

Enero de 2020

Estimados amigos:

Este año de 2020 inicia con la entrada en vigor de diversas reformas fiscales de diversa magnitud; varias de ellas son adaptaciones de medidas tributarias extranjeras entre las que destacamos: límite a los intereses deducibles a cargo de las empresas, obligaciones de reporte a cargo de asesores fiscales, régimen novedoso de tributación de entidades extranjeras controladas y figuras jurídicas extranjeras, gravamen a la comercialización de actividades a través de plataformas tecnológicas, etcétera.

La relativa complejidad de algunas de estas reformas aunada a ciertas deficiencias legislativas abren espacios de interpretación que deberán ser abordados cuidadosamente por los contribuyentes y sus asesores.

El común denominador de las propuestas fiscales que nos ocupan es la de constituir una carga tributaria mayor a cargo de los contribuyentes; lo anterior, dada la ingente necesidad del gobierno federal de encontrar recursos que permitan financiar sus múltiples obligaciones y algunos de sus proyectos de alto costo pero dudosa racionalidad.

En adición al análisis de las reformas para 2020, comentamos las novedades fiscales relevantes habidas en 2019 entre la que destacamos la emisión de resoluciones de los tribunales administrativos y judiciales en temáticas relevantes tales como: la necesidad de prueba de materialidad y razón de negocios de las operaciones que lleven a cabo los contribuyentes.

Dedicamos apartado especial al criterio (preocupante) de “fecha cierta” de los documentos recientemente emitido por la Suprema

Corte de Justicia de la Nación y de igual manera acompañamos análisis de importantes cambios en materia fiscal-penal que esperamos les sea de interés / utilidad.

Reciban nuestros mejores deseos para ustedes y sus seres queridos.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2020** constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborada por los miembros de Turanzas, Bravo y Ambrosi, S.C., y de ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2020

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

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra.

Primer Edición: MMXX

Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

ACAJA	Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
ACAJACE	Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría de Comercio Exterior de la AGACE
ACIA	Administración Central de Investigación Aduanera
ACNCEA	Administración Central de Normatividad en Comercio Exterior y Aduanal
ADACE	Administración Desconcentrada de Auditoría de Comercio Exterior
AGA	Administración General de Aduanas
AGACE	Administración General de Auditoría de Comercio Exterior
AGJ	Administración General Jurídica
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BMV	Bolsa Mexicana de Valores
BO	Beneficial Owners
CBI	Citizenship by Investment
CDMX	Ciudad de México
CFC	Controlled Foreign Corporations
CFCDMX	Código Fiscal de la Ciudad de México
CFDI	Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CNBV	Comisión Nacional Bancario y de Valores
CNPP	Código Nacional de Procedimientos Penales
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CPF	Código Penal Federal
CRS	Common Reporting Standard
CUFIN	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta
DOF	Diario Oficial de la Federación
DTA	Derecho de Trámite Aduanero
EFOS	Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas.
EP	Establecimiento Permanente
EUA	Estados Unidos de América
FATCA	Foreign Account Tax Compliance Act

FIBRA´s	Fideicomisos de Infraestructura y Bienes Raíces
FICAPS	Fideicomisos de Inversión en Capital Privado
GAFI	Grupo de Acción Financiera Internacional
IEPS	Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
IGI	Impuesto General de Importación
IMMEX	Industria Manufacturera, Maquiladora y de Servicios de Exportación
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social
INPC	Índice Nacional de Precios al Consumidor
ISAI	Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles
ISAN	Impuesto sobre Automóviles Nuevos
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
LA	Ley Aduanera
LFD	Ley Federal de Derechos
LFDO	Ley Federal de Delincuencia Organizada
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFT	Ley Federal del Trabajo
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIC	Ley de Instituciones de Crédito
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
LIETU	Ley de Impuesto Empresarial a Tasa Única
LIF	Ley de Ingresos de la Federación
LISH	Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos
LISR	Ley del Impuesto Sobre la Renta
LIVA	Ley del Impuesto al Valor Agregado
LMV	Ley del Mercado de Valores
LSN	Ley de Seguridad Nacional
MCAA	Multilateral Competent Authority Agreement
MLI	Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting
NOMS	Normas Oficiales Mexicanas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
PAMA	Procedimiento Administrativo en Materia

	Aduanera
PEMEX	Petróleos Mexicanos
PIB	Producto Interno Bruto
PJF	Poder Judicial de la Federación
PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades
PUE	Pago en una sola exhibición
RBI	Residence by Investment
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
REFIPRES	Regímenes Fiscales Preferentes
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RLISR	Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
RLIVA	Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
RPPC	Registro Público de la Propiedad y de Comercio
RTFJA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SE	Secretaría de Economía
SECIIT	Sistema Electrónico para el Control de Inventarios de Importaciones Temporales
SEJUFE	Semanario Judicial de la Federación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SOCAP	Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo
TCC	Tribunal Colegiado de Circuito
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
TIGIE	Tarifa de los Impuestos Generales de Importación y Exportación
TLIGIE	Tarifa de la Ley de Impuestos Generales de Importación y Exportación
UMA	Unidad de Medida y Actualización
XML	Lenguaje de Marcado Extensible

ÍNDICE

REFORMA FISCAL 2020	1
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	1
TÍTULO II – PERSONAS MORALES	3
TÍTULO IV – PERSONAS FÍSICAS.....	11
TÍTULO V – RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.....	23
TÍTULO VI - REFIPRES Y EMPRESAS MULTI-NACIONALES....	24
TÍTULO VII – ESTÍMULOS FISCALES	34
LEY DE INGRESOS SOBRE HIDROCARBUROS.....	36
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	37
REFORMA DESTACADA – SERVICIOS DIGITALES	37
OTRAS REFORMAS A LA LIVA	42
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	44
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.	46
LEY FEDERAL DE DERECHOS	77
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2020	82
REFORMAS FISCALES PENALES	91
DELINCUENCIA ORGANIZADA Y PRISIIÓN PREVENTIVA OFICIOSA.....	91
TESIS.....	97
SEJUFE	97
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN	97
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	99
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	110
LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA	116
LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS	117
LEY DE AMPARO	119

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO	
ADMINISTRATIVO	124
CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS	
MEXICANOS.....	125
LEGISLACIONES LOCALES	127
LEY FEDERAL DEL TRABAJO	132
LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES	133
LEY FEDERAL DE TELECOMUNICACIONES Y RADIODIFUSIÓN .	133
SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL.....	134
LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO	135
 REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA.	 137
 LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	 137
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	142
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	145
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO	
ADMINISTRATIVO	150
TRATADOS INTERNACIONALES	152
 TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS.....	 153
 TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	 153
 ACUERDO CON LA REPÚBLICA DE COSTA RICA PARA EVITAR	
LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL....	153
PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ACUERDO CON EL GOBIERNO	
DE LA REPÚBLICA DE INDONESIA PARA EVITAR LA DOBLE	
TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL.....	157
TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE	
ENERO DE 2020	158
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN	
PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR	165
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN	
NEGOCIACIÓN	165
TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN	
NEGOCIACIÓN	166
EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y TRANSFERENCIA DE	
UTILIDADES (BEPS).....	166
 COMERCIO EXTERIOR	 185
 REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2019	 185

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE PARA 2019	190
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE PARA 2019	193
ACUERDOS Y DECRETOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR ...	194
RTFJA	200
SEJUFE	204
 CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO	 207
 CRÍTICA A LA JURISPRUDENCIA DE "FECHA CIERTA" POR TURANZAS, BRAVO Y AMBROSI, S.C.....	 223

REFORMA FISCAL 2020

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.

¹ Arts. 2 y 3 de la LISR.

- (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.
- 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.

² Art. 5, LISR.

³ Art. 14, LISR.

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

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.

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

⁵ Art. 27, fracción VI, LISR.

⁶ Art. 28, fracción XXIII, LISR.

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.

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.

⁷ Art. 28, fracción XXIX, LISR.

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

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, 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.

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.

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.

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

¹¹ Art. 74, párrafos 1 y 2, LISR.

¹² Art. 74, párrafo 6, LISR.

¹³ Art. 74, párrafos 11 a 14, LISR.

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.

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.

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 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

²¹ Art. Segundo Transitorio, fracción I, Decreto.

²² Art. 145, párrafo 1, LISR.

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.

²³ Art. 96-Bis, párrafo 1, LISR.

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.

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

²⁴ Art. 96-Bis, párrafo 2, LISR.

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.

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

²⁵ Art. Segundo Transitorio, fracción II, Decreto.

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.

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:

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.

- (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.
- (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.

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

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

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

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.

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

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.

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

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.

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 citas 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 OCDE 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 OCDE será presentado en 2020.

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

⁴⁸ Art. 113-C, párrafo 2, LISR.

⁴⁹ Art. Segundo Transitorio, Fracción III, Decreto.

⁵⁰ Art. 106, párrafo 5, LISR.

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

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.

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 anuales⁵⁵, 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 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

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.

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 incrementarán 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 "regímenes 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."*

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

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. 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 parecida 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

⁵⁹ Nuevo Art. 4-B, LISR.

(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:

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 REFIPRES^{60.-} 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

⁶⁰ Art. 176 LISR.

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 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").

⁶¹ Art. 177, LISR.

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.

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).

⁶⁴ Art. 183-Bis, LISR.

⁶⁵ Art. 186, LISR.

⁶⁶ Art. 187, LISR.

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.

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.

⁶⁷ Art. 189, LISR.

⁶⁸ Art. 190, LISR.

⁶⁹ Art. 190, LISR.

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.

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

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](#).

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 receptos 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.

⁷¹ Art. 16 y 18-B, LIVA.

⁷² Art. 1-A Bis, LIVA.

⁷³ Art. 18-C, LIVA.

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 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.

⁷⁴ Art. 18-E, LIVA.

⁷⁵ Art. 18-D, LIVA.

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

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

⁷⁷ Art. 18-G, LIVA.

⁷⁸ Art. 18-H, LIVA.

⁷⁹ Art. 18- H, LIVA.

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 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

⁸⁰ Art 18-I, LIVA.

⁸¹ Art. 18-J, LIVA.

⁸² Art. 18-K, LIVA.

⁸³ Art. 18-L y 18-M, LIVA.

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,

⁸⁴ Art. 18-M, LIVA.

⁸⁵ Art. 15, fracción V, LIVA.

⁸⁶ Art. 1-A LIVA.

coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé 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.

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 personas morales 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.

⁸⁷ Art. 6, LIVA.

⁸⁸ Art. 9, 15 y 20, LIVA.

⁸⁹ Art. 17, LIVA.

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

⁹⁰ Art. 33, LIVA.

⁹¹ Art. 32, fracción V, LIVA.

⁹² Art. 2 de la LIEPS.

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.

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.

⁹³ Art. 2-A de la LIEPS.

⁹⁴ Art. 2-C de la LIEPS.

⁹⁵ Art. 3 de la LIEPS.

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.

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

⁹⁶ Arts. 5 y 5-D de la LIEPS.

⁹⁷ Art. 19 de la LIEPS.

⁹⁸ Art. 5-A del CFF.

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 repercuten 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.
- (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.

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.

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.

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 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

¹⁰⁰ Art. 17-D del CFF.

¹⁰¹ Arts. 17-H y 17-H Bis del CFF.

- 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.
- (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 casusas 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) Omita 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 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

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>

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.

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

¹⁰⁴ Art. 27 del CFF.

¹⁰⁵ Art. 31-A del CFF.

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 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

¹⁰⁶ Art. 32-B del CFF.

¹⁰⁷ Art. 32-D del CFF.

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 EFOS 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

¹⁰⁸ Art. 33-B del CFF.

¹⁰⁹ Art. 38 del CFF.

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.

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.

¹¹⁰ Art. 42 y 49 del CFF.

¹¹¹ Art. 46-A y 53-B del CFF.

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 recurso 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.

¹¹² Art. 52 del CFF.

¹¹³ Art. 67 del CFF.

¹¹⁴ Art. 69 del CFF.

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 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

¹¹⁵ Art. 69-B Ter del CFF.

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

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

¹¹⁷ Se reforma el art. 81, fracción II.

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.

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.

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

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 LIVA, en un plazo máximo de cinco días; la 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

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.

financieras de revelar ciertas planeaciones fiscales transfronterizas 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.

- 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.

¹²³ Se adiciona el art. 82-A.

- 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.

- 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.

¹²⁴ Se adiciona el art. 82-C.

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 LA.

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:

¹²⁵ Art. 1, LIF.

¹²⁶ Art. 8, LIF.

- (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
- 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.

¹²⁷ Art. 15, LIF.

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 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.

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

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

b) Diésel y Biodiesel en actividades agropecuarias o silvícolas.- Las personas que utilicen diésel o biodiesel o sus mezclas y se dediquen 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, biodiesel o sus mezclas, consignado en el CFDI o el valor de aduana señalado en el pedimento de importación.

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

Es importante destacar que para que proceda la aplicación del estímulo en comento, el beneficiario deberá contar con: *(i)* comprobante fiscal correspondiente a la adquisición del 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.

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

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.

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

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 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 adquiriera 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.

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

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

¹³³ Art. 23, LIF.

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 realice 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.

¹³⁴ Art. 24, fracción I, LIF.

¹³⁵ Art. 24, fracción II, LIF.

- (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.
- 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.

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

¹³⁶ Art. 16, apartado B, LIF.

¹³⁷ Art. 21, LIF.

¹³⁸ Art. 22, LIF.

¹³⁹ Art. 27, apartados B y C, LIF.

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.

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

¹⁴⁰ Art. 19 CPEUM.

¹⁴¹ Art. 19 CPEUM.

¹⁴² Art. 113Bis CFF.

¹⁴³ Art. 11 Bis, apartado B, CPF.

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.

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.

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 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.

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

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:

- e) Se trate de cualquier servidor público que participe en la realización de los delitos señalados.
- f) 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 nexo 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.

¹⁴⁸ Art. 3 LNED.

¹⁴⁹ Art. 22 CPEUM.

TESIS

TESIS SEJUFE

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN

Obligaciones en materia de distribución y venta de hidrocarburos¹⁵⁰

El artículo 25, fracción I de la LIF para 2017, establece la obligación periódica a cargo de los permisionarios de distribución y venta de hidrocarburos de reportar a la CRE información respecto de los precios de venta al público, volúmenes comprados y vendidos y respecto de su estructura corporativa y de capital.

Al respecto, la Primera Sala de la SCJN confirmó a través de una jurisprudencia, que este tipo de información no tiene una finalidad tributaria, sino administrativa y regulatoria. Por ello, resolvió que el artículo en comento es inconstitucional, pues la LIF debe tener un contenido normativo específico de carácter tributario, entendido éste como que se legisle sobre las contribuciones que deba recaudar el gobierno, o que tenga una vinculación estrecha con lo relativo a los ingresos que obtendrá el gobierno para solventar el presupuesto de egresos, aspectos que no se actualizan en el caso del artículo 25, fracción de la LIF para 2017.

Consideramos que esta jurisprudencia es relevante pues confirma la limitación que tiene el legislador para emitir la LIF únicamente respecto de normas eminentemente tributarias, evitando que a través de este ordenamiento se introduzcan otro tipo de obligaciones sustantivas y adjetivas que exceden el límite material de la LIF.

¹⁵⁰ "INGRESOS DE LA FEDERACIÓN. LA LEY RELATIVA DEBE TENER UN CONTENIDO NORMATIVO ESPECÍFICO DE CARÁCTER TRIBUTARIO. Jurisprudencia 1ª./J 52/2019 de la Primera Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 68, julio 2019, Tomo I, pág. 182.

Declaración informativa de operaciones relevantes¹⁵¹

El artículo 25, fracción I de la LIF para 2018, prevé que los contribuyentes deben presentar trimestralmente información de (i) operaciones financieras derivadas, (ii) operaciones con partes relacionadas, (iii) operaciones financiera relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal, (iv) relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas y (v) operaciones de enajenaciones y aportaciones, de bienes y activos financieros, operaciones con países con sistema de tributación territorial, operaciones de financiamiento y sus intereses, pérdidas fiscales, reembolsos de capital y pago de dividendos.

