

Ciudad de México a 18 de diciembre de 2019

REFORMA FISCAL 2020

Estimados clientes y amigos,

El 9 de diciembre de 2019, se publicó en el Diario Oficial de la Federación diversos decretos que reforman, adicionan y derogan, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley al Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Derechos y la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos.

En el presente documento encontrarán nuestros comentarios y análisis a dichas disposiciones legales, así como a la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2020 y las modificaciones atinentes en materia de las Reformas Fiscales Penales.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Adecuaciones a casos y excepciones de establecimiento permanente (EP)¹

A consecuencia de algunas de las iniciativas BEPS (que buscan combatir prácticas que erosionan la base gravable o migrar utilidades), se modifica la LISR a efecto de modificar la regulación en materia de constitución de un EP a través de agentes dependientes o independientes, así como en los casos de excepciones por tratarse de ciertas actividades auxiliares o preparatorias.

Conviene señalar que, si bien se modifica la LISR en estos sentidos, tratándose de residentes en jurisdicciones con las que México mantenga celebrado un convenio para evitar la doble imposición, la situación se regulará conforme a las reglas del convenio, y según hayan sido o no modificadas por la convención multilateral relacionada con medidas relacionadas para combatir el fenómeno BEPS.

Tratándose de agentes dependientes o independientes, por lo que hace las disposiciones respecto al EP la LISR, a partir del 2020, establece que se configurara un EP en los siguientes casos:

- a) Cuando un Agente Dependiente (a) concluya habitualmente contratos o (b) desempeñe habitualmente el rol principal que lleve a la conclusión de contratos celebrados por el residente en el extranjero, siempre que:
 - (i) Se celebren a nombre o por cuenta del residente en el extranjero.
 - (ii) Dichos contratos prevean la enajenación de los derechos de propiedad de un bien que posea el residente en el extranjero.
 - (iii) Dichos contratos prevean el otorgamiento del uso o goce temporal de un bien sobre el cual tenga derecho de uso o goce temporal.
 - (iv) Obliguen al residente en el extranjero a prestar un servicio.
 - (v) No se trate de actividades auxiliares o preparatorias en términos del artículo 3 de la propia LISR, comentadas más adelante.

¹ Arts. 2 y 3 de la LISR.

- b) En relación con el listado de supuestos por los cuales un Agente Independiente no actúa en el marco ordinario de su actividad y por lo tanto puede constituir un EP respecto de un residente en el extranjero, se incorpora la frase "entre otros", lo cual crea la posibilidad de que existan criterios fuera del listado establecido.

En este mismo sentido se presume que una persona física o moral no es un Agente Independiente, cuando actúe exclusiva o casi exclusivamente por cuenta de residentes en el extranjero que sean partes relacionadas.

A la vez, se modifica el artículo 3 de la LISR, referente a supuestos por los que no se constituye EP en México, a efecto de requerir que todos ellos representen la realización de actividades de carácter preparatorio o auxiliar respecto de la actividad empresarial del residente en el extranjero.

Lo anterior además queda sujeto a que el residente en el extranjero no realice funciones en uno o más lugares de negocios en territorio nacional que sean complementarias como parte de la operación de negocios que realice un EP en territorio nacional o por una parte relacionada que tenga un EP en territorio nacional. Tampoco será aplicable lo señalado en el párrafo anterior si el residente en el extranjero o una parte relacionada con él tiene un en territorio nacional un lugar de negocios en donde se desarrollen funciones complementarias que sean parte de una operación, pero que cuya combinación de actividades dé como resultado que no tengan carácter preparatorio o auxiliar.

Restricción al acreditamiento de impuesto pagado en el extranjero²

Por lo que hace al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, se establece que no se podrá acreditar dicho impuesto cuando se haya acreditado en otro país o jurisdicción por motivo distinto al acreditamiento por distribución de dividendos, salvo que el ingreso también se haya acumulado en el otro país o jurisdicción.

Tampoco se permitirá acreditar el impuesto por distribución de dividendos cuando el dividendo o utilidad distribuida represente una deducción o una reducción equivalente para la persona moral residente en el extranjero que realiza el pago o la distribución de dividendos.

TÍTULO II - PERSONAS MORALES

Pagos provisionales³

En el año 2012, se otorgó un estímulo fiscal para aquellos contribuyentes que tributen en términos del Título II de la LISR, que consistía en disminuir de la utilidad fiscal⁴ el monto de la PTU pagada en el mismo ejercicio, disminuyéndose por partes iguales en los pagos provisionales a los meses de mayo a diciembre del ejercicio en cuestión, de manera que el cálculo del pago provisional fuera más cercano al determinado en la declaración anual.

Dicho estímulo, contemplado en la LIF en 2019, ahora es incorporado de manera permanente en la LISR, la cual prevé que la utilidad fiscal del pago provisional sea reducida con la PTU pagada en el mismo ejercicio, disminuyéndola en partes iguales, de mayo a diciembre. La disminución será hasta por el monto de la utilidad fiscal del pago provisional correspondiente y no podrá recalcularse el coeficiente de utilidad.

Requisitos deducción en materia de subcontratación y retenciones de IVA⁵

Acorde con lo propuesto en la LIVA, se elimina la obligación del contratante de obtener del contratista los CFDIs por el pago de salarios de los trabajadores subcontratados, los acuses de recibo, la declaración de entero de las retenciones de impuestos y de pago de las cuotas obrero patronales.

² Art. 5, LISR.

³ Art. 14, LISR.

⁴ Determinada de conformidad con el artículo 14, fracción II de la LISR.

⁵ Art. 27, fracción VI, LISR.

Asimismo, cada contribuyente persona moral deberá cumplir con la obligación de retener y enterar el IVA correspondiente, cuando tal retención sea aplicable.

No deducción de pagos a partes relacionadas o a través de acuerdos estructurados, cuando la contraparte esté sujeta a REFIPRES⁶

Con base en el proyecto BEPS, en el año 2014 entraron en vigor una serie de disposiciones con el fin de evitar que se erosionara la base gravable de los contribuyentes mediante diferencias de tratamiento fiscal de actos o situaciones entre distintas legislaciones. Estas diferencias provocaban que el contribuyente pudiera hacer una deducción en el país pagador, sin hacer la respectiva acumulación en el país receptor, o inclusive que un pago fuera deducible en dos países distintos.

En adición a dichas disposiciones, se modifica la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR, de manera que no serán deducibles los pagos a partes relacionadas o a través de un acuerdo estructurado, cuando los ingresos de quien recibe el pago estén sujetos a un REFIPRE. De la misma manera, no será deducible el pago cuando no se considere un ingreso sujeto a un REFIPRE en caso de que el receptor directo o indirecto del mismo, utilice su importe para realizar otros pagos deducibles a otro miembro del grupo o en virtud de un acuerdo estructurado, que se consideren ingresos sujetos a REFIPRES.

Para efectos de esta fracción se entiende por acuerdo estructurado cualquier acuerdo en el que participe el contribuyente o una de sus partes relacionadas, y cuya contraprestación se encuentre en función de pagos realizados a REFIPRES que favorezcan al contribuyente o a una de sus partes relacionadas, o cuando con base en los hechos o circunstancias se pueda concluir que el acuerdo fue realizado para este propósito. Asimismo, se considera que dos miembros se encuentran en el mismo grupo cuando uno de ellos tenga el control efectivo del otro, o bien, cuando un tercero tenga el control efectivo de ambos (las reglas para determinación de control son las mismas que aplican en REFIPRES).

Sin embargo, se establecen una serie de excepciones a la regla establecida en la fracción XXIII:

- a) Que el pago que se considere sujeto a REFIPRE derive de la actividad empresarial del receptor, éste pueda demostrar la sustancia de dicha actividad y tenga su sede de dirección efectiva y esté constituido en una jurisdicción con acuerdo amplio de intercambio de información; lo anterior, siempre que no se considere REFIPRE por tratarse de un mecanismo híbrido, el pago no sea atribuido a un EP o sucursal de un miembro del grupo, o bien, se trate de un acuerdo estructurado, siempre que en dichos supuestos el pago de que se trate no se encuentre gravado en el país de residencia fiscal del receptor ni en el lugar del EP o sucursal.

Tampoco será aplicable esta excepción en caso de que los pagos del contribuyente a uno de sus socios o accionistas sean considerados inexistentes o no gravables conforme a la legislación fiscal del país de que se trate, en razón de considerar al receptor como transparente fiscal, siempre que el receptor del pago acumule los ingresos en la proporción a su participación y dichos ingresos no se consideren sujetos a REFIPRES.

En caso de generarse un importe no deducible en el ejercicio debido a momentos distintos de acumulación entre el contribuyente y sus socios o accionistas, este podrá deducirse en términos de las reglas de carácter general emitidas por el SAT.

- b) Que el pago esté gravado de manera indirecta por provenir de entidades extranjeras transparentes fiscales o figuras jurídicas extranjeras en términos del artículo 4-B de la LISR, por estar sujeto a REFIPRES aplicando el Capítulo I, Título VI de la mencionada ley, disposiciones similares en la legislación fiscal extranjera en términos de las reglas de carácter general que expida el SAT o que se encuentre sujeto a la tasa de retención contemplada en el artículo 171 de la LISR, siempre que no encuadre en las prohibiciones contempladas en el inciso a) anterior.

⁶ Art. 28, fracción XXIII, LISR.

No deducción de pagos deducibles para partes relacionadas⁷

Se modifica la fracción XXIX del ya citado artículo 28 de la LISR, para señalar que los pagos hechos por un contribuyente no serán deducibles cuando también sean deducibles para un miembro del mismo grupo⁸ o para el contribuyente en una jurisdicción donde también sea considerado residente fiscal. De la misma manera, no serán deducibles los pagos hechos por un residente en el extranjero que tenga EP en México, si el pago también es deducible en su país de residencia.

De manera excepcional, dichos pagos serán deducibles en caso de que:

- a) El miembro del mismo grupo o residente en el extranjero acumule los ingresos generados por el contribuyente en la parte proporcional a su participación;
- b) Los ingresos gravados en México también se acumulen en otra jurisdicción, siempre que el contribuyente también sea considerado residente fiscal en otra jurisdicción.

No obstante, dichas excepciones, en caso de que el monto de los pagos realizados por el contribuyente exceda los ingresos que acumulen los sujetos mencionados, la diferencia entre ambos montos no será deducible en proporción a su participación.

Si se genera un importe no deducible por motivo de momentos distintos en la acumulación de los ingresos entre el contribuyente y el miembro del mismo grupo o residente en el extranjero, este podrá deducirse según lo establecido en las reglas de carácter general que expida el SAT.

Finalmente, se deroga la fracción XXXI del citado artículo, ya que con las modificaciones en comento la fracción XIII ya combate el que fuera dicho supuesto.

No deducibilidad de intereses⁹

Se adiciona reforma la fracción XXXII del artículo 28 de la LISR para incluir una limitante a la deducción de intereses netos del ejercicio que excedan del 30%¹⁰ de la utilidad fiscal ajustada, para contribuyentes cuyos intereses devengados en el ejercicio que deriven de deudas que excedan de 20 millones de pesos.

Este monto aplica conjuntamente a todas las personas morales sujetas al Título II de la LISR y EPs de residentes en el extranjero que formen parte del mismo grupo o sean partes relacionadas. Para efectos de este artículo se toma el concepto de grupo contemplado en el último párrafo del artículo 24 de la LISR. El monto se reparte entre dichas personas en proporción a sus ingresos acumulables en el ejercicio previo.

Se entenderá por intereses netos la cantidad que resulte de restar al total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, el total de los ingresos por intereses acumulados durante el mismo periodo y el monto proporcional de los 20 millones que correspondan al contribuyente. En caso de que el monto de los intereses acumulados sea igual o mayor al de los intereses devengados, no será aplicable la limitante.

El total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, solo incluye los montos deducibles de conformidad con la LISR, y el total de ingresos por intereses solo incluye los montos que se encuentren gravados durante el mismo ejercicio. Existen reglas para la consideración de fluctuaciones cambiarias y contraprestaciones por aval.

Por otro lado, se considerará utilidad neta fiscal ajustada la cantidad que resulte de sumar a la utilidad fiscal señalada en la fracción I del artículo 9 de la LISR, el total de los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas del contribuyente, así como el monto total deducido en el ejercicio por concepto de activos fijos,

⁷ Art. 28, fracción XXIX, LISR.

⁸ En términos de la fracción XXIII del artículo 28 de la LISR.

⁹ Art. 28, fracción XXXII, LISR.

¹⁰ El 5 de diciembre de 2019, fue publicada en la Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados la iniciativa de reforma a la fracción XXXI del artículo 28 de la LISR, a través de la cual se propone limitar la deducibilidad de intereses netos del ejercicio, siempre que excedan el 70% de la utilidad fiscal ajustada.

gastos diferidos, cargos diferidos y erogaciones realizadas en periodos pre-operativos. El ajuste procede aun en caso de pérdida fiscal, para cuyo caso existen reglas.

En caso de que la utilidad neta fiscal ajustada y los ingresos por intereses que tengan fuente extranjera, sólo se incluirán en estos conceptos por la misma proporción que deba pagarse el impuesto establecido por la LISR, después de disminuir los impuestos sobre la renta extranjeros acreditados.

No obstante, esta limitante no será aplicable en los siguientes casos:

- a) Cuando los intereses devengados durante el ejercicio que deriven de deudas no excedan de 20 millones de pesos. Dicha cantidad se aplicará conjuntamente a todas las personas morales residentes en México para efectos fiscales y establecimientos permanentes de residentes en el extranjero que pertenezcan a un mismo grupo o que sean partes relacionadas.

Como se mencionó, esta cantidad se repartirá entre las personas miembros del grupo o partes relacionadas, en la proporción de los ingresos acumulables generados durante el ejercicio anterior por los contribuyentes a los que les aplica la limitante en cuestión.

- b) Cuando el monto de los intereses acumulados del contribuyente sea igual o superior al monto de los intereses devengados.
- c) En caso de intereses que deriven de deudas contratadas para financiar:
 - obras de infraestructura pública,
 - para financiar construcciones, incluyendo las contratadas para la adquisición de terrenos donde se vayan a realizar las mismas en territorio nacional,
 - proyectos para la exploración, extracción, transporte, almacenamiento o distribución del petróleo y de los hidrocarburos sólidos, líquidos o gaseosos,
 - otros proyectos de la industria extractiva y de generación, transmisión o almacenamiento de electricidad o agua.
- d) Asimismo, tampoco será aplicable a los rendimientos de deuda pública.
- e) En el caso de las empresas productivas del Estado y los integrantes del sistema financiero, siempre que se trate de la realización de operaciones propias de su objeto.

En lo referente a los intereses netos no deducibles, es decir, aquellos que excedan del monto que resulte de multiplicar la utilidad fiscal ajustada por el 30%, estos podrán deducirse durante los diez ejercicios siguientes. Dichos intereses netos pendientes por deducir, tendrán que sumarse a los intereses netos del siguiente ejercicio y la cantidad resultante deberá cumplir con lo dispuesto anteriormente. En este caso, se considera que los primeros intereses por deducir, son los correspondientes a los ejercicios anteriores.

Por último, si la resta de la utilidad fiscal ajustada de los intereses netos del ejercicio tuviese un resultado nulo o negativo, la totalidad de los intereses devengados a cargo del contribuyente serían deducibles.

Ampliación del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

El Capítulo VIII del Título II de la LISR establece un régimen de tributación especial aplicable a las personas morales de derecho agrario, las sociedades cooperativas de producción y las personas físicas o morales, que se dediquen exclusivamente a la realización de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras ("Actividades del Sector Primario")¹¹.

Se considera que un contribuyente se dedica exclusivamente a la realización de dichas actividades cuando los ingresos derivados de las mismas representan cuando menos el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos y terrenos afectos a su actividad¹².

¹¹ Art. 74, párrafos 1 y 2, LISR.

¹² Art. 74, párrafo 6, LISR.

Los principales beneficios otorgados a dichos contribuyentes consisten en una exención y una reducción del impuesto determinado: una porción de los ingresos está exenta, otra porción está gravada con una tasa efectiva del ISR reducida, y únicamente el excedente está gravado con el ISR¹³.

Se adiciona el artículo 74-B para otorgar una reducción en el ISR a las personas morales de derecho agrario constituidas únicamente por socios o asociados que tengan el carácter de ejidatarios y comuneros, o ejidos y comunidades, conforme a la LAG, que obtengan al menos el 80% de sus ingresos totales por la industrialización y comercialización de productos derivados de la realización de las Actividades del Sector Primario, que hubieran tenido, en el ejercicio inmediato anterior, ingresos totales que no excedan de 5 millones de pesos (mdp)¹⁴.

Los contribuyentes que inicien actividades también podrán tributar conforme a este artículo cuando estimen que sus ingresos totales del ejercicio no excederán el importe máximo señalado¹⁵. En ambos supuestos, la tasa efectiva del ISR será del 21%¹⁶.

Si los contribuyentes obtienen ingresos que excedan el importe máximo señalado, el excedente no tendrá el beneficio de la reducción del impuesto y estará gravado a la tasa del 30%¹⁷.

La aplicación de este régimen especial está condicionada a la presentación de un aviso ante las autoridades fiscales, el cual deberá presentarse en el mes de enero del año de que se trate¹⁸.

El incumplimiento de cualquiera de los requisitos tendrá como consecuencia que los contribuyentes deban pagar el ISR, conforme al Título que les corresponda, a partir del ejercicio siguiente a aquél en que ocurra el incumplimiento de dichos requisitos, sin la posibilidad de que puedan volver a optar por aplicar este beneficio en ejercicios posteriores¹⁹.

Los socios o asociados de las personas morales de derecho agrario que opten por aplicar este régimen especial, no podrán formar parte de otra persona moral que opte por aplicar el mismo beneficio, ni siquiera en el supuesto de que la persona moral de la que eran socios o asociados haya perdido el beneficio aquí señalado por incumplir con alguno de los requisitos²⁰.

El beneficio de reducción está limitado a las referidas personas morales de derecho agrario.- Las personas morales de derecho agrario que al 31 de diciembre de 2019 cumplan con los requisitos a que se refiere el artículo 74-B de la LISR podrán optar por aplicar lo dispuesto en el mismo, siempre que presenten, a más tardar el 31 de enero de 2020, un aviso ante la SAT y cumplan los demás requisitos señalados en disposiciones transitorias²¹.

La Exposición de Motivos señala que con la inclusión de este artículo se busca beneficiar a las personas morales de derecho agrario que, además de realizar actividades del sector primario, efectúen actividades comerciales e industriales que deriven del desarrollo de las primeras (e.g., transformación de materias primas, acabado de productos y elaboración de satisfactores), con la finalidad de que estos contribuyentes alcancen mejores nivel de desarrollo y bienestar que impacten positivamente a sus localidades e integrantes, por el carácter social que revisten estas figuras de derecho agrario.

TÍTULO IV – PERSONAS FÍSICAS

Retiro de los recursos acumulados en cuentas individuales

Los trabajadores que retiran en una sola exhibición los recursos acumulados en sus cuentas individuales, por no reunir los requisitos legales para obtener una pensión en términos de la LSS y la LISSSTE (e.g., por no completar

¹³ Art. 74, párrafos 11 a 14, LISR.

¹⁴ Art. 74-B, párrafo 1, LISR.

¹⁵ Art. 74-B, párrafo 2, LISR.

¹⁶ Art. 74-B, párrafo 1, LISR.

¹⁷ Art. 74-B, párrafo 5, LISR.

¹⁸ Art. 74-B, párrafo 3, LISR.

¹⁹ Art. 74-B, párrafo 5, LISR.

²⁰ Art. 74-B, párrafos 4 y 5, LISR.

