEX), NO EXENTAN DEL CUMPLIMIENTO DE LAS". Tesis VIII-P-1aS-694 R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 43. Febrero 2020, pág. 98.

en humanos, o para pruebas de laboratorio, que se destinen a los regímenes aduaneros de importación definitiva, temporal o depósito fiscal, y dichos productos: a) se importen al amparo del Decreto para el Fomento de la Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación (IMMEX), como lo es el caso a estudio, b) se trate de donaciones, c) consistan en importaciones para uso personal del importador cuando excedan la franquicia conforme a la Legislación Aduanera, d) sean importados para uso en investigación científica, en laboratorio o experimentación, o e) se trate de importaciones temporales destinadas a exposiciones internacionales, convenciones, demostraciones o congresos, siempre que, para todos los supuestos, las mercancías no se destinen a distribución y/o comercialización, además, que sean comprendidos en las fracciones arancelarias que ahí se indican²⁴⁸.

Vehículos usados²⁴⁹

Mediante jurisprudencia por contradicción de tesis del Pleno de la Sala Superior, se aclaró que del artículo 78 de la LA, se obtiene que el procedimiento para determinar la base gravable del IGI en el caso de importación de vehículos usados. Refiere que este procedimiento consiste en un método específico aplicable por excepción al diverso de valor de transacción que establece el artículo 64 de la LA, así como a los métodos secundarios de valoración. Lo anterior, puesto que dicha norma es acorde con las disposiciones del GATT del que México es parte, especialmente en lo relativo a que debe tomarse en cuenta la depreciación del vehículo basada en la antigüedad o en el grado de utilización desde la compra.

Al respecto, se resolvió que para la determinación de la base gravable en la importación de vehículos usados, la autoridad no tiene la obligación jurídica de agotar previamente el método de valor de

²⁴⁸ “REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS. LAS AUTORIZACIONES SANITARIAS PREVIAS DE IMPORTACIÓN TIENEN EL CARÁCTER DE PERMISOS SANITARIOS”. Tesis VIII-P-1aS-693, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 43. Febrero 2020, pág. 96.

²⁴⁹ MÉTODO DE VALORACIÓN TRATÁNDOSE DE LA IMPORTACIÓN DE VEHÍCULOS USADOS. EL ARTÍCULO 78, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY ADUANERA, QUE LO PREVÉ, CONSTITUYE UNA NORMA ESPECIAL Y PARA SU APLICACIÓN NO ES NECESARIO AGOTAR PREVIAMENTE LOS MÉTODOS DEL ARTÍCULO 64, SEGUNDO PÁRRAFO, Y 71 DE LA PROPIA LEY. Tesis VIII-J-SS-129, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 44. Marzo 2020, pág. 7.

transacción o los métodos secundarios, por orden y exclusión, en tanto que puede aplicar directamente lo dispuesto por el artículo 78, último párrafo, de la propia Ley, por tratarse este último de una norma jurídica especial.

Facultades de comprobación TLCAN²⁵⁰

Los artículos 502 y 506 del TLCAN establecen que el procedimiento de verificación de origen es un medio para conocer si el bien de un productor o exportador califica o no como originario, a fin de comprobar la procedencia de la aplicación del Tratado.

Por su parte, el artículo 144, fracciones II, IV y XIV de la LA, establece que la autoridad aduanera también puede exigir al importador el cumplimiento de requisitos, a efecto de aplicar los beneficios del Tratado, como lo es que declare por escrito que el bien califica como originario con base en un certificado de origen válido.

En ese tenor, la Primera Sección de la Sala Superior resolvió en tesis aislada que la autoridad no está obligada a sustanciar en todos los casos el procedimiento de verificación de origen, ni es la única manera que tiene un Estado-Parte para comprobar la procedencia de la aplicación del Tratado, ya que la declaración hecha por el importador de que el bien es originario, también está sujeta a comprobación en términos de la legislación interna.

En consecuencia, el procedimiento de verificación de origen y las facultades de naturaleza interna, son complementarias, dado que ambas tienen por objeto verificar la aplicación del Tratado Internacional y, en consecuencia, la autoridad aduanera podrá verificar si un bien importado califica como originario, mediante: a) visitas a las instalaciones del exportador o productor del bien; b) cuestionarios escritos dirigidos a los mismos; c) oficios de verificación; y d) cualquier otro medio de verificación que la autoridad aduanera pueda llevar a cabo; sin perjuicio del ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales competentes con relación al cumplimiento de las obligaciones de los importadores en materia aduanera.

²⁵⁰ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN. LAS PREVISTAS EN EL ARTÍCULO 506 DEL TRATADO DE LIBRE COMERCIO DE AMÉRICA DEL NORTE Y EL ARTÍCULO 144, FRACCIONES II, IV Y XIV DE LA LEY ADUANERA, NO SON EXCLUYENTES ENTRE SÍ." Tesis VIII-P-1aS-715, R.T.F.J.A. Octava Época. Año V. No. 45. Abril-Agosto 2020, pág. 300.

MODIFICACIÓN DEL ANEXO 2.4.1 DE LAS REGLAS Y CRITERIOS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR DE LA SECRETARÍA DE ECONOMÍA

El 1 de octubre de 2020, se publicó en el DOF el "Acuerdo que modifica al diverso por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior", a través del cual se modifica el Anexo 2.4.1. de las reglas en comentario "Anexo NOM". Los aspectos que consideramos de mayor relevancia son:

Productos sujetos a la NOM-051/SCFI/SSA1-2010

Los alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados que, en términos de su fracción arancelaria, se encuentren sujetos a la NOM-051-SCFI/SSA1-2010, a partir del 1 de octubre de 2020 de conformidad con el Anexo NOM, deberán cumplir con el "sistema de etiquetado frontal" previsto en la modificación de la referida norma publicada en el DOF el 27 de marzo de 2020.

En cuanto a determinadas disposiciones relacionadas al cumplimiento de información nutrimental y otras regulaciones implementadas por la referida modificación de 27 de marzo de 2020 (incisos 4.1 a 4.5.3.3, 4.6.1 a 4.82, capítulo 6, así como los incisos 7.1 a 7.1.2 de la referida Norma Oficial Mexicana "NOM"), que consisten principalmente en restricción del uso de personajes infantiles, animaciones, dibujos animados y celebridades en el etiquetado, éstas serán exigibles a los productos en su importación hasta el 1 de abril de 2021.