Por su parte, la regla 2.8.1.17 de la RMF para 2018, establece que la obligación antes mencionada debe cumplirse a través de la forma oficial 76 “Información de operaciones relevantes” usando para ello el aplicativo del SAT.

Mediante jurisprudencia de la Segunda Sala, se confirma que esta regla no excede los parámetros establecidos en el artículo 25, fracción I de la LIF, y cumple con los lineamientos de una cláusula habilitante, pues solo delinea las circunstancias, modo y formatos aplicables para la presentación de tales declaraciones.

En ese sentido, se considera que no hay violación al principio de legalidad y de seguridad jurídica previstos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal.

¹⁵¹ “INFORMACIÓN DE OPERACIONES RELEVANTES. LA REGLA 2.8.1.17. Y LOS ANEXOS 1 Y 1-A DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018 QUE REGULAN LA PRESENTACIÓN DE LAS DECLARACIONES RESPECTIVAS, SON CONSISTENTES CON LOS PARÁMETROS ESTABLECIDOS EN EL ARTICULO 25 FRACCIÓN I DE LA LEY DE INGRESOS PARA LA FEDERACIÓN PARA ESE EJERCICIO FISCAL.” Jurisprudencia 2a./J 100/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 68, julio 2019, Tomo II, pág. 806.

“OPERACIONES RELEVANTES. LA CLÁUSULA HABILITANTE RELACIONADA CON LA FORMA DE PRESENTAR LA INFORMACIÓN RELATIVA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 25 FRACCIÓN I DE LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2018, NO TRANSGREDE LOS DERECHOS DE LEGALIDAD Y DE SEGURIDAD JURÍDICA. Jurisprudencia 2a./J 99/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 68, julio 2019, Tomo II, pág. 807.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Personas morales con fines no lucrativos¹⁵²

Los artículos 93,94, 94 y 176, fracción III, de la LISR, vigentes en 2004, 2005, 2006, 2007 y 2010 establecen que las personas morales con fines no lucrativos (como las asociaciones religiosas) no son sujetos pasivos del ISR, ya que sus objetos sociales no se vinculan con el lucro o la obtención de ingresos; sin embargo, como excepción a dicha causación, serán causantes del ISR si obtienen ingresos en términos de los capítulos IV, VI y VII del Título IV denominado "De las personas físicas" y, por ende, deberán aplicar el sistema de tributación contenido en dicho Título, con inclusión del sistema de deducciones respectivo.

En 2018, los Plenos de Circuito confirmaron, mediante jurisprudencia, que la procedencia de la deducción no estructural de donaciones deberá reunir los requisitos del numeral 176, fracción III, esto es, además de no ser onerosas o remunerativas, deberán ser entregadas a los donatarios expresamente autorizados en ese numeral o bien, para los fines educativos ahí señalados. Lo anterior excluye la posibilidad de considerar deducibles a las donaciones entregadas de manera general, al no reunir los requisitos particulares para la aplicación de la aminoración de la base.

Consideramos acertado dicho criterio, dado que a las donatarias autorizadas se les permite reducir sus ingresos con las deducciones personales previstas para personas físicas. Sin embargo, esta jurisprudencia precisa que cuando los donativos sean entregados de manera general estos no serán deducibles, dado que no se cumple con el requisito relacionado con el sujeto receptor.

Es importante mencionar que ciertas donatarias autorizadas (e.g. actividades asistenciales) pueden otorgar donativos a sujetos que sean considerados personas, regiones, o sectores de escasos recursos, comunidades indígenas y grupos vulnerables por edad, sexo y/o discapacidad, siempre y cuando dicho donativo sea utilizado por su beneficiario para realizar una actividad para la cual la donataria esté autorizada y dicha donataria deberá contar con la información necesaria

¹⁵² "PERSONAS MORALES CON FINES NO LUCRATIVOS. SISTEMA DE TRIBUTACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004, 2005, 2006, 2007 Y 2010)," Tesis PC.I.A. J/141 A (10.a) de los Plenos de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 63, febrero de 2019, Tomo II, pág. 1804.

para soportar su efectivo destino a la actividad realizada por el beneficiario. Si bien el donativo no será deducible, al no cumplir con lo establecido en el numeral 176, fracción III de la LISR, tampoco será considerado como remanente distribuible ficto, ya que el donativo cumple con el objeto social de la donataria autorizada.

Exención en el pago del impuesto sobre la renta en caso de cajas de ahorro de trabajadores jubilados¹⁵³

Los artículos 110, fracción IV y 132 fracción XXIII, en relación con el artículo 97, todos de la LFT, establecen que las cajas de ahorro que adquieran su personalidad como asociaciones civiles, se rigen por los artículos 2680, 2682 y 2685 del CCF, los cuales no contemplan a la jubilación de trabajadores como medio de separación o causa de extinción de las asociaciones civiles, ya que puede pactarse que sus miembros sean trabajadores en activo o jubilados, los cuales adquieren el derecho de obtener todos los beneficios extralegales para gozar de los rendimientos de sus aportaciones.

El artículo 109, fracción VIII, de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establece que no se pagará el ISR por la obtención de los ingresos provenientes de cajas de ahorro de trabajadores.

Al respecto, un Pleno de Circuito resolvió mediante contradicción de tesis, que, de una interpretación literal y estricta de los preceptos mencionados, se tiene que las personas físicas no pagarán el ISR respecto de los ingresos provenientes de cajas de ahorro de los trabajadores, sin excluir a los jubilados. Lo anterior, pues si el legislador no estableció condición alguna respecto de los contribuyentes susceptibles de acceder al beneficio fiscal, únicamente debe atenderse al texto de los artículos, así como al contexto normativo laboral y de seguridad social de las cajas de ahorro de los trabajadores.

¹⁵³ "CAJAS DE AHORRO. LA EXENCIÓN DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN VIII, DE LA DEL DE LA MATERIA VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2013, SOLO EXIGE QUE LOS INGRESOS PROVENGAN DE UNA FUENTE DE ESTE TIPO, POR LO QUE LOS TRABAJADORES PUEDEN ACCEDER A ESTE BENEFICIO AUN CUANDO SEAN JUBILADOS." Jurisprudencia PC.I.A. J/139 A (10a.) de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFE Libro 63, Febrero de 2019, Tomo II, pág. 1342.

Declaraciones informativas¹⁵⁴

El artículo 27, fracción XVIII de la LISR, condiciona la procedencia de las deducciones de las personas morales, a que los contribuyentes cumplan con la obligación de presentar declaraciones informativas que exijan las leyes fiscales. Al respecto, la regla 3.9.1.3. de la RMF para 2018 prevé que, para la procedencia de la reducción de los ajustes de precios de transferencia, debe cumplirse con el requisito de presentar las declaraciones normales, complementarias o informativas que prevean las leyes fiscales, incluyendo la informativa de operaciones relevantes.

En 2019, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que la regla 3.9.1.3. de la RMF para 2018 no es violatoria al principio de legalidad tributaria en su vertiente de reserva de ley, toda vez que solo complementa la disposición de la LISR, y si bien, el artículo 27 fracción XVIII de la LISR no hace referencia específica a la declaración de este tipo de operaciones como si lo hace la regla, se advierte que el espíritu de la ley es que, para aplicar las deducciones, los contribuyentes cumplan con las obligaciones formales como lo son las declaraciones informativas.

Esta jurisprudencia viene a confirmar el criterio formalista sostenido por las autoridades fiscales, quienes han rechazado las deducciones de las personas morales, cuando hay incumplimiento en las declaraciones informativas.

¹⁵⁴ "DEDUCCIONES DE AJUSTES DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA. LA REGLA 3.9.1.3. DE LA RESOLUCIÓN MISCLÉANEA FISCAL PARA 2018 PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 22 DE DICIEMBRE DE 2017, AL ESTABLECER UN REQUISITO PARA SU PROCEDENCIA, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA EN SU VERTIENTE DE RESERVA DE LEY." Jurisprudencia 2a./J 101/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 68, julio 2019, Tomo II, pág. 804.

Créditos respaldados / norma antiabuso¹⁵⁵

El artículo 92, fracción V de la LISR vigente en 2007 establece que tratándose de intereses que deriven de créditos otorgados a personas morales o a establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, por personas residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas de la persona que paga el crédito, los contribuyentes considerarán, para efectos de ISR, que los intereses derivados de dichos créditos tendrán el tratamiento fiscal de dividendos cuando los intereses provengan de créditos respaldados, inclusive cuando se otorguen a través de una institución financiera residente en el país o en el extranjero, entre otros supuestos.

En relación con esta norma, en 2015 las autoridades fiscales determinaron un crédito fiscal a cargo de cierto contribuyente, al rechazar la deducción de un concepto de intereses determinando que éstos debían considerarse como dividendos pues en su consideración, se actualizaba el supuesto normativo del artículo 92 Fracción V de la LISR. Dicho contribuyente impugnó el crédito fiscal a través de un juicio de un juicio de nulidad y posteriormente a través de un amparo directo que fue resuelto por el Cuarto TC en Materia Administrativa del Primero Circuito, quien sostuvo mediante tesis aisladas lo siguiente:

Que esta norma prevé que para efectos de ISR los intereses que provengan de créditos respaldados tendrán el tratamiento fiscal de dividendos, siendo el legislador en ningún momento tuvo la intención de

¹⁵⁵ RENTA. EL TÉRMINO "CRÉDITOS RESPALDADOS" CONTENIDO EN LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 92 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN EL 2007), TIENE UN PROPÓSITO ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 1 DE OCTUBRE DE 2007). Tesis I.4.A.169 A TCC, Décima Época, visible en el SEJUE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV pág. 4637.

NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. Tesis I.4.A.170 A TCC, Décima Época, visible en el SEJUE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV pág. 4588.

FICCIÓN LEGAL. PARA EVITAR ELUSIÓN O EVASIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA. Tesis I.4.A.168 A TCC, Décima Época, visible en el SEJUE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV pág. 4545.

EXENCIONES O EXCEPCIONES DE TRIBUTACIÓN. NO PUEDEN ENCONTRARSE O CONSTRUIRSE POR ALGÚN MÉTODO DE INTERPRETACIÓN. Tesis I.4.A.171 A TCC, Décima Época, visible en el SEJUE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV pág. 4542.

encuadrar la definición de "créditos respaldados" en el concepto doctrinario tradicional, consistente en aquellas operaciones en donde existen dos créditos documentados cubriendo una misma operación, sino que lo amplió a otros supuestos, con el fin de no dejar resquicios donde estrategias financieras y de negocios novedosas buscaran obtener o conseguir fines o resultados análogos, todo ello dentro de un esquema y propósito antiabuso; de ahí que es irrelevante el objeto de la operación que se considera como crédito respaldado, pues lo importante es el efecto de elusión que se intenta controlar.

En ese sentido, el TCC resolvió que esta norma no es una presunción iuris tantum sino una ficción legal de que la deuda se realizó con la finalidad de erosionar la base gravable. Por lo tanto, es suficiente que se actualice el supuesto previsto en la norma para que se entienda que son dividendos, al margen de la naturaleza jurídica o finalidad de la operación. Por tanto, el precepto citado establece una realidad para efectos tributarios, al tratar como dividendos a los intereses generados por un crédito en las condiciones ahí establecidas; lo que, en opinión del TCC, es acorde con la intención del legislador de no permitir el riesgo o la deducibilidad de los intereses de todos aquellos financiamientos u operaciones que creen una ficción legal de que la deuda se realizó con la finalidad de erosionar la base gravable. Así, sostiene el TCC, dicha ficción no permite al contribuyente demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una evasión o elusión fiscal, ni mucho menos cuál fue su verdadera intención, pues no se está ante una presunción en donde se releva de prueba a cierto sujeto y se traslada a otro.

Al respecto, el TCC señaló que la elusión tributaria es un fenómeno que se distingue por el uso de actos, contratos, negocios, así como de mecanismos legales que tienen como finalidad aminorar el pago de los tributos, al impedir el nacimiento del hecho generador de la obligación relativa. Por lo anterior, las normas antiabuso son respuestas excepcionales a prácticas estratégicas de fraude a la ley o abuso del derecho, basadas en construcciones argumentales de significados formales de hechos y normas que atienden, no al objeto de la práctica, sino al efecto de elusión que intentan controlar. Así, la ventaja de que ese tipo de normas contengan presunciones y ficciones legales, es que permiten tipificar aquellos supuestos de hecho elusivos e incorporarlos como hechos generadores de tributos, esto es, buscan levantar el velo a simulaciones jurídicas de operaciones que, en el fondo, financiera y económicamente, implican otra realidad.

Finalmente, sostuvo que las ficciones legales son un instrumento de técnica legislativa que se inserta en la norma y son capaces de crear realidades, en el sentido de que hacen entender ciertas situaciones conforme a una naturaleza distinta a la que les correspondería normalmente. Así, la construcción jurídica de una norma de valoración (a través de una ficción) se limita a fijar un criterio para ponderar un elemento o hecho que puede ser objeto de presunción o una creación del derecho y que, por ello, la única valoración que quepa asignarle sea la establecida en la propia norma jurídica y, por tanto, tiene como objetivo establecer la base imponible del impuesto. Por tanto, las ficciones legales en materia tributaria para evitar la elusión o evasión que, como política pública, el legislador implementa, tienen una presunción de legalidad que sólo se desvirtúa cuando se demuestre afectación al núcleo esencial de los derechos fundamentales, sin que el contribuyente pueda demostrar que las operaciones y mecanismos fiscales que utilizó hayan o no originado una cierta práctica que implicara un supuesto de evasión o elusión fiscal, ni cuál fue su verdadera intención.

En nuestra opinión los criterios del TCC en cuestión son desafortunados pues impiden que los contribuyentes tengan la posibilidad de demostrar que en la operación existió una auténtica razón de negocios y que su existencia no es con fines de elusión o evasión fiscal. Estos criterios son totalmente contrarios a la economía de opción que debe ser aceptada en nuestro sistema fiscal como regla general.

Deducción de artículos promocionales de productos farmacéuticos¹⁵⁶

El artículo 28 fracción III de la LISR establece que son gastos no deducibles, los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

Al respecto, el Décimo Octavo TCC en Materia Administrativa del Primer Circuito emitió un criterio aislado mediante el cual consideró que los

¹⁵⁶ "RENTA. LOS GASTOS EFECTUADOS POR CONCEPTO DE ARTÍCULOS PROMOCIONALES DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS SON DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO RELATIVO, AUN CUANDO ÉSTOS SE ENTREGUEN A UN PÚBLICO CALIFICADO, COMO LO SON LOS MÉDICOS Y NO AL "PÚBLICO EN GENERAL". Tesis aislada I.18º.A.96, TCC, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 64, marzo de 2019, Tomo III pág. 2779.

gastos efectuados por concepto de artículos promocionales de productos farmacéuticos sí son deducibles para efectos de ISR, aun cuando estos son obsequios que no se entregan a los clientes en forma en general, sino a un público calificado como son los médicos. El TCC sostuvo este criterio atendiendo la naturaleza de la industria farmacéutica regida por el derecho sanitario mexicano, que establece una pluralidad de limitaciones en lo relativo a la promoción y venta de sus productos, especialmente, que muchos de éstos no pueden promocionarse ante el público en general, por lo cual, se presentan a los médicos, quienes resultan ser sus intermediarios, ya que constituyen el único medio apto y especializado para prescribirlos sin poner en riesgo la salud de las personas.

El TCC reconoció que la práctica de promoción -publicidad y propaganda- de la industria farmacéutica resulta sofisticada y diferente a la de otras industrias pues la misma se desarrolla a modo de generalidad a través de diversas maneras: (i) apoyando a los médicos (quienes son el único medio apto y especializado en la materia para prescribir a los pacientes) para que asistan a eventos con los gastos de traslado y alojamiento inherentes a estos eventos para que conozcan los medicamentos y (ii) otorgamiento de artículos promocionales como recordatorios de marca para impactar en la recomendación y presencia del producto. En ese sentido, se reafirma que este tipo de gastos son estrictamente indispensables para la consecución del objeto social de las empresas farmacéuticas y, por ende, deducibles para efectos del ISR¹⁵⁷.