²¹ Art. Segundo Transitorio, fracción I, Decreto.

las semanas de cotización), están sujetos a una retención del 20% sobre los recursos retirados, como pago provisional a cuenta del impuesto anual²².

El impuesto anual se determina aplicando la tarifa de las personas físicas a los ingresos acumulables del trabajador considerando, para tales efectos, la totalidad de los recursos retirados en una sola exhibición, con independencia de que dichos recursos corresponden a ahorros generados durante la vida laboral del trabajador, y que su inclusión puede ocasionar que el impuesto se determine indebidamente a la tasa máxima del 35%.

La Regla 3.11.2 de la RMF establece una opción para que las Afores y PENSIONISSSTE efectúen la retención aplicando una tasa efectiva del ISR, en lugar de la tasa de retención del 20% prevista en el artículo 145 de la LISR, la cual estaba condicionada inicialmente a que los contribuyentes personas físicas contarán con una resolución negativa de pensión emitida por el IMSS o el ISSSTE.

Dicha regla fue modificada para hacer extensivo dicho beneficio fiscal a otros casos similares en los que los contribuyentes retiran en una sola exhibición los recursos de sus cuentas individuales, pero no cuentan con una resolución negativa de pensión en virtud de que la naturaleza del trámite para la obtención de los recursos es distinta al de la obtención de una pensión, por ejemplo, cuando el trabajador cumple 65 años y nace el derecho para retirar el saldo de la subcuenta denominada SAR92.

No obstante, la naturaleza discrecional de la facultad otorgada a las Afores y PENSIONISSSTE, así como la redacción confusa y poco precisa utilizada en la regla miscelánea señalada en párrafos anteriores ocasionó que las Afores y PENSIONISSSTE efectuaran la retención del impuesto aplicando, en algunos casos, la tasa efectiva del ISR, y en otros la tasa de retención del 20%, generando con ello incertidumbre jurídica a los trabajadores respecto de la tasa de retención aplicable.

Con la finalidad de que las Afores y PENSIONISSSTE apliquen forzosamente la tasa efectiva del ISR a todos los retiros que los trabajadores, sin derecho a pensión, realicen en una sola exhibición de las cuentas individuales, se adiciona el artículo 96-Bis para incorporar en la LISR el procedimiento para determinar y aplicar la tasa efectiva del ISR regulado en la RMF.

El artículo 96-Bis prevé que las personas morales que hagan pagos en una sola exhibición a personas físicas con cargo a la subcuenta del seguro de retiro o a la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la LSS y los que obtengan los trabajadores al servicio del Estado con cargo a la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro, prevista en la LISSSTE, distintos de los conceptos señalados en el artículo 93, fracción IV, deberán retener y enterar el impuesto conforme a la misma mecánica para la determinación de la tasa efectiva del ISR regulada en la RMF²³.

El impuesto así retenido se podrá considerar como pago definitivo cuando las personas físicas únicamente obtengan ingresos en el mismo ejercicio por dichos pagos²⁴.

La Exposición de Motivos señala que con la inclusión del artículo 96-Bis se homologa la aplicación de la tasa efectiva del ISR a todos los supuestos en que los trabajadores sin derecho a una pensión retiren en una sola exhibición los recursos acumulados en sus cuentas individuales, con independencia de que éstos cuenten o no con una resolución negativa de pensión.

Además, se reconoce la naturaleza de los recursos mantenidos en las cuentas individuales, los cuales son producto de aportaciones efectuadas durante varios ejercicios durante la vida laboral de los contribuyentes, evitando que, dada la estructura progresiva de la tarifa del ISR de personas físicas, los contribuyentes paguen con un impuesto mayor en el año que se reciben dichos ingresos en una sola exhibición, respecto del que se pagaría si se recibieran los ingresos gradualmente en el tiempo.

²² Art. 145, párrafo 1, LISR.

²³ Art. 96-Bis, párrafo 1, LISR.

²⁴ Art. 96-Bis, párrafo 2, LISR.

Prestación de servicios a través de plataformas digitales, aplicaciones informáticas y similares

La economía digital ha dado lugar a una serie de nuevos modelos de negocio. Si bien muchos de estos modelos tienen un modelo análogo en el comercio tradicional, los recientes avances de las TIC han hecho posible llevar a cabo diversos tipos de actividad con un alcance y salvando distancias considerablemente mayores de lo que antes era posible.

El consumo colaborativo es una de las tendencias implícitamente significativas en el ámbito de la economía digital, que hace referencia al intercambio de bienes y servicios inter pares. El consumo colaborativo no es un fenómeno de reciente creación, lo novedoso de este tipo de consumo es su crecimiento exponencial atribuible a las TIC, las cuales han reducido los costos de transacción, incrementado el volumen de información disponible, y ofrecen una mayor fiabilidad y seguridad.

En estos últimos años han aparecido numerosas e innovadoras aplicaciones que utilizan distintos modelos de negocio colaborativo y que se centran en un determinado servicio o producto (e.g., automóviles, habitaciones de alquiler, comida, ropa, etc.) las cuales interconectan, a través del Internet, a los particulares para poder realizar un intercambio comercial de bienes y servicios, es decir, interconectan a las personas para que puedan enajenar bienes o prestar servicios específicos.

Las principales características de los modelos de negocio de consumo colaborativo son las siguientes:

- a) La participación de empresas que proporcionan a los consumidores o usuarios acceso a bienes o servicios a través de aplicaciones compartidas o plataformas tecnológicas o informáticas (e.g., Uber, Didi, Rappi, Uber eats, Airbnb, etc.), que actúan como intermediarios entre los proveedores y los consumidores.
- b) La eliminación o sustitución de los prestadores tradicionales de servicios (e.g., empresas, profesionales o empresarios autónomos), por particulares.
- c) La reducción de los precios generales, pues los proveedores tienden a compartir sus recursos disponibles a un precio por debajo del que podría cobrar un profesional.
- d) La coexistencia de tres categorías de sujetos: los proveedores que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias; los usuarios o consumidores; y, los intermediarios que a través de una plataforma electrónica o informática en línea conectan a los proveedores con los consumidores y facilitan las transacciones entre ellos.

Los proveedores personas físicas residentes en México que interactúan a través de estas plataformas de intermediación de consumo colaborativo están obligados a pagar el ISR correspondiente por los ingresos que perciben por las actividades económicas que realizan a través de estas plataformas.

Con el objeto de simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y recaudar de manera eficiente el ISR, durante el ejercicio fiscal de 2019 el SAT emitió la Regla 3.11.12. de la RMF, a través de la cual se otorga una opción a las personas morales residentes en México o en el extranjero, con o sin EP en México, así como a las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen el uso de plataformas tecnológicas a los proveedores personas físicas, para retener y enterar el ISR causado por estas últimas. Dicha regla estaba limitada al impuesto causado por la prestación de servicios independientes de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos preparados.

Reconociendo la importancia fiscal de las actividades económicas que se realizan a través de plataformas de intermediación de consumo colaborativo, así como la necesidad de contar con una normatividad fiscal con mayor solidez y permanencia, se adiciona al Capítulo II del Título IV de la LISR, la Sección III, para regular el tratamiento fiscal aplicable a los ingresos que obtengan las personas físicas residentes en México que presten servicios o enajenen bienes a través de las plataformas tecnológicas, aplicaciones informáticas o similares ("Plataformas"), la cual entrará en vigor a partir del 1 de junio de 2020²⁵.

²⁵ Art. Segundo Transitorio, fracción II, Decreto.

Por su importancia a continuación se detallan las principales características de esta nueva Sección:

a) Contribuyentes.- Las personas físicas con actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios a través de Internet ("Actividades Económicas"), a través de Plataformas que presten servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos²⁶.

Los contribuyentes que a partir del 1 de enero de 2020 perciban ingresos por la realización de las Actividades Económicas a través de Internet, mediante las Plataformas, deberán pagar el ISR por dichos ingresos bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales, hasta la entrada en vigor de la Sección III el 1 de junio de 2020²⁷.

b) Ingresos gravables.- Los ingresos que generen a través de las Plataformas, por la realización de las Actividades Económicas, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de las Plataformas²⁸.

c) Retención.- El impuesto se pagará mediante retención que efectúen 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 Plataformas²⁹.

El impuesto se deberá retener y enterar mediante declaración que presentarán a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente al mes en que se efectuó la retención³⁰. La retención se deberá efectuar sobre el total de los ingresos que efectivamente perciban las personas físicas por conducto de las Plataformas, sin incluir el IVA, y tendrá el carácter de pago provisional³¹.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como pagos definitivos las retenciones que les efectúen cuando únicamente obtengan ingresos por el desarrollo de las Actividades Económicas, que en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de la cantidad de \$300,000.00, siempre que, además de estos ingresos, sólo obtengan ingresos por salarios y asimilados a salarios o intereses³².

Los contribuyentes que inicien actividades también podrán optar por dicho beneficio fiscal, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán del límite mencionado³³.

Cuando el contribuyente obtenga ingresos que excedan el importe máximo autorizado o ingresos por conceptos distintos a los antes mencionados, cesará el ejercicio de la opción y no podrá volver a ejercerla en ejercicios posteriores³⁴.

El ejercicio de la opción está condicionado, además, al cumplimiento de las siguientes obligaciones a cargo del contribuyente:

- (i) No tendrá derecho a aplicar las deducciones que correspondan a las Actividades Económicas³⁵.
- (ii) Conservar el CFDI que le proporcione la Plataforma, por los ingresos efectivamente cobrados por esta última a los consumidores de los bienes y servicios, incluidos aquellos pagos que reciban por cualquier concepto adicional a través de la Plataforma, y las retenciones efectuadas³⁶.

²⁶ Arts. 113-A, párrafo 1, LISR y 18-B, fracción II, LIVA.

²⁷ Art. Segundo Transitorio, fracción IV, Decreto.

²⁸ Art. 113-A, párrafo 1, LISR.

²⁹ Art. 113-A, párrafo 2, LISR.

La Exposición de Motivos señala que el establecimiento de esta obligación de retención a cargo de las Plataformas de Intermediación encuentra su justificación en el hecho de que éstas tienen el control y registro de las transacciones que se llevan a cabo entre los usuarios (i.e., enajenantes de bienes o prestadores de servicios y los clientes), facilitándose así el cumplimiento de las obligaciones fiscales a través de dichas plataformas.

³⁰ Art. 113-C, párrafo 1, fracción IV, LISR.

³¹ Art. 113-A, párrafo 3, LISR.

³² Art. 113-B, párrafo 1, fracciones I, párrafo 1, y II, LISR.

³³ Art. 113-B, párrafo 1, fracción 1, párrafo 2, LISR.

³⁴ Art. 113-B, párrafo 3, LISR.

³⁵ Art. 113-B, párrafo 2, inciso a), LISR.

³⁶ Art. 113-B, párrafo 2, inciso b), LISR.

- (iii) Expedir CFDIs que acrediten los ingresos que perciban, en aquellos casos en que las Actividades Económicas se realicen de manera independiente a través de las Plataformas. Se entiende que las Actividades Económicas son independientes cuando no se realicen por cuenta de las Plataformas³⁷.
- (iv) Presentar un aviso ante el SAT en el que manifieste su voluntad de ejercer la opción de referencia, dentro de los 30 días siguientes a aquel en que perciba el primer ingreso por la realización de las Actividades Económicas³⁸.

Una vez ejercida la opción de referencia, ésta no podrá variarse durante un período de 5 años contados a partir de la fecha en que el contribuyente presentó el aviso³⁹.

d) Tasas de retención.- Al monto total de los ingresos gravables se le aplicarán las tasas de retención aplicables, las cuales varían atendiendo a la naturaleza de la Actividad Económica y el monto de ingreso mensual percibido por la realización de dicha actividad⁴⁰.

Prestación de servicios de transporte terrestre de pasajeros y de entrega de bienes	
Monto del ingreso mensual	Tasa de retención
Hasta \$5,500	2
Hasta \$15,000	3
Hasta \$21,000	4
Más de \$21,000	8

Prestación de servicios de hospedaje	
Monto del ingreso mensual	Tasa de retención
Hasta \$5,000	2
Hasta \$15,000	3
Hasta \$35,000	5
Más de \$35,000	10

Enajenación de bienes y prestación de servicios	
Monto del ingreso mensual	Tasa de retención
Hasta \$25,000	3
Hasta \$75,000	4.5
Hasta \$187,500	7.5
Hasta \$500,000	13
Más de \$500,000	17

En el caso de que los contribuyentes no proporcionen su RFC a los retenedores, éstos deberán retener el impuesto que corresponda aplicando la tasa del 20% sobre los ingresos referidos⁴¹.

³⁷ Art. 113-B, párrafo 2, inciso c), LISR.

³⁸ Art. 113-B, párrafo 2, inciso d), LISR.

³⁹ Art. 113-B, párrafo 3, LISR.

⁴⁰ Art. 113-A, párrafo 3, fracciones I, II y III, LISR.

La Exposición de Motivos señala que las tasas de retención propuestas se calcularon considerando un coeficiente de utilidad implícito para cada actividad económica, de tal forma que el impuesto que resulta de su aplicación es equivalente al ISR promedio que se obtendría de gravar los ingresos sobre una base neta aplicando la tarifa del ISR, permitiendo de esta forma determinar el impuesto de una manera simplificada.

Es decir, el resultado de aplicar la tasa de retención sobre el total de ingresos implícitamente representa aplicar la tarifa del ISR de personas físicas sobre el importe de la diferencia entre los ingresos y deducciones permitidas por las actividades económicas que realizan las personas físicas a través de los modelos de la economía digital en las plataformas de intermediación. En este contexto, las tasas de retención del ISR propuestas para los tres diferentes tipos de actividad económica representan un importante avance en términos de simplificación que permite determinar el impuesto sobre una utilidad presunta manteniendo la progresividad del ISR personal.

⁴¹ Art. 113-C, párrafo 1, fracción IV, LISR.

- e) Obligaciones adicionales.**- Los contribuyentes deberán proporcionar a los retenedores la información a que se refiere la fracción III del artículo 18-J de la LIVA, con la finalidad de que estos últimos puedan presentar las declaraciones informativas correspondientes (i.e., nombre completo o razón social, RFC, CURP, domicilio fiscal, etc). Esta obligación será independiente del ejercicio de la opción antes referida⁴².
- f) Obligaciones de los retenedores.**- Las principales obligaciones a cargo de los retenedores son:
- (i) Inscribirse en el RFC, con el carácter de retenedores; designar ante el SAT un representante legal y proporcionar un domicilio en territorio nacional; y, tramitar su e.firma. Estas obligaciones sólo aplican a los residentes en el extranjero sin EP en México y a las entidades o figuras jurídicas extranjeras⁴³.
 - (ii) Proporcionar CFDIs a los contribuyentes, en los que conste el monto del pago y el impuesto retenido, a más tardar dentro de los 5 días siguientes al mes en que se efectúe la retención⁴⁴.
 - (iii) Proporcionar al SAT la información a que se refiere la fracción III del artículo 18-J de la LIVA, a través de la presentación de declaraciones informativas mensuales⁴⁵.
 - (iv) Retener y enterar el ISR en los términos apuntados⁴⁶.
 - (v) Conservar como parte de su contabilidad la documentación que demuestre que efectuaron la retención y entero del ISR correspondiente⁴⁷.

Cuando las personas morales residentes en el extranjero sin EP en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras no cumplan con la obligación de inscribirse en el RFC, omitan realizar el entero de las retenciones que, en su caso, deban realizar, o no presenten las declaraciones de pago e informativas durante 3 meses consecutivos, se aplicará lo dispuesto en el artículo 18-H de la LIVA⁴⁸.

g) Excluyente del RIF.- También se adiciona la fracción VI al artículo 111 de la LISR para excluir en forma expresa a estos ingresos del RIF. En tanto no entre en vigor la Sección III del Capítulo II del Título IV de la LISR (1 de junio de 2020), las personas físicas que tributen en el RIF deberán continuar pagando el impuesto de conformidad con el RIF⁴⁹.

En nuestra apreciación, con la adición de la Sección III al Capítulo II del Título IV de la LISR no se establece un nuevo impuesto a las personas físicas que realizan las Actividades Económicas a través de las Plataformas; por el contrario, únicamente se adecua el marco jurídico tributario para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales existentes a cargo de las citadas personas físicas.

No dejamos de mencionar que con la reforma todavía no grava a las Plataformas, postura que consideramos es acertada, en razón de que la OECD todavía no emite su informe fiscal sobre los criterios para la determinación de la existencia de un nexo (o criterio de sujeción) y las reglas de atribución de beneficios, a través de las cuales se pretende gravar con el ISR a las Plataformas, con independencia de que éstas no tengan una presencia física en una determinada jurisdicción (presencia virtual). El Informe Final de la OECD será presentado en 2020.

⁴² Art. 113-B, párrafo 3, LISR.

⁴³ Art. 113-C, párrafo 1, fracción I, LISR.

⁴⁴ Art. 113-C, párrafo 1, fracción II, LISR.

⁴⁵ Art. 113-C, párrafo 1, fracción III, LISR.

⁴⁶ Art. 113-C, párrafo 1, fracción IV, LISR.

⁴⁷ Art. 113-C, párrafo 1, fracción V, LISR.

⁴⁸ Art. 113-C, párrafo 2, LISR.

⁴⁹ Art. Segundo Transitorio, Fracción III, Decreto.

CFDIs por retenciones

Las personas morales que efectúan pagos a favor de personas físicas que presten servicios profesionales están obligadas a retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre los honorarios, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los contribuyentes personas físicas CFDI y constancia de retención⁵⁰.

Asimismo, las personas morales que efectúan pagos a favor de personas físicas que otorguen el uso o goce temporal de bienes están obligadas a retener, como pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10% sobre las rentas, sin deducción alguna, debiendo proporcionar a los arrendadores personas físicas constancias de retención y CFDI⁵¹.

Se reforman los últimos párrafos de los artículos 106 y 116 de la LISR, para eliminar la referencia a la obligación de emitir de las constancias de retenciones a las que aluden dichos preceptos, por lo que las personas morales únicamente estarán obligadas, en principio, a proporcionar a dichas personas físicas los CFDIs en los que conste el monto del impuesto retenido⁵².

La Exposición de Motivos señala que la obligación de expedir las citadas constancias de retención resulta innecesaria toda vez de que las autoridades fiscales ya obtienen la misma información correspondiente a las retenciones que efectúan las personas morales de los CFDIs por retenciones.

Además, se adiciona un sexto párrafo a los artículos 106 y 116 de la LISR para establecer una facilidad administrativa, conforme a la cual las personas morales de referencia podrán optar por no emitir y proporcionar los CFDIs por retenciones, siempre que las personas físicas que presten los servicios profesionales u otorguen el uso o goce o temporal de bienes inmuebles expidan CFDIs que cumplan con los requisitos fiscales a que refieren los artículos 29 y 29-A del CFF, en los que se señale expresamente el monto del impuesto retenido.

Finalmente, se establece que las personas físicas podrán considerar dichos CFDIs como comprobantes de retención del impuesto y efectuar el acreditamiento del mismo en los términos de las disposiciones fiscales, y que la referida facilidad administrativa no exime a las personas morales de cumplir con las obligaciones de retener y enterar el impuesto retenido, así como con la obligación de presentar las declaraciones informativas correspondientes⁵³.

En nuestra apreciación los beneficios fiscales antes referidos no son novedosos en cuanto a su contenido, puesto que los mismos ya estaban recogidos, en términos prácticamente idénticos, en el artículo 1.13 del "Decreto que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa", publicado en el DOF de 26 de diciembre de 2013; sin embargo, consideramos que su incorporación a la LISR lejos de ser desfavorable contribuye a dotar a dicha disposición normativa de mayor jerarquía normativa y permanencia y, por tanto, a generar mayor certeza jurídica a los contribuyentes respecto de la aplicabilidad de dicha facilidad administrativa en ejercicios fiscales posteriores.