Resoluciones sobre productos no sujetos a Normas Oficiales Mexicanas de información comercial

Con relación al procedimiento ya previsto en donde un particular puede solicitar a la Dirección General de Normas una resolución en la que se determine que un producto, por sus condiciones físicas o características, no puede obtener la certificación de cumplimiento de una NOM correspondiente (v.g. productos a granel o que no puedan ser individualizados), la modificación al Acuerdo NOM prevé que dichas resoluciones podrán ser también solicitadas sobre mercancías sujetas a una NOM de información comercial.

Alternativas para acreditar el cumplimiento de Normas Oficiales Mexicanas

El Anexo NOM precisa las alternativas que permiten acreditar el cumplimiento de una NOM de información comercial por parte de los importadores, y también modifica los requisitos aplicables a las mismas. Dichas alternativas, corresponden a:

- a) Presentar a despacho aduanero las mercancías acompañadas de la constancia emitida por la unidad de verificación o inspección que acredite su cumplimiento.
- b) Dar cumplimiento a la NOM en un Almacén General de Depósito autorizado y acreditado como unidad de verificación, siempre que las mercancías sean destinadas al régimen de depósito fiscal.
- c) Dar cumplimiento a la NOM en un domicilio particular con objeto de que una unidad verificadora realice la verificación en materia de veracidad de la información comercial.

Eliminación de supuestos de exención de cumplimiento a Normas Oficiales Mexicanas

Se eliminaron los supuestos de exención al cumplimiento de una NOM al punto de entrada al país, consistentes en:

- a) Mercancías que se importen para ser utilizadas directamente por el importador, para su uso directo, y que no se destinarán posteriormente a su comercialización.
- b) Mercancías que no se expendan al público tal y como fueron importadas.
- c) Bienes sujetos al cumplimiento de una NOM que tuvieran como destino las franjas y regiones fronterizas. Para tales efectos se consideraban, entre otros, a los siguientes: textiles, prendas de vestir, sus accesorios y ropa de casa; juguetes; cueros y pieles curtidas naturales y sintéticos o artificiales, calzado, marroquinería y productos elaborados con dichos materiales; empaques, instructivos y garantías de los productos electrónicos, eléctricos y electrodomésticos; alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados; cacao, chocolate y productos

similares, y derivados del cacao; productos de aseo de uso doméstico; y, productos cosméticos preenvasados.

Criterios de aplicación de Normas Oficiales Mexicanas

Derivado de la modificación al Anexo NOM en comento, la SE emitió diversos oficios mediante los cuales definió algunos criterios sobre el campo de aplicación de determinadas normas, de entre los cuales destacan los siguientes:

- NOM-024-SCFI-2013 "Información comercial para empaques, instructivos y garantías de los productos electrónicos, eléctricos y electrodomésticos"²⁵¹.

Los repuestos, accesorios y consumibles internos y externos de productos electrónicos, eléctricos y electrodomésticos como reposición dentro de garantía al usuario final, no les resultará aplicable la NOM en comento.

Asimismo, los referidos productos que se expendan a granel, entendiéndose como tales (además de la definición prevista por el numeral 3.12), a aquellos productos que se encuentren en un embalaje (cualquier material que envuelve, contiene y protege los productos) para efectos de su transportación, que sean susceptibles de ser pesados, contados o medidos en presencia del consumidor final.

Finalmente, se señala que aquellos productos cuyo empaque presentado en su importación no represente el recipiente definitivo y final que aparecerá al momento en que sea adquirido por los consumidores, como producto en punto de venta, no serán materia de aplicación de la NOM.

- NOM-050-SCFI-2004. "Información comercial-etiquetado general de productos"²⁵².

Se ratifica que los productos a que se refiere la NOM se presenten a granel, no se encuentran sujetos al cumplimiento de la NOM, entendiéndose como tales, además de lo definido en el numeral 4.12 de la referida norma, aquellos productos que se encuentren en un embalaje (cualquier material que envuelve, contiene y protege los productos) para

²⁵¹ Oficios DGN.418.01.2020.3008 de 26 de octubre de 2020, DGN.418.01.2020.3104 de 4 de noviembre de 2020 y DGN.418.01.2020.3144 de 6 de noviembre de 2020.

²⁵² Oficios DGN.418.01.2020.3012 de 26 de octubre de 2020 y DGN.418.01.2020.3301 de 23 de noviembre de 2020.

efectos de su transportación, que sean susceptibles de ser pesados, contados o medidos en presencia del consumidor final al momento de su venta.

La demostración del cumplimiento de la NOM no será exigible para aquellos productos que consten en un envase, pero que éste no represente el recipiente definitivo y final para la venta al consumidor final en punto de venta.

- NOM-141-SSA1/SCFI-2012 "Etiquetado para productos cosméticos preenvasados. Etiquetado sanitario y comercial"²⁵³.

Respecto a los productos cosméticos, únicamente requerirán el cumplimiento de la NOM, cuando sean presentados en su envase definitivo y se encuentren destinados al consumidor final para su venta.

Aquellos productos que no estén destinados a un punto de venta para ser adquiridos por quien disfruta el producto envasado, toda vez que son utilizados para integrarlos a procesos productivos, de transformación, muestras de prototipo, pruebas de calidad, estudios de mercado, fines de investigación o material de exhibición, no requerirán el cumplimiento de la NOM.

- NOM-004-SCFI-2006 "Información comercial-etiquetado de productos textiles, prendas de vestir, sus accesorios y ropa de casa"²⁵⁴.

Dicho oficio señala que el ámbito de aplicación de la NOM refiere únicamente a textiles, ropa de casa y prendas de vestir y sus accesorios fabricados, confeccionados o importados, es decir a productos finales que se comercialicen dentro del país a los consumidores.

Por lo anterior, los insumos, incluidos los hilos y/o filamentos, y cualquier materia prima que se emplee en la fabricación y confección de los productos sujetos a la NOM, se excluyen del campo de su aplicación.

- NOM-189-SSA1/SCFI-2018 "Productos y servicios. Etiquetado y envasado para productos de aseo de uso doméstico"²⁵⁵.

²⁵³ Oficio DGN.418.01.2020.3298 de 23 de noviembre de 2020.

²⁵⁴ Oficio DGN.418.01.2020.3103 de 4 de noviembre de 2020.

²⁵⁵ Oficio DGN.418.01.2020.3300 de 23 de noviembre de 2020.

Se precisa que el ámbito efectivo de aplicación de la NOM se dirige a un producto que se encuentre envasado y que éste constituya el medio eficiente para llevarlo y presentarlo ante el consumidor final, por lo que, si el producto no se encuentra en dicho recipiente final para su venta, la norma no le será exigible.

- NOM-051-SCFI/SSA1-2010 "Especificaciones generales de etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados-información comercial y sanitaria"²⁵⁶.