Consideramos muy valioso este criterio pues hace una interpretación sistemática de la LISR respecto de otras normas y respecto de la realidad de la industria que analiza, considerando a la norma jurídica, no como un enunciado aislado, sino como una parte de un conjunto más amplio que le proporciona sentido, fundamento y coherencia. Adicionalmente, consideramos que este criterio sería aplicable a otros giros de negocio, en donde los gastos de artículos promocionales no están dirigidos precisamente al público en general, sino a un grupo idóneo o calificado para lograr la promoción y publicidad de los bienes o servicios de que se trate; por ejemplo, el caso de la industria de la venta directa, en la que el medio calificado para hacer promoción es a través

¹⁵⁷ "ARTÍCULOS PROMOCIONALES. NO PIERDEN ESA CALIDAD POR LA CIRCUNSTANCIA DE QUE LAS EMPRESAS FARMACÉUTICAS LOS DIRIJAN Y ENTREGUEN A UN PÚBLICO CALIFICADO, COMO LOS SON LOS MÉDICOS". Tesis aislada I.18º.A.95, TCC, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 64, marzo de 2019, Tomo III pág. 2568.

de personas físicas mediadores o comisionistas que de hecho, son quienes realizan la publicidad con el público en general.

Ingresos por dividendos¹⁵⁸

El artículo 140 de la LISR establece la obligación de las personas físicas de acumular los ingresos percibidos por dividendos o utilidades a lo largo del ejercicio fiscal. A su vez, otorga la posibilidad de acreditar el impuesto pagado por la sociedad que le distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que se considere como ingreso acumulable además del dividendo o utilidad, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó el dividendo o utilidad.

La Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia sosteniendo que el artículo 140, párrafo primero, de la LISR, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, pues si bien obliga a la persona física a acumular el impuesto pagado por la persona moral que repartió los dividendos o utilidades, esto se neutraliza con la permisón de acreditar el pago realizado por la persona moral.

Renta gravable¹⁵⁹

El artículo 9, penúltimo párrafo de la LISR establece que para determinar la base gravable al calcular la PTU, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades pagada en el ejercicio, ni las pérdidas fiscales pendientes de disminuir.

La Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia sosteniendo que al penúltimo párrafo del artículo 9 de la LISR, no le son aplicables los principios de justicia tributaria contenidos en la fracción del artículo 31, fracción IV de la CPEUM; ya que dicho párrafo no forma parte de la determinación sustantiva del pago del ISR, pues la finalidad de dicho

¹⁵⁸ "INGRESOS POR DIVIDENDOS PERCIBIDOS POR PERSONAS FÍSICAS. EL ARTÍCULO 140, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, QUE PREVÉ EL ESQUEMA OPTATIVO PARA SU ACUMULACIÓN NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA". Jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN 1ª./J. 46/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 67, junio de 2019, Tomo II, pág. 837.

¹⁵⁹ "RENTA. EL ARTÍCULO 9, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE PREVÉ EL PROCEDIMIENTO PARA LA DETERMINACIÓN DE LA RENTA GRAVABLE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL". Jurisprudencia Primera Sala de la SCJN 1ª./J.50/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 67, junio de 2019, Tomo II, pág. 919.

párrafo es coadyuvar a la materialización del derecho que tienen los trabajadores a la PTU. Es decir, delimita los elementos que deberán emplear las empresas para determinar el monto que servirá de base para la determinación de la cantidad que se debe de repartir a los trabajadores.

A nuestra consideración la tesis de jurisprudencia resulta acertada, pues el cálculo de la PTU es un gravamen diferente al ISR, y su naturaleza alude al tema laboral, por lo que, no tienen incidencia los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

Declaraciones anuales informativas¹⁶⁰

El artículo 76-A de la LISR, obliga a los contribuyentes señalados en el artículo 32-H, fracciones I, II, III y IV del CFF, los cuales celebren operaciones con partes relacionadas, de realizar declaraciones informativas anuales conforme a las reglas establecidas por el SAT.

La Segunda Sala de la SCJN integró jurisprudencia sosteniendo que, no es procedente conceder la suspensión solicitada en el juicio de amparo contra los efectos y consecuencias de presentar las declaraciones anuales informativas a que hace referencia el artículo 76-A de la LISR, pues de concederse la suspensión, sus efectos irían en contra del interés público obstaculizando las facultades de comprobación de la autoridad, para verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Consideramos desafortunada la resolución de la Segunda Sala de la SCJN, quien una vez más, actuando como copartícipe del fisco federal y no como órgano de control constitucional, ignoró que ésta disposición es excesiva, no sólo desde una perspectiva práctica, sino también en lo que se refiere al alcance de la misma, pues se están imponiendo obligaciones a entidades que materialmente pueden no contar con la información requerida ni estarían obligadas a ello, máxime que se trata de información no relativa a su propia operación o actividad económica.

¹⁶⁰ "DECLARACIONES ANUALES INFORMATIVAS DE PARTES RELACIONADAS A QUE REFIERE EL ARTÍCULO 76-A DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. NO PROCEDE CONCEDER LA SUSPENSIÓN SOLICITADA EN EL JUICIO DE AMPARO CONTRA SUS EFECTOS Y CONSECUENCIAS". Jurisprudencia Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 72/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, pág. 2097.

Requisitos formales de las deducciones personales¹⁶¹

El artículo 151, fracción I de la LISR, establece que las personas físicas pueden deducir de sus ingresos gravables los pagos por honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios. Para ello se establece como requisito formal que éstos se realicen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México o mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios.

Mediante una tesis de jurisprudencia la Primera Sala de la SCJN resolvió, que la condición en la forma de pago para deducir las erogaciones por concepto de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios no viola el principio de proporcionalidad, al no limitar su acceso a los contribuyentes, sino que únicamente, señala la forma en que deben efectuarse dichas erogaciones. Tal condicionante se establece por razones de política fiscal, a efecto de identificar al pagador del gasto que se deduce y que la autoridad fiscal tenga mayor certeza de que las personas que realizan las deducciones sean quienes efectuaron las erogaciones, a fin de evitar actos de evasión y elusión fiscal, además, de facilitar el ejercicio de sus facultades de comprobación.

Consideramos lamentable la conclusión a la que arribó la Primera Sala de la SCJN, toda vez que aun cuando es acorde con el esfuerzo por formalizar y digitalizar el flujo económico del mercado, finalmente, el requisito de cumplir con el medio de pago específico perjudica a la persona física que realiza las erogaciones, pues en muchas ocasiones, los prestadores de servicios médicos, dentales u hospitalarios no aceptan el pago a través de los medios exigidos por la LISR, quedando así imposibilitada a reconocer un gasto que evidentemente es indispensable, situación que constituye una violación al principio de proporcionalidad.

¹⁶¹ "RENTA. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 1a./J. 28/2019(10a.) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 65, abril de 2019, Tomo I, pág. 591.

Deducción de pagos por subcontratación laboral¹⁶²

El artículo 25, fracción V párrafo tercero de la LISR, establece como requisito para deducir los pagos efectuados por servicios subcontratados en términos de la LFT, que el contratante obtenga del contratista copia de los CFDIs por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones impuestas efectuadas a dichos trabajadores y pago de las cuotas obrero patronales al IMSS.

La Primera Sala de la SCJN resolvió que esta norma no vulnera el principio de equidad tributaria, pues si bien las personas morales que contratan servicios a través de otras figuras como comisión mercantil, contrato de prestación de servicios independientes o permuta, no se les requiere la información mencionada en el párrafo anterior, lo cierto es que las deducciones que se plantean por el empleo de servicios de subcontratación laboral no comparten la misma naturaleza que aquellos servicios derivados de otras formas de contratación, sobre todo porque éstos atienden a aspectos laborales y tributarios distintos a los del régimen de outsourcing o subcontratación laboral, aunado a que a este tipo de normas tienen por objeto evitar prácticas de evasión fiscal y fortalecen el control de obligaciones de los contribuyentes que emplean trabajadores subcontratados.

Adicionalmente, la Primera Sala de la SCJN también consideró que esta disposición no vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que no veda el acceso a la deducción tratándose de gastos derivados de la subcontratación laboral, sino únicamente condiciona su ejercicio a que se exhiba la documentación mencionada, por lo cual la capacidad contributiva no se construye de forma ficticia o irreal.

¹⁶² RENTA. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN V, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada Primera Sala de la SCJN 1ª. XCI/2019 (10ª), visible en el SEJUE, Libro 71 octubre de 2019, Tomo II, pág. 1160.

RENTA. EL ARTÍCULO 27, FRACCIÓN V, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Tesis aislada Primera Sala de la SCJN 1ª. XC/2019 (10ª), visible en el SEJUE, Libro 71 octubre de 2019, Tomo II, pág. 1161.

Para 2020, se ha modificado esta norma y se ha eliminado la obligación del cliente de obtener del prestador de servicios los comprobantes fiscales digitales de nómina 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. A partir del 1 de enero de 2020, la procedencia de la deducción de los pagos por concepto de la contraprestación por los servicios de personal, está sujeta al cumplimiento de la obligación de retener y enterar el IVA correspondiente.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Carta invitación¹⁶³

En reiteradas ocasiones la SCJN ha sostenido que la carta invitación que emite el SAT para que los contribuyentes corrijan su situación fiscal, no constituye una resolución definitiva impugnabile en el juicio contencioso administrativo, pues solo es un acto declarativo que presenta una propuesta de pago que no le ocasiona un perjuicio real en su esfera jurídica, misma que las autoridades fiscales tendrán en cuenta cuando ejerzan sus facultades de comprobación.

En relación con la resolución que desestima la solicitud aclaratoria del contribuyente sobre su situación fiscal derivada de la carta invitación, la Segunda Sala confirmó que tampoco es una resolución definitiva impugnabile, pues no genera un perjuicio real a la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que no es definitiva, no causa un agravio fiscal, no se determina una cantidad líquida a cargo de los contribuyentes y finalmente, tampoco genera consecuencias jurídicas para el interesado.

Asimismo, el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito determinó que la carta invitación como la resolución que desestima la solicitud aclaratoria del contribuyente, forman un todo indisoluble, al participar de la misma naturaleza jurídica, de tal suerte que la carta invitación da sentido y razón de ser a la desestimación de la petición aclaratoria.

¹⁶³ CARTA INVITACIÓN, LA RESOLUCIÓN QUE DESESTIMA LA SOLICITUD ACLARATORIA DEL CONTRIBUYENTE SOBRE SU SITUACIÓN FISCAL DERIVADA DE AQUELLA, NO ES IMPUGNABLE EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO." Jurisprudencia 2a./J 110/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 69, agosto 2019, Tomo III, pág. 2462.

Por tales razones, el Pleno de Circuito sostuvo que al igual que la carta invitación, la resolución que desestima la solicitud aclaratoria del contribuyente no ocasiona un perjuicio en su esfera jurídica susceptible de ser impugnada en el juicio contencioso administrativo, pues en ambos actos, no se determina cantidad alguna a pagar ni se crean derechos, por lo que su inobservancia no provoca la declaración de incumplimiento, sino que la resolución correspondiente, sólo se limita a dar noticia de la existencia de un presente adeudo sin establecer consecuencias jurídicas¹⁶⁴.

Si bien las tesis antes analizadas se emitieron en los mismos términos que una jurisprudencia previa de la SCJN, consideramos desafortunado que se resolviera que la desestimación de la solicitud aclaratoria no ocasiona un perjuicio en la esfera jurídica del contribuyente susceptible de ser impugnada en el juicio contencioso administrativo, pues si bien, no se determina una cantidad líquida a su cargo, la autoridad sí califica hechos u omisiones, los cuales servirán de base para el inicio de sus facultades de revisión, generando una afectación al contribuyente que pudo ser desvirtuada con anterioridad al ejercicio de dichas facultades.

Intereses generados con motivo de devolución de contribuciones deberán ser considerados como ingresos acumulables¹⁶⁵

Los artículos 22 y 22-A del CFF establecen el procedimiento de devolución de contribuciones pagadas de manera indebida o por el resultado de un saldo a favor en favor del contribuyente, para lo cual, de resultar procedente la devolución, el monto deberá estar debidamente actualizado y pagado con los intereses correspondientes.

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que los intereses devueltos tienen naturaleza indemnizatoria pues reparan un perjuicio que sufrió el contribuyente ante la imposibilidad de obtener el monto en devolución,

¹⁶⁴ "CARTA INVITACIÓN. LA RESOLUCIÓN QUE DESESTIMA LA SOLICITUD ACLARATORIA DEL CONTRIBUYENTE SOBRE SU SITUACIÓN FISCAL DERIVADA DE AQUÉLLA, NO ES IMPUGNABLE EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" Jurisprudencia PC.III.A. J/59A (10a) de Plenos de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, Tomo II, pág. 694.

¹⁶⁵ "RENTA. LOS INTERESES PAGADOS EN TÉRMINOS DE LOS ARTÍCULOS 22 Y 22-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PUEDEN CONSIDERARSE INGRESOS ACUMULABLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO RELATIVO." Jurisprudencia 2a./J. 30/2019 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUE, libro 64, marzo de 2019, tomo II, pág. 1936.

en consecuencia, los intereses generados se traducen en una ganancia o rendimiento. Por tanto, de conformidad con los artículos 1, fracción I, 8, 18, fracción IX y 133 de la LISR, los rendimientos generados por la devolución de intereses deberán ser considerados como ingresos acumulables, ya que actualizan la hipótesis normativa que genera la causación del impuesto.

Consideramos que el criterio sostenido en la jurisprudencia es razonable, pues los intereses que se generen con motivo de la devolución del pago de lo indebido o del saldo a favor efectivamente constituyen un beneficio adicional sobre el monto histórico objeto de la devolución; por lo que, siendo que los rendimientos generados con motivo de los intereses son objeto del ISR, resulta lógico considerarlos como ingresos acumulables.

Devolución por estímulos fiscales¹⁶⁶

El plazo para solicitar la devolución de un estímulo fiscal es de un año de conformidad con las leyes que los prevén. Por su parte, el artículo 22 y 146 del CFF establecen que el plazo para solicitar los saldos a favor o pago de lo indebido de contribuciones es de cinco años.

Al respecto, un TCC sostuvo que el saldo a favor y pago de lo indebido tiene una naturaleza distinta al estímulo fiscal, que, en esencia, son beneficios otorgados por razones no estructurales de la contribución, que no son un adeudo del gobierno a favor de los contribuyentes, sino que se conceden por razones extra o parafiscales, con el objeto de estimular cierta actividad productiva. Por tanto, es acorde a los principios constitucionales, que los plazos para que se extinga la obligación de pago de parte del gobierno sean distintos.

Es razonable que se convalide la diferencia de plazos para efectuar la devolución de los estímulos fiscales respecto de los saldos a favor o pagos indebidos, pues en el primer caso, hay una renuncia de ingresos que corresponden al gobierno, que unilateralmente decide prescindir para apoyar ciertos sectores económicos, por lo que no es exigible que se apliquen las mismas reglas para el supuesto de ingresos que en sentido estricto no tenía derecho a percibir el gobierno.

¹⁶⁶ "ESTÍMULO FISCAL. AL PLAZO PARA SOLICITAR SU DEVOLUCIÓN SON INAPLICABLES LOS PRECEPTOS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN RELATIVOS A LA EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN DE RESTITUIR UN SALDO A FAVOR O UN PAGO DE LO INDEBIDO, AL SER FIGURAS DE DISTINTA NATURALEZA". Tesis aislada VI.3.A.60. DE TCC, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV pág. 4540.

Presunciones en materia tributaria¹⁶⁷

Las presunciones contenidas en el CFF son un medio que tiene la autoridad fiscal para presumir ciertos actos que realizan los contribuyentes, los cuales no pueden ser verificados con certeza. En general, las presunciones establecidas en el CFF son *iuris tantum*, éstas admiten prueba en contrario, pudiendo ser desvirtuadas por los contribuyentes.