Pago del ISR por ingresos de arrendamiento

Las personas físicas que obtienen ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles están obligadas a efectuar pagos provisionales mensuales o trimestrales a cargo del impuesto anual⁵⁴, a presentar las declaraciones provisionales y anual⁵⁵, y a expedir CFDIs por las contraprestaciones recibidas⁵⁶. Los ingresos por arrendamiento deberán declararse hasta el año calendario en que sean efectivamente cobrados⁵⁷.

Se adicionan un segundo y tercer párrafos a la fracción III del artículo 118 de la LISR para establecer que tratándose de juicios de arrendamiento inmobiliario en los que se condene al arrendatario al pago de las rentas vencidas, la autoridad judicial requerirá al acreedor que compruebe haber emitido los CFDIs, y en el caso de que no acredite la emisión de los citados comprobantes, deberá informar al SAT respecto de dicha omisión en un plazo

⁵⁰ Art. 106, párrafo 5, LISR.

⁵¹ Art. 116, párrafo 5, LISR.

⁵² Arts. 106, párrafo 5, y 116, párrafo 5, LISR.

⁵³ Arts. 106, párrafo 6, y 116, párrafo 6, LISR.

⁵⁴ Art. 116, párrafo 1, LISR.

⁵⁵ Art. 118, párrafo 1, fracción IV, LISR.

⁵⁶ Art. 118, párrafo 1, fracción III, LISR.

⁵⁷ Art 114, párrafo 2, LISR.

máximo de 5 días contados a partir del vencimiento del plazo que la autoridad judicial haya otorgado al acreedor para cumplir el requerimiento.

Si bien la LISR no regula expresamente cual será la sanción aplicable para el caso de que el arrendador incumpla con la obligación de emitir los citados CFDIs, consideramos que los "Criterios Generales de Política Económica Para la iniciativa de Ley de Ingresos y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación correspondientes al ejercicio fiscal de 2020" reflejan la postura que adoptaran las autoridades judiciales, al establecer que el juez no autorizará los pagos al arrendador si este no acredita haber expedido los CFDIs respectivos.

La Exposición de Motivos señala que esta reforma busca combatir la evasión fiscal, pues existe un número considerable de personas que obtienen ingresos por arrendamiento que no acumulan dichos ingresos, ni tampoco emiten los CFDIs correspondientes; por lo que es necesario fortalecer las acciones para promover la emisión de los CFDIs, toda vez que la obligación de acumular ingresos se encuentra plenamente vinculada con la emisión de los CFDIs.

En nuestra apreciación, esta reforma fiscal presenta ciertas inconsistencias jurídicas, pues no considera que los ingresos por arrendamiento deben acumularse al momento de su pago efectivo, y no así cuando se emiten los CFDIs. Además, tendría que cuestionarse la legalidad y, en su caso, la constitucionalidad de aplicar la sanción de referencia (la no autorización de los pagos al arrendador) con base en los citados Criterios Generales de Política Económica.

Consideramos que la inclusión de esta medida tendrá dos efectos importantes en la economía mexicana. Efectivamente se incentivará a los contribuyentes que arriendan inmuebles para que declaren los ingresos por arrendamiento y emitan los CFDIs respectivos, lo cual aumentará necesariamente la recaudación de impuestos, pero también se incrementaran los costos de las rentas como consecuencia de la carga administrativa adicional que representará para los arrendadores la formalización de los contratos de arrendamiento y, en su caso, las tramitación de los juicios para recuperar el inmueble, o bien, para cobrar las rentas.

TÍTULO V – RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

Arrendamiento de equipo industrial, comercial y científico

Se adecua el régimen de ingresos de residentes en el extranjero derivados de la concesión del uso o goce de equipo industrial, comercial y científico, para precisar que tales ingresos exclusivamente constituyen regalías, ello en consistencia de la posición adoptada por México internacionalmente y con la definición de regalías contenida en el CFF.

Adicionalmente, se adiciona un nuevo supuesto de retención a la tasa del 1% respecto de regalías, por el uso o goce temporal de aviones, que tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente.

TÍTULO VI – REFIPRES Y EMPRESAS MULTI-NACIONALES

Entidades transparentes, figuras jurídicas extranjeras y REFIPRES

Desde el año 1997, año en que se introdujo el régimen de "jurisdicciones de baja imposición fiscal" ("JUBIFIS") y hasta el año 2019 (en que existió el sistema de "régimenes fiscales preferentes" o "REFIPRES") la Ley del Impuesto sobre la Renta integró un solo sistema bajo el que los ingresos generados a través de vehículos (término genérico) extranjeros generaron obligación de tributación (en el ISR) para los residentes en México aun cuando estos últimos no hubieran recibido distribuciones de tales vehículos.

Tal sistema es el equivalente al que en jurisdicciones anglo-sajonas se refiere como "*controlled foreign corporations*" ("CFC").

Los vehículos extranjeros en cuestión pueden tener diversas características: con o sin personalidad jurídica, contribuyentes o no en el ISR extranjero; no obstante, en todo caso, deben tener un patrimonio propio, es decir, tener la capacidad de ser titulares de derechos y obligaciones.

Lo apuntado en el párrafo previo resulta de la mayor importancia, dado que cuando los residentes en México tienen ingresos de cualquier clase en forma directa, esto es, sin la participación de un vehículo intermedio, tienen la obligación de acumulación de dichos ingresos dondequiera que éstos (ingresos) se hayan generado (criterio de "renta mundial") tal como expresamente establece el artículo 1 de la LISR.

Por ende, los sistemas de REFIPRES suponen necesariamente que los vehículos del extranjero son los titulares patrimoniales de los recursos (inversiones) que generan ingresos a los miembros (inversionistas) residentes en México.

Esencia de la reforma

A partir de 2020 se desagrega el sistema dando origen a dos formas de tributación:

- a) Entidades transparentes ("Transparentes") y figuras jurídicas extranjeras ("Figuras"). Los ingresos obtenidos a través de Transparentes y Figuras son acumulables y no le resultan aplicables los supuestos de "control efectivo" concepto que únicamente aplica para el caso de REFIPRES.
- b) Entidades extranjeras controladas sujetas a REFIPRES ("REFIPRES"). Los ingresos obtenidos a través de ellas son gravables (no acumulables); se conservan diversos principios de tributación que existieron hasta 2019 con múltiples modificaciones que se mencionan más adelante.

Las nuevas reglas de tributación de (i) Transparentes, (ii) Figuras y (iii) REFIPRES guardan cierto grado de complejidad y en ciertos puntos son poco claras; adicionalmente, en la realidad existen estructuras que combinan estas tres especies de vehículos por lo que más que nunca resulta necesario efectuar análisis particulares de cada una de las estructuras a efecto de precisar su régimen fiscal mexicano.

A continuación, se comentan a mayor detalle los elementos del nuevo régimen reiterando la necesidad de que se efectúen estudios particulares con respecto a las estructuras actuales y futuras que permitan brindar seguridad y certeza jurídica a los inversionistas residentes en México que guardan una participación en las mismas.

Pagos a entidades extranjeras transparentes y figuras extranjeras⁵⁸

En nuevo precepto cuya vigencia iniciará el 1 de enero de 2021, se desconoce su transparencia fiscal y para efectos tributarios en México se considerarán como personas morales; ello significa que los pagos que reciban deberán de ser considerados (por el sujeto pagador) como obtenidos por ellas mismas y no por sus socios, miembros o participantes.

En la Iniciativa de reforma se expresaron como justificaciones de esta medida el que la ausencia expresa de reglas de tributación a Transparentes ha dado lugar a esquemas de "planeación fiscal agresiva" y disponer a dichas entidades como contribuyentes en lugar de a los socios o accionistas de las mismas *"simplifica la aplicación de la Ley de ISR porque solo se tiene que analizar la situación fiscal de la entidad extranjera en lugar de analizar la de cada uno de sus socios o accionistas."*

En cuanto al sistema de tributación de dichos ingresos, se prevé que les resultarán aplicables los Títulos de la LISR correspondientes como sigue:

- a) Cuando tengan su administración principal o sede de dirección efectiva en México: Título II (Personas Morales) Título III, (Personas morales no contribuyentes), o Título VI, Entidades Extranjeras Controladas sujetas a REFIPRES. En este caso, no se considerarán transparentes.
- b) Cuando tengan ingresos de fuente de riqueza en México (sin establecimiento permanente ni administración principal ni sede de dirección efectiva en México): Título V.

⁵⁸ Nuevo Art. 4-A, LISR y Art. Segundo Transitorio Fr. II.

Se establece que las entidades son aquéllas que tienen personalidad jurídica propia en tanto que las figuras carecen de personalidad jurídica.

Por su lado, se considera que las entidades extranjeras y las figuras jurídicas extranjeras son transparentes fiscales cuando (i) no sean residentes fiscales en el ISR donde estén constituidas ni donde tengan su administración principal de negocios o sede de dirección efectiva y (ii) sus ingresos sean atribuidos a sus miembros, socios, accionistas o beneficiarios. Esta definición -es precada a la habida hasta el año 2019- requiere la presencia conjunta de ambos elementos; sin embargo, de un análisis de la Exposición de Motivos de la Iniciativa de reforma, se desprende que la atribución de ingresos referida en el (ii) anterior debe ser efectuada por la legislación (fiscal) extranjera. Dicho lo anterior en otras palabras, será la legislación extranjera aplicable la que permita precisar (para efectos fiscales mexicanos) la presencia (o no) de transparencia fiscal.

Se expresa que el desconocimiento de la transparencia fiscal de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras por los pagos realizados a las mismas, no será aplicable a lo que establezcan los tratados para evitar la doble imposición respecto de la transparencia fiscal de estas entidades o figuras. El alcance de esto ha sido objeto de debate, existiendo 2 interpretaciones:

- c) En la medida en que haya algún residente de tratado como beneficiario de la Transparente o Figura, le resultan aplicables las consecuencias tributarias del tratado respectivo.
- d) Solamente si un tratado fiscal (o las autoridades fiscales como consecuencia de un acuerdo mutuo) reconoce en específico su aplicación para el caso de vehículos transparentes.

Nosotros nos adherimos a la segunda postura, la que resulta aplicable en el caso del tratado fiscal entre México y los EUA conforme al acuerdo mutuo entre las autoridades fiscales de ambos países firmado el 22 de diciembre de 2005.

Por lo anterior, en el caso de pagos efectuados a Transparentes y Figuras que constituyan ingresos de fuente de riqueza gravados conforme al Título V de la LISR, el desconocimiento de su transparencia fiscal produciría que éstos se consideren como "beneficiarios efectivos" a efecto de precisar las consecuencias fiscales generadas.

Esta disposición entrará en vigor al mismo tiempo que el estímulo establecido en el artículo 205 de la ley, por lo que es probable que siga en vigor durante 2020 una regla similar a la regla 3.18.25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019.

Ingresos de residentes en México a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras⁵⁹

a) Entidades extranjeras transparentes.- Se consideran ingresos acumulables los obtenidos a través de ellas en razón de la (proporción de) participación (directa o indirecta) en ellas. Los ingresos se determinan considerando la utilidad fiscal del año de calendario calculada conforme al Título II (Personas Morales) de la LISR; por tanto, ahora no se permite calcular el ISR bajo el criterio de "moneda funcional". Se precisa que aun cuando la Transparente o Figura no distribuya o entregue recursos se deberá de acumular el ingreso correspondiente.

Para determinar la proporción de los ingresos que le corresponden (o que le son atribuidos) al contribuyente sobre las Transparentes y/o Figuras se deben considerar los criterios de "control efectivo" dispuestos en el sistema de REFIPRES aun cuando no se tenga control sobre dichas Transparentes o Figuras. Consideramos que fácticamente puede ser problemático (y en muchos casos, imposible) precisar dicha atribución o participación proporcional del inversionista en términos de las reglas de REFIPRES; adicionalmente, tal atribución o proporción podrá ser diferente de la dispuesta por (i) la legislación extranjera correspondiente (ii) los términos de los acuerdos comerciales específicos o (iii) la participación económica efectiva del inversionista sobre el vehículo (elemento que a nuestro parecer debe ser el más indicado). Sería cuestionable que a través de una regla administrativa se establezcan reglas de atribución o participación del inversionista.

Por lo anterior, pensamos que habrá de seguirse la siguiente ruta crítica de carácter operativo:

⁵⁹ Nuevo Art. 4-B, LISR.

Paso 1. Determinar la utilidad fiscal de la entidad extranjera conforme al Título II de la LISR.

Paso 2. Precisar qué proporción le corresponde de dicha utilidad al residente en México (conforme a los criterios de "control efectivo" de REFIPRES).

Paso 3. El administrador deberá entregar esa información a los participantes de la entidad transparente.

b) Figuras extranjeras.- Serán ingresos acumulables los (jurídicamente) obtenidos a través de las mismas en el ejercicio que se generen; si éstas son transparentes fiscales, se acumulan los ingresos atribuibles por legislación fiscal extranjera al contribuyente conforme al Título de la LISR que corresponda. Se puede efectuar la deducción de gastos e inversiones conforme a la proporción de acumulación de ingresos.

Si se consideran contribuyentes en su país de constitución, el monto de ingresos acumulables es la utilidad fiscal calculada conforme al Título II (Personas Morales) de la LISR.

c) Disposiciones comunes a entidades transparentes y figuras extranjeras.- Este reconocimiento de transparencia fiscal aplica cuando residentes fiscales mexicanos tengan participación directa o indirecta en una cadena compuesta solamente por entidades transparentes y figuras jurídicas.

En caso de que una participación indirecta contenga alguna entidad extranjera no transparente aplican las reglas de REFIPRES. Dicho de otro modo, si se tiene un REFIPRE debajo del cual haya Transparentes y/o Figuras resultarán aplicables las reglas de REFIPRES (i.e. entidad no transparente) con respecto a los efectos generados debajo de dicho REFIPRE.

Asimismo, se permite acreditamiento de ISR mexicano pagado. Debe llevarse cuenta por cada una de las entidades transparentes y/o figuras por las que se haya tributado (una especie de "CUFIN"), la cual sería cuestionable en figuras jurídicas.

La contabilidad de la Transparente o Figura debe estar a disposición de las autoridades fiscales y en caso contrario, no se permitirá la deducción de gastos o inversiones realizados lo que produciría que la base no estaría cuantificada conforme al Título II (ver Paso 2 de la ruta crítica antes referida) sino que se integraría únicamente por el ingreso bruto.

Consideramos que resultaría indispensable la inclusión de excepciones al régimen (e.g., ausencia de control), pues bajo los términos propuestos podrán presentarse casos en que el contribuyente no tenga acceso a la información necesaria para el correcto cumplimiento de sus obligaciones.

Entidades extranjeras controladas sujetas a REFIPRES

a) Determinación de ingresos sujetos a REFIPRES⁶⁰.- Se considerarán ingresos sujetos a REFIPRES los generados a través de entidades en que se participe de forma directa o indirecta que no sean transparentes fiscalmente, subsistiendo la regla de que la tributación inferior al 75% del ISR que se hubiera causado en México da origen a este régimen; se adiciona que el ISR del 10% sobre dividendos provenientes de entidades extranjeras no computa para estos efectos. Pensamos que la lógica de la exclusión del 10% de ISR sobre dividendos descansa en la lógica de que este impuesto no se ha causado al momento de generarse los ingresos sujetos a REFIPRES y que sí se causa hasta el momento de distribución efectiva de dividendos al inversionista.

Para determinar la existencia de ingresos sujetos de REFIPRES, debe de considerarse la utilidad o pérdida que generen todas las operaciones por cada entidad precisando que se considerará el año calendario; en el caso de participación en dos o más entidades extranjeras residentes en el mismo país que consoliden fiscalmente, dicha determinación del 75% podrá realizarse en forma consolidada.

Se refiere que "*para fines de otros Capítulos (sic) de esta Ley, la determinación señalada se realizará por cada operación*" (no por utilidad fiscal o pérdida fiscal). Consideramos que esos "otros fines" se refiere a la no deducibilidad de pagos (prevista en el Capítulo II del Título II de la LISR) cuando los ingresos para el perceptor se encuentran sujetos a REFIPRES. En tales casos, consideramos que a efecto de precisar si el pago (cuya

⁶⁰ Art. 176 LISR.

deducibilidad se dilucida) se encuentra sujeto (o no) a REFIPRES, debe de considerarse la tributación efectiva (si cumple o no con la regla del 75%) de solamente ese ingreso a nivel de la sociedad que recibe el pago.

Para determinar si el ingreso se encuentra sujeto a REFIPRES, se considerarán todos los impuestos pagados por la entidad extranjera sin importar dónde son pagados; no se considera que un impuesto fue pagado si el mismo se realizó mediante acreditamiento de impuestos o estímulos fiscales.

Lo referido en el párrafo previo contrasta con el régimen habido hasta 2019 en que (en el párrafo 6 del anterior artículo 176 de la LISR) se permitía considerar todos los impuestos efectivamente pagados en los diversos niveles de la estructura en que el contribuyente realizó las operaciones; al suprimirse esta mención y considerar lo señalado en el párrafo anterior, se llega a que en las estructuras con distintos niveles, el acreditamiento habido en uno de ellos produciría muy probablemente una situación de REFIPRES aun cuando en su conjunto tales estructuras se encuentren sujetas a niveles de tributación efectiva igual o superior al 75% del ISR mexicano.

Permanece la opción de determinar la existencia de REFIPRES si la tasa estatutaria del ISR extranjero equivale al menos al 75% de la tasa mexicana de ISR correspondiente añadiendo ciertos requisitos, entre ellos, (i) el que el país en cuestión tenga un acuerdo amplio de intercambio de información con México y (ii) que la entidad no esté sujeta a diversas tasas de ISR en la jurisdicción de residencia, lo cual consideramos incorrecto pues es común que se presente este caso, no habiendo razón para su exclusión si se alcanza el referido umbral del 75% en las tasas que efectivamente se apliquen.

Efectivamente, pensamos que sería más apropiado, sencillo, efectivo y acorde a la naturaleza del sistema que sea la tasa efectiva de cada entidad (por supuesto con el reconocimiento fiscal de la totalidad de los ingresos generados por tal entidad) la que determine si se cumple con la prueba del 75%.

Este régimen aplica para el caso de entidades extranjeras que obtengan ingresos a través de entidades extranjeras transparentes o figuras jurídicas extranjeras en función de su participación. En otras palabras, si debajo de un REFIPRE existen transparentes y/o figuras, la tributación ocurre a nivel del propio REFIPRE.

Este sistema aplica solamente en caso de que el contribuyente ejerza "control efectivo" sobre la entidad extranjera; se entiende que éste existe cuando, entre otros casos:

- (i) La participación promedio (directa o indirecta) por día sea de más del 50% del derecho de voto o (disyuntivo) del valor de las acciones de la entidad.
- (ii) El contribuyente tenga derecho (directa o indirectamente) a más del 50% sobre los activos y utilidades de la entidad extranjera en caso de reducción de capital o liquidación, en cualquier momento del año.

Si la suma porcentual de (i) y (ii) excede del 50% de los derechos referidos.
- (iii) El contribuyente y la entidad consoliden sus estados financieros con base en normas contables.
- (iv) Cuando el contribuyente tenga derecho directo o indirecto a determinar unilateralmente los acuerdos de las asambleas o decisiones de administración de la entidad extranjera.

Se señala que en caso de que los derechos estén bajo el control de una figura jurídica, se considera que los mismos le pertenecen al contribuyente o a una entidad extranjera cuando tenga una participación sobre la misma. Debiera aclararse que esta regla es aplicable cuando los derechos estén bajo el control de una figura jurídica que a su vez controle el contribuyente (de manera directa o indirecta), de lo contrario, se llegaría a extremos irracionales.