No se encontrarán sujetos a la NOM los alimentos y bebidas no alcohólicas preenvasados que se expendan a granel, entendiéndose como tales, además de la definición prevista por el numeral 3.40 de la norma, a aquellos productos que se encuentren en un envase (cualquier recipiente, envoltura, contenedor o embalaje) para efectos de su transportación, que sean susceptibles de ser pesados, contados o medidos en presencia del consumidor final.

Asimismo, se señala que aquellos productos que consten en un envase, pero este no representa el recipiente definitivo y final para la venta al consumidor final, no será exigible la demostración del cumplimiento de la NOM.

Finalmente, se indica que las sustancias o productos que se empleen como materia prima en la fabricación, elaboración, preparación o tratamiento de un alimento o bebida no alcohólica, quedan también excluidos de la aplicación de la NOM, toda vez que dada su aplicación, no se encuentran a disposición del consumidor final en el punto de venta para ser adquiridos o consumidos por éstos.

Cabe mencionar que los criterios de aplicación antes descritos, podrán ser utilizados por los agentes aduanales, las autoridades competentes o cualquier otro operador que tenga que aplicar las normas respectivas.

Es importante considerar que, si bien los criterios en comento permiten aclarar algunas condiciones sobre las normas sujetas a análisis, no contemplan la totalidad de los criterios que pudieran ser aplicados ni las normas que pudieran ser aplicables a la importación, por lo que la sugerencia es analizar cada caso en particular para determinar si un producto se encuentra o no sujeto a la NOM que se pretenda revisar.

²⁵⁶ Oficios DGN.418.01.2020.3009 de 26 de octubre de 2020 y DGN.418.01.2020.3011 de 26 de octubre de 2020.

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020

El 12 de mayo de 2020, fue publicada en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones de la RMF para el 2020 y sus Anexos 1-A, 5, 6, 7, 9, 14 y 23, misma que entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas. A continuación se destaca el contenido más relevante de dicha publicación:

a) Ingresos considerados para el cálculo de la retención por la enajenación de bienes y prestación de servicios mediante plataformas tecnológicas.- La disposición establece que, para la base del cálculo de la retención que efectúen los prestadores de servicios digitales de intermediación entre terceros, se deberán tomar en cuenta los ingresos efectivamente percibidos por las personas físicas a través de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informativas y similares, así como los ingresos que plataforma pague a la persona física.

Por otra parte, no se deberán considerar los percibidos directamente de los adquirentes de los bienes o servicios obtenidos mediante la intermediación de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares.

Por lo anterior, en caso de que un adquirente del servicio o bien pague cierta cantidad al intermediario por medio de la aplicación como gratificación, esta no debe ser considerada para la base de la retención del impuesto²⁵⁷.

b) Declaración de pago provisional por la enajenación de bienes o prestación de servicios a través de plataformas tecnológicas.- Conforme a lo establecido por el artículo 113-B de la LISR, los contribuyentes personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, en servicios de

²⁵⁷ Regla 12.2.8 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos, podrán optar por considerar como pago definitivo la retención efectuadas por los proveedores de servicios siempre y cuando (i) únicamente obtengan ingresos derivados de la intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios derivados de plataformas tecnológicas y estos no excedan de \$300,000.00 pesos y (ii) que además obtengan ingresos por salarios e intereses.

La presente regla señala que en el supuesto que no se opte por considerar como pago definitivo las retenciones realizadas por los proveedores de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, deberán presentar el pago provisional del ISR a través de la "Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales", a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al que corresponda el pago.

Asimismo, la presentación de la declaración se realizará de acuerdo con la "Guía de llenado de la declaración" publicada en el Portal del SAT²⁵⁸.

c) Declaración de pago definitivo del ISR por ingresos recibidos directamente por la enajenación de bienes o prestación servicios a través de plataformas tecnológicas.- Los sujetos que hayan optado por considerar la retención efectuada por los proveedores de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, deberán presentar el pago definitivo a través de "Declaración Provisional o Definitiva de Impuestos Federales", a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al que corresponda el pago y presentar la declaración del mismo de acuerdo con la "Guía de llenado de la declaración" publicada en el Portal del SAT²⁵⁹.

d) Momento para dejar de considerar como pago definitivo del ISR la retención efectuada por plataformas tecnológicas.- La regla establece que, las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares mediante actividades de intermediación, que dejen de ubicarse en los supuestos del artículo 113-B, fracciones I y II de la LISR, para considerar como pagos definitivos la retenciones efectuadas por la plataforma tecnológica; a

²⁵⁸ Regla 12.2.12 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁵⁹ Regla 12.2.13 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

partir del ejercicio inmediato siguiente al que no cumplan con dichos requisitos dejarán de aplicar lo dispuesto en dicho artículo y no podrán considerar como definitivas las retenciones realizadas por concepto de ISR²⁶⁰.

e) Ingresos considerados para optar por realizar pagos definitivos.- El artículo 113-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla que, las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet, mediante plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas y similares, causarán impuesto sobre la renta por dichas actividades.

Dentro de dicho artículo, se establece la obligación de las plataformas digitales de llevar a cabo la retención del impuesto sobre la renta aludido, de conformidad con las tablas que ahí se contienen, mismas que variarán desde el 0.4% hasta el 10%, dependiendo del monto del ingreso, y dependiendo si éste deriva de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes, hospedaje, o enajenación de bienes y prestación de servicios.

El último párrafo del citado artículo, dispone que cuando una parte del ingreso lo perciba directamente el contribuyente (es decir, el enajenante o prestador de servicios) directo del consumidor, y no por medio de las plataformas digitales, podrá optar por pagar el impuesto sobre la renta por dicho ingreso, aplicando las tasas de retención sobre el total de los ingresos recibidos, incluyendo los obtenidos mediante plataformas digitales, acreditando a su vez el impuesto retenido por éstas. En estos casos, el impuesto pagado se considerará como pago definitivo, siempre que dichos ingresos no excedan \$300,000.00 anuales.

En este sentido, la regla en comento precisa que dentro del monto de los \$300,000.00 anuales a que se refiere, deben considerarse también los obtenidos por concepto de salarios e intereses²⁶¹.

f) IVA causado por la prestación de servicios digitales a través de plataformas tecnológicas.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 18-D, fracción IV de la LIVA, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, deberán calcular cada mes

²⁶⁰ Regla 12.2.15, contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁶¹ Regla 12.3.17 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

calendario el IVA correspondiente aplicando la tasa del 16% a las contraprestaciones efectivamente cobradas en dicho mes, efectuando el pago a más tardar el día 17 del mes inmediato al que corresponda el pago.