La tesis emitida por el Cuarto TC en Materia Administrativa del Primer Circuito establece que, las presunciones en materia tributaria forman parte de las medidas o alternativas para luchar contra la elusión fiscal, el fraude y el lavado de dinero. Su mecánica consiste en relevar o dispensar de prueba a cierto sujeto y trasladarla a otro diverso que, de no satisfacer esa carga procesal, la presunción surte plenamente sus efectos de imputación. En ese contexto, la realidad y la verosimilitud de la sustancia económica son los elementos determinantes para considerar tributariamente gravables o deducibles determinados acontecimientos; de ahí que con las presunciones se busca evitar las prácticas abusivas y los comportamientos consistentes en crear montajes artificiales carentes de realidad económica, con el solo propósito de obtener beneficios indebidos.

Este criterio del Cuarto TC en Materia Administrativa del Primer Circuito aún reconoce la existencia del derecho de los contribuyentes de desvirtuar la presunción legal de inexistencia o falta de materialidad de las operaciones y condiciona dicha desvirtuación a la demostración de sustancia económica de las transacciones de los contribuyentes. Contrario a lo sostenido en los criterios emitidos por el mismo TC en el mes de agosto de 2019, en lo relativo a la deducción de intereses por créditos incobrables, en donde condena la operación como una simulación y tajantemente rechaza la posibilidad de los contribuyentes demuestren la realidad de las operaciones. Resulta cuestionable que el mismo TC tenga criterios que llevan por un lado aceptan y, por otro lado, desestiman la sustancia económica de las operaciones.

¹⁶⁷ " PRESUNCIONES EN MATERIA TRIBUTARIA. SU MECÁNICA Y PROPÓSITO". Tesis I.4º.A. 160 (10º) del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Libro 65, abril de 2019, Tomo III, pág. 2096.

Listado global definitivo 69-B CFF¹⁶⁸

El artículo 69-B del CFF establece la facultad de las autoridades de presumir la inexistencia de las operaciones que llevan a cabo los contribuyentes amparados en CFDIs, cuando considere que estos documentos fueron emitidos sin que los contribuyentes cuenten con activos, personas e infraestructura para realizar tales operaciones o cuando no localice al contribuyente. Asimismo, se establece que una vez que estos contribuyentes sean identificados serán incluidos en un listado global definitivo de quienes se encuentran en la situación indicada, lista que se publica en el DOF y en el sitio de internet del SAT. Finalmente, dicha norma prevé que los terceros que hayan utilizado los CFDIs emitidos por los contribuyentes listados tienen un plazo para desvirtuar la presunción y demostrar la existencia de las operaciones, corregir su situación o en su defecto la autoridad inicia facultades de comprobación.

En relación con lo anterior, un TCC sostuvo en tesis aislada en la que confirma que la publicación no demuestra por sí sola, la aplicación del artículo 69-B de CFF en perjuicio de los contribuyentes. Por lo tanto, para efectos de la procedencia de amparo indirecto en contra de dicha norma promovido por el tercero que dio efectos al CFDI, es necesario que se esté en alguna de los siguientes casos antes (ser objeto de facultades de comprobación, corregir la situación fiscal ante la autoridad o demostrar que efectivamente se adquirieron los bienes o se recibieron los servicios).

Este criterio es acertado, pues la publicación de los contribuyentes EFOS no afecta de una forma directa la esfera jurídica del EDO.

¹⁶⁸ "LISTADO GLOBAL DEFINITIVO DE LOS CONTRIBUYENTES RESPECTO DE QUIENES SE PRESUMA LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES QUE AMPARAN LOS COMPROBANTES FISCALES QUE EMITIERON. SU PUBLICACIÓN NO DEMUESTRA, POR SÍ SOLA, LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVE, EN PERJUICIO DE LOS TERCEROS QUE HAYAN UTILIZADO ESOS DOCUMENTOS PARA SOPORTAR UNA DEDUCCIÓN O ACREDITAMIENTO, PARA EFECTOS DE LA PROCEDENCIA DEL AMPARO INDIRECTO." Tesis III.6º.A.7ª (10ª) del Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, visible en el SEJUEF, Libro 70, septiembre de 2019, Tomo III, página 2029.

Materialidad de las operaciones¹⁶⁹

Conforme a lo establecido en el artículo 42, fracción III y 69-B del CFF, las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación podrán realizar visitas domiciliarias con la finalidad de revisar si un contribuyente cuenta con activos, personal, infraestructura o capacidad material, para prestar servicios o comercializar los bienes que amparan sus comprobantes fiscales. En el supuesto que el contribuyente no cuente con alguno de estos elementos, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en sus comprobantes fiscales.

La tesis emitida por el Cuarto TC en Materia Administrativa del Primer Circuito establece que, si la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación encuentra que las características del domicilio fiscal son insuficientes para sustentar las operaciones que el contribuyente afirma se llevaron a cabo, es válido que se presuma la inexistencia de dichas operaciones por carecer de infraestructura, dimensiones o empleados. Lo anterior bajo el entendido que los comprobantes fiscales únicamente son documentos que pretenden dar testimonio sobre algo que supuestamente existió. En el supuesto que se determine la inexistencia de las operaciones, el contribuyente puede demostrar la materialidad de las operaciones consignadas en los comprobantes.

Una vez más, el Cuarto TC en Materia Administrativa del Primer Circuito emite un criterio en el que sostiene que, ante la presunción de inexistencia de las operaciones, los contribuyentes tienen derecho a desvirtuar tal presunción demostrando la materialidad de las operaciones. Resulta controversial, que, en el mes de agosto de 2019, al analizar lo relativo a la deducción de intereses por créditos incobrables, se haya apartado de esta postura y haya cerrado la posibilidad de que los contribuyentes demuestren la sustancia económica de las operaciones.

¹⁶⁹ "COMPROBANTES FISCALES. EL CONTRIBUYENTE DEBE DEMOSTRAR LA MATERIALIDAD DE LAS OPERACIONES CONSIGNADAS EN ÉSTOS, CUANDO POR LAS CARACTERÍSTICAS DEL DOMICILIO EN EL QUE SUPUESTAMENTE SE LLEVARON A CABO SE PRESUMA SU EXISTENCIA". Tesis I.4º.A. 161 (10ª) del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Libro 65, abril de 2019, Tomo III, pág. 1999.

LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

Crédito fiscal¹⁷⁰

El artículo 11 de la LIETU, establece que cuando el monto de las deducciones autorizadas sea mayor a los ingresos gravados, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal. Por su parte el artículo 8 de la misma Ley, dispone que el crédito fiscal obtenido por el contribuyente podrá ser acreditado contra el IETU del ejercicio, hasta por el monto del impuesto calculado en el ejercicio de que se trate.

La Primera Sala de la SCJN determinó que la naturaleza del crédito fiscal a que hace referencia el artículo 11 de la LIETU, no tiene la naturaleza de una cuenta por cobrar y, en consecuencia, no constituye un crédito a favor que pueda exigir el particular en devolución conforme al artículo 22 del CFF, pues el crédito negativo constituye simplemente una expectativa para éste, quien, en caso de generar un impuesto a cargo, podrá emplearlo para disminuir o extinguir la obligación a su cargo.

Así, la SCJN concluye que el crédito negativo generado, no tiene la naturaleza de una cantidad la cual el particular tenga derecho de exigir en devolución, pues el mismo no es consecuencia de un pago indebido ni de la mecánica de determinación de un saldo a favor, pues el exceso de deducciones que da origen al crédito negativo no implica un desplazamiento patrimonial a favor de la autoridad fiscal o en perjuicio del contribuyente.

Consideramos razonable este criterio pues el crédito fiscal de IETU no tiene la naturaleza de saldo a favor, toda vez que no es un monto que el contribuyente haya pagado en exceso por concepto de impuesto. Por lo tanto, es correcto que no sea procedente la solicitud de devolución en términos del artículo 22 del CFF.

¹⁷⁰ "CRÉDITO NEGATIVO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. NO ES EXIGIBLE SU DEVOLUCIÓN COMO PAGO DE LO INDEBIDO NI COMO SALDO A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE, AL NO TENER LA NATURALEZA DE CUENTA POR COBRAR". Jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN 1ª./J. 48/2019 (10ª), visible en el SEJUE, Libro 67, Junio de 2019, Tomo II, pág. 797.

Beneficio fiscal “no estructural”¹⁷¹

La Primera Sala de la SCJN ha establecido que existen ciertos beneficios fiscales que no tienen que ser juzgados a la luz de los principios de justicia tributaria contenidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, pues su otorgamiento no se determina de conformidad con la capacidad contributiva de los particulares.

Por lo anterior, la falta de previsión por el legislador de un mecanismo que permita solicitar en devolución el crédito negativo de IETU, no es susceptible de ser analizada bajo el principio de proporcionalidad tributaria, pues esa facultad le corresponde al legislador y este decide el incentivo que intenta otorgar y sus alcances. En ese sentido, no le compete al Tribunal Constitucional emitir un juicio sobre el alcance del crédito fiscal negativo del IETU. De esta manera, la SCJN concluye que el crédito negativo del IETU, al considerarse como un beneficio fiscal “no estructural”, no le son aplicables los principios de justicia tributaria previstos en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS

Homologación de productos para la aplicación de tasas previstas en IEPS respetan principio de equidad tributaria

El artículo 2 de la LIEPS, establece tasas y cuotas para diversos actos o actividades tales como la enajenación de bienes, prestación de servicios y exportación de bienes. Ahora bien, para la enajenación de plaguicidas, el ordenamiento mencionado prevé tres tasas del gravamen, mismas que se van graduando según el grado de toxicidad del mismo.

En ese sentido, la Segunda Sala de la SCJN resolvió que para poder equiparar productos limpieza, pintura, plásticos, cosméticos, cremas, jabones, lámparas, termómetros, tintes de cabello, tatuajes, plaguicidas químicos, pesticidas orgánicos o biopesticidas y plaguicidas categoría 5 con plaguicidas con toxicidad aguda, y así, aplicar alguna de las tasas

¹⁷¹ “CRÉDITO NEGATIVO DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA. CONSTITUYE UN BENEFICIO FISCAL “NO ESTRUCTURAL”, POR LO QUE NO LE SON APLICABLES LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Jurisprudencia de la Primera Sala de la SCJN 1ª./J. 47/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 67, Junio de 2019, Tomo II, pág. 795.

imponibles de acuerdo al grado tóxico de los componentes, resulta necesario que dichos productos sean homogéneos en cuanto a características químicas con los productos citados. Esto, pues de no ser homogéneos con los plaguicidas con toxicidad aguda, implicaría que los mismos son productos distintos¹⁷².

En consecuencia, la necesidad de que dichos productos sean homogéneos en cuanto a sus características químicas, para con los plaguicidas de toxicidad aguda no viola el principio de equidad tributaria; lo anterior, bajo la lógica del principio citado de otorgar el mismo tratamiento fiscal a aquellos que se encuentren en idéntica situación.

Tasas para la enajenación de plaguicidas, de acuerdo al grado de toxicidad respetan el principio de proporcionalidad tributaria¹⁷³

La Segunda Sala de la SCJN resolvió¹⁷⁴ que las tasas previstas el artículo 2 de la LIEPS no violan el principio de proporcionalidad tributaria, pues el que se gradúen de acuerdo al grado de toxicidad de los componentes químicos atiende al grado de perjuicio que pudiere generar la comercialización de los plaguicidas, por lo que, el producto que más dañe el ambiente debe pagar una cuota más alta. Razón por la cual, no resulta aplicable la aplicación de una tasa progresiva, pues el impuesto en cuestión no fue impuesto bajo la premisa de ser aplicado a situaciones particulares de cada contribuyente, sino la comercialización con el público general de los plaguicidas.

Los criterios antes mencionados son consistentes con el fin extrafiscal de la LIEPS en este tipo de bienes, pues en principio el legislador no busca aumentar la recaudación de contribuciones, sino que busca fomentar o

¹⁷² "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS RESPECTO DE LA ENAJENACIÓN O IMPARTICIÓN DE PLAGUICIDAS DE TOXICIDAD AGUDA. RESPETA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 2a./J. 142/2019 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019, Tomo II, pág. 1507.

¹⁷³ Art. 2, fracción I, inciso I) LIEPS.

¹⁷⁴ "PRODUCCIÓN Y SERVICIOS. EL ARTÍCULO 2o., FRACCIÓN I, INCISO, I), DE LA LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL RELATIVO, NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Jurisprudencia 2a./J. 144/2019 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019, Tomo II, pág. 1508.

desincentivar actividades que afectan al grupo social o que alteran el medio ambiente como en el caso de las sustancias tóxicas.

LEY DE AMPARO

Suspensión de reparto de PTU¹⁷⁵

El artículo 985 de la LFT señala que cuando la SHCP modifica el ingreso global gravable declarado por la empresa y, ésta impugna la modificación ante el Tribunal laboral, podrá solicitar la suspensión del reparto de utilidades a los trabajadores, siempre que se cumplan con ciertos requisitos. Al respecto, el artículo 986 del mismo ordenamiento establece que el Tribunal laboral podrá desechar de plano la solicitud de suspensión, si ésta no cumple con los requisitos establecidos.

La Segunda Sala de la SCJN sostuvo en una tesis aislada, que la resolución de desechamiento de la solicitud de suspensión antes mencionada, es impugnabile a través del juicio de amparo indirecto, toda vez que la legislación laboral no prevé un recurso ordinario.

Este criterio es acorde al principio de definitividad del juicio de amparo y, protege el derecho constitucional de seguridad jurídica y acceso a la justicia de los patrones.

Suspensión Provisional ante bloqueo de cuentas bancarias por la Unidad de Inteligencia Financiera¹⁷⁶

La SCJN ha establecido que, es posible otorgar la suspensión provisional del acto recamado en un juicio de amparo cuando el acto reclamado sea el bloqueo de cuentas bancarias de particulares y este sea atribuido a la

¹⁷⁵ "REPARTO ADICIONAL DE UTILIDADES. ES PROCEDENTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO EN CONTRA DEL DESECHAMIENTO DE PLANO QUE DECRETE LA JUNTA LABORAL, ANTE LA FALTA DE CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS DE PROCEDENCIA PARA LA POSIBLE SUSPENSIÓN DE AQUÉL." Tesis aislada 2ª XLII/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 69, agosto 2019, Tomo III, pág. 2647.

¹⁷⁶ "SUSPENSIÓN PROVISIONAL. REGLAS PARA SU OTORGAMIENTO CUANDO EL ACTO RECLAMANDO SEA EL BLOQUEO DE CUENTAS BANCARIAS ATRIBUIDO A LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FINANCIERA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO". Jurisprudencia Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 87/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 66, Mayo de 2019, Tomo II, pág. 1537.

Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP, en ejercicio de las facultades establecidas en el artículo 115 de la LIC.

Sin embargo, la suspensión del acto se encuentra condicionada a que el bloqueo de cuentas no se origine en el cumplimiento de una obligación contraída con un gobierno extranjero o la ejecución de una resolución adoptada por un organismo internacional. En este supuesto, la autoridad deberá de contar con documentación que sustente la existencia de una solicitud expresa de realizar bloqueo de cuentas por una autoridad extranjera.

Amparo heteroaplicativo contra leyes tributarias con motivo del acto de aplicación realizado por un tercero¹⁷⁷

El artículo 17 de la LA establece que para impugnar la inconstitucionalidad de una ley de manera heteroaplicativa, a través de la interposición de un juicio de amparo indirecto ante los Juzgados de Distrito competentes, el plazo de presentación es dentro 15 días siguientes al primer acto de aplicación. Cuando se impugne una norma general que regula los elementos del tributo, con motivo de su acto de aplicación realizado por un tercero en auxilio de su administración, se deben de considerar dos supuestos (i) si el pago se realiza por un tercero con recursos que tiene a su disposición; o (ii) si los recursos se encuentran bajo resguardo del contribuyente. En el primer supuesto solo el tercero sabe cuando se realizó el pago, mientras que en el segundo el entero se llevará a cabo con la concurrencia y voluntad del contribuyente.

La Segunda Sala de la SCJN integró jurisprudencia sosteniendo que el plazo de 15 para la interposición del amparo inicia a partir de que el quejoso tiene conocimiento pleno del acto en el cual se dio la referida afectación, siendo que en el primer supuesto corre a partir de que el contribuyente tiene conocimiento que se realizó el pago; y en el segundo supuesto a partir de que el pago fue enterado.