Permanece la excepción de ingresos a REFIPRES cuando la entidad extranjera lleve a cabo actividades empresariales con una tolerancia máxima de 20% de ingresos pasivos aun cuando se adiciona que esto no aplica cuando más del 50% de ingresos tengan fuente de riqueza en territorio nacional o hayan representado una deducción en México directa o indirectamente.

b) Reglas de tributación de ingresos sujetos a REFIPRES⁶¹.- Estos ingresos son gravables, no acumulables, por lo que subsiste su tratamiento cedular; debe calcularse el ISR aplicando al resultado fiscal de la entidad la tasa de impuesto aplicable; anteriormente, estos ingresos tributaban al 30%; ahora, dicha tasa solo aplica para personas morales y la del 35% para personas físicas.

El resultado fiscal se determina conforme al Título II de la LISR (Personas Morales) y utilizando la moneda extranjera (criterio de "moneda funcional") en que se deba llevar la contabilidad de la entidad extranjera haciendo su conversión a pesos mexicanos al último día hábil del cierre del ejercicio.

Una vez calculado el resultado fiscal total de la entidad extranjera, se determina el mismo en función de la participación directa o indirecta del contribuyente; tal proporción considera el porcentaje de control efectivo.

En tales términos, la ruta crítica a seguirse en la determinación del ingreso gravable por REFIPRES es la siguiente:

Paso 1. Determinar el resultado fiscal de la entidad extranjera (en moneda extranjera) conforme al Título II de la LISR.

Paso 2. Al resultado fiscal obtenido, debe precisarse la proporción (directa o indirecta) correspondiente en función de los criterios de control efectivo antes mencionados.

Debe tenerse a disposición del SAT la contabilidad de las entidades extranjeras y en caso de no hacerlo, se deberá acumular (sic) la totalidad de los ingresos de la entidad extranjera sin deducciones en función de su participación.

El impuesto se entera en la declaración anual y se permite el acreditamiento de ISR extranjero y mexicano (en función de la proporción de participación).

Subsiste la obligación de llevar una cuenta por cada una de las entidades extranjeras en que se participe en que se reconozca el ISR pagado conforme al sistema de REFIPRES (una especie de "CUFIN").

Una novedad importante es la referencia expresa a que los dividendos que obtengan personas físicas deben pagar el ISR adicional del 10% (antes no se preveía).

Se establece que las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la simulación de actos para efectos fiscales en cuyo caso, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes. Consideramos que esta facultad requiere de la presencia de la institución legal de la "simulación jurídica" conforme se establece en la legislación civil y no a la reconfiguración de operaciones por "substancia económica sobre forma" ni la de recaracterización de operaciones por falta de razón de negocios que se introduce para 2020 en el CFF. El texto por el que se confiere esta facultad a las autoridades fiscales refiere expresamente que es para los efectos de la LISR (de manera general), siendo que hasta 2019 se limitaba al Título de REFIPRES. No obstante, pensamos que, en técnica jurídica apropiada, tal facultad debiera estar contenida en el Título I de la LISR ("Disposiciones Generales") y no en el diverso Título VI.

c) Declaraciones informativas⁶².- Se presentan en estos casos:

- (i) Ingresos sujetos a REFIPRES (como anteriormente ocurría). Debe recordarse que conforme al CFF⁶³, la omisión de presentar esta declaración por más de 3 meses configura un delito asimilado a defraudación fiscal.
- (ii) Ingresos provenientes de territorios señalados en disposiciones transitorias (como antes).
- (iii) Por la realización de operaciones a través de entidades extranjeras transparentes y figuras jurídicas extranjeras previstas en el Art. 4-B LISR y a que hemos hecho referencia en el punto 2. del presente documento. Según se advierte, ahora se requiere tributación conforme a dicho precepto para tener la obligación de presentar esta declaración.

⁶¹ Art. 177, LISR.

⁶² Art. 178, LISR.

⁶³ Art. 111, fracción V, CFF.

TÍTULO VII - ESTÍMULOS FISCALES

Programa de maquila bajo la modalidad de albergue autorizado⁶⁴

Con el fin de evitar la creación de un establecimiento permanente en México, se incorpora la obligación a cargo de residentes en el extranjero que proporcionen materias primas, maquinaria o equipo para la realización de actividades de maquila a través de empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue, de solicitar su inscripción en el RFC, presentar declaraciones provisionales, declaración anual, así como una declaración informativa de sus operaciones de maquila.

Las empresas con programa de maquila bajo la modalidad de albergue deberán identificar las operaciones y determinar la utilidad fiscal a cargo del residente en el extranjero. La empresa de maquila será responsable solidaria en el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del residente en el extranjero y, en caso de incumplimiento, será procedente la suspensión del padrón de importadores.

Contratación de personas con discapacidad y adultos mayores⁶⁵

Se modifica el estímulo fiscal para la contratación de personas con discapacidad y adultos mayores, permitiendo la deducción del 25% del salario efectivamente pagado.

Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles⁶⁶

Se elimina el estímulo fiscal aplicable a fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles que se destinen al arrendamiento cuyos certificados de participación no sean colocados entre el gran público inversionista (i.e., FIBRAS privadas).

Estímulo inversión en la producción cinematográfica⁶⁷

Se modifica el estímulo fiscal previamente contenido en la LIF, con el objeto de permitir acreditar el crédito fiscal equivalente a las inversiones en producción cinematográfica no solo contra el ISR causado del ejercicio sino contra los pagos provisionales del mismo ejercicio.

Edición y publicación de obras literarias⁶⁸

Se otorga un estímulo fiscal a los proyectos de inversión para la edición y publicación de obras literarias nacionales originales, cuyos autores sean mexicanos y que no hayan sido traducidas a idioma extranjero.

Transparencia fiscal de figuras extranjeras invirtiendo en sociedades mexicanas capital privado⁶⁹

Se incluye un estímulo que entrará en vigor en 2021 (junto con el artículo 4-A de la ley), que entendemos sustituirá el tratamiento que actualmente prevé la regla 3.18.25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2019 (y la que la sustituya en 2020).

El estímulo consiste en otorgar transparencia fiscal a las figuras jurídicas extranjeras que administren inversiones de capital de privado que inviertan en personas morales residentes en México, que se consideren transparentes fiscales en el país o jurisdicción de su constitución.

De cumplirse los requisitos del estímulo, los socios de dichas figuras tributarán de conformidad con el Título de la ley que les corresponda, por lo que respecta a los ingresos que obtengan por intereses, dividendos, ganancias de capital o por el arrendamiento de bienes inmuebles.

⁶⁴ Art. 183-Bis, LISR.

⁶⁵ Art. 186, LISR.

⁶⁶ Art. 187, LISR.

⁶⁷ Art. 189, LISR.

⁶⁸ Art. 190, LISR.

⁶⁹ Art. 190, LISR.

Una diferencia sustancial con la regla administrativa es la obligación del administrador de la figura de identificar a todos los integrantes o miembros de dicha figura, las variaciones de participación durante el año y la documentación con la cual se acredite la residencia fiscal de cada uno.

Otro requisito para la aplicación del estímulo, consiste en que los ingresos que obtengan los integrantes o miembros residentes en México, se acumulen de conformidad con los artículos 4-B o 177 de la Ley. En caso contrario, la figura jurídica no gozará de la transparencia fiscal en la proporción de la participación del integrante o miembro cuyo ingreso no fue acumulado.

Es probable que se modifique este precepto antes de que entre en vigor para eliminar la incertidumbre que genera la aplicación de algunas obligaciones establecidas en el mismo (e.g., cómo se asegurará que los miembros acumularon o no el ingreso).

LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS

Reducción de la tasa del Derecho por Utilidad Compartida

Se propone reducir la tasa del Derecho por Utilidad Compartida a cargo de los asignatarios (PEMEX) del 65% al 58% en el ejercicio 2020 y al 54% a partir del ejercicio 2021. El propósito de esta reforma consiste en disminuir la carga fiscal de PEMEX, para que dicha empresa pueda destinar los recursos ahorrados a la inversión en la exploración y extracción de hidrocarburos.

Pagos provisionales del Derecho por Utilidad Compartida y del Derecho de Extracción de Hidrocarburos

Con el propósito de otorgar certeza, se propone adicionar a la LISH lo ya establecido en la LIF 2018 y 2019, en el sentido de establecer como fecha límite para efectuar el pago provisional mensual del Derecho por Utilidad Compartida y del Derecho de Extracción de Hidrocarburos, ambos a cargo de asignatarios (PEMEX), el día 25 del mes posterior al que corresponda el pago.

Época de pago del Derecho de Exploración de Hidrocarburos

Con el propósito de otorgar certeza respecto de la época de pago de dicho derecho, se establece que los asignatarios (PEMEX) deberán presentar la declaración del Derecho de Exploración de Hidrocarburos respecto del área de asignación que no se encuentre en fase de producción, a más tardar el día 17 del mes posterior al que corresponda el pago.

Compensación de saldos a favor

Se propone adicionar a la LISH lo ya establecido en la LIF 2018 y 2019, consistente en la posibilidad de que asignatarios (PEMEX) y contratistas (particulares) puedan compensar los saldos a favor del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos que hubieren generado contra pagos posteriores del referido impuesto a su cargo.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

REFORMA DESTACADA - SERVICIOS DIGITALES

Continuando con una tendencia internacional⁷⁰, el Ejecutivo presentó una iniciativa de reforma que busca gravar mediante la LIVA (en adición a lo ya comentado en materia de ISR), servicios prestados a través de plataformas digitales; lo anterior, ya que el comercio electrónico ha permitido la disminución de presencia física en las jurisdicciones donde las plataformas digitales prestan sus servicios.

⁷⁰ No obstante que la Comisión de la Unión Europea continúa trabajando en una propuesta de régimen tributario para la economía digital, algunos miembros de la Unión Europea han tomado un enfoque unilateral introduciendo gravámenes en el IVA sobre dicha economía. Fuente: [WTS VAT Update for the Digital Economy](#).

Servicios digitales / Iniciativa 2020

La reforma a la LIVA incorpora un nuevo capítulo para regular la prestación de servicios digitales, que entrará en vigor el 1 de junio de 2020, conforme lo siguiente:

Objeto

Los servicios digitales gravados son aquellos que se proporcionen mediante aplicaciones o contenido en forma digital a través de Internet u otra red, fundamentalmente automatizados, pudiendo o no requerir una intervención humana mínima, y por los que se cobre una contraprestación.

En concreto, la LIVA describe, en forma limitativa, los siguientes servicios digitales:

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

Como excepción, la descarga o acceso a libros, periódicos y revistas electrónicos no estará gravada.

- b) Los servicios de intermediación entre terceros que sean oferentes de bienes o servicios y los demandantes de los mismos.

Como excepción, los servicios de intermediación que tengan por objeto la enajenación de bienes muebles usados no estarán gravados.

- c) Los servicios de clubes en línea y páginas de citas.
- d) La enseñanza a distancia o de "test" o ejercicios.

Sujetos

Los sujetos obligados son los residentes en el extranjero, sin establecimiento en México, que presten los servicios digitales a personas (receptores del servicio) que se encuentren en territorio nacional⁷¹.

Adicionalmente, los contribuyentes residentes en México que proporcionen los servicios digitales de intermediación con terceros, a favor de receptores ubicados en territorio nacional, también estarán obligados a cumplir con las obligaciones de este nuevo capítulo⁷².

Se considera que el receptor de los servicios se encuentran en territorio nacional cuando (i) éste haya manifestado al prestador del servicio un domicilio ubicado en territorio nacional, (ii) el receptor realice un pago al prestador del servicio mediante un intermediario ubicado en territorio nacional, (iii) la dirección IP de los dispositivos electrónicos del receptor del servicio corresponda al rango de direcciones asignadas a México y (iv) el receptor haya manifestado al prestador del servicio un número de teléfono cuyo código de país corresponda a México⁷³.

No obstante lo anterior, el cumplimiento de las obligaciones incorporadas no dará lugar a que se considere que el residente en el extranjero constituye un EP en México⁷⁴.

Obligaciones

Los prestadores de los servicios digitales residentes en el extranjero sin establecimiento en México deberán: (i) inscribirse en RFC dentro de los 30 días naturales siguientes a la fecha en la que se prestan los servicios por primera vez a un receptor ubicado en territorio nacional, (ii) ofertar y cobrar conjuntamente con el precio de los servicios, el IVA que corresponda de forma expresa y por separado, (iii) proporcionar al SAT información de forma

⁷¹ Art. 16 y 18-B, LIVA.

⁷² Art. 1-A Bis, LIVA.

⁷³ Art. 18-C, LIVA.

⁷⁴ Art. 18-E, LIVA.

trimestral, mediante declaración electrónica, sobre el número de servicios, operaciones realizadas cada mes y el número de receptores ubicados en territorio nacional y mantener los registros base de información presentada, (iv) calcular en cada mes el IVA correspondiente aplicando la tasa del 16% sobre las contraprestaciones efectivamente cobradas en cada mes y efectuar el pago mediante declaración electrónica a más tardar el 17 del mes siguiente de que se trate, (v) emitir y enviar vía electrónica los CFDIs cuando lo solicite el receptor identificando a los prestadores y a los receptores de los servicios, (vi) designar un representante legal y domicilio en territorio nacional (vii) tramitar su firma electrónica avanzada⁷⁵.

Mediante disposición transitoria se establece que los residentes en el extranjero sin establecimiento que al 1 de junio de 2020 se encuentren prestando servicios digitales a receptores en territorio nacional, deberán cumplir con las obligaciones de inscripción de RFC, designación de representante legal y domicilio en México a más tardar el 30 de junio de 2020.

Cuando los servicios digitales se ofrezcan de manera conjunta con otros que no estén gravados por el IVA, el impuesto se calculará aplicando la tasa del 16% solo respecto de los servicios digitales gravados y, en el CFDI se deberá hacer la separación correspondiente; de lo contrario, se considerará que la contraprestación cobrada corresponde en un 70% al monto de los servicios digitales gravados⁷⁶.

Sanciones por incumplimiento

La omisión en el pago del impuesto, en el entero de retenciones que correspondan en la presentación de las declaraciones de pago o informativas mencionadas, será sancionada con las multas ya previstas en el CFF⁷⁷.

Por otro lado, el incumplimiento de las obligaciones consistentes en la inscripción en el RFC y la tramitación de la firma electrónica avanzada por parte de los residentes en el extranjero sin establecimiento en México, que proporcionen los servicios digitales gravados, dará lugar a que se les bloquee temporalmente el acceso al servicio digital, bloqueo que se realizará por conducto de los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México, hasta el momento que dicho sujeto cumpla con las obligaciones omitidas⁷⁸.

Previo al bloqueo de acceso al servicio digital, las autoridades fiscales darán a conocer a los contribuyentes omisos la resolución correspondiente a través de una notificación por estrados y, éstos tendrán un plazo de 15 días para cumplir o desvirtuar la omisión. Si los contribuyentes no comparecen, el administrador general del SAT que sea competente, emitirá la orden de bloqueo temporal, que permanecerá, hasta que se cumplan las obligaciones respectivas⁷⁹.

El SAT publicará una lista con los nombres de los proveedores y las fechas en las cuales se deberá realizar el bloqueo temporal.

Si el residente en el extranjero incumple con la obligación de pago de IVA, de entero de retenciones, presentaciones de declaraciones informativas y de pago, durante tres meses consecutivos o durante tres periodos trimestrales consecutivos en el caso de la informativa, procederá la sanción del bloqueo temporal al acceso del servicio digital hasta que se cumplan las obligaciones, debiéndose seguir un procedimiento de notificación al residente en el extranjero.

Cuando los proveedores del servicio digital residentes en el extranjero sin establecimiento en México no se encuentren en la lista de prestadores inscritos en el RFC que publique el SAT, los receptores de los servicios los considerarán como importación y deberán pagar el impuesto respectivo bajo ese supuesto⁸⁰.

Normas específicas para los servicios digitales de intermediación entre terceros

Los residentes en el extranjero sin establecimiento en México y los residentes en México que operen como intermediarios de actividades realizadas por terceros (típicamente servicios de hospedaje temporal, transporte de

⁷⁵ Art. 18-D, LIVA.

⁷⁶ Art. 18-D fracción IV segundo párrafo, LIVA.

⁷⁷ Art. 18-G, LIVA.

⁷⁸ Art. 18-H, LIVA.

⁷⁹ Art. 18- H, LIVA.

⁸⁰ Art 18-I, LIVA.

personas, adquisición de bienes), deberán cumplir con las obligaciones referidas en los apartados anteriores y, adicionalmente con las siguientes: (i) publicar precios con IVA en forma expresa y por separado, (ii) retener a los terceros que prestan los servicios, enajenan bienes u otorgan el uso o goce temporal de bienes, el 50% del IVA que corresponda, en el caso de que se haga el cobro por medio de su plataforma y cuando los proveedores no proporcionen a los intermediarios la clave de RFC la retención se deberá efectuar al 100%, (iii) enterar las retenciones, (iv) expedir un CFDI de retenciones a favor de los terceros, (v) inscribirse en el RFC como retenedores y (vi) presentar de forma mensual diversa información sobre los terceros antes mencionados, información que deberán proporcionar los propios terceros⁸¹.

Por su parte, los terceros que realicen actividades por conducto de los intermediarios, deberán ofertar el precio de sus bienes y servicios, manifestando el IVA que corresponda en forma expresa y por separado⁸².

Se prevé una facilidad administrativa para las terceras personas físicas que hayan sido objeto de retención en términos de lo anterior, y cuyos ingresos hayan sido menores a \$300,000.00 en el ejercicio inmediato anterior, siempre que no reciban ingresos por otros conceptos, salvo sueldos y salarios⁸³.

La facilidad consiste en que las personas físicas podrán considerar como definitiva la retención que les efectúen los intermediarios, cuando dicha retención haya sido por la totalidad de las actividades realizadas con su intermediación y, en caso de que el cobro de algunas actividades se haya efectuado de manera directa, podrá aplicarse este beneficio si la persona física presenta una declaración mensual por los cobros directos aplicando una tasa del 8%.

Para lo anterior, las personas físicas deberán inscribirse en el RFC, conservar los CFDIs de retenciones e información de pago que reciban, expedir los CFDIs a los perceptores de los servicios y, presentar un aviso del ejercicio de la opción, sin que deban presentar declaraciones informativas⁸⁴.

Finalmente, se establece que no se considerará transporte público para efectos de IVA, y por lo tanto no tendrá derecho a considerarse como prestación de servicios exenta de dicho impuesto, aquel que se contrate mediante plataformas de servicios digitales de intermediación entre terceros que sean oferentes de servicios de transporte y los demandantes de los mismos, cuando los vehículos con los que se proporcione el servicio sean de uso particular⁸⁵.

OTRAS REFORMAS A LA LIVA

Retención del IVA en subcontratación laboral y situaciones semejantes⁸⁶

Se incorpora la obligación de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación laboral y otros semejantes a que se refiere la disposición relativa de la Ley, de retener y enterar el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada por los servicios que reciban. En consecuencia, se elimina la obligación informativa que existía a su cargo y de recabar información de parte del contratista.

Para ello, se define que los servicios objeto de retención son aquellos a través de los cuales se pone a disposición de un contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeña funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le de a la obligación contractual.

Llama la atención que este concepto no está relacionado expresamente con la definición de subcontratación de personal o de intermediación, referido en la legislación laboral; por lo tanto, habrá que analizar cada caso concreto para identificar si la operación corresponde a un auténtico pago de sueldos y salarios no objeto de IVA, o a una prestación de servicios que actualiza la obligación de retención conforme a esta nueva definición.

⁸¹ Art. 18-J, LIVA.

⁸² Art. 18-K, LIVA.

⁸³ Art. 18-L y 18-M, LIVA.