La presente regla señala que dicho pago se efectuará a través de la "Declaración de pago del IVA, por la prestación de servicios digitales" y la presentación de la declaración se realizará de acuerdo con la "Guía de llenado de la declaración" que para tal efecto se publique en el Portal del SAT²⁶².

g) Entrega de la información del número de servicios u operaciones realizadas en cada mes de calendario.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 18-D, fracción III de la LIVA, los residentes en el extranjero sin establecimiento en México que proporcionen servicios digitales a receptores ubicados en territorio nacional, deberán de proporcionar al SAT, la información sobre el número de servicios u operaciones realizadas en cada mes calendario, con los receptores ubicados en territorio nacional que reciban sus servicios.

Esta información deberá ser clasificada por *(i)* tipo de servicios u operaciones, *(ii)* precio y *(iii)* número de los receptores mencionado; manteniendo un registro base de dicha información.

Esta información deberá ser presentada en forma trimestral, mediante declaración electrónica a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el trimestre.

La regla dispone que las obligaciones establecidas se tendrán cumplidas con la presentación de la "Declaración de pago del IVA, por la prestación de servicios digitales" a que se refiere el artículo 18-D, primer párrafo, fracción IV de la Ley del IVA y la regla 12.1.8, que fue analizada en el apartador anterior²⁶³.

h) Entero de retenciones del IVA que deberán efectuar quienes presten servicios digitales de intermediación entre terceros.- El artículo 1-A BIS, primer párrafo y 18-J fracción II, incisos a) y b) de la LIVA, disponen los contribuyentes residentes en México y residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que proporcionen servicios

²⁶² Regla 12.1.8, contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁶³ Regla 12.1.9 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

de intermediación entre terceros en los que se oferten bienes o servicios o en su caso otorguen el uso o goce temporal de bienes a receptores ubicados en territorio nacional que operen como intermediarios, deberán retener el 50% o 100% del IVA causado (dependiendo el supuesto) y enterarlo a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se efectuó la retención.

La regla establece que, el entero de las retenciones de IVA, se realizarán a través de la "Declaración de pago de las retenciones del IVA para plataformas tecnológicas" a más tardar el día 17 del mes inmediato a que se retuvo el impuesto²⁶⁴.

i) Declaración informativa de servicios digitales de intermediación entre terceros.- Conforme a lo establecido por los artículo 1-A BIS, primer párrafo y 18-J fracción III de la LIVA, disponen que los contribuyentes residentes en México y residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que proporcionen servicios de intermediación entre terceros en los que se oferten bienes o servicios o en su caso, otorguen el uso o goce temporal de bienes a receptores ubicados en territorio nacional que operen como intermediarios, deberán proporcionar la información de sus clientes enajenantes de bienes, prestadores de servicios u otorgantes del uso o goce temporal de bienes, respecto a las operaciones que hayan actuado como intermediarios, aun cuando no se hubiere efectuado el cobro de la contraprestación.

Dicha información deberá ser presentada mediante la "Declaración Informativa de servicios digitales de intermediación entre terceros", a más tardar el día 10 del mes inmediato siguiente al que corresponda la información²⁶⁵.

j) Publicación de precios de bienes y servicios sin desglosar el IVA en forma expresa y por separado.- El artículo 18-J, fracción I de la LIVA, establece que los residentes en el extranjero sin establecimiento permanente que proporcionen servicios de intermediación entre terceros en los que se oferten bienes o servicios o en su caso otorguen el uso o goce temporal de bienes a receptores ubicados en territorio nacional que operen como intermediarios, deberá publicar en su página de

²⁶⁴ Regla 12.2.9 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁶⁵ Regla 12.2.10 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

Internet, aplicación, plataforma, en forma expresa y por separado, el IVA correspondiente al precio en que se ofertan los bienes o servicios.

Los proveedores de los servicios podrán optar apegarse a lo establecido al artículo 18-J, fracción I de la LIVA o en su caso, publicar el precio que se ofertan los bienes, servicios u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes por los enajenantes, sin manifestar el IVA en forma expresa y por separado, siempre y cuando dichos precios incluyan el IVA y los publiquen con la leyenda "IVA incluido"²⁶⁶.

k) IVA a cargo de personas físicas que hayan efectuado cobros directos de operaciones realizadas a través de plataformas tecnológicas.- La regla dispone que la presentación de la declaración mensual deberá presentarse por medio de la "Declaración de pago definitivo del IVA personas físicas por cobros directos de operaciones realizadas a través de plataformas tecnológicas", a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al que corresponda el pago; por su parte, la declaración se realizará conforme a la "Guía de llenado de la declaración" publicada en el Portal del SAT²⁶⁷.

l) Momento para dejar de considerar como definitiva la retención del IVA efectuada por plataformas tecnológicas.- Mediante las reformas efectuadas a la LIVA para 2020, se estableció que las personas físicas que enajenen bienes o presten servicios, mismos que sean ejecutados a través de la intermediación de plataformas digitales a que alude el artículo 18-B, fracción II de la LIVA, son sujetas de una retención del 50% del impuesto al valor agregado por la enajenación de bienes o prestación de servicios, conforme al contenido del artículo 18-J, fracción II, inciso a), de la LIVA, siempre que se proporcione el registro federal de contribuyentes al retenedor.

En este sentido, mediante dicha reforma se contempló un mecanismo para el efecto de que la retención antes referida, se considere definitiva, según lo dispone el artículo 18-M de la LIVA; para ello, se requieren cumplir varios requisitos como:

²⁶⁶ Regla 12.2.11 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁶⁷ Regla 12.2.14 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

- (i) Ser persona física;
- (ii) Obtener hasta \$300,000.00 de ingresos en el ejercicio derivados de las actividades que hayan sido sujetas a la intermediación de las plataformas digitales;
- (iii) No recibir ingresos de otra naturaleza, con excepción de salarios e intereses.

Es importante mencionar que en los supuestos anteriores, no podrá acreditarse impuesto al valor agregado respecto al mismo calculado a tasa del 8%. Igualmente, se deberá presentar un aviso al SAT.

Bajo esta lógica, el artículo 18-M, último párrafo de la LIVA, dispone igualmente que, una vez que el contribuyente opte por esta opción, la de considerar la retención de 8% de IVA como definitiva, no podrá variarla durante los cinco años siguientes, a menos que deje de estar en estos supuestos, es decir, a menos que reciba más de \$300,000.00 de ingresos al año, o reciba ingresos distintos a salarios e intereses.