¹⁷⁷ "AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS. CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DEL ACTO DE APLICACIÓN REALIZADO POR UN TERCERO EN AUXILIO DE LA ADMINISTRACIÓN, PARA DETERMINAR LA FECHA DE INICIO DEL PLAZO PARA PRESENTAR LA DEMANDA RESPECTIVA, RESULTA RELEVANTE SI EL CONTRIBUYENTE TIENE BAJO SU RESGUARDO LOS RECURSOS QUE SE ENTERAN POR AQUEL". Jurisprudencia Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 81/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, pág. 1961.

Amparo heteroaplicativo contra leyes tributarias con motivo del acto de aplicación realizado por un tercero con conocimiento del contribuyente¹⁷⁸

Cuando se impugne una norma general que regula los elementos del tributo mediante amparo indirecto con motivo de su acto de aplicación llevado por un tercero en auxilio de la administración, previa entrega de los recursos correspondientes por el contribuyente, la procedencia del amparo se encuentra condicionada a que la demanda se presente dentro del plazo de 15 días posteriores al pago efectuado.

La Segunda Sala de la SCJN integró jurisprudencia estableciendo que el plazo para la interposición del amparo con motivo del acto de aplicación realizado por un tercero con la concurrencia de la voluntad del contribuyente, inicia el día siguiente a que en que el tercero realiza el pago, ya que en ese momento el contribuyente tiene noticia plena de la afectación patrimonial correspondiente, puesto que el contribuyente ordenó el pago y éste se encuentra en la posición jurídica y material de exigir al tercero que haga de su conocimiento la fuente jurídica de la afectación.

La jurisprudencia analizada es acertada, pues al momento que un contribuyente ordena a un tercero que realice el pago de un tributo con recursos que están en resguardo y a disposición del mismo contribuyente, éste conoce plenamente que el acto en comento afecta su esfera jurídica desde el momento que se realiza la erogación.

¹⁷⁸ "AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS. CUANDO SE PROMUEVE CON MOTIVO DEL ACTO DE APLICACIÓN REALIZADO POR UN TERCERO EN AUXILIO DE LA ADMINISTRACIÓN QUIEN ENTERA LA HACIENDA PÚBLICA LOS RECURSOS RESPECTIVOS, PREVIA ENTREGA DE ÉSTOS POR EL CONTRIBUYENTE, LA PROCEDENCIA DEL JUICIO ESTÁ CONDICIONADA A QUE SE PRESENTE OPORTUNAMENTE RESPECTO DE ESA AFECTACIÓN PATRIMONIAL". Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 82/2019 (10ª), visible en SEJUFE, Libro 67, Junio de 2019, Tomo III, pág. 1963.

Amparo heteroaplicativo contra normas sobre adquisición de inmuebles y los derechos por inscripción en el Registro Público de la Propiedad del Estado de Morelos¹⁷⁹

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que, cuando se impugne mediante juicio de amparo la inconstitucionalidad de las normas generales que regulan contribuciones las cuales reglan el impuesto sobre adquisición de inmuebles y los derechos por inscripción en el Registro Público de la Propiedad, con motivo de su pago realizado por conducto de un notario público, el contribuyente tendrá noticia de la afectación patrimonial desde el momento en el que decide entregar al notario los recursos económicos para cubrir los montos correspondientes.

En ese sentido, el plazo para impugnar la norma que se tilda de inconstitucional inicia al día siguiente a aquel en que tuvo lugar esa afectación, en el entendido que esas erogaciones se realizaron con base en recursos que se encuentran a disposición del quejoso, de donde se desprende el hecho que, desde el momento de la entrega de los recursos, se conoce la afectación patrimonial que constituye el acto de aplicación de la norma.

Demanda de amparo presentada en el portal de servicios en línea¹⁸⁰

El artículo 3 de la Ley de Amparo establece que la firma electrónica es el medio de ingreso al sistema electrónico del Poder Judicial de la Federación y producirá los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa, como opción para presentar demandas, recurso, enviar y

¹⁷⁹ "AMPARO CONTRA LEYES TRIBUTARIAS. EL COMPUTO DEL PLAZO PARA PRESENTAR LA DEMANDA CONTRA LAS NORMAS QUE REGULAN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES Y LOS DERECHOS POR INSCRIPCIÓN EN EL REGISTRO PÚBLICO DE LA PROPIEDAD DEL ESTADO DE MORELOS, ASÍ COMO LOS IMPUESTOS ADICIONALES CORRESPONDIENTES, CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN REALIZADA POR UN NOTARIO PÚBLICO, INICIA A PARTIR DE QUE EL CONTRIBUYENTE TIENE CONOCIMIENTO DE LA AFECTACIÓN PATRIMONIAL RESPECTIVA". Jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 83/2019 (10ª), visible en el SEJUFE, Libro67, Tomo III, pág. 1964.

¹⁸⁰ "DEMANDA DE AMPARO PRESENTADA EN EL PORTAL DE SERVICIOS EN LÍNEA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN CON LA FIRMA ELECTRÓNICA CERTIFICADA DEL PODER JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN (FIREL) DEL AUTORIZADO POR EL QUEJOSO. EL JUEZ DE DISTRITO ESTÁ FACULTADO PARA DESECHARLA DE PLANO AL NO APRECIARSE LA VOLUNTAD DE QUIEN APARECE COMO PROMOVENTE." Jurisprudencia P./J. 32/2018 (10a.) del Pleno de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, Tomo I, pág. 5.

recibir promociones, documentos, comunicaciones y notificaciones oficiales, así como consultar acuerdos, resoluciones y sentencias relacionadas con los asuntos competencia de los órganos jurisdiccionales.

Mediante una tesis de jurisprudencia el Pleno de la SCJN determinó que cuando se presenta una demanda de amparo a través del Portal de Servicios en Línea del Poder Judicial de la Federación, firmada electrónicamente por un autorizado, no puede considerarse como una irregularidad que dé lugar a requerir a la parte quejosa para que comparezca a ratificar el escrito de demanda, pues al no contener su firma electrónica no se aprecia la voluntad del promovente, por lo que el Juez de Distrito está facultado para desechar la demanda de amparo.

Consideramos que la jurisprudencia emitida por el Pleno de la SCJN es acertada, pues ya sea en promociones presentadas por la vía tradicional o mediante el portal de servicios en línea, es indispensable que el escrito inicial de demanda se presente a instancia de parte agraviada, es decir, que se acredite la voluntad del promovente, además, de que un autorizado no cuenta con las facultades necesarias para presentar el escrito inicial de demanda, en términos de la Ley de Amparo.

Procedibilidad del amparo indirecto contra delaciones excesivas de órganos jurisdiccionales en materia laboral¹⁸¹

Por regla general, es notoriamente improcedente el amparo indirecto contra la omisión de la autoridad jurisdiccional para acordar promociones o seguir en tiempo con el juicio, y que la fracción V del artículo 107 de la LA requiere que la afectación del acto reclamando produzcan una afectación material a derechos sustantivos. Si bien las mencionadas omisiones afectan derechos adjetivos, la Segunda Sala de la SCJN determinó que es procedente el amparo indirecto si se verifica una abierta dilación en el procedimiento, o la paralización total de este, en caso de que se advierta en la propia demanda¹⁸².

¹⁸¹ "AMPARO INDIRECTO. PROCEDE CONTRA LAS DILACIONES PRESUNTAMENTE EXCESIVAS DE LAS JUNTAS EN EL DICTADO DE PROVEÍDOS, LAUDOS O EN LA REALIZACIÓN DE CUALQUIER OTRA DILIGENCIA, SI TRANSCURREN MÁS DE 45 DÍAS NATURALES DESDE LA FECHA EN LA QUE CONCLUYÓ EL PLAZO EN EL QUE LEGALMENTE DEBIERON PRONUNCIARSE O DILIGENCIARSE LOS ACTOS PROCESALES RESPECTIVOS." Tesis 2ª./J. 22/2019 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en SEJFE, Décima Época, Libro 64, marzo de 2019, Tomo II, pág. 1643.

¹⁸² Jurisprudencia 2ª./J. 48/2016 (10ª.).

En seguimiento al mencionado criterio, y debido a la dificultad que representa fijar un plazo genérico en el que se establezca que se ha configurado una dilación excesiva, el mencionado órgano jurisdiccional determinó que dicha situación se verifica en materia laboral cuando han transcurrido 45 días naturales a partir de la fecha en la que concluyó el plazo en que legalmente debieron pronunciarse o realizarse los actos procesales respectivos. Dicha determinación se tomó considerando que el artículo 772 de la LFT tolera precisamente un máximo de 45 días naturales para que el juicio permanezca inmóvil, cuando sea necesaria una promoción por el trabajador.

Consideramos que la jurisprudencia en comento aporta seguridad jurídica a las partes de los procedimientos laborales, ya que provee un estándar mínimo objetivo para determinar cuándo es procedente el amparo indirecto contra delaciones excesivas en las actuaciones procesales de los órganos jurisdiccionales en la materia.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Concepto de "nulidad" en sentido amplio y sus efectos¹⁸³

El Cuarto TC de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito determinó que el concepto de "nulidad" en una declaratoria de invalidez puede llegar a ser ambiguo y confuso, por lo que, es necesario atender los efectos respecto al grado de la ilegalidad detectado para poder atender las consecuencias y/o alternativas dictadas en el fallo. Esto, pues en una declaratoria de nulidad se pueden dar diversas etapas de acuerdo a lo detectado, por ejemplo: (i) Determinación de alguna causa de ilegalidad prevista en el artículo 51 de la LFPCA; (ii) Declaración de invalidez o nulidad de acuerdo a la trascendencia del vicio identificado; (iii) Precisión de las ineffectancias atribuibles a la resolución y sus consecuencias, de acuerdo a los excesos o deficiencias detectadas; y (iv) Restauración plena de la legalidad y modalidades del cumplimiento.

Por otra parte, los efectos de la declaratoria pueden implicar lo siguiente: (i) Emisión de un nuevo acto corrigiendo los vicios de

¹⁸³ "NULIDAD DE LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS. SENTIDO AMPLIO DEL CONCEPTO Y EFECTOS DE LA DECRETADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL." Jurisprudencia I.4o.A. J/4 (10a.), Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019, Tomo IV, pág. 3350.

legalidad detectados, los cuales, pueden ser formales, procedimentales o de fondo; (ii) Libertad para ejercer facultades nuevamente con determinados lineamientos para apreciar o aplicar determinadas consecuencias, o bien, con total libertad; (iii) Nulidad absoluta que imposibilita a la autoridad demandada reiterar aspectos cuando sean cosa juzgada o temas decididos de manera definitiva; y (iv) Precisión de medidas de reparación, indemnización o restitución de acuerdo a la lesión o agravio causado a derechos específicos.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Extinción de dominio¹⁸⁴

El 14 de marzo de 2019 entró en vigor la reforma al artículo 22 de la CPEUM, mediante la cual se adicionó la acción de extinción de dominio que puede ejercer el MP, que consiste en un procedimiento con el objeto de privar de sus bienes y a aplicarlos a favor del Estado a quienes presuntamente se benefician de la comisión de delitos.

En relación con esta acción, un Tribunal Colegiado sostuvo que la extinción de dominio es un procedimiento civil, autónomo al penal, que procede respecto de bienes cuya legítima procedencia no pueda acreditarse y vinculados con investigaciones derivadas de hechos de corrupción, encubrimiento, delitos de servidores públicos, delincuencia organizada, robo de vehículos, recursos de procedencia ilícita, delitos contra la salud, secuestro, extinción, trata de personas y delitos en materia de hidrocarburos. Toda vez que las investigaciones de los hechos son la base de la acción, no es necesario la existencia de un procedimiento penal, sino que basta que existan las investigaciones.

En nuestra opinión este procedimiento no prevé los lineamientos adecuados para garantizar los derechos fundamentales de legalidad y seguridad jurídica, y muy probablemente, derivará en procedimientos arbitrarios. El hecho de que el MP pueda privar de bienes a sujetos que

¹⁸⁴ "ACCIÓN DE EXTINCIÓN DE DOMINIO. CONSTITUYE UN PROCEDIMIENTO DE NATURALEZA CIVIL Y AUTÓNOMO DEL PENAL, QUE PROCEDE SOBRE BIENES CUYA LEGÍTIMA PROCEDENCIA NO PUEDA ACREDITARSE Y SE ENCUENTREN RELACIONADOS CON INVESTIGACIONES DERIVADAS DE HECHOS DE CORRUPCIÓN, ENCUBRIMIENTO Y DELITOS DESCRITOS EN EL ARTÍCULO 22, PÁRRAFO TERCERO, CONSTITUCIONAL, ADICIONADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL CATORCE DE MARZO DE DOS MIL DIECINUEVE." Tesis aislada I-5.C.30C, TCC Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV, pág. 4376.

aún no han sido sentenciados, o, pero aún, que al final del proceso obtengan una sentencia favorable, claramente es una violación al principio constitucional de presunción de inocencia. Adicionalmente, del texto constitucional no se dependen cuáles serán las reglas para definir el destino de los bienes que adquiera el gobierno, y parecería, que los procesos serán discrecionales, situación que evidentemente se traduce en poca transparencia y riesgo de corrupción de parte de los funcionarios involucrados.

El Congreso de la Unión se encuentra facultado para imponer gravámenes en materia producción y servicios especiales¹⁸⁵

La Segunda Sala de la SCJN resolvió que de conformidad con el artículo 73, fracciones I y VII de la CPEUM se encuentra facultado para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto; en consecuencia, la imposición de tres tasas de gravamen para la enajenación o importación de plaguicidas resulta jurídicamente válido.

Lo anterior, bajo la lógica de que el Congreso de la Unión cuenta con una facultad enunciativa y no limitativa, respecto a la imposición de contribuciones, de conformidad con la fracción I del artículo citado en el párrafo que antecede, mismo que establece la facultad de imponer "*cualquier otro tipo de gravamen*".

Derecho a la tutela judicial efectiva¹⁸⁶

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que el derecho a la tutela judicial efectiva, consagra los siguientes principios *(i)* de justicia pronta; *(ii)* de justicia completa; *(iii)* de justicia imparcial; y *(iv)* de justicia gratuita. Así, las autoridades que se encuentran obligadas a observar la totalidad de principios que integran el derecho a la tutela judicial efectiva, son todas aquéllas que realizan actos judiciales o jurisdiccionales, es decir, las autoridades que tienen la competencia para dirimir un conflicto suscitado entre diversos sujetos.

¹⁸⁵ "IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS RESPECTO DE LA ENAJENACIÓN O IMPORTACIÓN DE PLAGUICIDAS DE TOXICIDAD AGUDA. EL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTA FACULTADO PARA ESTABLECERLO." Tesis aislada 2a. LXIV/2019 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019. Tomo II, pág. 2026.

¹⁸⁶ "DERECHO A LA TUTELA JUDICIAL EFECTIVA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE JUSTICIA COMPLETA RESPECTO AL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS." Tesis 2a. XXI/2019 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 65, abril de 2019, Tomo II, pág. 1343.

Conforme a lo anterior, la Segunda Sala de la SCJN concluye que dentro del principio de justicia completa se puede incluir el derecho a que las sentencias dictadas por órganos judiciales o jurisdiccionales se ejecuten plenamente.

Consideramos que el criterio emitido por la Segunda Sala de la SCJN resulta correcto, toda vez que es necesario que las sentencias se ejecuten, a fin de que se materialice el pronunciamiento de los órganos judiciales o jurisdiccionales en la esfera jurídica del gobernado y así se cumpla cabalmente con el derecho a la tutela judicial efectiva.

LEGISLACIONES LOCALES

Impuesto sobre negocios jurídicos (fines extrafiscales)¹⁸⁷

Los artículos 37 y 38 de la Ley de Ingresos del Municipio de Tlajomulco de Zúñiga, Jalisco, establecen, por una parte, una tasa del 1.25% sobre los costos de construcción publicados en las tablas de valores unitarios de terrenos y construcciones, respecto de los actos que tengan por objeto la construcción, reconstrucción o ampliación de inmuebles; y, por otra, una tarifa de \$105.00 por m2 de construcción que lleven a cabo las personas físicas para una sola vivienda en caso de construcciones, reconstrucciones o ampliaciones de inmuebles destinada a casa habitación.

El Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito determinó mediante una tesis de jurisprudencia que los mencionados artículos no violan en principio de equidad tributaria, debido a que la diferencia de trato está plenamente justificado al obedecer un fin extra fiscal, consistente en favorecer a las personas físicas que construyan, reconstruyan o amplíen una casa habitación, como una medida legislativa para salvaguardar un derecho constitucionalmente válido consistente en el derecho de los ciudadanos a disfrutar de una vivienda digna y decorosa.

¹⁸⁷ "IMPUESTO SOBRE NEGOCIOS JURÍDICOS. LOS ARTÍCULOS 37 Y 38 DE LAS LEYES DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TLAJOMULCO DE ZÚÑIGA, JALISCO, PARA LOS EJERCICIOS FISCALES DE 2016 Y DEL AÑO 2015, RESPECTIVAMENTE, AL ESTABLECER UNA DIFERENCIA DE TRATO (TARIFA FIJA) EN EL CASO DE CONSTRUCCIONES, RECONSTRUCCIONES O AMPLIACIONES DE INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA. Jurisprudencia PC.III.A. J/63 A (10a) de Plenos de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, Tomo II, pág. 1092.

Asimismo, señaló que las personas físicas que construyen in inmueble para habitarlo no se encuentran en las mismas circunstancias de quienes edifican con fines comerciales como parte de una actividad con la que pretenden incrementar su patrimonio u obtener un lucro.

Consideramos acertada la jurisprudencia emitida por el Peno de Circuito, toda vez que reconoce la finalidad que el legislador buscó para generar categorías diferentes de contribuyentes, consistente en otorgar un beneficio a aquellos contribuyentes que van a construir su casa habitación, además, de que dicha distinción se justifica con el objetivo de salvaguardar el derecho constitucional a disfrutar de una vivienda digna y decorosa.

Derechos registrales¹⁸⁸

El artículo 79, fracción II y 82, fracción IV de la Ley de Hacienda para el Estado de Coahuila prevé como cuota a pagar por el servicio de inscripción de documentos la cantidad de \$10,000.00; sin embargo, el artículo 79-B y 82-BB del mismo ordenamiento prevén que para la reestructuración de créditos se pagarán otras cantidades por la naturaleza del acto jurídico.

Al respecto, el Pleno del Octavo Circuito confirmó mediante jurisprudencia que dichas normas son violatorias al principio de proporcionalidad tributaria al establecer cuotas diferenciadas respecto del mismo despliegue técnico por parte del Registro Público de dicha Entidad; por tanto, se considera que no hay justificación para una cuota diferenciada. El efecto del amparo otorgado en las sentencias que resuelven esta inconstitucionalidad es que se pague el derecho de conformidad a la cuota mínima prevista para la generalidad de los actos jurídicos registrables.

Consideramos adecuada la postura del Pleno de Circuito, pues reitera el criterio de proporcionalidad tributaria que debe regir en materia de derechos como contribuciones, en donde debe reconocerse que el costo que le representa al Gobierno prestar los servicios públicos es igual independientemente del acto jurídico de que se trate.

¹⁸⁸ "DERECHOS POR SERVICIOS REGISTRALES. LA CUOTA CONTENIDA EN LOS ARTÍCULOS 79, FRACCIÓN II Y 82, FRACCIÓN IV DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE COAHUILA DE ZARAGOZA VIGENTE EN 2017, NO PUEDE CONSIDERARSE COMO ÚNICA, EN VIRTUD DE QUE LA PROPIA LEGISLACIÓN PREVÉ UNA DISTINTIA PARA REGULAR EL MISMO SERVICIO PÚBLICO." Jurisprudencia PC.VIII. J/13 A DE PLENOS DE CIRCUITO, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 69, agosto 2019, Tomo IV, pág. 3632.

Predial 189

El artículo Vigésimo Primero Transitorio fracción V del CFCDMX vigente en 2018, establece que, para los efectos de emisión de valores unitarios del suelo, construcciones adheridas a él e instalaciones especiales, se presentan diversas tablas cuya aplicación se hace conforme a ciertas definiciones y normas indicadas en dicho ordenamiento. En relación con la definición "clase" se menciona que es el grupo al que pertenece una porción de construcción de acuerdo con las características propias de sus espacios, servicios, estructuras y acabados, la cual tiene asignado un valor unitario de construcción.

Un TCC resolvió que dicho precepto transitorio no establece el rango en que debe ubicarse una construcción no habitacional cuyos muros se encuentren elaborados por la combinación de diversos materiales, por lo tanto, no se puede integrar la base gravable del impuesto predial, de ahí que esta norma viole el principio de legalidad tributaria.

En nuestra opinión, en general los TCC han sido acertados en las resoluciones relacionadas con el impuesto predial y, han mantenido un criterio razonable y acorde a los principios constitucionales de equidad y legalidad tributaria.

Valores aplicables

El artículo 130 del CFCDMX vigente en 2019, establece el procedimiento que los contribuyentes deben llevar a cabo para calcular el impuesto predial a pagar en dicho ejercicio fiscal, así como los valores a aplicar a efecto de determinar el impuesto a pagar. Ahora bien, la fracción II del artículo en cuestión, establece que, tratándose de inmuebles de uso habitacional, el impuesto que resulte a cargo de los contribuyentes conforme a los valores previstos en la fracción I, serán objeto de diversas reducciones.

¹⁸⁹ "PREDIAL. EL ARTÍCULO VIGÉSIMO PRIMERO TRANSITORIO, DEFINICIÓN V. CLASE, DEL DECRETO POR EL QUE SE REFORMAN, ADICIONAN Y DEROGAN DIVERSAS DISPOSICIONES DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO, PUBLICADO EN LA GACETA OFICIAL DE ÉSTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2017, AL NO ESTABLECER EL RANGO EN QUE DEBE UBICARSE UNA CONSTRUCCIÓN NO HABITACIONAL CUYOS MUROS SE ENCUENTREN ELABORADOS POR LA COMBINACIÓN DE DIVERSOS MATERIALES, IMPIDE DETERMINAR UNO DE LOS CONCEPTOS QUE INTEGRAN LA BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO RELATIVO Y, POR ENDE, VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA." Tesis I.10º.A.117.A DE TCC, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 70, septiembre 2019, Tomo III, pág. 2049.

En una jurisprudencia emitida por los Plenos de Circuito¹⁹⁰ se estableció que aun cuando se haya declarado inconstitucional el punto 1 de la fracción II del artículo 130 del Código Fiscal de la Ciudad de México toda vez que, el mismo resulta violatorio al principio de equidad tributaria, el alcance de dicha protección constitucional debe limitarse a que se sustituya el importe de la cuota fija prevista en el rango de la fracción I, según el rango donde se ubique el inmueble respectivo, de acuerdo a su valor catastral, por el importe reducido del rango D. Lo anterior, bajo el criterio de que la concesión del amparo contra la fracción II del artículo que nos ocupa, no implica modificar la obligación de los particulares de pagar el impuesto predial conforme al procedimiento de cálculo prevista en la fracción I del artículo 130.

Derivado de lo anterior, mediante la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Ciudad de México para 2020, se propuso derogar la fracción II del artículo 130, por lo que el 31 de diciembre de 2019, se publicó en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México el Acuerdo de Carácter General por el que se otorgan subsidios fiscales para el pago del impuesto predial. En el Acuerdo antes mencionado, se establece que para el pago del impuesto predial correspondiente al ejercicio fiscal de 2020, que resulte a cargo de los propietarios o poseedores de los inmuebles de uso habitacional o mixto cuyo valor se encuentre comprendido en los rangos A, B, C y D de la tarifa prevista en la fracción I del artículo 130 del Código Fiscal de la Ciudad de México, de acuerdo con las cuotas con subsidio de \$50.00, \$59.00, \$71.00 y \$85.00, respectivamente. La publicación de dicho Acuerdo, tiene como efecto que los amparos concedidos a los contribuyentes en ejercicios fiscales anteriores, dejarán de surtir efectos legales.

¹⁹⁰ "IMPUESTO PREDIAL. EFECTO DEL AMPARO CONCEDIDO CONTRA LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 130 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO" Tesis PC.I.A. J/140 A (10a.) con número de registro 2019356 de los Plenos de Circuito visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Libro 63, febrero 2019, Tomo II, pág. 1547.

Pago de recargos por devolución¹⁹¹

El artículo 26 del Código Fiscal Municipal del Estado de Quintana Roo establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, a solicitud de parte interesada. Asimismo, se establece que, si dentro del plazo de tres meses no se efectúa la devolución, la Tesorería deberá pagar, excluyendo los propios intereses y se computarán actualizaciones y recargos. Por su parte, el artículo 28 del mismo ordenamiento, establece que cuando no se haya presentado una solicitud de devolución de pago de lo indebido y la devolución se efectúe en cumplimiento a una resolución emitida en un recurso administrativo o a una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional, el cálculo de los intereses se efectuará a partir de que se interpuso el recurso administrativo o, en su caso, la demanda del juicio respectivo, tratándose de los pagos efectuados con anterioridad a dichos supuestos. Por los pagos posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

Al respecto el Pleno del Décimo Séptimo Circuito resolvió que la regla prevista para el cálculo de intereses puede aplicarse analógicamente para la cuantificación de los recargos que procedan en materia de devolución de contribuciones por cumplimiento de una sentencia emitida por un órgano jurisdiccional. En consecuencia, el derecho a recibirlos se actualiza desde el momento en que se presentó la demanda del juicio relativo, tratándose de los pagos efectuados con anterioridad a dicho supuesto, y, por los posteriores, a partir de que se efectuó el pago.

Este criterio es consistente al que ha sostenido la SCJN en lo relativo al pago de recargos de conformidad con el CFF en contribuciones federales.

¹⁹¹ "INTERESES Y RECARGOS AL DEVOLVER EL PAGO DE LO INDEBIDO. MOMENTO EN QUE SE ACTUALIZA EL DERECHO A RECIBIRLOS CON MOTIVO DE UN APROVECHAMIENTO CUANDO NO SE HAYA SOLICITADO LA DEVOLUCIÓN Y ÉSTA PROCEDA EN CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DE UN ÓRGANO JURISDICCIONAL (LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE QUINTANA ROO)." Jurisprudencia PC.XXVII. J/22 A (10a.), Pleno del Vigésimo Séptimo Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019, Tomo III, pág. 2908.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO

UMA para efectos de pensiones¹⁹²

En 2016 se modificó el artículo 123 apartado A, fracción V de la CPEUM, a efecto de desindexar el salario para establecer la UMA para efectos de la base y cálculo de los montos de las obligaciones previstas en diversos ordenamientos jurídicos ajenos a la materia laboral, reservando al salario mínimo solo para cuestiones que no sean ajenas a su naturaleza laboral.

Un TCC emitió un criterio aislado mediante el cual aclara que la pensión de retiro de los trabajadores es una prestación de seguridad social derivada de la relación de trabajo y sustentada en el salario; por lo tanto, lo relativo a su monto, actualización, pago o límite máximo debe aplicarse el salario y no la UMA pues ésta desnaturalizaría la pensión y se utilizaría un factor económico ajeno a la prestación de seguridad social referida, distinta al salario y ajeno a la pensión, lo cual no es jurídicamente permisible.

Es razonable que se mantenga al salario como elemento base del cálculo de las prestaciones laborales, especialmente de la jubilación de retiro de los trabajadores, pues de lo contrario, la UMA no reflejaría el carácter de previsión social de este tipo de conceptos.

¹⁹² "UNIDAD DE MEDIDA Y ACTUALIZACIÓN (UMA). NO PUEDE APLICARSE PARA DETERMINAR LA CUOTA DIARIA O LA LIMITANTE DE PAGO DE UNA PENSIÓN POR TRATARSE DE PRESTACIONES DE NATURALEZA LABORAL REGIDAS POR EL SALARIO MÍNIMO. Tesis I.18º.A. J/8 Décima Época, TCC, , visible en el SEJUFE Libro 70, septiembre de 2019, Tomo III, pág. 1801.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

Surtimiento de efectos en fusión de sociedades¹⁹³

En una fusión de sociedades por incorporación, la sociedad fusionante adquiere la posesión o propiedad de los bienes que pertenecían a la sociedad que dejó de existir. El resultado de la fusión es la integración patrimonial que conlleva a la imputación de la fusionante a la titularidad de las relaciones obligacionales previas a la fusión. El traslado patrimonial opera por la sola fusión y no atiende a necesidades accesorias o intereses distintos, como lo es que la sociedad fusionada haya pretendido financiarse o garantizar algún crédito. Los artículos 223, 224 y 225 de la LGSM, establecen los requisitos y plazos para que una fusión de sociedades surta efectos ante terceros.

En relación a lo anterior, la Tesis analizada sostiene que una vez realizada la inscripción de la fusión de sociedades en el Registro Público de Comercio y de conformidad con el principio de publicidad registral, la fusión surte efectos erga omnes, y ésta a su vez, es una notificación para todos los deudores de la fusionada, siendo innecesario notificar individualmente a los deudores para la procedencia de la acción hipotecaria; de esta manera ya no es exigible la notificación de la cesión conforme a los artículos anteriormente mencionados de la LGSM.

LEY FEDERAL DE TELECOMUNICACIONES Y RADIODIFUSIÓN

Principio de Igualdad¹⁹⁴

El artículo 298 de la Ley Federal de Telecomunicaciones y Radiodifusión en su inciso E) fracción primera establece una sanción del 6.01% hasta

¹⁹³ "FUSIÓN DE SOCIEDADES MERCANTILES. UNA VEZ INSCRITA DE ACUERDO AL PRINCIPIO DE PUBLICIDAD REGISTRAL, SURTE EFECTOS ERGA OMNES, SIN NECESIDAD DE QUE SE NOTIFIQUE INDIVIDUALMENTE A LOS DEUDORES DE LA FUSIONADA, PARA LA PROCEDENCIA DE LA ACCIÓN HIPOTECARIA". Tesis del Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito I. 12º.C.132 C (10ª), visible en el SEJUE, Libro65, Abril de 2019, Tomo III, pág. 2036.

¹⁹⁴ "TELECOMUNICACIONES Y RADIODIFUSIÓN. EL ARTÍCULO 298, INCISO E), FRACCIÓN I, DE LA LEY DE LA MATERIA, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD". Tesis de la Primera Sala de la SCJN 1ª. XXXIX/2019 (10ª), visible en el SEJUE, Libro 66, MAYO DE 2019, Tomo II, pág. 1266.

el 10% de los ingresos de la persona infractora que presente servicios de telecomunicaciones o radio difusión sin contar con concesión o autorización. Por su parte, el inciso A) del mismo numeral establece una sanción que va del 0.01% hasta el 0.75% de los ingresos del concesionario o autorizado por presentar de manera extemporánea avisos, reportes, documentos o información, contravenir las disposiciones en ley o incumplir con disposiciones de registro. De lo anterior, se observa que las sanciones tienen porcentajes más altos cuando se trata de infractores que no cuentan con autorización o concesión para prestar los servicios.

La Primera Sala de la SCJN determinó que, la diferencia de trato que se da en los supuestos analizados no viola el principio de igualdad, pues las conductas sancionadas tienen naturaleza diferente y los sujetos a los que va dirigida la norma se encuentran en planos jurídicos diferentes.

SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL

Procedimiento de devolución de derechos por concepto de pago de lo indebido debe ser planteado a través del recurso de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

De acuerdo a los artículos 11 y 14 de la Ley de Coordinación Fiscal, cuando un contribuyente se vea afectado por el incumplimiento de las disposiciones de coordinación en materia de derechos por parte de alguna entidad federativa, podrá presentar ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público recurso de inconformidad.

En dicho procedimiento, la entidad federativa será considerada como autoridad fiscal federal, por lo que, únicamente procederán los recursos y medios de defensa que establezcan las leyes federales.

Así, de resultar favorable el recurso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ordenará a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades pagadas de manera indebida en favor del contribuyente.