⁸⁴ Art. 18-M, LIVA.

⁸⁵ Art. 15, fracción V, LIVA.

⁸⁶ Art. 1-A LIVA.

En caso de que el contratante omita efectuar la retención de IVA en comento, no podrá deducir el gasto correlativo a estos servicios para efectos de ISR.

Compensación universal⁸⁷

Se ajusta la LIVA para confirmar el tratamiento aplicable a la compensación universal de saldos a favor prevista en la LIF para 2019, esto es, se establece que los saldos a favor de IVA únicamente pueden ser acreditados contra el impuesto a cargo de meses posteriores o solicitar su devolución.

Donatarias autorizadas⁸⁸

Se exentan del pago de IVA las enajenaciones de bienes, prestación de servicios y uso y goce temporal de bienes, realizados por instituciones asistenciales autorizadas para recibir donativos deducibles. En consecuencia, el IVA trasladado por proveedores de bienes o servicios a este tipo de instituciones pasará a ser un gasto para tales entidades.

Servicios gratuitos⁸⁹

Se aclara que, en los servicios gratuitos, el IVA se causa al momento en el que éstos se proporcionan.

Actos accidentales⁹⁰

Por los actos accidentales u ocasionales gravados, los contribuyentes deberán presentar declaración dentro de los 15 días posteriores al pago de la contraprestación correspondiente, sin que sea procedente acreditamiento alguno. Asimismo, las importaciones ocasionales de intangibles y en el aprovechamiento ocasional de servicios prestados por no residentes en el país el pago del IVA también se hará mediante declaración dentro de los 15 días posteriores al pago de la contraprestación, debiendo emitir los CFDIs correspondientes, sin que sea obligatorio llevar contabilidad ni presentar declaración mensual.

Se adiciona la obligación de la autoridad judicial de requerir, en los juicios de arrendamiento inmobiliario, al acreedor del pago de rentas vencidas para que acredite haber emitido los CFDIs correspondientes a tales ingresos.

Opción para no emitir constancia de retención⁹¹

Se incluye en la LIVA la facilidad para las personas morales de optar por no emitir constancia de retención, cuando se reciban servicios profesionales o de uso o goce temporal de bienes de personas físicas que emitan CFDIs.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Actualización de la cuota en tabacos labrados y bebidas saborizadas⁹²

Se introduce un esquema de actualización anual de la cuota específica de cigarros, otros tabacos labrados y bebidas saborizadas, con la precisión de que la SHCP publicará el factor de actualización en el DOF durante el mes de diciembre de cada año, así como la cuota actualizada, misma que se expresará hasta el diezmilésimo.

Dicha adición fue con la finalidad de que la cuota específica que grava dichos productos no pierda su valor por efectos inflacionarios, además de que, la no actualización de la cuota ha propiciado que el impuesto tenga una menor eficiencia económica, dado que no se mantiene la carga fiscal en términos reales, por el componente de cuota específica.

⁸⁷ Art. 6, LIVA.

⁸⁸ Art. 9, 15 y 20, LIVA.

⁸⁹ Art. 17, LIVA.

⁹⁰ Art. 33, LIVA.

⁹¹ Art. 32, fracción V, LIVA.

⁹² Art. 2 de la LIEPS.

Se establece, a través de una disposición transitoria, que la cuota aplicable a tabacos labrados y bebidas saborizadas para el ejercicio fiscal de 2020, se actualice con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes de diciembre de 2010, hasta el mes de diciembre de 2019, y la SHCP publicará el factor de actualización en el DOF durante el mes de diciembre de 2019, así como la cuota actualizada, misma que se expresará hasta el diezmilésimo.

Octanaje de gasolinas⁹³

Se homologa el octanaje de las gasolinas para hacerlo armónico con la NOM-016-CRE-2016, emitida por la CRE, de forma tal que se modifica únicamente el octanaje de las gasolinas que se establecen en las fracciones I y II del artículo 2-A de la LIEPS, pasando de 92 a 91 octanos.

Eliminación del esquema de cuota de cerveza⁹⁴

Se elimina la aplicación de la cuota a la enajenación e importación de cerveza, así como la de las demás disposiciones correlacionadas, toda vez que, a criterio de los legisladores, resulta obsoleto este esquema de cuota mínima.

Definiciones de combustibles automotrices, combustibles fósiles, tratamiento de mezclas y bebidas energizantes⁹⁵

Se establecen definiciones de combustibles automotrices, gasolina, diésel, combustibles no fósiles y etanol, así como el tratamiento aplicable para la determinación del impuesto cuando se enajenen mezclas de los combustibles automotrices y combustibles fósiles, con el propósito de establecer una mejor sistemática jurídica, ya que las definiciones y tratamientos mencionados se establecen actualmente en la LIF para el ejercicio fiscal de 2019.

Asimismo, se modifica la definición de bebidas energizantes a efecto de eliminar la referencia a la cantidad de miligramos de cafeína por cada cien mililitros de producto y considerar como tales, aquellas bebidas energizantes que contengan una mezcla de cafeína y taurina o glucoronolactona o tiamina y/o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

Compensación de saldos a favor⁹⁶

Con el objetivo de otorgar seguridad jurídica en el mecanismo de compensación, se establece que se deberán considerar impuestos distintos cada uno de los gravámenes aplicables a las categorías de bienes y servicios que se refiere la LIEPS.

En la reforma se establece que, los saldos a favor de un impuesto sólo se podrán compensar contra cantidades a cargo del mismo impuesto.

Padrón de importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas⁹⁷

La reforma establece que los importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboren bebidas alcohólicas, en sustitución de la inscripción al Padrón de Importadores de Alcohol, Alcohol Desnaturalizado y Mieles Incristalizables que no Elaboran Bebidas Alcohólicas, deban estar inscritos en el Padrón de Importadores a que se refiere el artículo 59, fracción IV de la LA.

⁹³ Art. 2-A de la LIEPS.

⁹⁴ Art. 2-C de la LIEPS.

⁹⁵ Art. 3 de la LIEPS.

⁹⁶ Arts. 5 y 5-D de la LIEPS.

⁹⁷ Art. 19 de la LIEPS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Regla general antiabuso⁹⁸

a) Antecedentes / Propuestas de reforma 2005 y 2013.- En el año 2005, se presentó una iniciativa de reforma al CFF, a través de la cual se proponía que aquellos actos artificiales o impropios que generen beneficios fiscales tendrían los efectos tributarios que correspondan a los actos idóneos o apropiados para la obtención del resultado alcanzado.

En la exposición de motivos de la referida iniciativa de reforma presentada en 2005 se argumentó que uno de los objetivos buscados era la aplicación del principio de substancia sobre forma, a través del cual se busca evitar que los contribuyentes tomen ventajas indebidas a través de la implementación de actos que no cuentan con una justificación económica auténtica.

La Cámara de Diputados modificó la redacción de la iniciativa originalmente propuesta para establecer expresamente que en la aplicación de las disposiciones fiscales deberá prevalecer el fondo sobre la forma. La Cámara de Senadores no aprobó la propuesta de reforma antes referida, bajo el argumento principal de que el diseño normativo de la propuesta violentaba el derecho de audiencia de los contribuyentes.

En el año 2013, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reforma al CFF, a través de la cual se facultaba a la autoridad fiscal para determinar créditos fiscales respecto de operaciones que carezcan de racionalidad de negocios, lo cual ocurriría cuando una operación no tenga utilidad o beneficio económico cuantificable para los contribuyentes involucrados.

Esta iniciativa de reforma no fue aprobada por la Cámara de Diputados, bajo el argumento principal de que violentaba el derecho de audiencia de los contribuyentes.

b) Reforma 2020.- En la exposición de motivos de la Iniciativa del Decreto de Reforma propuesto por Ejecutivo Federal se menciona 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.

Con el propósito de combatir lo anterior, como parte de la citada Iniciativa se propuso la creación de una regla general antiabuso prevista en el artículo 5-A del CFF, a través de la cual se facultaba a las autoridades fiscales para re-caracterizar o considerar como inexistentes aquellos actos jurídicos que (i) carezcan de una razón de negocios y (ii) que generen 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.

Para el diseño de la regla general antiabuso propuesta, el Ejecutivo Federal se basó en un análisis de derecho comparado, para lo cual se puso especial énfasis en los casos de India, Nueva Zelanda, Sudáfrica y Hong Kong; países en los cuales se faculta a las autoridades fiscales para desconocer las operaciones o re-caracterizarlas.

La Cámara de Diputados aprobó en sus términos la redacción de la regla general antiabuso propuesta por Ejecutivo Federal; sin embargo, la Cámara de Senadores modificó sustancialmente el diseño estructural de dicha regla, pues, si bien coincidió con la cámara de origen en la necesidad de implementar una regla general antiabuso, estimó necesario establecer los siguientes parámetros para su implementación:

Normas Sustantivas

- (i) Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

⁹⁸ Art. 5-A del CFF.

- (ii) Las autoridades fiscales podrán presumir que los actos jurídicos carecen de razón de negocios con base en los hechos, circunstancias, documentación e información obtenidos durante el ejercicio de facultades de comprobación.
- (iii) Las autoridades fiscales podrán presumir, salvo prueba en contrario:
- Que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal, o bien,
 - Que una serie de actos jurídicos carecen de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.
- (iv) Para estos efectos, se consideran:
- Beneficios fiscales, cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. De manera ejemplificativa, se mencionan los siguientes supuestos concretos de beneficios fiscales:
 - deducciones
 - exenciones
 - no sujeciones
 - no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable
 - ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución
 - acreditamiento de contribuciones
 - la recaracterización de un pago o actividad, o
 - un cambio de régimen fiscal,
 - entre otros casos

Estos conceptos de beneficios fiscales resultan también relevantes para efectos de los esquemas reportables que deben ser revelados a las autoridades fiscales; tema que se trata a profundidad más adelante.

- La existencia del beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen:
 - generar ingresos
 - reducir costos
 - aumentar el valor de bienes que sean de su propiedad, o
 - mejorar el posicionamiento en el mercado,
 - entre otros

Para la cuantificación del referido beneficio económico se considerará la información contemporánea relacionada con la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado; en el entendido de que el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico.

- (v) Los efectos fiscales generados conforme a este nuevo artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal.

Normas Adjetivas

- (i) Se establece la obligación a cargo de las autoridades fiscales consistente en dar a conocer a los contribuyentes el desconocimiento de los actos jurídicos que carezcan razón de negocios en la última acta parcial (tratándose de visitas domiciliarias), en el oficio de observaciones (tratándose de revisiones de gabinete) o en la resolución provisional (tratándose de revisiones electrónicas).

- (ii) Esta obligación se dar a conocer a los contribuyentes el desconocimiento de los actos jurídicos a través de la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución provisional, se establece con el propósito de respetar el derecho de audiencia de los contribuyentes previo a la determinación del crédito fiscal; lo cual, fue precisamente una de las principales críticas a las Iniciativas de Reforma presentadas previamente en 2005 y 2013.
- (iii) Previamente a la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o en la resolución provisional, según corresponda, las autoridades fiscales deberán someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y el SAT, con el propósito de que dicho órgano colegiado emita una opinión favorable para que la autoridad revisora desconozca los efectos de los actos jurídicos que carezcan razón de negocios. Las disposiciones relativas a la configuración e implementación del funcionamiento de dicho órgano colegiado se darán a conocer a través de reglas de carácter general.

Este órgano colegiado cuenta con un plazo máximo de dos meses para emitir una opinión favorable sobre la aplicación de dicha facultad. En caso de que el referido órgano colegiado no emita su opinión en el plazo referido, ésta se entenderá en sentido negativo (negativa ficta), por lo que la autoridad revisora no podrá desconocer los efectos de los actos jurídicos que a juicio de dicha autoridad auditora pudieran aparentemente carecer de razón de negocios.

c) Comentarios, Interrogantes y Críticas.- El reto de toda cláusula general anti-elusiva es describir adecuadamente el fenómeno que se busca atacar, a efecto de que la disposición no desborde en inseguridad e imprevisibilidad jurídica. No obstante, es más fácil entender el fenómeno, que describirlo adecuadamente desde una perspectiva de texto normativo.

Por estas razones, consideramos de total importancia que el ejercicio de esta nueva facultad se materialice respecto de aquellos actos artificiales que efectivamente carezcan de razón de negocios y que se hayan materializado en la implementación de planeaciones fiscales agresivas, pero que en todo caso se respete el derecho que los contribuyentes cumplidos tienen a decidir sus operaciones en el ámbito de una economía de opción.

En este contexto, la disposición aprobada para el CFF puede ser objeto de los siguientes comentarios:

Lo que busca la norma en esencia es privar de efectos jurídicos a actos cuyo motivo o fin determinante deja de ser el empresarial y pasa a ser el de generar y obtener un beneficio fiscal⁹⁹. De esta manera, si bien los actos en cuestión no son ajenos al devenir empresarial de las operaciones del contribuyente, tampoco le son esenciales, de manera que no se realizarían sino fuera por el beneficio fiscal buscado.

En este sentido, es notable que, a diferencia de la regla originalmente propuesta en la Iniciativa de Reforma, la Cámara de Senadores suprimió la facultad que se proponía para que las autoridades fiscales pudieran re-caracterizar operaciones, o bien, declarar su nulidad; para en su lugar, adoptar un modelo similar al propuesto en la Iniciativa de Reforma que no prosperó en el año 2005.

Así, en un aspecto que no dejará de dar mucho de qué hablar, en tanto una norma que por efecto de la misma priva de efectos fiscales a actos que de otra manera los realizarían, no se trata de una norma que determine su ilegalidad o su nulidad, sino su ineficiencia sólo a nivel fiscal. Por virtud de la misma, pareciera que de origen es el contribuyente el que debería abstenerse de reconocer efectos fiscales que el nuevo artículo 5-A impide se generen.

Ahora bien, la aplicación de este tipo de norma por parte de la autoridad fiscal, como parte de sus facultades de comprobación, incumbe un fuerte componente de ponderación de datos y juicios de valor, por lo que es enteramente adecuado impedir que de una controversia en torno a si determinados actos generaron o no efectos fiscales pueda derivar un tema de responsabilidad penal para el contribuyente.

⁹⁹ Dicho sea de paso, las contribuciones se causan por la realización del denominado "hecho imponible", no por la realización de un "acto imponible"; el contribuyente no busca como consecuencia de sus actos generar impuestos a su cargo, sino tan sólo los beneficios civiles o comerciales de sus actos; busca obtener ingresos, por ejemplo, mas no pagar impuesto sobre la renta, que es solo una consecuencia legal (generado por mero efecto de una ley tributaria o "ex-lege") de obtener utilidades. Esta disposición pareciera privar de efectos jurídicos tributarios deseados deliberadamente a determinados actos cuyo propósito son esos efectos tributarios beneficiosos.

En este sentido, consideramos que en la práctica la cuantificación del beneficio económico representará un reto importante tanto para las autoridades fiscales como para el contribuyente, pues las reglas para su determinación no resultan lo suficientemente claras.

A la vez, por las mismas razones, es correcto que, por lo delicado que puede llegar a ser el ejercicio de la facultad de desconocimiento de efectos de actos, el ejercicio de esta facultad se sujete a la supervisión de un órgano interno, y no se deje a la discreción de la unidad administrativa que lleva a cabo la auditoría.

La idea de establecer un órgano colegiado que analice la procedencia de la aplicación de esta norma anti-abuso parece haberse basado en la Ley General Tributaria Española, donde se prevé la existencia de un órgano colegiado que analiza el “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, lo cual ocurre en aquellos casos en que se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se aminore la base fiscal mediante la realización de actos artificiosos o de actos que no generen efectos jurídicos (legales-comunes a diferencia de los legales-fiscales) o económicos relevantes.

Resulta cuestionable que no se establezca la posibilidad de que el contribuyente pueda formular argumentos de defensa directamente con el órgano colegiado antes referido, pues lo deseable sería que dicho órgano de especialistas también tome en consideración los argumentos del contribuyente y no únicamente los de las autoridades revisoras.

Estimamos que sería deseable que se hubiera previsto la obligación de notificar al contribuyente cuando la autoridad revisora solicite el análisis del caso al órgano colegiado, a efecto de que el contribuyente tenga plena certeza del desarrollo de dicho procedimiento. Si bien esta situación no se estableció en el texto del artículo, podría subsanarse de alguna manera en las reglas de carácter general que se emitan al efecto (aun cuando somos críticos del patrón legislativo visible que los procedimientos administrativos se establezcan mediante reglas administrativas generales y no en ley).

Ahora bien, en cuanto a la redacción del artículo, en algunos aspectos parece quedarse corto.

Por ejemplo, al referirse al “beneficio económico cuantificable razonablemente esperado”, dicha frase parece estar inconclusa. En el contexto del artículo, debemos concluir que la referencia es al beneficio económico razonablemente esperado del devenir usual de las operaciones de negocios del contribuyente.

También pareciera quedarse corta al no atender o definir el concepto doctrinal de economía de opción, que no es más que decidir por la alternativa tributaria más eficiente que se presenta precisamente en un entorno ordinario de desarrollo de proyectos o actividades empresariales. Este tipo de opción es parte de la planeación que se presenta y se requiere de manera inherente al desarrollo de los negocios. Idóneo hubiera sido que la disposición incluyera esta referencia como parámetro adicional de ponderación en la toma de decisiones por los contribuyentes y en el correlativo ejercicio de las facultades de comprobación por las autoridades fiscales respecto de las consecuencias de tales decisiones de contribuyentes. No obstante, la omisión en la referencia, consideramos que la economía de opción debe por definición quedar a salvo de la aplicación del nuevo artículo 5-A.

De manera semejante, es importante destacar que el éxito o no de los esfuerzos empresariales no pueden ser factor de ponderación, en tanto el parámetro es de beneficios razonablemente esperados, no de efectivamente realizados. En ocasiones le cuesta trabajo a la autoridad fiscal —extraña como tiende a ser al esfuerzo, riesgo, técnica analítica y experiencia del empresario y del emprendedor— digerir esta distinción.

Firma electrónica avanzada, certificados de sello digital y buzón tributario

a) Firma Electrónica Avanzada¹⁰⁰.- En relación con el artículo 17-D del CFF —conforme al cual cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener firma digital avanzada, en lo referente a que los datos de creación de la Firma Electrónica Avanzada podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el SAT o ante proveedores autorizados por el Banco de México—, ahora se adiciona, para estos efectos, que las autoridades fiscales validarán la información relacionada con la identidad, domicilio y sobre la situación fiscal, en los términos ahora previstos en el artículo 27 modificado del CFF; ante la falta de validación, la autoridad fiscal podrá negar el otorgamiento de la firma electrónica avanzada. La adición igualmente establece que

¹⁰⁰ Art. 17-D del CFF.

el SAT podrá emitir reglas generales los documentos y el procedimiento para validar la información presentada por los contribuyentes.

b) Restricción temporal de uso de certificados, previo a que se dejen sin efectos¹⁰¹.- En dos reformas relacionadas, se reforma la fracción X del artículo 17-H y se adiciona el artículo 17-H Bis del CFF, con el propósito de regular los casos en que se dejen sin efectos los certificados que emitan las autoridades, para el caso en que, una vez agotado el procedimiento de verificación establecido en el nuevo artículo 17-H Bis del CFF, mismo que a continuación se detalla, el contribuyente no hubiere subsanado las irregularidades detectadas o desvirtuado las causas que motivaron la restricción temporal del certificado.