Mediante la regla que se comenta, se aclara cuál será el momento en que se dejará de considerar como definitiva la retención del IVA efectuada por las plataformas digitales, a aquellos contribuyentes que dejen de estar en el supuesto referido en el primer párrafo del artículo 18-L de la LIVA, esto es, a partir del ejercicio fiscal inmediato siguiente a aquel en que se deben de cumplir con los supuestos mencionados en párrafos anteriores²⁶⁸.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020

El 24 de julio de 2020, se publicó en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020 y su Anexo 1, misma que entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas en la misma; de dicha publicación, se destaca lo siguiente:

- a) Valor probatorio de la contraseña.**- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 17-D del CFF cuando las disposiciones fiscales

²⁶⁸ Regla 12.3.16 contenida en la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

obliguen a presentar documentos, estos deberán ser proporcionados de manera digital y contener una firma electrónica avanzada. La firma electrónica avanzada se conforma por la clave del RFC del contribuyente, así como por una contraseña que elegirá el mismo, la cual podrá cambiarse a través de las opciones y medios electrónicos establecidos por el SAT.

En caso de la solicitud de generación, actualización o renovación de la contraseña, deberá de realizarse de conformidad con la ficha de trámite 7/CFF "Solicitud de generación, actualización o renovación de la Contraseña", contenido en el Anexo 1-A de la RMF. Asimismo, al momento de realizar alguno de los trámites anteriormente mencionados, el SAT podrá requerir información y documentación adicional que permita acreditar los datos manifestados por el contribuyente.

Por último, en caso de que algún contribuyente se ubique en alguno de los supuestos establecidos en el artículo 17-H Bis del CFF (restricción temporal de sellos), se restringirá temporalmente la contraseña, hasta que el contribuyente aclare o desvirtúe el supuesto que dio origen a dicha restricción²⁶⁹.

b) Vigencia de la autorización para recibir donativos deducibles.- De conformidad con lo establecido en el artículo 36 Bis del CFF, así como el 36 y 131 del RLISR, la autorización para recibir donativos deducibles, será vigente únicamente por el ejercicio fiscal señalado en la autorización, siendo que la autorización se renovará automáticamente cuando se cumplan los siguientes requisitos: (i) presentar el informe previsto en la regla 3.10.11 y la ficha de trámite 19/ISR, (ii) presentar la declaración informativa a que hace referencia el artículo 86, tercer párrafo de la LISR y (iii) no incurrir en las causales de revocación de la autorización establecidas en la regla 3.10.15.

La presente regla dispone que mediante el Anexo 14 de la RFM, el SAT dará a conocer las organizaciones civiles y fideicomisos cuya autorización hayan perdido su vigencia derivado del incumplimiento de cualquiera de las obligaciones anteriormente mencionadas.

A su vez, la presente regla establece que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles que hayan reanudado sus actividades presentando el aviso correspondiente, no será necesario que el SAT les emita una nueva constancia de

²⁶⁹ Regla 2.2.1 contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

autorización, ya que dicha situación se dará a conocer mediante el Anexo 14 de la RMF²⁷⁰.

Se precisa que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles que no presenten los avisos correspondientes al RFC, perderán su autorización, situación que se dará a conocer mediante el Anexo 14 de la RMF y el directorio de donatarias autorizadas que se contiene en la página de Internet del SAT www.sat.gob.mx.

c) Supuestos y requisitos para recibir donativos deducibles.- Se establece que las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles únicamente los podrán percibir por las actividades por las que se encuentren autorizadas; cuando la autorización otorgada se encuentre condicionada, no se incluirá en el Anexo 14 de la RMF, hasta en tanto la donataria presente la documentación necesaria para acreditar la realización de las actividades, dentro del plazo de 12 meses contados a partir que se otorgó la autorización condicionada, en caso de que no se acredite la realización de actividades dentro del plazo otorgado, los donativos que se hubieren recibido no serán deducibles y se considerarán como ingreso para dichas entidades.

Los contribuyentes que hubieren obtenido la autorización condicionada podrán manifestar expresamente ante el SAT que ya no desean obtener la autorización definitiva, teniendo como consecuencia que los donativos recibidos durante el periodo que se encontró vigente la autorización condicionada no sean deducibles para sus donantes.

Las autorizaciones condicionadas solo serán otorgadas por única ocasión a los contribuyentes que la soliciten, no obstante lo anterior, es posible solicitar una autorización definitiva siempre y cuando se cumplan los requisitos legales para obtenerla.

Se establece que solo en el supuesto que se haya obtenido la autorización definitiva, se podrá solicitar autorización para actividades adicionales, debiendo cumplir con los requisitos establecidos.

Asimismo, se establecen los supuestos mediante los cuales las organizaciones civiles o fideicomisos no podrán obtener autorización para recibir donativos deducibles conforme a lo siguiente:

²⁷⁰ Regla 3.10.4 contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

- (i) Si los representantes legales, socios, asociados o cualquier integrante del Comité Técnico, Consejo directivo o de Administración que participen de manera directa o indirecta en la administración, control o patrimonio de la misma sociedad; formen o hayan formado parte de alguna donataria autorizada que se haya revocado su autorización en términos de lo establecido en el tercer párrafo de la regla 3.10.16.²⁷¹
- (ii) Cuando se tenga algún medio de defensa pendiente de resolver, promovido en contra de una resolución anterior en materia de autorización para recibir donativos.
- (iii) Si los representantes legales, socios, asociados o cualquier integrante del Comité Técnico, Consejo directivo o de Administración que participen de manera directa o indirecta en la administración, control o patrimonio de la misma sociedad; están o estuvieron sujetos a una causa penal o vinculados a un procedimiento penal, por la comisión de algún delito fiscal o algún delito relacionado con la autenticidad de documentos²⁷².

TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020

El 18 de noviembre de 2020, se publicó en el DOF la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020, misma que entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las reglas contenidas en el Capítulo 2.22 "De la revelación de esquemas reportables" que entrarán en vigor el 1º de enero de 2021.

Mediante la presente modificación se adiciona el Capítulo 2.22 denominado "De la Revelación de Esquemas Reportable", que regula el Título VI del CFF, destacándose que solo se trata de reglas atinentes a cumplir con formalismos para presentar los "esquemas reportables"; hubiese sido deseable que mediante dicha publicación también se dieran

²⁷¹ En la reforma para el 2021, se adicionan estos supuestos de revocación a la LISR.

²⁷² Regla 3.10.6 contenida en la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

a conocer ejemplos y alcances de cada una de los supuestos del artículo 199 del CFF, así como dar a conocer el monto de los montos mínimos sobre los cuales los contribuyentes y asesores fiscales no estarán obligados a presentar los citados reportes.