En ese sentido, el Pleno en Materia Administrativa del Segundo Circuito resolvieron¹⁹⁵ que siendo que el Estado de México se encuentra adherido

¹⁹⁵ "DEVOLUCIÓN DE DERECHOS QUE EL CONTRIBUYENTE ESTIMA PAGADOS INDEBIDAMENTE. SU RECLAMO DEBE PLANTEARSE ANTE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO MEDIANTE EL RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO EN EL ARTÍCULO 11-A DE LA LEY DE COORDINACIÓN FISCAL, PORQUE EL

al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en materia federal de derechos, la autoridad ante la que se debe de plantear el recurso de inconformidad es ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Y en caso de no resultar favorable para el contribuyente, tendrá la posibilidad de impugnar dicha resolución ante el TFJA.

Por lo que, resulta improcedente el juicio ante el Tribunal de Justicia Administrativa del Estado de México, al no estar previsto en una ley federal, sino en un ordenamiento estatal.

LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO

Secreto Bancario¹⁹⁶

El artículo 142 primer párrafo de la LIC impone a las instituciones de crédito la obligación de guardar el secreto bancario, protegiendo la privacidad de sus clientes y usuarios, por lo que no pueden dar información sobre los depósitos y otras operaciones a personas ajenas a los propios usuarios. Como excepción se establece que la posibilidad de que las instituciones bancarias entreguen información cuando lo solicite la autoridad judicial por virtud de una providencia dictada en juicio, en el que el usuario titular sea parte.

El Pleno del Primer Circuito sostuvo en una jurisprudencia que el concepto “juicio” o “procedimientos judiciales” debe atenderse en sentido amplio, esto es, que la información financiera solicita a una institución bancaria debe otorgarse con motivo de una medida prejudicial, durante el juicio o después de concluido, pues estimar lo contrario daría lugar a obstruir la finalidad de las medidas precautorias, que es proteger los bienes del deudor que son necesario para saldar su deuda.

ESTADO DE MÉXICO ESTÁ ADHERIDO AL SISTEMA NACIONAL DE COORDINACIÓN FISCAL Y AL DE COORDINACIÓN EN MATERIA DE DERECHOS”. Jurisprudencia PC.II.A. J/13 A (10a.), Pleno en Materia Administrativa del Segundo Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 71, octubre de 2019, Tomo III, pág. 2677.

¹⁹⁶ “SECRETO BANCARIO. EL TÉRMINO “EN JUICIO” A QUE ALUDE EL SEGUNDO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 142 DE LA LEY DE INSTITUCIONES DE CRÉDITO, DEBE INTERPRETARSE EN FORMA AMPLIA Y NO RESTRICTIVA”. Jurisprudencia PC.I.C.J/83 C (10ª). Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 62, enero de 2019, Tomo III, pág. 1671.

En nuestra opinión, este criterio únicamente tiene sentido y justificación en lo relativo a controversias de tipo civil o mercantil; sin embargo, no debería ser utilizado por las autoridades fiscales o administrativas para intentar obtener información financiera de los contribuyentes en procedimientos de fiscalización en donde no hay un procedimiento propiamente judicial, ni un tercero cuyo derecho crédito deba protegerse.

Aseguramiento y bloqueo de cuentas bancarias¹⁹⁷

El artículo 115 de la LIC, en relación con los artículos 15 y 15-E del Reglamento Interior del SAT y otras normas relacionadas, establecen facultades para el titular de la UIF para establecer medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran favorecer, prestar ayuda, auxilio o cooperación de cualquier especie para la comisión de delitos que involucren recursos de procedencia ilícita, terrorismo nacional o internacional y su financiamiento.

El Pleno de la SCJN resolvió una contradicción de tesis y sostuvo que este tipo de actos tienen naturaleza forma y materialmente administrativa; por lo tanto, el juicio de amparo indirecto que se promueva en contra de una orden de aseguramiento y bloqueo de una cuenta bancaria dictada por el titular de la UIF, cuando aún no hay una investigación del MP, es de la competencia del Juez de Distrito en Materia Administrativa, y no así de materia penal, pues dichos actos solo forman parte de un sistema preventivo y protector del sistema financiero nacional, sin que se incorpore una facultad punitiva del Estado.

Desde nuestro punto de vista, el aseguramiento y bloqueo de una cuenta bancaria es una sanción en sí misma considerada pues afecta directamente el flujo y la disposición de recursos de cierto particular, cuando no hay una resolución definitiva que lo condene. No obstante lo anterior, vemos razonable que el juez competente para resolver los juicios de amparo indirecto que se promueven en contra de estas medidas, sea el juez en materia administrativa.

¹⁹⁷ "COMPETENCIA PARA CONOCER DEL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO PROMOVIDO CONTRA LA ORDEN DE ASEGURAMIENTO Y BLOQUEO DE UNA CUENTA BANCARIA DICTADA POR EL TITULAR DE LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FINANCIERA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, SIN QUE PREVIAMENTE EXISTA UNA INVESTIGACIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO. CORRESPONDE A UN JUEZ DE DISTRITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA." Jurisprudencia P.J. 1/2019 (10ª). Pleno de la SCJN, visible en el SEJFE, Décima Época, Libro 63, febrero de 2019, Tomo I, pág. 5.

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Estricta indispensabilidad de gastos de comercialización y propaganda

El artículo 31, fracción I de la LISR vigente hasta 2013, establece que las deducciones autorizadas para efectos de ISR deben de ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, es decir, que los gastos se encuentren directamente relacionados con la actividad que realiza la empresa.

La Sala Superior del TFJA resolvió, que si una empresa tiene como objeto la venta de productos y para su comercialización, celebró un contrato que le otorga el uso y explotación de una marca para su venta, entonces, la empresa se encuentra en posibilidad de efectuar la deducción por gastos de comercialización para efectos del ISR, pues dichos gastos son estrictamente indispensables para el cumplimiento de su actividad, siendo intrascendente para determinar la procedencia de la deducción, que el contribuyente no sea titular de la marca bajo la cual vende sus productos¹⁹⁸.

Mediante un criterio diverso, la Sala Superior del TFJA, resolvió que la empresa que tenga como objeto la venta de un determinado producto con motivo de la celebración de un contrato de licencia no exclusiva de uso y explotación de intangibles, se encontrará impedida para efectuar la deducción de los gastos de publicidad y propaganda, toda vez que al no ser propietaria de la marca que usa para vender sus productos, estos gastos no son estrictamente indispensables para el desarrollo de su actividad, en tanto incrementan el valor de la marca en beneficio de un

¹⁹⁸ "GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN. SON DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AL SER Estrictamente indispensables para la empresa que vende productos bajo marcas cuyo uso y explotación le fueron otorgados mediante un contrato de licencia no exclusiva". Tesis Aislada de la Sala Superior, VIII-TA-2aS-1, visible en la RTFJA Octava Época, No 36, julio 2019, pág. 284.

tercero, es decir, del titular de la marca, pues dichos gastos van encaminados a posicionar la marca en el mercado¹⁹⁹.

Existe una contradicción entre los criterios comentados, pues por un lado, se reconoce la estricta indispensabilidad de los gastos de comercialización de productos al amparo de un contrato que otorga el uso y explotación de una marca para su venta, situación que desde nuestro punto de vista es acertada, al resultar intrascendente para determinar la procedencia de las deducciones quien es el titular de la marca; sin embargo, en el segundo criterio, se establece que la deducción de los gastos de propaganda no son procedentes, al no ser gastos estrictamente indispensables, pues se encuentran dirigidos a incrementar el valor de la marca en beneficio de un tercero.

Resulta desafortunado que se presenten dos criterios faltos de claridad y contradictorios, pues ello deja incertidumbre a los contribuyentes respecto a la estricta indispensabilidad de los gastos de comercialización y/o propaganda como requisito indispensable para que proceda su deducción para efectos del ISR.

Prueba de residencia fiscal en el extranjero²⁰⁰

El artículo 5 de la LISR vigente en 2009, establece que los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en dicha Ley.

Por su parte, el artículo 6 del RLISR establece que los contribuyentes que deseen acreditar su residencia fiscal en otro país con el que México tenga celebrado un Tratado para evitar la doble tributación, deberán hacerlo mediante: *(i)* las certificaciones de residencia, *(ii)* con la presentación de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al ISR, expedida por la autoridad iscal del país de que se

¹⁹⁹ "GASTOS DE PROPAGANDA Y PUBLICIDAD. SU DEDUCCIÓN ES IMPROCEDENTE, AL NO SER ERICTAMENTE INDISPENSABLES PARA LA EMPRESA QUE VENDE PRODUCTOS BAJO MARCAS CUYO USO Y EXPLOTACIÓN LE FUERON OTORGADOS MEDIANTE UN CONTRATO DE LICENCIA NO EXCLUSIVA". Tesis Aislada de la Sala Superior, VIII-TA-2aS-2, visible en la RTFJA, Octava Época, No 36, julio 2019, página 285.

²⁰⁰ "RESIDENCIA EN EL EXTRANJERO. ELEMENTOS PARA ACREDITARLA Y SER BENEFICIARIO DE UN TRATADO INTERNACIONAL PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN". Precedente de Sala Superior del TFJA, Tesis VII-P-SS-347, visible en la RTFJA No. 34, Octava Época, mayo 2019, pág. 191.

trate, o bien (iii) con la certificación de la declaración del impuesto por el penúltimo ejercicio, si no hubiera vencido aún el plazo para presentar la declaración del último.

El Pleno de la Sala Superior del TFJA señala que el artículo 6 del RLISR constituye una disposición limitativa en cuanto a los medios probatorios con los que se puede acreditar la residencia fiscal de un contribuyente en un país distinto, pues señala de manera específica cuales son los documentos idóneos para tal efecto; restringiendo la acreditación de tal situación con otras documentales, o a través de la interpretación de datos derivados de éstas.

Dicho lo anterior, el criterio en cuestión valida la disposición reglamentaria en cuanto a los elementos probatorios que nos ocupan, no admitiendo la acreditación de residencia fiscal por medios diversos. Así, consideramos que si bien el criterio del Pleno de la Sala Superior del TFJA, brinda certeza con respecto al acreditamiento de residencia fiscal del extranjero (que debiera ser vinculante para la autoridad fiscal), limita la posibilidad de dicha prueba mediante medios diversos.

Comisiones bancarias²⁰¹

Mediante una tesis aislada una Sala Regional del TFJA, resolvió que las erogaciones que los contribuyentes efectúen por concepto de comisiones bancarias, cumplen con el requisito de ser estrictamente indispensables para los fines de su actividad, toda vez que dicho gasto se encuentra estrechamente relacionado con la consecución de la actividad de las empresas que realicen actos de comercio.

Lo anterior, al considerar que las comisiones bancarias son una contraprestación por el servicio prestado por una institución de crédito por el uso de tarjetas de débito, crédito, cheques y órdenes de transferencia de fondos, por lo que, si la actividad del contribuyente se encuentra encaminada a ejecutar actos de comercio, es indudable que las comisiones bancarias se deben considerar erogaciones necesarias para la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que dan lugar a los ingresos por los que se debe de pagar el ISR. Así, si el contribuyente no contara con cuentas bancarias, no podría alcanzar los fines de su actividad.

²⁰¹ "COMISIONES BANCARIAS. GASTO ERICTAMENTE INDISPENSABLE PARA LOS FINES DE LA ACTIVIDAD DEL CONTRIBUYENTE". Tesis aislada de Salas Regionales, VII-CASR-11ME-9, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 34, mayo de 2019, pág. 418.

Consideramos acertada la tesis aislada antes comentada, pues reconoce a las comisiones bancarias como un gasto estrictamente indispensable para los contribuyentes dedicados preponderantemente al comercio, a fin de considerar a dichas comisiones como una deducción procedente, sin embargo, la autoridad fiscal en el ejercicio de sus facultades de revisión, podrá seguir exigiendo a los contribuyentes que acrediten documentalmente su estricta indispensabilidad, situación que en caso de no acontecer a su entera satisfacción podrá traducirse en el rechazo de las deducciones.

Procedencia de las deducciones por concepto de intereses devengados²⁰²

El artículo 29 de la LISR, vigente en el 2007 establecía un catálogo de conceptos que los contribuyentes podían considerar como deducciones autorizadas; así en la fracción IX del mencionado artículo se establecía que los intereses devengados a cargo del ejercicio serían deducibles sin ajuste alguno.

Mediante un precedente de la Sala Superior del TFJA, se resolvió que para que sea procedente la deducción de los intereses devengados a cargo en el ejercicio, resulta indispensable acreditar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción III de la LISR, resultando necesario acreditar que se realizó el pago que motiva la deducción y no solamente acreditar que se acordó la obligación por parte del deudor, pues ello no demuestra el entero de cantidad alguna ni modificación patrimonial que justifique la deducción.

Consideramos desafortunado el precedente descrito, pues la conclusión a la que arriba la Sala Superior no hace más que desconocer el sistema de devengo, en el que los intereses ordinarios podrán ser acumulados conforme se devengan, aunque no sean cobrados y, por tanto, estos, podrán ser deducidos aun cuando no se hayan pagado.

²⁰² IMPUESTO SOBRE LA RENTA. PARA QUE RESULTE PROCEDENTE LA DEDUCCIÓN POR CONCEPTO DE INTERESES DEVENGADOS DEBE ACREDITARSE QUE SE REALIZARON LOS PAGOS QUE SE PRODUJERON". Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, VIII-P-2aS-383, visible en la RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 243.

Concepto de intereses²⁰³

El artículo 195, primer y segundo párrafos de la LISR vigente en el 2007, establece que se consideran intereses a los rendimientos de crédito de cualquier naturaleza otorgando el mismo tratamiento fiscal a las ganancias derivadas de la enajenación de créditos que obtenga un residente en el extranjero cuando este los enajena a un residente en México o un residente en el extranjero con EP.

Por su parte, el artículo 11 del Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de ISR celebrado entre México y Francia, contiene una definición "corta" de intereses, dentro del cual se consideran (en forma limitativa) ciertos conceptos sin remitirse a la ley local (nacional) respectiva.

La Sala Superior del TFJA resolvió que el concepto de intereses previsto en el artículo 195, primer y segundo párrafo de la LISR, es más amplio que el previsto en el Convenio celebrado entre México y Francia, en atención a que prevé más supuestos que no se encuentran contemplados en el citado convenio internacional y consecuentemente, una empresa beneficiaria de ese convenio no puede aplicar la disposición prevista en la LISR, pues la legislación interna no puede ampliar los supuestos acordados por los Estados participantes del convenio.

Consideramos afortunado el precedente descrito, pues conforme al principio de buena fe en los tratados internacionales en materia fiscal, resulta jurídicamente válido que los beneficiarios miembros de los Estados contratantes apliquen la disposición que les sean más benéficas.

²⁰³ "INTERESES. LA DEFINICIÓN CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 195, PRIMER PÁRRAFO Y SEGUNDO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 2007, ES MÁS AMPLIA QUE LA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 11 DEL CONVENIO PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CELEBRADO ENTRE MÉXICO Y FRANCIA". Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2As-384, visible en la RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 244.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Tasa aplicable a la enajenación de sal²⁰⁴

El artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 4 de la LIVA, establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 0% a la enajenación de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación exceptuando a los (i) saborizantes, (ii) micro encapsulados y (iii) aditivos alimenticios.

La Sala Superior del TFJA estableció en un precedente que, la sal al ser considerada como cloruro sódico que es empleada para sazonar y conservar alimentos no puede ser considerada en sí mismo como un “alimento”, sino como un insumo que se utiliza en la producción de alimentos, por lo tanto, su enajenación se ubica en la excepción del artículo 2-A, fracción I, inciso b), numeral 4 de la LIVA (aditivos alimenticios), quedando así gravada para efectos del IVA a la tasa general del 16%.

Consideramos que el precedente de la Sala Superior es desafortunado, pues la sal no puede ser considerado como un aditivo alimenticio en términos del artículo 215 de la LGS, el cual dispone que un aditivo alimenticio es cualquier sustancia permitida que, sin tener propiedades nutritivas, se incluya en la formulación de los productos y que actúe como estabilizante, conservador o modificador de sus características organolépticas, para favorecer ya sea su estabilidad, conservación, apariencia o aceptabilidad. Así, la sal al no ser un producto destinado a la conservación de los alimentos no puede ser considerada como un aditivo gravado a la tasa del 16 % del IVA.