Conforme al nuevo artículo 17-H Bis, las autoridades fiscales podrán restringir temporalmente el uso de los certificados de sello digital para la expedición de CFDI's en los casos siguientes, algunos de los cuales ya se consideraban como causal de que los certificados quedaran sin efectos y algunos de los cuales son novedosos:

- (i) Detecten que los contribuyentes omitan:
 - la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o
 - de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas. (nueva causal)
- (i) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca. (causal ya existente)
- (ii) Detecten que el contribuyente:
 - no puede ser localizado en su domicilio fiscal,
 - desaparezca durante el procedimiento,
 - desocupe su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio correspondiente en el registro federal de contribuyentes,
 - se ignore su domicilio, o bien,
 - dentro de dicho ejercicio de facultades se tenga conocimiento de que los comprobantes emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.
- (iii) Detecten 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 del CFF.
- (iv) Detecten que se trata de contribuyentes que se ubiquen en el supuesto a que se refiere el octavo párrafo del artículo 69-B del CFF y, que una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.
- (v) Detecten que el domicilio fiscal señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos necesarios para considerarse como tal.
- (vi) Detecten que el ingreso declarado, así como el impuesto retenido por el contribuyente, manifestados en las declaraciones de pagos provisionales, retenciones, definitivos o anuales, no concuerden con los señalados en los CFDI's, expedientes, documentos o bases de datos que lleven las autoridades fiscales, tengan en su poder o a las que tengan acceso.

¹⁰¹ Arts. 17-H y 17-H Bis del CFF.

- (vii) Detecten que, por causas imputables a los contribuyentes, los medios de contacto establecidos por el SAT mediante reglas de carácter general, registrados para el uso del buzón tributario, no son correctos o auténticos.
- (viii) Cuando la autoridad detecte la existencia de una o más infracciones a cargo de la organización establecidas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, en relación con diversas infracciones relacionadas, y la conducta sea realizada por el titular del certificado de sello digital
- con el RFC (artículo 79 del CFF);
 - con las obligaciones de pago de contribuciones, de presentación de declaraciones y otras semejantes (artículo 81 del CFF); y
 - con la obligación de llevar contabilidad (artículo 83 del CFF)
- (ix) Detecten que se trata de contribuyentes que no desvirtuaron la presunción de transmitir indebidamente pérdidas fiscales.

Se establece la posibilidad para que los contribuyentes a los que se les hubiere restringido temporalmente el uso del certificado de sello digital para la expedición de CFDI's presenten una solicitud de aclaración, misma que deberá ser resuelta por las autoridades fiscales en un plazo máximo de 10 días; hasta en tanto se emita la resolución correspondiente se permitirá el uso del certificado de sello digital; para tal efecto se atenderá a lo siguiente:

- (i) Los contribuyentes objeto de esta restricción temporal pueden presentar una solicitud de aclaración; el procedimiento lo determinará el SAT mediante reglas generales.
- (ii) El objeto de la aclaración es:
- a.** Subsanan las irregularidades detectadas; o,
 - b.** Desvirtuar las causas que motivan la restricción temporal.
 - El contribuyente puede aportar las pruebas que considere necesarias a efecto de aclarar la situación que dio origen a la restricción temporal.
 - El SAT puede requerir al contribuyente, en un plazo de 5 días información y documentación adicional.
 - El contribuyente puede solicitar, dentro del plazo de 5 días, una prórroga para el desahogo de la información y documentación requerida; dicha prórroga se entenderá otorgada sin necesidad de pronunciamiento de la autoridad e iniciará a partir del día siguiente del vencimiento del primer plazo de 5 días.
 - Si el contribuyente no desahoga el requerimiento en el plazo indicado, incluido, en su caso, el plazo de la prórroga, se tendrá por no presentada la solicitud.
 - Existe la posibilidad de que la autoridad realice una diligencia o desahogue algún procedimiento para estar en aptitudes de resolver la solicitud; autoridad deberá notificar al contribuyente dentro de los 5 días siguientes a la presentación de la solicitud o al desahogo del requerimiento.
 - La diligencia o el procedimiento deberá efectuarse en un plazo no mayor a cinco días a partir de notificado el contribuyente.
 - En caso de no subsanar las irregularidades o no desvirtuar las causas que motivaron la restricción provisional del certificado de sello digital, la autoridad emitirá resolución para dejar sin efectos el certificado.
 - La autoridad tiene 10 días para resolver, los cuales iniciaran a partir del:

- (iii) Día siguiente a que se reciba la solicitud; o,
- (iv) En caso de requerir información, el plazo para resolver inicia a partir del vencimiento del plazo para desahogar dicho requerimiento; o,
- (v) En caso de la realización de una diligencia o un procedimiento, el plazo para resolver iniciara a partir de que se realice la diligencia o el procedimiento.
 - Mientras no resuelva el contribuyente puede continuar con el uso del certificado;
 - La resolución final de la autoridad se dará a conocer a través del buzón tributario.

c) Caso de certificados sin efectos por conductas materialmente imposibles de subsanar o desvirtuar.- Para estos casos, se habilita al SAT a establecer reglas generales para establecer condiciones y requisitos para que los contribuyentes estén en posibilidad de obtener un nuevo certificado.

d) Obligación de mantener vigente el buzón tributario; notificación por estrados en lugar de por buzón tributario.- Finalmente, el artículo 17-K del CFF, el cual regula el buzón tributario, se ve adicionado para establecer la obligación de contribuyentes de habilitar el buzón tributario; y registrar y mantener actualizados los medios de contacto, de acuerdo al procedimiento que al efecto establezca el SAT mediante reglas generales.

A la vez, se establece que, en caso de que los contribuyentes no habiliten el buzón, señalen datos de identificación erróneos o inexistentes, o bien, no los mantengan actualizados, la autoridad fiscal contará con la facultad de notificarles cualquier tipo de resolución a través de estrados.

Compensación universal¹⁰²

Se reforma el artículo 23 del CFF para incluir en él la limitante establecida temporalmente en la LIF 2019, consistente en que los contribuyentes únicamente podrán compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas cantidades deriven de un mismo impuesto; confirmándose de esta manera la eliminación permanente de la figura de la compensación universal.

Resulta importante precisar que, con motivo de la eliminación temporal de la compensación universal efectuada a través de la LIF 2019, diversos contribuyentes promovieron juicios de amparo, respecto de lo cual, tenemos que apuntar que con fecha 13 de noviembre de 2019, la Segunda Sala de la SCJN declaró la constitucionalidad de la fracción VI del artículo 25 de la LIF 2019, misma que será analizada en nuestro apartado de precedentes judiciales.

Responsabilidad solidaria tributaria

Se modifica el artículo 26 del CFF con el propósito de establecer que los liquidadores y síndicos; directores generales, gerentes generales o administradores únicas; socios o accionistas; y asociantes de asociaciones en participación, serán responsables solidarios con los contribuyentes, en los términos siguientes:

a) Liquidadores y síndicos.- La legislación vigente hasta el ejercicio 2019, ya se establecía que los liquidadores y síndicos serán responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar las sociedades en liquidación o quiebra, así como las que se causaron durante su gestión; sin embargo, se establecía también una excepción, consistente en que dichos sujetos no serán responsables solidarios cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar avisos y proporcionar los informes correspondientes.

Para 2020, se elimina la hipótesis de excepción antes referida; de este modo, los liquidadores y síndicos serán responsables solidarios por las contribuciones que debieron pagar las sociedades en liquidación o quiebra, así como las que se causaron durante su gestión, sin excepción alguna.

¹⁰² Art. 23 del CFF.

Si bien esta medida legislativa se adopta con el propósito de hacer frente a situaciones que han ocurrido en la práctica, consideramos que dicha disposición puede generar problemas prácticos, por lo que estimamos que la solución legislativa a este problema pudiera que ser otra.

b) Socios o accionistas.- Los socios o accionistas de personas morales también serán responsables solidarios respecto de las contribuciones que se hubieren causado, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizado con la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el periodo o la fecha de que se trate, siempre que la persona moral de que se trate:

- (i) No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- (ii) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- (iii) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- (iv) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio.
- (v) No se localice en el domicilio fiscal registrado ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- (vi) Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que las leyes establezcan, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- (vii) Se encuentre en el listado del 69-B por haberse ubicado en definitiva en el supuesto de presunción de haber emitido comprobantes que amparan operaciones inexistentes.
- (viii) Se encuentre en el supuesto en el supuesto a que se refiere el artículo 69-B por no haber acreditado la efectiva adquisición de los bienes o servicios recibidos, cuando haya recibido comprobantes fiscales por contribuyentes ubicados en el referido artículo 69-B del CFF por un monto superior a \$7'804,230.00.
- (ix) Cuando se encuentre en el listado que refiere el artículo 69-B del CFF por haber transmitido indebidamente pérdidas fiscales.

c) Personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales.- La legislación vigente hasta el ejercicio 2019, ya se establecía que las personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de persona moral que dirigen, cuando ésta incurra en los ciertos supuestos específicos, como lo era no solicitar la inscripción de la persona moral en el Registro Federal de Contribuyentes, no llevar contabilidad, etc.

Para 2020, el catálogo de supuestos en los cuales que las personas que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las personas morales serán responsables solidarios con los contribuyentes cuya administración es a su cargo es coincidente con las causales de responsabilidad solidaria de socios o accionistas arriba relacionadas.

d) Asociantes de una asociación en participación.- Los asociantes también serán responsables solidarios, respecto de las contribuciones que hubieren causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación hubiere actualizado cualquiera de los nueve supuestos anteriormente referidos a propósito de los socios o accionistas.

Comentarios y Críticas a la Iniciativa y al Proceso Legislativo

Con frecuencia el sobre-celo de procurar sólo por el interés fiscal en iniciativas o dictámenes legislativos genera el riesgo de destruir instituciones jurídicas que cumplen una funcionalidad especial dentro del orden jurídico que nada o poco tienen que ver con la materia tributaria. Tal ha sido el caso en la iniciativa de reformas fiscales para 2020, en materia de responsabilidad solidaria, donde inicialmente se propuso considerar como responsables solidarios de manera irrestricta a los liquidadores y síndicos; directores generales, gerentes generales o administradores únicos; socios o accionistas; y asociantes de asociaciones en participación.

En el caso de la responsabilidad de administradores, tal instituto jurídico consiste en una causalidad clara de la responsabilidad frente a la sociedad o a los accionistas; esto es, tal responsabilidad es siempre por causa genérica, como son la negligencia o el dolo en la gestión, o llevar actos fuera del objeto social o en contravención de sus facultades; o por causal específicamente establecida en la ley, como son casos relacionados con no cobrar las aportaciones suscritas, no emitir estados financieros, o pagar dividendos en contravención de ciertos parámetros financieros establecidos en la ley. Lo propio puede decirse de liquidadores, en esencia administradores de un patrimonio que, habiendo estado afecto al desarrollo de actividades empresariales, debe ser aplicado a concluir todas las operaciones, liquidar pasivos y entregar un remanente a los socios. De esta manera, un administrador diligente no debe ver su patrimonio expuesto a responsabilidades que ninguna relación guardan con su buen y diligente desempeño; su estándar jurídico, tanto de desempeño correcto como de responsabilidad, debe ser en todo momento perfectamente identificable.

La institución jurídica, tratándose de la responsabilidad de socios o accionistas capitalistas, en sociedades que por definición ubican a la administración como función separada del socio o accionista—como por ejemplo la sociedad anónima—, radica en limitar su responsabilidad al pago de las aportaciones suscritas. Es decir, tales socios se aventuran a la posibilidad de ver su inversión acrecentada en manos de un tercero administrador profesional por una exitosa gestión empresarial, con el correlativo riesgo de que se vea disminuida por un pobre desempeño del negocio. Esta figura —creación de principios del s. XIX¹⁰³— es pilar de la canalización, a través de la suscripción o compraventa de acciones, del ahorro de particulares o capital disponible a nuevas inversiones a ser administradas por terceros dedicados a ello. Ejemplos claros son la inversión de acciones que cotizan en bolsa, empresas familiares que han depositado la administración del negocio familiar en administradores profesionales, o la inversión de capital privado en sociedades cuyos proyectos requieren de infusiones de capital para desarrollar su potencial empresarial.

La iniciativa en cuestión, al haber propuesto para administradores y liquidadores, y así también para los accionistas que “controlen” a una persona moral, una responsabilidad solidaria ilimitada sin más causal que aquella consistente en que los bienes de la sociedad sean insuficientes para responder de un crédito fiscal, rompía frontalmente con estas instituciones jurídicas, pues en la ley vigente hasta 2019, la causal de responsabilidad solidaria se identifica siempre y sólo con ilícitos fiscales formales especialmente graves por parte de sociedades contribuyentes, como es no dar de alta a la sociedad en el RFC o no llevar contabilidad.

El dictamen aprobado en Cámara de Diputados amainó, mas no resolvió la negativa afectación al instituto jurídico, en el caso de accionistas, al sujetar la responsabilidad solidaria a nueve causales específicamente enumeradas en el proyecto de disposición modificada por dicha Cámara, que sí pueden verse como casos de significativo incumplimiento fiscal formal por parte de la sociedad en la cual invierten. Continúa presentando el problema de identificar como socio o accionista controlador —y por ende responsable solidario en los nueve casos ahora relacionados— al que por tener cierta participación en el capital social de una sociedad, puede imponer su voluntad en asamblea, nombrando a la mayoría de los administradores, cuando esta circunstancia realmente no altera la situación de tales accionistas como inversionistas: el control general de asambleas derivado de una cierta participación en el capital social de una persona moral no se traduce en el control de la administración cotidiana de la misma. De esta manera, se pasa por alto la esencia del binomio “socio capitalista/tercero administrador profesional”, y que por esta razón el socio no participa en la administración ni suplanta al administrador, quedando financieramente expuesto en su inversión a los resultados del desempeño del administrador.

¹⁰³ En este sentido, ver el artículo: The Economist (Millennium Issue), *The key to industrial capitalism: limited liability - The modern world is built on two centuries of industrialisation. Much of that was built by equity finance. Which is built on limited liability.* <https://www.economist.com/finance-and-economics/1999/12/23/the-key-to-industrial-capitalism-limited-liability>

A la vez, el dictamen de Cámara de Diputados dejó intocado el problema jurídico en relación con administradores o liquidadores, de manera que la consecuencia desorbitada por fungir como tales; situación que posteriormente fue amainada, mas no resuelta, por la Cámara de Senadores, donde se equipararon las mismas causales de responsabilidad solidaria que las establecidas para los socios o accionistas

Si bien el proceso legislativo corrigió los excesos de la iniciativa, y la importancia de contar con un Congreso Bi-Cameral quedó evidente, cuando el exceso tampoco es atemperado por la Cámara de Origen, no está de más recordar que las consecuencias de romper con instituciones jurídicas establecidas que sirven múltiples funciones son contraproducentes a largo plazo y en múltiples dimensiones, más allá de las preocupaciones del fisco federal en materia de recaudación de créditos fiscales líquidos y exigibles. En el caso, las consecuencias pueden ser inhibir la inversión de capitales frescos y la competitividad de México para hacerse de, y retener administradores capaces, calificados y diligentes, quienes por mucho deben buscar concentrarse en el desarrollo de la empresa que se les ha encomendado y sí, también velar por el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero sobre la base razonable de un buen sistema de gobierno corporativo, y no como distractor desorbitado de sus atenciones administrativas.

Obligaciones en el RFC¹⁰⁴

Se adiciona la obligación de los representantes legales, socios o accionistas de personas morales con fines no lucrativos de solicitar su inscripción al RFC.

Se prevé que toda persona moral tendrá la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados.

Se establece que las autoridades fiscales estarán facultadas para realizar verificaciones en el domicilio fiscal del contribuyente con apoyo de servicios o medios tecnológicos que proporcionen georreferenciación, vistas panorámicas o satelitales, para comprobar los datos manifestados en el RFC relacionados con la identidad, domicilio y situación fiscal del contribuyente; así como, para verificar la información manifestada en sus declaraciones y comprobantes fiscales, relacionada con el tipo de actividades y operaciones que se desarrollen, sin que al efecto se consideren iniciadas las facultades de comprobación.

Obligación de los contribuyentes de presentar información¹⁰⁵

Se crea una nueva obligación a cargo de los contribuyentes consistente en presentar, con base en su contabilidad, la información referente a: (i) las operaciones financieras derivadas y financieras sin mercado; (ii) las realizadas con partes relacionadas; (iii) las relativas a la participación en el capital social y a cambios de residencia fiscal; (iv) las de reorganizaciones y reestructuras corporativas; así como también, (v) las de enajenaciones y aportaciones de bienes y activos financieros.

Asimismo, se establece que la información deberá de ser presentada trimestralmente a través de los medios y formatos que señale el SAT mediante reglas de carácter general, dentro de los sesenta días siguientes a aquél en que concluya el trimestre de que se trate.

Obligación de entidades financieras y sociedades cooperativas de ahorro y préstamo¹⁰⁶

Se reforma el artículo 32-B, fracción V del CFF, porque este tipo de entidades, además de recabar la información relacionada con residentes en el extranjero ya establecida en el pasado, también brindan información correspondiente a los medios de contacto que determinen las autoridades fiscales mediante reglas de carácter general, así como número telefónico y correo electrónico de los cuentahabientes o socios.

Prohibición de contrataciones por el Gobierno Federal¹⁰⁷

Se adicionan nuevos supuestos a la lista de contribuyentes con los cuales el Gobierno Federal no puede contratar, siendo éstos, los que: (i) no estén localizables en su domicilio fiscal; (ii) tengan sentencia condenatoria firme relacionada con la comisión de algún delito fiscal; (iii) se encuentren publicados en el listado definitivo de

¹⁰⁴ Art. 27 del CFF.

¹⁰⁵ Art. 31-A del CFF.

¹⁰⁶ Art. 32-B del CFF.

¹⁰⁷ Art. 32-D del CFF.

contribuyentes que son considerados EFOS, por no haber desvirtuado la presunción de inexistencia de la emisión de comprobantes fiscales o de transmisión de pérdidas fiscales a las que se refieren los artículos 69-B y 69-B Bis del CFF.

La inclusión de nuevos supuestos de prohibición para contratar con ciertos contribuyentes obedece, a decir del legislador, que se ha detectado que la emisión de comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas han sido relacionados con contratos de obra pública y servicios contratados por entes de gobierno.

Asimismo, se estableció que las empresas que cotizan en bolsa están obligadas a tramitar de manera mensual la constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales a la que se refiere dicho precepto legal, con el fin de que supuestamente los particulares que invierten en dichas empresas tengan certeza respecto de las operaciones que realizan y sus intereses sean protegidos, minimizando de esta forma el riesgo de sufrir defraudación fiscal.

Aun cuando consideramos que la medida en cuestión tiene una finalidad de brindar certeza en el ámbito fiscal, estimamos que el legislador perdió de vista que el hecho de que se liste a un contribuyente como EFO por no haber desvirtuado las presunciones imputadas, puede no resultar en un pronunciamiento definitivo, puesto que dicho contribuyente aun cuenta con la oportunidad de presentar algún medio de defensa y que, eventualmente, en caso de obtener una resolución o sentencia favorable, lo quiten de ese listado de contribuyentes considerados como EFOS.

Sorteos de lotería fiscal¹⁰⁸

Se reforma el artículo 33-B del CFF, con la finalidad de que todas las personas inscritas en el RFC puedan participar en las denominadas "loterías fiscales".

Asimismo, se adicionan los lineamientos para que el SAT lleve a cabo los sorteos y determine quiénes pueden participar en ellos.

De igual forma, se establece que el monto de los impuestos estatales por la obtención de premios entregados, será cubierta por la Federación, es decir, el particular no tendrá que cubrir los impuestos generados por la obtención de un premio en la lotería fiscal.

Inclusión de la e.firma en documentos¹⁰⁹

Se adiciona un último párrafo al artículo 38 del CFF, para permitir el uso de la firma electrónica en cualquier documento que, en ejercicio de sus funciones, emitan los funcionarios de la SHCP y del SAT, sin limitarse sólo a las resoluciones administrativas que deban notificarse al particular.