De las reglas publicadas, se destaca lo siguiente:

a) Declaración informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados.- Se establece que para efectos del Título VI del CFF, los asesores fiscales o contribuyentes que actualicen los supuestos de revelación de esquemas reportables, deberán presentar la "Declaración Informativa para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados", de conformidad con lo establecido en la ficha de trámite 298/CFF contenida en el Anexo 1-A²⁷³.

b) Declaración informativa complementaria presentada por modificaciones al esquema reportable revelado.- Se establece la obligación de los contribuyentes de informar al SAT respecto de cualquier modificación, corrección o actualización a la información y documentación reportada, realizada con posterioridad a la revelación del esquema reportable, de conformidad con la ficha de trámite 299/CFF "Declaración informativa complementaria presentada para revelar modificaciones a esquemas reportables generalizados y personalizados", contenida en el Anexo 1-A²⁷⁴.

c) Declaración informativa complementaria presentada por los asesores fiscales liberados de la obligación de revelar el esquema reportable.- Los asesores fiscales que se encuentren liberados de revelar un esquema reportable y cuenten con la constancia a que se refiere la regla 2.22.23, podrán presentar mayor información mediante una "Declaración informativa complementaria para revelar esquemas reportables generalizados y personalizados" mediante la ficha de trámite 300/CFF²⁷⁵.

d) Información y documentación necesaria para revelar esquemas reportables de conformidad a los supuestos establecidos en el artículo 199 del CFF.- Los contribuyentes que se encuentren obligados a

²⁷³ Regla 2.22.1 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁷⁴ Regla 2.22.2 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁷⁵ Regla 2.22.3 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

presentar las declaraciones informativas a que hace referencia las reglas 2.22.1, 2.22.2, 2.22.3, deberán adjuntar en formato .pdf la información y documentación precisada en las reglas 2.22.4 a 2.22.22 de la RMF, dependiendo en la fracción que se ubiquen del artículo 199 del CFF²⁷⁶.

e) Constancia de liberación la obligación de revelar esquemas reportables.- Mediante la presente regla impone la obligación a los asesores fiscales que revelen esquemas reportables a nombre y por cuenta de otros asesores fiscales de emitir a cada asesor fiscal, una constancia de liberación de la obligación de revelar esquemas reportables. La constancia emitida constituye un convenio celebrado entre particulares, por lo que dicho convenio es responsabilidad de los asesores fiscales que emiten y reciben las constancias.

Asimismo, la regla detalla los requisitos que deben contener las constancias de liberación de la obligación de revelar los esquemas reportables de conformidad con lo siguiente: *(i)* fecha en la que se emite la constancia, *(ii)* nombre, denominación o razón social y clave de RFC del asesor fiscal que reveló el esquema reportable, *(iii)* nombre completo y RFC del asesor fiscal liberado de la obligación, *(iv)* número de identificación del esquema reportable, *(v)* manifestación bajo protesta de decir verdad del asesor que reveló el esquema reportable en la que indique que la constancia se expidió de conformidad al artículo 197 del CFF, *(vi)* entregar copia y acuse de la Declaración informativa presentada y *(vii)* firma autógrafa del asesor fiscal que emite la constancia o de su representante legal o persona encargada de la emisión de la constancia²⁷⁷.

f) Mecanismos tendientes a evitar la revelación de un esquema reportable.- Se consideran mecanismos para evitar la aplicación del artículo 199 del CFF y así revelar un esquema reportable cualquier plan, proyecto, propuesta, asesoría, instrucción, recomendación o nombre que se le otorgue, con el objeto de materializar una serie de actos jurídicos cuya finalidad sea impedir que se actualice alguno de los supuestos previstos en el artículo 199 del CFF²⁷⁸.

²⁷⁶ Reglas 2.22.4 a 2.22.22 contenidas en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁷⁷ Regla 2.22.23 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁷⁸ Regla 2.22.24 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

g) Constancia de esquema no reportable o de existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable.- Cuando los asesores fiscales consideren que un esquema que genera o generará beneficios fiscales en México no es reportable de conformidad con el artículo 199 del CFF, por no tener alguna característica establecida en el referido artículo, o se considere que existe algún impedimento legal para la revelación del esquema reportable, deberá expedir una "Constancia de esquema no reportable o de existencia de impedimento legal para revelar un esquema reportable", de conformidad con la ficha de trámite 301/CFF del Anexo 1-A²⁷⁹.

Respecto a la regla en comento, no se encuentra su fundamento en el CFF, pareciese que se obliga a los asesores fiscales informar, aun cuando no se ubiquen los supuestos del artículo 199 del CFF, deberá de analizarse la legalidad de la misma y si ésta obligación no va más allá de lo dispuesto en el CFF.

h) Solicitud de información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes.- La presente regla establece que las autoridades fiscales podrán requerir a los asesores fiscales o contribuyentes obligados a revelar esquemas reportables, información y documentación adicional a la establecida en las reglas 2.22.4 a 2.22.22.

La información anteriormente precisada deberá presentarse mediante la ficha de trámite 302/CFF "Solicitud de información adicional a los asesores fiscales y contribuyentes"; en caso de no contar con la información deberá de declararse bajo protesta de decir verdad que no se cuenta con dicha información²⁸⁰.

i) Declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado.- En relación con la declaración informativa a que hace referencia el octavo párrafo del artículo 197 del CFF, esta deberá de presentarse de conformidad con la ficha de trámite 303/CFF "Declaración informativa para proporcionar los datos de los contribuyentes a los cuales se les comercializó un esquema reportable generalizado o personalizado"²⁸¹.

²⁷⁹ Regla 2.22.26 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁸⁰ Regla 2.22.27 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

²⁸¹ Regla 2.22.28 contenida en la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2020

El 11 de diciembre de 2020, se publicó en el DOF la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020, misma que entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas.

a) Días inhábiles.- Se declaran inhábiles los días: 17, 18, 21, 22, 23, 28, 29 y 30 de diciembre de 2020, y 4, 5 y 6 de enero de 2020²⁸².

²⁸² Regla 2.1.6 contenida en la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2020.

CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO

El 21 de diciembre de 2020 se publicó en la Gaceta Oficial de la CDMX, el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFCDMX”, en vigor a partir del 1 de enero de 2021.

Dentro de los aspectos más relevantes destacan los siguientes:

Cumplimiento a disposiciones fiscales mediante uso de medios electrónicos²⁸³

Se adiciona la posibilidad de que el contribuyente presente promociones, trámites, informes, avisos, declaraciones, manifestaciones y otras obligaciones a través de medios electrónicos o magnéticos, en adición a la vía tradicional.