Respecto al requisito relativo a señalar el nombre de la persona a la que va dirigido el acto administrativo o los datos suficientes que permitan su identificación, se elimina de la actual fracción V del artículo 38 del CFF y se incorpora en una nueva fracción VI al propio artículo, la cual establecerá lo conducente a los datos que permitan la identificación de la persona a la que va dirigido el acto administrativo.

Facultades de comprobación a asesores fiscales¹¹⁰

Se adiciona la fracción XI al artículo 42 del CFF, la cual establece que las autoridades fiscales estarán facultadas para practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales, con la única finalidad de verificar que éstos hayan cumplido con sus obligaciones en materia de esquemas reportables, comentados más adelante.

Se incluye como posible sujeto de visitas domiciliarias a los asesores fiscales a que se refieren las normas relativas a esquemas reportables.

¹⁰⁸ Art. 33-B del CFF.

¹⁰⁹ Art. 38 del CFF.

¹¹⁰ Art. 42 y 49 del CFF.

Suspensión de plazos en visitas domiciliarias, revisiones de escritorio y revisiones electrónicas¹¹¹

Se adiciona un supuesto de suspensión del plazo para concluir la visita domiciliaria y revisiones de escritorio o contabilidad, relacionada con la nueva facultad para que las autoridades soliciten la opinión favorable del órgano colegiado integrado por funcionarios de la SHCP y del SAT para la aplicación del artículo 5-A del CFF, en los casos en que se pretenda determinar efectos fiscales distintos a actos jurídicos realizados por los contribuyentes.

La referida suspensión se agotará en el momento en el que el órgano colegiado emita la opinión, sin que dicho plazo pueda exceder de dos meses.

En relación a las revisiones electrónicas, se adiciona un supuesto para la suspensión del plazo en dicha facultad de comprobación, el cual consiste en aquellos casos en los que 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.

Dictamen de estados financieros¹¹²

Se reforman los incisos b) y c) del antepenúltimo párrafo del artículo 52 del CFF, para dar claridad respecto del plazo con el que cuenta la autoridad para emitir su resolución dentro del procedimiento sancionador a los contadores públicos registrados, señalando que dicho plazo no deberá de exceder de doce meses.

Caducidad de las facultades de comprobación¹¹³

Se especifica que los plazos en los que caduca el derecho de la autoridad fiscal para determinar un crédito fiscal, no afectarán la implementación de los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte.

Secreto fiscal¹¹⁴

Se establece como excepción a la obligación de guardar el secreto fiscal por parte de las autoridades, la relacionada a: *(i)* entidades de gobierno y, en general, cualquier persona que reciba y ejerza recursos públicos federales que sean omisas en presentar sus declaraciones correspondientes; *(ii)* sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil o extrabursátil, cuando no obtengan su constancia de cumplimiento de obligaciones fiscales; y, *(iii)* personas físicas o morales que den efectos fiscales a comprobantes fiscales (EDOS) que amparen operaciones inexistentes, sin que hayan acreditado la materialidad de dichas operaciones o hayan corregido su situación fiscal.

No se especifica si la reserva o excepción prevista para EDOS resulta aplicable una vez que se concluya el procedimiento administrativo que establece el artículo 69-B del CFF o, si resulta aplicable una vez que se hayan agotado los medios de defensa a efecto de desvirtuar las presunciones imputadas y, como consecuencia, se haya obtenido una resolución o sentencia desfavorable.

Tercero colaborador fiscal¹¹⁵

Se adiciona un artículo 69-B Ter al CFF, el cual establece que las autoridades fiscales podrán recibir y emplear la información y documentación que proporcionen terceros colaboradores fiscales, para substanciar el procedimiento administrativo consistente en la presunción de inexistencia de operaciones amparadas en comprobantes fiscales, así como para motivar las resoluciones de dicho procedimiento.

Se define al tercero colaborador fiscal como aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información, que no obre en poder de la autoridad fiscal, respecto de contribuyentes que han incurrido en tales conductas, que

¹¹¹ Art. 46-A y 53-B del CFF.

¹¹² Art. 52 del CFF.

¹¹³ Art. 67 del CFF.

¹¹⁴ Art. 69 del CFF.

¹¹⁵ Art. 69-B Ter del CFF.

voluntariamente proporciona a la autoridad fiscal la información de la que pueda disponer legalmente y que sea suficiente para acreditar dicha situación.

Se establece que la identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada en términos del artículo 69 del CFF, y tendrá como incentivo el beneficio de participar en los sorteos de la lotería fiscal.

En el listado definitivo publicado en el DOF para EFOS, serán identificadas las empresas que se encuentran en el supuesto previsto en el artículo 69-B del CFF, que se hayan conocido en virtud de la información proporcionada por el tercero colaborador fiscal.

Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes¹¹⁶

A los contribuyentes que omitan asentar o asentar de manera incorrecta en las actas de asamblea o libro de socios o accionistas, la clave del Registro Federal de Contribuyentes de cada socio o accionista, y en cada acta de asamblea, de los socios que concurran a la misma. Esta obligación se encuentra contenida en el artículo 27, apartado B, fracción V del mismo código.

Al omitir asentar o asentar de manera incorrecta el Registro Federal de Contribuyentes de los socios o accionistas que deban constar en las actas constitutivas y actas de asamblea al momento de constituir la sociedad o protocolizar un acta de asamblea. Esta obligación se encuentra contenida en el artículo 27, apartado B, fracción IX del mismo código.

Se considera infracción no atender los requerimientos realizados por la autoridad fiscal, cuando la misma solicite información relacionada con la identidad, domicilio y situación fiscal del contribuyente. Esta obligación se encuentra contenida en el artículo 27, apartado C, fracción VI del mismo código.

La multa para las infracciones anteriores será de \$17,280.00 a \$34,570.00.

Infracciones relacionadas con el pago de contribuciones; presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos e ingreso de información¹¹⁷

Será infraccionará a las personas que presenten de manera incompleta, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales, las declaraciones, solicitudes, avisos e información a que hace referencia el artículo 17-K (buzón tributario) del mismo código. Queda exceptuada la solicitud de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Las multas correspondientes a las infracciones anteriores serán las siguientes:

De \$1,040.00 a \$3,470.00, por no poner el nombre o domicilio o ponerlos equivocadamente, por cada uno.

De \$30.00 a \$90.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente en la relación de clientes y proveedores contenidas en las formas oficiales.

De \$190.00 a \$340.00, por cada dato no asentado o asentado incorrectamente. Siempre que se omita la presentación de anexos, se calculará la multa en los términos de este inciso por cada dato que contenga el anexo no presentado.

De \$700.00 a \$1,730.00, por no señalar la clave que corresponda a su actividad preponderante conforme al catálogo de actividades que publique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, o señalarlo equivocadamente.

De \$4,260.00 a \$14,230.00, por presentar medios electrónicos que contengan declaraciones incompletas, con errores o en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales.

¹¹⁶ Se reforman las fracciones VII, VIII y se adiciona la fracción X del art. 79.

¹¹⁷ Se reforma el art. 81, fracción II.

De \$1,260.00 a \$3,770.00, por no presentar firmadas las declaraciones por el contribuyente o por el representante legal debidamente acreditado.

De \$630.00 a \$1,710.00, en los demás casos.

Infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los asesores fiscales

Comentamos estas infracciones y sanciones más adelante, conjuntamente con la regulación de esquemas reportables.

Infracciones relacionadas con comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes¹¹⁸

Se propone sancionar a los contribuyentes que den efectos fiscales a los comprobantes fiscales expedidos por contribuyentes incluidos en el listado del artículo 69-B del mismo código, sin haber demostrado la materialización de las operaciones mediante el procedimiento establecido en dicho artículo. Se elimina la referencia al otorgamiento de efectos de los comprobantes en materia del impuesto al valor agregado.

Esta infracción se sancionará con una multa equivalente del 55% al 75% del monto de cada comprobante fiscal que ampare operaciones inexistentes.

A los contribuyentes que permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados; se les sancionará con una multa de \$35,000.00 a \$55,000.00.

Infracciones relacionadas con las obligaciones de llevar contabilidad¹¹⁹

A los contribuyentes que no elaboren los asientos contables correspondientes a las operaciones efectuadas, o los hagan de manera incompleta, inexacta, con identificación incorrecta, fuera de los plazos establecidos en ley, se les sancionará con multas de \$230.00 a \$4,270.00; a los contribuyentes que registren gastos inexistentes se les sancionará con una multa equivalente del 55% al 75% del monto de cada registro considerado como gasto inexistente.

Infracciones relacionadas con el buzón tributario¹²⁰

A los contribuyentes que no habiliten su buzón tributario, no se encuentren registrados o no actualicen sus datos para efectos del artículo 17-K del mismo código; se les sancionará con una multa de \$3,080.00 a \$9,250.00.

Infracciones relacionadas a la prestación de servicios digitales por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente¹²¹

Se sancionará a los concesionarios de una red pública de telecomunicaciones en México que no cumplan con las órdenes de bloqueo al acceso digital del proveedor de servicios a que hace referencia el artículo 18-H de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en un plazo máximo de cinco días; las sanciones también podrán aplicarse al caso en que no se desbloquee el servicio. La multa será de \$500,000.00 a \$1,000,000.00, y se impondrá por cada mes calendario que transcurra sin cumplir las órdenes.

Esquemas reportables¹²²

Inspirado en la Acción 12 del Proyecto BEPS y en línea con la propuesta de modificaciones del Consejo de Asuntos Económicos y Financieros de la Unión Europea a la Directiva 2011/16/UE (DAC 6) —a través de la cual se incorpora la obligación de asesores fiscales y entidades financieras de revelar ciertas planeaciones fiscales transfronterizas

¹¹⁸ Se reforma el art. 83, fracción XVIII y se adiciona la fracción IV al art. 89.

¹¹⁹ Se reforma el art. 84, fracción III.

¹²⁰ Se adiciona el art. 86-C.

¹²¹ Se adiciona art. 90 Bis.

¹²² Arts. 197 al 202 del CFF.

dentro de la Comunidad Europea a partir del 1 de enero de 2020—, la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal el 8 de septiembre de 2019 propone la incorporación del Título Sexto del CFF denominado “De la Revelación de Esquemas Reportables”.

Dicho Título prevé la obligación a cargo de asesores fiscales de revelar “esquemas reportables”, cuando a través de ellos los contribuyentes busquen la obtención de un beneficio fiscal en México (con independencia de su país de residencia). A través del dictamen emitido por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, para fines del mencionado Título, se acotó el término de “asesor fiscal” a cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable, o quien ponga a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.

La mencionada Iniciativa considera esquemas reportables las operaciones que generen o puedan generar un beneficio fiscal en México y cumplan, entre otras, las siguientes características: (i) transfieran pérdidas fiscales, (ii) realicen pagos interconectados que permitan que un pago regrese al pagador original, (iii) eviten la no deducibilidad de algún pago, (iv) eludan retenciones en materia de dividendos, (v) utilicen vehículos extranjeros con beneficiarios no designados, (vi) eviten la constitución de un establecimiento permanente en México, (vii) utilicen vehículos híbridos, (viii) incluyan reestructuras corporativas, (ix) enajenen y aporten bienes y activos financieros, reduzcan capital o realicen operaciones financieras derivadas, o (x) lleven a cabo operaciones para evitar intercambio de información con autoridades fiscales extranjeras. Cabe mencionar que varios supuestos fueron eliminados en el Dictamen de la Iniciativa, entre ellos las operaciones que utilicen vehículos extranjeros con beneficiarios no designados, aquellas que incluyan reestructuras corporativas, en las que se enajenen y aporten bienes y activos financieros o las que reduzcan capital o realicen operaciones financieras derivadas.

Los esquemas reportables deberán ser revelados por el asesor fiscal dentro de los 30 días hábiles siguientes a la fecha en que el esquema esté disponible para su implementación, se realice el primer acto en ejecución del mismo, o bien, se realice el primer contacto para su comercialización generalizada.

Adicionalmente, el asesor fiscal deberá presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada año que contenga una lista con los nombres, denominaciones y RFC de los contribuyentes a los cuales se brindó asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables.

Con independencia de lo anterior, el contribuyente se encuentra directamente obligado a revelar un esquema reportable si, entre otros casos, el asesor fiscal no entrega un número de identificación del esquema reportable, no entrega una constancia manifestando que el esquema no es reportable, o bien, si el esquema es diseñado o implementado por el propio contribuyente.

El incumplimiento de las obligaciones antes referidas puede implicar, tanto para el contribuyente como para el asesor fiscal, la imposición de multas de hasta 2 millones de pesos.

Cabe mencionar que, si bien la iniciativa contemplaba someter los esquemas reportables a la aprobación de un Comité, la Comisión de Hacienda y Crédito Público removió dicha facultad al emitir su Dictamen.

Infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los asesores fiscales¹²³

Se sancionará a los asesores fiscales que incurran en las siguientes conductas:

- a) No revelar un esquema reportable, revelarlo de manera incompleta, con errores o de forma extemporánea, se exceptúa de esta infracción a las personas que revelen los esquemas de manera espontánea. Se considerará que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando estos elementos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$50,000.00 a \$20,000,000.00.

¹²³ Se adiciona el Art. 82-A.

- b) No revelar un esquema reportable generalizado, el cual no haya sido implementado.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$50,000.00 a \$20,000,000.00.

- c) No proporcionar el número de identificación del esquema reportable a cada uno de los contribuyentes que tengan la intención de implementar el esquema.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$20,000.00 a \$25,000.00.

- d) No atender el requerimiento o manifestar falsamente que no se cuenta con la información que requiera el comité que analiza el esquema reportable.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$100,000.00 a \$300,000.00.

- e) No expedir constancias a los asesores fiscales involucrados en el esquema revelado.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$25,000.00 a \$30,000.00.

- f) No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier modificación que surja con posterioridad respecto al esquema revelado. Asimismo, el presentar de forma extemporánea la descripción detallada del esquema reportable, las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables; la descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado; y los datos e información fiscal de los contribuyentes que formen parte del esquema reportable revelado.

Si la información anterior se presente de forma espontánea no se considera una infracción.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$100,000.00 a \$500,000.00.

- g) No presentar la declaración informativa que contenga los nombres, denominaciones, razones sociales y Registro Federal de Contribuyentes, de los contribuyentes a los que se prestó el servicio de asesoría fiscal respecto a los esquemas reportables revelados.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$50,000.00 a \$70,000.00.

Infracciones relacionadas con la revelación de esquemas reportables cometidas por los contribuyentes¹²⁴

Se sancionará a los contribuyentes que incurran en las siguientes conductas:

- a) No revelar un esquema reportable, revelarlo de manera incompleta o con errores. Se considerará que la información se presenta de forma incompleta o con errores, cuando estos elementos afecten sustancialmente el análisis del esquema reportable.

La sanción consiste en impedir el beneficio fiscal previsto en el esquema reportable y aplicar una sanción económica equivalente a una cantidad entre el 50% y el 75% del beneficio fiscal que se obtuvo o se esperó tener en los ejercicios fiscales afectados por la aplicación del esquema.

- b) No incluir en la declaración de impuestos el número de identificación del esquema reportable obtenido por el Servicio de Administración Tributaria o por el asesor fiscal que elaboró el esquema reportable.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$50,000.00 a \$100,000.00.

- c) No atender el requerimiento de información adicional que solicite el comité que analiza el esquema reportable o manifestar falsamente que el contribuyente no cuenta con la información solicitada.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$100,000.00 a \$350,000.00.

¹²⁴ Se adiciona el Art. 82-C.

- d) No informar al Servicio de Administración Tributaria cualquier modificación que surja con posterioridad respecto al esquema revelado. Asimismo, el presentar de forma extemporánea la descripción detallada del esquema reportable, las disposiciones jurídicas nacionales o extranjeras aplicables; la descripción detallada del beneficio fiscal obtenido o esperado; y los datos e información fiscal de los contribuyentes que formen parte del esquema reportable revelado.

La multa para las infracciones anteriores podrá ser de \$200,000.00 a \$2,000,000.00.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

En términos generales, salvo algunas excepciones que hemos de puntualizar, los montos de los derechos no sufrieron variaciones sustanciales en relación con su equivalente de 2019. A continuación, destacamos las modificaciones sufridas en materia de derechos.

Servicios Migratorios

A partir del 1 de abril de 2020, los servicios que presta la autoridad migratoria en aeropuertos en relación con pasajeros de vuelos internacionales que abandonen el país, sufren un incremento para quedar en \$149.02 por pasajero. En el mismo sentido, se especifica el destino de los recursos recaudados por este concepto. Adicionalmente, se deroga la disposición que exentaba el pago de servicios migratorios a aquellos visitantes sin permiso de realizar actividades remuneradas cuando ingresan a territorio nacional vía terrestre, por un máximo de siete días.

Diario Oficial de la Federación

Se modifica la ley para especificar que no se pagarán derechos de publicaciones, siempre que la misma sea ordenada expresamente por la Constitución, leyes y reglamentos federales, tratados internacionales, Presupuesto de Egresos de la Federación, publicaciones de acuerdos que emitan los titulares de las dependencias del Ejecutivo, y convocatorias de plazas a que alude la Ley de Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal.

Servicios de Radio, Televisión y Cinematografía

Se deroga el artículo 19-E de la LFD por virtud del cual se establecían diversos derechos entre los cuales se incluían trámite, estudio y autorización para concesionarios televisivos cuya programación fuera producida en el extranjero. Igualmente, se derogan los derechos correspondientes a trámite, estudio, autorización y supervisión de condiciones de programas de concursos, en idioma extranjero, y materiales grabados. Lo anterior, en virtud que la normatividad que le da origen a dichas autorizaciones y permisos fue modificada en 2018.

Servicio de Administración Tributaria

En relación con las modificaciones realizadas a la legislación aduanera, se incluyen tres nuevos derechos: autorizaciones para prestar el servicio de almacenamiento de mercancías en depósito fiscal y/o colocación de marbetes o precintos, adición de bodega, sucursal o instalación para dicha autorización, y respecto a la fabricación o importación de candados a que alude la Ley Aduanera.

Materia energética

Respecto a los derechos contenidos en la LFD en materia energética, y en relación con las reformas constitucionales que en su momento se dieron respecto de dicha materia, se actualizaron ciertas referencias para hacerlas coincidir con la Ley de Hidrocarburos. Para el caso del gas natural, se eliminó el derecho de análisis, evaluación y expedición de título de permiso de transporte de gas natural para uso propio, en su modalidad de sociedades de autoabastecimiento.

En los mismos términos, se derogan los derechos por permisos de transporte de gas natural para usos propios, permisos de almacenamiento de gas natural para usos propios, así como por la supervisión de los permisos de almacenamiento de gas natural para usos propios.

Para el caso de gas licuado de petróleo, se deroga la disposición que contenía el derecho por el análisis, evaluación de la solicitud y expedición del permiso para la distribución, el almacenamiento y el transporte de gas licuado de petróleo por medio de ductos, para el transporte de gas licuado de petróleo por ductos para autoconsumo.

Igualmente, se modifica la disposición que establecía el derecho para la expedición de permisos para el almacenamiento de gas licuado de petróleo mediante planta de suministro o depósito, para que se incluya de forma general el almacenamiento de gas licuado de petróleo.

En el mismo sentido, respecto a la supervisión de permisos en materia de gas licuado de petróleo, se deroga el derecho de permisos para el transporte de gas licuado de petróleo por ductos para autoconsumo, y se modifica el de permisos para el almacenamiento de gas licuado de petróleo mediante planta de suministro o depósito, para ahora incluir almacenamiento de gas licuado de petróleo.

Se deroga el artículo 59 de la LFD, pues el mismo aludía a la solicitudes, registros, autorizaciones, permisos y certificaciones que proporcionaba la Dirección General de Gas Licuado de Petróleo, pues son servicios que ya no son proporcionados por ninguna autoridad en la materia.