Consignación de pago de contribuciones a través de medios electrónicos²⁸⁴

Se habilita un módulo electrónico para que los contribuyentes puedan tramitar las consignaciones de pago de sus contribuciones a través de medios electrónicos. Una vez realizado el trámite, el mismo módulo proporcionará las líneas de captura respectivas.

Obligaciones de los contribuyentes²⁸⁵

Se establece como nueva obligación de los contribuyentes la verificación de los datos proporcionados a las autoridades fiscales, a fin de que los padrones de contribuciones de la CDMX y las bases de datos de la autoridad se encuentren debidamente actualizadas.

²⁸³ Art. 16, CFCDMX.

²⁸⁴ Art. 17, CFCDMX.

²⁸⁵ Art. 56, CFCDMX.

Dictaminación de las obligaciones fiscales²⁸⁶

Se establece que los contribuyentes que dictaminen sus obligaciones fiscales en términos del CFCDMX, no serán sujetos de facultades de comprobación de las autoridades fiscales respecto de los ejercicios que fueron dictaminados.

No obstante lo anterior, como excepción a la regla anterior, se prevé que las autoridades fiscales podrán ejercer facultades de comprobación cuando existan diferencias de contribuciones o se adviertan irregularidades en el dictamen presentado.

Determinación presuntiva del valor catastral de inmuebles²⁸⁷

Se adiciona una nueva causal de determinación presuntiva del valor catastral de inmuebles, que podrá ser ejercida por las autoridades fiscales respecto de contribuyentes que exhiban avalúos sin los requisitos necesarios para producir efectos fiscales o que no correspondan al periodo revisado.

Para llevar a cabo dicha determinación presuntiva, las autoridades podrán calcular el valor catastral utilizando diferentes medios, incluidos cualquier información que pueda obtener la autoridad fiscal en ejercicio de sus facultades de comprobación, así como la que se encuentre en sus sistemas.

Determinación presuntiva del consumo de agua²⁸⁸

Se modifica uno de los métodos por los que las autoridades fiscales pueden determinar presuntivamente el consumo de agua, estableciéndose para tal efecto, que tratándose de tomas de agua no registradas, el contribuyente deberá pagar los derechos correspondientes por cuota fija respecto de los últimos 5 años, tomando en cuenta el uso del inmueble.

²⁸⁶ Art. 58 BIS, CFCDMX.

²⁸⁷ Art. 79 y 80, CFCDMX.

²⁸⁸ Art. 81, CFCDMX.

Suspensión de plazos e impedimentos de facultades de comprobación²⁸⁹

Se adiciona como supuesto de suspensión de plazos, el relativo a la reposición de procedimiento de oficio por parte de la autoridad fiscal. En este caso, el plazo se suspenderá a partir de que se le notifique al contribuyente la reposición del procedimiento correspondiente, siendo que dicha suspensión no podrá durar más de dos meses.

De igual manera, se adiciona el supuesto de suspensión de plazos de ejercicio de facultades de comprobación para los casos en los que la autoridad fiscal no pueda continuar con el ejercicio de sus facultades por caso fortuito o fuerza mayor. En estos supuestos, el plazo se suspenderá hasta que la causa desaparezca y ello se deberá publicar en la Gaceta Oficial de la CDMX y en la página de internet de la Secretaría.

Plazo para emisión de resolución definitiva en determinaciones de créditos fiscales²⁹⁰

Se establece que las autoridades fiscales cuentan con un plazo máximo de 5 meses para emitir la resolución que ponga fin al procedimiento de fiscalización, contados a partir del día siguiente al levantamiento del acta final (visita domiciliaria), o una vez transcurrido el plazo de 20 días para contestar el oficio de observaciones (revisión de gabinete).

En caso de que las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro el plazo señalado en el párrafo que antecede, quedará sin efectos todo lo actuado durante la visita o revisión de gabinete.

Impuesto por adquisición de inmuebles²⁹¹

Se aumentan las cuotas para el cálculo del ISAI referentes al suelo y construcciones ubicados en la CDMX, de conformidad con el promedio del factor inflacionario de 2019 y 2020.

²⁸⁹ Art. 90, CFCDMX.

²⁹⁰ Art. 95, CFCDMX.

²⁹¹ Art. 113, CFCDMX.

Impuesto predial

Se aumentan las cuotas generales para el cálculo del impuesto predial aplicadas sobre el valor catastral de los bienes inmuebles objeto de dicho impuesto de acuerdo a la inflación²⁹².

Los contribuyentes que paguen de forma anticipada el impuesto predial, tendrán derecho a una reducción del 10% si el pago se efectúa en el mes de enero y del 6% en caso de el pago se entere en febrero²⁹³.

Impuesto sobre Espectáculos Públicos²⁹⁴

Se adiciona una obligación para las personas físicas y morales de registrarse y contar con la autorización correspondiente de la Secretaría, cuando los mismos sean facilitadores, promotores o intermediarios relacionados con espectáculos públicos; y siempre que, soliciten el pago de cuotas de entrada, donativos, cooperaciones u otros, ofreciendo la emisión y/o venta de boletos para acceder a los eventos.

Asimismo, se establece una sanción para los contribuyentes del IEP que utilicen los servicios anteriormente descritos a través de personas físicas o morales que no cuenten con la autorización correspondiente.

Impuesto Sobre Nóminas²⁹⁵

Las personas físicas o morales que contraten o subcontraten servicios de personal, independientemente de la forma en que se denominen los servicios proporcionados por un contratista, aun cuando el gasto por concepto de remuneración laboral se haga por conducto de otra persona (outsourcing), deberán de presentar un aviso ante la Secretaría de Finanzas dentro de los 10 días siguientes a que se celebre dicho contrato o se modifique el mismo.

Con dicho aviso se deberá adjuntar original o copia certificada del contrato; asimismo, se deberá informar el número de trabajadores que presten los servicios, al igual que la razón o denominación social, el RFC y domicilio del contratista.

²⁹² Art. 130, CFCDMX.

²⁹³ Art. 131, CFCDMX.

²⁹⁴ Art. 141 y Trigésimo Séptimo Transitorio, CFCDMX.

²⁹⁵ Art. 156 BIS, CFCDMX.

Las autoridades fiscales podrán requerir a los contribuyentes la presentación del aviso citado en cualquier momento, a fin de que cumplan con esta obligación.

Los contribuyentes que al 1o. de enero de 2021 mantengan vigentes ese tipo de contratos, tendrán 30 días para presentar el aviso en cuestión, independientemente de la fecha de celebración o modificación de los mismos.