Servicios a la Navegación en el Espacio Aéreo Mexicano

Se incluye la obligación del contribuyente de presentar copia del comprobante de pago, así como el archivo electrónico que contenga el desglose de operaciones que dieron lugar al pago del derecho por extensión de horario de los servicios de control de tránsito aéreo.

Servicios a la Marina Mercante

En gran medida, las modificaciones en relación con este rubro obedecen a adecuaciones por la transferencia de facultades a la Secretaría de Marina. En el mismo sentido, diversas adecuaciones se llevaron a cabo para hacer coincidir la LFD con la Ley de Navegación y Comercio Marítimos, así como diversas disposiciones internacionales, específicamente con el Convenio Internacional de Arqueo de Buques de 1969. Esto, en virtud que el Congreso estimó que el término "tonelaje bruto de arqueo" contenido en la disposición anterior debe suplirse por "unidades de arqueo bruto".

Sin embargo, deben destacarse igualmente las reformas relativas a la expedición de la autorización para la permanencia de artefactos navales, así como el permiso para servicio de dragado en zonas marinas mexicanas; el permiso de navegación de embarcaciones mercantes extranjeras, permisos de cruceros turísticos, explotación de embarcaciones en servicio de navegación de cabotaje, expedición de certificado de cumplimiento del Código Internacional para la Protección de los Buques y de las Instalaciones Portuarias, reposición del documento oficial para ejercer como tripulante.

Servicios en Materia de Telecomunicaciones

Los concesionarios del espectro radioeléctrico para servicios de uso social indígena estarán exentos del pago de los derechos respectivos.

Se adicionan derechos tales como la expedición de constancia de autorización para el uso y aprovechamiento de bandas de frecuencias de espectro radioeléctrico de uso secundario, modificaciones técnicas que no impliquen cambios en la cobertura o de ubicación geográfica asignada, prórroga de concesión única para uso público, intercambios de frecuencia, expedición de licencias de estación de radio a bordo de barcos o aeronaves, por asignación de códigos de identidad del servicio móvil marítimo (MMSI).

Acuicultura comercial

Se incluye el cobro de derechos por el permiso de acuicultura comercial que otorgará la Comisión Nacional de Acuicultura y Pesca.

Servicios en Materia de Aguas Nacionales y sus Cuerpos Receptores

Se elimina la distinción existente referente a las descargas de aguas provenientes de procesos industriales, para quedar vigente un permiso de descarga de aguas residuales a un cuerpo receptor, independientemente de dónde provengan dichas aguas.

En el mismo tenor, y derivado de la fusión de distintos trámites, se modifica la LFD para el efecto de eliminar las diferencias contenidas en la legislación actual, respecto al estudio, trámite y, autorización de la expedición o prórroga de títulos de asignación, concesión, permisos o autorizaciones de extracción, derivación, explotación, uso o aprovechamiento de aguas nacionales, profundización, sustitución de usuarios, relocalización o reposición de pozos, punto o calidad de descarga o plazo.

También, por el estudio, trámite y autorización de títulos de concesión y permisos respecto a la construcción de presas, puentes, canales, ductos, pozos, entre otros, se establecen nuevos derechos.

Medio Ambiente y Recursos Naturales

Se incrementa la cuota del derecho por el servicio de la Procuraduría Federal de Protección al Ambiente en relación con la expedición del acta para la certificación de dispositivos excluidores de tortugas marinas a embarcaciones mayores dedicadas al aprovechamiento de todas las especies de camarón en aguas marinas de jurisdicción federal.

Servicios Marítimos a cargo de la Secretaría de Marina

Derivado de la transferencia de facultades a la Secretaría de Marina, se homologa la Ley Federal de Derechos a las disposiciones legales relativas a servicios marítimos, para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, respecto a los servicios que presta la Secretaría de Comunicaciones y Transportes y la propia Secretaría de Marina.

De igual forma, se adicionan nuevos cobros por las autorizaciones para realizar regatas o competencias deportivas náuticas, amarre temporal de embarcaciones y artefactos navales, abanderamiento, dimisión de bandera, expedición, reposición o modificación del certificado de matrícula, certificado internacional de protección del buque, libreta de mar, expedición de Certificado Técnico de Operación y Navegabilidad, entre otros.

Minería

En relación con este tema se plantea modificar el esquema distributivo de los derechos que por concepto de minería se recaudan.

Cuerpos receptores de descargas de aguas residuales

Atendiendo criterios técnicos y ambientales, se modificó la LFD para el efecto de reclasificar los cuerpos receptores de descargas de aguas residuales, sin variar alguna consideración fiscal al respecto.

Servicios que presta la Comisión Nacional Bancaria y de Valores

Se aprobó en las disposiciones transitorias de la LFD que las entidades financieras sujetas a la supervisión de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores (exceptuando las instituciones de banca múltiple) paguen la cuota que pagaron durante el ejercicio fiscal de 2019, más el 4% de dicha cuota, estableciendo la salvedad que en ningún caso, los derechos a pagar para el ejercicio fiscal de 2020 por inspección y vigilancia serán menores a la cuota mínima establecida para cada sector.

Para el caso de las entidades financieras almacenes generales de depósito, banca de desarrollo, casas de bolsa, casas de cambio, inmobiliarias, federaciones, sociedades de inversión, uniones de crédito, fideicomisos públicos, sociedades financieras de objeto múltiple reguladas, y sociedades controladoras de grupos financieros, que se hayan constituido en 2019. Podrá optar por pagar la cuota mínima correspondiente al ejercicio fiscal 2020, en vez de pagar el derecho por concepto de inspección y vigilancia respectiva contenido en la LFD.

En relación con las instituciones de banca múltiple a que alude el artículo 29-D, fracción IV de la LFD, se podrá optar por pagar la cuota que hubieran optado por pagar en 2019, más el 10% del resultado de la suma de los

montos contenidos en los incisos a) y b) de dicha disposición, es decir, 0.128561 al millar, por el valor del total de pasivos de la entidad de que se trate y 0.007110 al millar, por el valor de sus activos sujetos a riesgo totales.

En relación con las bolsas de valores, las mismas podrán optar por pagar el equivalente al 1% de su capital contable.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020

Ingresos del Gobierno Federal¹²⁵

Las estimaciones de ingresos públicos presupuestados en la LIF para 2020, proyectan a obtener ingresos por un total de 6 billones 107 mil 732.4 millones de pesos, de los cuales, se estiman ingresos por recaudación de impuestos por 3 billones 505 mil 822.4 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 fiscales¹²⁶

Para 2020, se mantiene la tasa para el cálculo de recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales prevista para 2019, 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.
- 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 fiscal¹²⁷

Al igual que se estableció para el ejercicio 2019, en la LIF para 2020, 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

¹²⁵ Art. 1, LIF.

¹²⁶ Art. 8, LIF.

¹²⁷ 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 biodiésel¹²⁸

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.

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 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 Biodiésel en actividades agropecuarias o silvícolas.- Las personas que utilicen diésel o biodiésel o sus mezclas y se dediquen en un 90% 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, biodiésel o sus mezclas, consignado en el CFDI o el valor de aduana señalado en el pedimento de importación.

c) Diésel, Biodiésel y sus mezclas para uso automotriz.- Se mantiene el estímulo que está dirigido a personas que *(i)* adquieran diésel, biodiésel 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, biodiésel y sus mezclas en territorio nacional, bajo los requisitos y procedimientos previstos en la LIF.

¹²⁸ Art. 16, LIF, apartado A, fracción I.

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 biodiesel 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 Cuota¹²⁹

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.

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

Combustibles fósiles¹³⁰

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, siendo el máximo permitido el 50% de los gastos incurridos.

Concesiones mineras¹³¹

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 revistas¹³²

Se crea un estímulo fiscal para aquellas personas físicas y morales residentes en México que enajenen libros, periódicos y revistas cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no excedan de seis millones de pesos, y cuyos

¹²⁹ Art. 16, apartado A, fracción V, LIF.

¹³⁰ Art. 16, apartado A, fracción VI, LIF.

¹³¹ Art. 16, apartado A, fracción VII, LIF.

¹³² Art. 16, apartado A, fracción VIII, LIF.

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.

Constancias de retención

Se elimina la facultad de las personas obligadas a efectuar retenciones del ISR e IVA a personas físicas, para optar por no proporcionar la constancia de retención correspondiente, en caso de que expidieran un CFDI que cumpla con los requisitos de las disposiciones fiscales, y en el mismo se señale expresamente el monto del impuesto retenido.

Estímulo fiscal de régimen de incorporación fiscal¹³³

Se mantiene 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 2019.

Estímulo a personas afectadas por los sismos ocurridos en septiembre de 2017¹³⁴

Como consecuencia de los sismos ocurridos en México los días 7 y 19 de septiembre de 2017, las personas físicas que tengan su casa habitación en las zonas afectas, 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.

Donativos a organizaciones de rescate y reconstrucción en casos de desastres naturales¹³⁵

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.

¹³³ Art. 23, LIF.

¹³⁴ Art. 24, fracción I, LIF.

¹³⁵ 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.

Otros estímulos

Ciertos estímulos fueron eliminados de la LIF para incorporarse de forma definitiva en la LISR, los cuales son analizados en el apartado correspondiente. Estos estímulos son:

- Disminución de PTU pagada para efectos de pagos provisionales
- Salarios de personas con capacidades diferentes
- Producción cinematográfica y teatral

DTA/ Importación de gas natural¹³⁶

Al igual que para el ejercicio fiscal 2019, se exime 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.

Tasa de retención aplicable a intereses pagados por instituciones del sistema financiero¹³⁷

La LIF se establece un aumento de 1.04% a 1.45% 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.

Lo anterior, represente un incremento aproximado del 40% a la tasa de retención señalada, lo cual constituye un financiamiento al gasto público injustificado y desproporcional.

Multas CNBV¹³⁸

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.

¹³⁶ Art. 16, apartado B, LIF.

¹³⁷ Art. 21, LIF.

¹³⁸ Art. 22, LIF.

Reporte de donatarias autorizadas¹³⁹

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.

En ese sentido, se considera que la fecha oportuna para la presentación de la información en dicha sección sea el 31 de julio de 2020. 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.

REFORMAS FISCALES PENALES

DELINCUENCIA ORGANIZADA Y PRISIÓN PREVENTIVA OFICIOSA

Preámbulo

El 8 de noviembre de 2019 se publicó en el DOF, el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada, Ley de Seguridad Nacional, del Código Nacional de Procedimientos Penales, del Código Fiscal de la Federación y del Código Penal Federal ("el Decreto"), mismo que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2020.

Las reformas a la legislación fiscal/penal contenidas en el Decreto equiparan ciertos delitos fiscales como supuestos de amenaza a la seguridad nacional e, inclusive, en algunos casos, tipifica a dichos delitos como delincuencia organizada. Estas situaciones hacen que se actualice la prisión preventiva oficiosa.

Prisión preventiva oficiosa

La prisión preventiva oficiosa es una medida aplicable en casos extraordinarios y establecidos de manera específica en la legislación correspondiente. A grandes rasgos, esta medida resulta aplicable a delitos graves que atenten en contra de la seguridad de la nación, el libre desarrollo de la personalidad y/o de la salud¹⁴⁰. Entre los delitos específicos previstos en la Constitución¹⁴¹ como graves se encuentra la delincuencia organizada.

CFF¹⁴²

Con la inclusión de un nuevo artículo en el CFF, se podrá castigar, con una pena de dos a nueve años de prisión, a quienes por sí o por interpósita persona, expidan, enajenen, compren o adquieran comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

Asimismo, se impondrá la misma sanción a quienes permitan o publiquen, a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición o enajenación de dichos comprobantes fiscales.

Se prevé una sanción para los servidores públicos que, en ejercicio de sus funciones públicas, cometan el delito de enajenación o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes. La sanción consiste en la destitución e inhabilitación para desempeñar cargos públicos de uno a diez años.

Para proceder penalmente por este delito se requiere querrela por parte de la SHCP.

¹³⁹ Art. 27, apartados B y C, LIF.

¹⁴⁰ Art. 19 CPEUM.

¹⁴¹ Art. 19 CPEUM.

¹⁴² Art. 113Bis CFF.

CPF¹⁴³

Se adiciona el delito fiscal previsto en el artículo 113-Bis del CFF como parte del catálogo de delitos establecidos en el artículo 11-Bis del CPF.

El hecho de que se hubiera incluido al delito fiscal relacionado con la expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes como un delito para efectos del CPF, no hace que dicha conducta *per se* pueda considerarse como delincuencia organizada y, por tanto, traiga aparejada prisión preventiva oficiosa. Sin embargo, cobra relevancia el hecho de que el legislador hubiera incluido a dicho delito fiscal como parte de los ilícitos a los que se refiere el artículo 11-Bis del CPF, máxime si se considera que este último precepto legal se refiere a las consecuencias jurídicas que pueden imponérsele a las personas morales (no personas físicas) que hubieren intervenido en la comisión de alguno de los delitos a los que se refiere dicha norma penal.

LSN¹⁴⁴

Se adicionan como supuestos de amenaza a la seguridad nacional, los actos ilícitos en contra del fisco federal, consistentes en:

- a) El contrabando y su equiparable, únicamente cuando sean calificados, sin importar la cuantía.
- b) La defraudación fiscal y la defraudación fiscal equiparada, siempre que sean calificados y el monto de lo defraudado exceda de \$7'804,230.
- c) La enajenación o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, siempre que el valor de los comprobantes exceda el monto de \$7'804,230.

CNPP¹⁴⁵

Se reforma el CNPP para establecer que, tratándose de los delitos fiscales antes referidos, aplica prisión preventiva oficiosa, desde el momento en que la persona sea puesta a disposición del Juez de control. Esto se traduce, en que el imputado podría permanecer en prisión preventiva durante el proceso penal (máximo 2 años), aun cuando al finalizar el mismo fuera declarado inocente.

Una de las notas características de la prisión preventiva oficiosa es que no procederán los acuerdos reparatorios, ni la suspensión condicional del proceso.

El criterio de oportunidad únicamente podrá aplicarse cuando el imputado aporte información fidedigna que coadyuve a la investigación y persecución del beneficiario final del delito¹⁴⁶.

Consideramos que, en lo relativo a delitos fiscales, la prisión preventiva podría atentar contra la presunción de inocencia y el debido proceso, así como con otros derechos humanos reconocidos en nuestra Constitución, así como también en diversos Tratados Internacionales de los cuales México es parte.

LFDO¹⁴⁷

Se modifica la LFDO para establecer ciertos supuestos que serán sancionados como delincuencia organizada, siempre que tres o más personas se organicen de hecho para realizar de forma permanente o reiterada, las siguientes conductas:

- a) Defraudación fiscal y defraudación fiscal equiparada en los siguientes supuestos: *(i)* cuando en las declaraciones se consignen deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realizados; *(ii)* en los supuestos de discrepancia fiscal de personas físicas, por haber realizado erogaciones mayores a los ingresos declarados sin que se haya

¹⁴³ Art. 11 Bis, apartado B, CPF.

¹⁴⁴ Art. 5 LSN.

¹⁴⁵ Art. 167, 187, 192 y 256 CNPP.

¹⁴⁶ Casos en los que el MP puede abstenerse de ejercer la acción penal.

¹⁴⁷ Art. 2, fracciones VIII Bis y VIII Ter, LFDO.

desvirtuado el origen de la discrepancia; y, (iii) cuando exista simulación de actos o contratos obteniendo un beneficio fiscal indebido en perjuicio del Fisco Federal. Únicamente cuando los delitos sean calificados y el monto de lo defraudado exceda la cantidad de \$7'804,230 pesos.

- b) La enajenación o adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados, siempre y cuando, el valor de los comprobantes supere el monto de \$7'804,230.
- c) Contrabando y su equiparable, sin establecer un monto mínimo del ilícito.

Al considerarse como delincuencia organizada, las penas establecidas para aquellas personas que cometan delitos fiscales se agravarán, de la siguiente manera:

- d) Para quien tenga funciones de administración, dirección o supervisión dentro de la organización delictiva, se le aumentarán de ocho a dieciséis años de prisión y de quinientos a veinticinco mil días multa.
- e) A quien no tenga las anteriores funciones, se le aumentarán de cuatro a ocho años de prisión y de doscientos cincuenta a doce mil quinientos días de multa.

Adicionalmente, las penas a que se refieren los párrafos anteriores se aumentarán hasta en un 50% cuando:

- f) Se trate de cualquier servidor público que participe en la realización de los delitos señalados.
- g) Se utilice a menores de edad o incapaces para cometer los delitos descritos con anterioridad.

Aunado a lo anterior, quienes cometan los ilícitos antes descritos serán sujetos a procedimientos de investigación de excepción, así como a las disposiciones de la Ley Nacional de Extinción de Dominio, la cual dispone que los particulares pueden perder sus propiedades, aun y cuando, los medios de defensa interpuestos no hayan concluido en definitiva.

Si bien los esquemas simulados de defraudación fiscal afectan gravemente la recaudación en el país, estimamos desproporcional considerar estas conductas como delito de delincuencia organizada, máxime cuando las mismas ya se encuentran previstas como delitos en el CFF y cuentan con sanciones específicas.

Extinción de Dominio

El 9 de agosto de 2019 se publicó en el DOF, el Decreto por el cual se expide la LNED, misma que entró en vigor el 12 del mismo mes y año.

La LNED tiene como finalidad regular los siguientes temas:

- a) La extinción de dominio de bienes a favor del Estado.
- b) El procedimiento correspondiente.
- c) Los mecanismos para que las autoridades administren los bienes sujetos al proceso de extinción de dominio.
- d) Los mecanismos para que las autoridades lleven a cabo la disposición de los bienes sujetos al proceso de extinción de dominio.
- e) Los criterios para el destino de los bienes cuyo dominio se declare extinto.

La extinción de dominio se define, como la pérdida de los derechos que tenga una persona en relación con los bienes a que se refiere propia LNED. Esta medida sancionatoria tiene que ser declarada por sentencia de la autoridad judicial, sin contraprestación, ni compensación alguna para su propietario o para quien se

ostente o comporte como tal, ni para quien, por cualquier circunstancia, posea o detente los citados bienes¹⁴⁸.

Esta medida procede, siempre y cuando, el titular del bien no pueda acreditar la legítima procedencia del mismo; que el dueño tuviera conocimiento del ilícito y no lo haya notificado a la autoridad o realice algún acto para impedirlo; así como, cuando esos bienes se encuentren relacionados con las investigaciones derivadas de hechos de corrupción, encubrimiento, delitos cometidos por servidores públicos, delincuencia organizada, robo de vehículos, recursos de procedencia ilícita, delitos contra la salud, secuestro, extorsión, trata de personas y delitos en materia de hidrocarburos, petrolíferos y petroquímicos.

El ejercicio de la acción de extinción de dominio corresponde al Ministerio Público a través de un procedimiento jurisdiccional de naturaleza civil y autónomo del penal¹⁴⁹. Procede, siempre que, a su criterio, se configuren los siguientes elementos:

- (i) La existencia de un hecho ilícito;
- (ii) La existencia de algún bien de origen o destinación ilícita;
- (iii) El nexos causal de los dos elementos anteriores, y
- (iv) El conocimiento que tenga o deba haber tenido el titular, del destino del bien al hecho ilícito, o de que sea producto del ilícito.

Atentamente,

TURANZAS, BRAVO & AMBROSI
Abogados Tributarios

www.turanzas.com.mx

El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. 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.

Si no desea recibir esta actualización tributaria, favor de enviar un correo electrónico a info@turanzas.com.mx con la palabra "REMOVER" escrita en la línea de asunto.

¹⁴⁸ Art. 3 LNED.

¹⁴⁹ Art. 22 CPEUM.