En caso de no presentar el aviso anteriormente referido, o hacerlo extemporáneamente, se establece una multa que podrá ir de \$3,713.00 a \$9,413.00, según lo determinen las autoridades²⁹⁶.

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos²⁹⁷

Se adiciona la obligación a los contribuyentes de este impuesto que hayan sido víctimas de robo de vehículo, de pagar la parte proporcional del impuesto anual hasta el mes en que se reporte la baja respectiva o hasta que se levante el acta de denuncia correspondiente, siempre que dicha acta no tenga antigüedad mayor a un año. Asimismo, en caso de pérdida total del vehículo por accidente, se causará la parte proporcional del impuesto hasta el mes en que se reporte su baja.

Se mantiene la obligación de pago del impuesto a vehículos cuyo año de modelo sea anterior a 2002.

Derechos por el suministro de agua²⁹⁸

Se aumentan las tarifas para el cálculo de los derechos en mención, así como las cuotas fijas para efectos del cálculo de los subsidios para uso doméstico, mixto y no doméstico, dependiendo del tipo de manzana (popular, baja, media o alta) en la que se ubique el inmueble en el que esté instalada la toma de agua.

Se aumentan los derechos por el uso o aprovechamiento de agua residual, residual tratada y agua potable proporcionada por la CDMX.

²⁹⁶ Art. 466, fracción XII, CFCDMX.

²⁹⁷ Art. 161 BIS 16, CFCDMX.

²⁹⁸ Arts. 172 y 173 CFCDMX.

Pérdida de beneficios por interponer medios de defensa²⁹⁹

Tratándose de contribuyentes que hubieran obtenido alguno de los beneficios fiscales previstos en el CFCDMX, y que promuevan algún medio de defensa en contra del pago efectuado o el cobro del crédito fiscal correspondiente, los respectivos beneficios quedarán sin efectos.

En el CFCDMX, no se establece el procedimiento o el acto administrativo, a través del cual se dejarán sin efectos los beneficios correspondientes, por lo que será necesario verificar si en las Reglas de Carácter General que en su caso emita la Secretaría se regulará dicho procedimiento.

Pago de aprovechamientos por la utilización de aplicaciones y plataformas tecnológicas³⁰⁰

Se mantiene el plazo para el pago de aprovechamientos por la utilización de aplicaciones y plataformas tecnológicas. Dicho pago deberá de efectuarse a más tardar el día 15 de cada mes.

Se adiciona la obligación de especificar el número de viajes realizados, tipo de conductor y tipo de vehículo en el periodo a que se refiere el pago respectivo.

Reuniones virtuales para desahogo del procedimiento de e.Revocación³⁰¹

Derivado de la pandemia ocasionada por el COVID-19, las audiencias y mesas de trabajo para el desahogo del procedimiento de e.Revocación, se realizarán a través de medios digitales, para lo cual la autoridad fiscal local emitirá disposiciones con los supuestos y los sistemas electrónicos específicos.

Tratándose de los siguientes casos, las audiencias y mesas de trabajo podrán llevarse a cabo de manera presencial a petición del contribuyente:

- a) Usuarios de tomas de agua de uso doméstico que correspondan a manzanas tipo popular y baja;

²⁹⁹ Art. 297, CFCDMX.

³⁰⁰ Art. 307 BIS, CFCDMX.

³⁰¹ Art. 449-2, CFCDMX.

- b) Propietarios de inmuebles de uso habitacional cuyo valor catastral se encuentre dentro de los rangos A, B, C, D, E, F y G de la tarifa prevista en la fracción I del artículo 130, y;
- c) Contribuyentes del sector fiscal especial establecido en el sexto párrafo de la fracción III del artículo 449-1³⁰².

Valoración de documentos digitales en audiencias y mesas de trabajo de e.Revocación³⁰³

Los contribuyentes podrán ser requeridos por la autoridad fiscal, a fin de que en un plazo de 5 días hábiles exhiban de manera física en las oficinas de la autoridad, los documentos digitales que hubieran aportado en las audiencias y mesas de trabajo virtuales, para verificar la autenticidad de los mismos. En caso de no presentar los documentos requeridos, éstos se tendrán por no ofrecidos.

Programa general de subsidios al impuesto predial 2021³⁰⁴

A más tardar el 15 de enero de 2021, el Gobierno de la CDMX deberá emitir el programa de subsidios para el ejercicio 2021, para inmuebles de uso habitacional, estableciendo en forma clara y precisa los requisitos y circunstancias a cumplir por los contribuyentes para acceder a dicho beneficio fiscal.

³⁰² Madres solteras con ingresos menores a 7 unidades de medida y actualización al mes; menores de edad e inimputables que no cuenten con un representante legal o tutor; personas físicas con inmuebles cuyo valor se ubique dentro de los rangos A y B del impuesto predial; jubilados, pensionados por cesantía en edad avanzada, por vejez, por incapacidad por riesgos de trabajo o por invalidez; personas físicas con ingresos menores a siete unidades de medida y actualización al mes; y adultos mayores sin ingresos fijos y escasos recursos; personas físicas que adquieran o regularicen la adquisición de una vivienda de interés social o vivienda popular y; las personas damnificadas por un desastre natural, cuyo inmueble sea catalogado por las autoridades como inhabitable.

³⁰³ Art. 449-8, CFCDMX.

³⁰⁴ Art. Quinto Transitorio, CFCDMX.

Beneficio fiscal por adquisición de inmuebles derivados de sucesión por herencia³⁰⁵

Durante el ejercicio fiscal 2021, se otorgará una reducción del 50% en el pago del ISAI, tratándose de inmuebles adquiridos a través de una sucesión por herencia.

Programa de condonación del impuesto predial de inmuebles dañados³⁰⁶

A más tardar el 29 de enero de 2021, se dará a conocer el instrumento a través del cual los propietarios o poseedores de inmuebles ubicados en colonias de la CDMX que presenten daños estructurales ocasionados por grietas y/o hundimientos, y que además cuenten con una opinión técnica emitida por la Secretaría de Gestión Integral de Riesgos y Protección Civil, podrán obtener una condonación del impuesto predial.

De acuerdo con el grado de riesgo que reporte la opinión técnica, el beneficio de la condonación se implementará de la siguiente manera:

Grado de riesgo del inmueble	% de condonación
Bajo	50%
Medio	75%
Alto	100%

³⁰⁵ Art. Sexto Transitorio, CFCDMX.

³⁰⁶ Art. Octavo Transitorio, CFCDMX.