²⁰⁴ “ENAJENACIÓN DE SAL. SE UBICA EN LA HIPÓTESIS DE EXCEPCIÓN DEL NUMERAL 4, DEL INCISO B), DE LA FRACCIÓN I, DEL ARTÍCULO 2-A, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, POR CONSIDERARSE UN INSUMO”. Precedente de la Sala Superior, VIII-P-SS-300, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 30, enero 2019, pág. 114.

Carga probatoria en la enajenación de sal a tasa del 0%²⁰⁵

El pleno de la Sala Superior del TFJA estableció que, cuando un contribuyente produzca y enajene sal, afirmando que la misma se encuentra destinada a la alimentación aplicando la tasa del 0% para efectos del IVA, su aplicación se encontrará condicionada a que el contribuyente acredite que su venta y enajenación fue destinada exclusivamente a la alimentación, en razón de que la sal se considera un insumo (aditivo), el cual puede tener usos distintos a la alimentación como el uso industrial o el consumo animal.

En consecuencia, si el productor o enajenante no acredita que la sal fue adquirida por el consumidor final para su alimentación, no se podrá aplicar la tasa 0%.

El precedente analizado es acertado, pues deja a salvo el derecho del contribuyente para acreditar que la enajenación de la sal se efectuó al consumidor final y la misma destinada a su alimentación, a fin de aplicar la tasa del 0% prevista en la LIVA.

IVA en la enajenación de desperdicios²⁰⁶

El artículo 1-A, fracción II, inciso b) de la LIVA, dispone que los contribuyentes que adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo en su actividad industrial o para ser comercializados, se encuentran obligados a efectuar la retención del IVA que se les traslade por motivo de la enajenación de los desperdicios. Por su parte el artículo 2 del RLIVA establece que la retención del impuesto por la enajenación de desperdicios, se deberá efectuar sin importar la forma en que se presenten los desperdicios.

La Sala Superior del TFJA, emitió un precedente en el que establece que un desperdicio lo constituye todo bien que ya no cumple con las

²⁰⁵ "CARGA PROBATORIA. CORRESPONDE A LA INDUSTRIA QUE PRODUCE SAL, NO SOLO ACREDITAR SU ENAJENACIÓN, SINO TAMBIÉN QUE FUE DESTINADA EXCLUSIVAMENTE A LA ALIMENTACIÓN, PARA SER SUJETO A LA TASA DEL CERO POR CIENTO ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 2-A, FRACCIÓN I, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO". Precedente de la Sala Superior, VIII-P-SS-325, visible en la RTFJA Octava Época, No 32, marzo 2019, pág. 170.

²⁰⁶ "ENAJENACIÓN DE DESPERDICIOS. QUE LO CONSTITUYE PARA EFECTOS DE RETENCIÓN PARA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO". Precedente de la Sala Superior, VIII-P-1aS-496, visible en la RTFJA, Octava Época, No 30, enero 2019, pág. 538.

características para las cuales fue hecho, sin importar que las propiedades físicas y químicas permanezcan con el tiempo.

El precedente de la Sala Superior es acertado, pues establece un criterio claro de los supuestos en los cuales se debe considerar un bien como “desperdicio”, otorgando certeza al contribuyente respecto a que tipo de enajenaciones de bienes se les debe de reconocer como desperdicios a fin de cumplir con la obligación de retener el IVA correspondiente.

Regla de 4.4.3 de la RMF de 2017 no violenta los principios de reserva de ley y subordinación jerárquica²⁰⁷

Los artículos 1, 2-A, 16, 18, 24 y 29 de la LIVA vigente en el 2017 establecen la mecánica para el cálculo del IVA, distinguiendo los casos en que aplicarán las tasas del 16%, tratándose de la importación de bienes y servicios, o bien, la tasa del 0% respecto de la exportación de bienes y la prestación de servicios en el extranjero.

La Regla 4.4.3 de la RMF del 2017 dispone que los agentes navieros inscritos en el Registro Público Marítimo Nacional que presten servicios a residentes en el extranjero sin EP en el país, deberán identificar en los CFDI'S las contraprestaciones cobradas vinculadas con la importación o exportación de bienes o servicios, para el aplicar la tasa general del 16% o del 0% del IVA según corresponda.

El Pleno de la Sala Superior del TFJA resolvió que la Regla 4.4.3 de la RMF del 2017 no transgrede los principios de reserva de ley ni de subordinación jerárquica, pues únicamente precisa los lineamientos de forma para el cumplimiento de las obligaciones contenidas en ley, siendo la forma en que se deberán identificarse las contraprestaciones en el CFDI que se expidan a empresas residentes en el extranjero sin EP en el país.

Consideramos apropiado el criterio comentado pues efectivamente la Regla 4.4.3 de la RMF del 2017 no altera ni modifica de forma alguna los elementos esenciales de las contribuciones, sino únicamente precisa el alcance de las disposiciones previstas en la LIVA.

²⁰⁷“REGLA 4.4.3 DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA EL 2017. NO VIOLENTA LOS PRINCIPIOS DE RESERVA DE LEY Y SUBORDINACIÓN JERÁRQUICA” Precedente del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA VIII-P-SS-289, visible en la RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 8.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Facultades de comprobación²⁰⁸

El artículo 42 del CFF establece las facultades que las autoridades fiscales pueden llevar a cabo para cerciorarse de que los contribuyentes han cumplido con sus obligaciones fiscales, pudiendo determinar contribuciones omitidas, basándose en los documentos e información proporcionada por los contribuyentes durante el procedimiento de fiscalización. Por su parte, el artículo 28 del CFF, regula la forma y términos en que los contribuyentes deben de llevar su contabilidad.

La norma de información financiera A-2, establece principalmente que debe de prevalecer la sustancia económica sobre la forma legal respecto de los eventos económicos de una empresa que se registran en su contabilidad.

Al respecto, la Sala Superior del TFJA integró jurisprudencia indicando que, si derivado del ejercicio de sus facultades de revisión la autoridad advierte que las operaciones que constan en la contabilidad del contribuyente no tienen sustancia material, puede determinar su inexistencia exclusivamente para efectos fiscales, es decir, desconocer su eficacia para la determinación, devolución o acreditamiento de contribuciones.

Consideramos desafortunada la jurisprudencia emitida por la Sala Superior, pues la "sustancia económica" es un término que puede resultar muy ambiguo, pudiendo prestarse a actuaciones subjetivas de la autoridad fiscal, en cuanto a calificar "la sustancia económica" de las operaciones efectuadas por los contribuyentes con el objetivo de rechazar la devolución o acreditamiento de contribuciones.

²⁰⁸ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. EN SU EJERCICIO, VÁLIDAMENTE PUEDE DESCONOCER LOS EFECTOS FISCALES DE LOS ACTOS JURÍDICOS CONSIGNADOS EN LA CONTABILIDAD, CUANDO CAREZCAN DE MATERIALIDAD". Jurisprudencia de la Sala Superior, VIII-J-1aS-66, visible en la RTFJA Octava Época, No 32, marzo 2019, pág. 21.

Presunción de inexistencia de operaciones²⁰⁹

El artículo 69-B del CFF dispone que cuando la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación podrá presumir la inexistencia de los actos jurídicos amparados en CFDI's.

La Sala Superior, señala que al ejercerse las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del CFF, las autoridades fiscales cuentan con atribuciones para averiguar si los actos jurídicos que se justifican con los documentos que los contribuyentes presenten durante las revisiones se llevaron a cabo en realidad o no, pues sólo de esa forma se tendrá certeza de la existencia de las operaciones.

Por tanto, la Sala Superior resolvió que cuando se advierta que los documentos base de las operaciones prueban que éstas no se realizaron, se puede presumir su inexistencia; ésta es una presunción iuris tantum, por lo tanto, los contribuyentes tienen la carga de la prueba para desvirtuar la presunción. Para ello, el Tribunal es contundente al mencionar que las pruebas que se exhiban, deben de acreditar fehacientemente que las operaciones consignadas en los documentos aportados se llevaron a cabo real y efectivamente, deviniendo insuficientes aquellas probanzas tendentes a demostrar únicamente el registro contable.

Mediante la jurisprudencia antes analizada, la Sala Superior da certidumbre respecto a la forma en la que deben conducirse las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, pues válida que éstas pueden presumir la inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, a partir de los documentos presentados por el contribuyente durante el procedimiento de fiscalización, dejándole a este último la carga de la prueba para acreditar, inclusive en los medios de defensa

²⁰⁹ "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATURALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN". Precedente de Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-P-2As-466, visible en la RTFJA No. 36, Octava Época, julio 2019, pág. 246.

"PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES CON MOTIVO DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN. AL REVESTIR UNA NATURALEZA IURIS TANTUM, CORRESPONDE A LOS CONTRIBUYENTES APORTAR LAS PROBANZAS A TRAVÉS DE LAS CUALES ACREDITEN FEHACIENTEMENTE LA MATERIALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES SUJETAS A LA PRESUNCIÓN" Jurisprudencia, de Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-J-2As-88, visible en la RTFJA No. 41, Octava Época, diciembre 2019, pág. 18.

correspondientes, la materialidad y existencia de las operaciones presumidas inexistentes.

Comprobantes Fiscales (Materialidad)²¹⁰

El artículo 29 del CFF regula, en general, la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones que efectúen; mientras que el artículo 29-A del CFF establece los requisitos formales que deberán reunir dichos comprobantes fiscales para que éstos sean considerados como "CFDIs". A partir del 1 de abril de 2014 el CFDI es la única modalidad válida de facturación.

En 2013, la Primera Sala de la SCJN resolvió que los comprobantes fiscales forman parte de los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales, ya que sirven para dejar constancia fehaciente, principalmente documental, de que existió un hecho o acto gravado por contribución, para determinar la situación fiscal en concreto de un contribuyente y, en algunos casos, para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. No obstante, determinó que no cualquier medio de convicción puede considerarse como un CFDI, sino únicamente los que cumplan con los requisitos del artículo 29-A del CFF y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales.

En 2019, el TFJA retomó las consideraciones legales de la Primera Sala de la SCJN, adicionando que el cumplimiento de los requisitos formales establecidos en el artículo 29-A del CFF no implica que procedan de forma automática los efectos fiscales de los CFDIs; por el contrario, una vez que la materialidad (existencia) de la operación consignada en el CFDI es cuestionada por la autoridad fiscal, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, corresponde al contribuyente demostrar la materialidad de la operación que ampara el CFDI, con independencia de que el CFDI no sea cuestionado respecto a los requisitos formales antes señalados.

²¹⁰ COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD. Precedente VIII-P-SS-362 del Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 36, Octava Época, Julio 2019, pág. 112.

La principal problemática que presenta la obligación de acreditar la materialidad de las operaciones consiste en que no existen parámetros o lineamientos legales o jurisprudenciales uniformes que permitan al contribuyente determinar con exactitud con qué documentación en específico se puede acreditar la materialidad de las operaciones. Los criterios emitidos por el PJF y la TFJA refieren de manera ejemplificativa a algunos elementos probatorios que sirven para acreditar la materialidad de las operaciones; sin embargo, dichos criterios no son uniformes y, además, varían dependiendo de la operación cuya materialidad se pretende acreditar.

Otro problema adicional que presenta la obligación de acreditar la materialidad de las operaciones es, que la idoneidad o falta de idoneidad de las pruebas ofrecidas por el contribuyente depende, en todos los casos, de la valoración subjetiva de las autoridades fiscales. Es importante destacar que en el mes de diciembre de 2019, la Segunda Sala de la SCJN emitió un criterio jurisprudencial que impactó negativamente el valor probatorio de los documentos privados, el cual establece modularmente que únicamente se concederá valor probatorio a los documentos privados que cumplan con el requisito de “fecha cierta”, es decir, aquellos que consten en instrumento público y se inscriban en el Registro Público de la Propiedad correspondiente, con independencia de que la legislación aplicable no exija dicha formalidad como un requisito de validez o existencia del acto u operación de que se trate²¹¹.

Actualización de las contribuciones²¹²

Los artículos 17-A y 21 del CFF establecen el procedimiento de actualización de las contribuciones, la que opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país.

Al respecto, mediante una tesis de jurisprudencia la Sala Superior del TFJA establece que la autoridad fiscal deberá realizar la actualización correspondiente al determinar un crédito fiscal, toda vez que la cantidad

²¹¹ DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE. Tesis Jurisprudencial 2a./J. 161/2019 (10a.) de la segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Diciembre de 2019, Registro: 2021218.

²¹² "ACTUALIZACIÓN DE LA CONTRIBUCIÓN. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA SUJETA A REALIZARLA EN LA LIQUIDACIÓN DEFINITIVA DE LA CONTRIBUCIÓN." Jurisprudencia de Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-J-2As-82, visible en la RTFJA No. 39, Octava Época, octubre 2019, pág. 41.

actualizada conserva la naturaleza jurídica de una contribución, razón por la cual es legal que en dicho acto el sujeto conozca su situación fiscal real de manera definitiva.

Razón de negocios²¹³

Legalmente no existe una definición de la expresión razón de negocios, sin embargo, en materia financiera se entiende como aquella razón de existir de cualquier compañía lucrativa que implica buscar ganancias extraordinarias que beneficien al accionista y propicien generación de valor, creación y desarrollo de relaciones de largo plazo con clientes y proveedores.

La Sala Superior del TFJA resolvió que las “razones de negocio” (y/o su ausencia) son un elemento que la autoridad fiscal puede tomar en cuenta para determinar si una operación es “artificiosa” y que en cada caso dependerá de la valoración de la totalidad de los elementos que la autoridad considere para reconocer o no los efectos fiscales del acto en cuestión, ya que la ausencia de razón de negocios no puede constituir el único elemento en el que sustente su determinación.

La ausencia de razón de negocios sí puede ser aducida por la autoridad fiscal para determinar la inexistencia de una operación, en donde la carga de la prueba correrá a cargo del contribuyente a efecto de demostrar la existencia y regularidad de la operación.

Resulta acertado que no se considere a la razón de negocios como el único elemento, para determinar si una operación es artificiosa o no, pues la calificación de “razones de negocios” por sí sola puede ser ampliamente subjetiva y por demás, no constituye un elemento

²¹³ “RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE”. Precedente de la Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-P-1aS-585, visible en la RTFJA No. 34, Octava Época, mayo 2019, pág. 320.

“RAZÓN DE NEGOCIOS. LA AUTORIDAD PUEDE CONSIDERAR SU AUSENCIA COMO UNO DE LOS ELEMENTOS QUE LA LLEVEN A DETERMINAR LA FALTA DE MATERIALIDAD DE UNA OPERACIÓN, CASO EN EL CUAL, LA CARGA PROBATORIA PARA DEMOSTRAR LA EXISTENCIA Y REGULARIDAD DE LA OPERACIÓN, CORRE A CARGO DEL CONTRIBUYENTE. Precedente de la Sala Superior del TFJA, Tesis VIII-P-1aS-643, visible en la RTFJA No.39, Octava Época, octubre 2019, pág. 182.

legalmente establecido que faculte a las autoridades fiscales a desconocer operaciones de los contribuyentes.

No obstante lo anterior, la tesis deja abierta la puerta para que la autoridad fiscal pueda realizar interpretaciones de la ausencia de “razón de negocios”, dejando a cargo del contribuyente la carga de la prueba para demostrar la materialidad y existencia de la operación efectuada.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Control difuso de constitucionalidad y/o convencionalidad

El artículo 1 de la CPEUM establece que las autoridades deberán promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos, en consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar cualquier violación en los términos establecidos en Ley.

A su vez, el artículo 133 de la CPEUM dispone que las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, serán la Ley Suprema de toda la Unión.

Conforme a dichos preceptos se faculta a los órganos juzgadores para inaplicar normas que se consideren violatorias de los derechos humanos contenidos en la CPEUM y en los Tratados Internacionales. Así, el TFJA, a efecto de hacer respetar los derechos humanos establecidos en la CPEUM y en los Tratados Internacionales, se encuentra facultado para ejercer el control difuso de constitucionalidad y/o convencionalidad.

La Sala Superior estableció un precedente en el que reconoce la facultad que tiene el TFJA para ejercer el control difuso de constitucionalidad y/o convencionalidad, especificando que no existe impedimento legal alguno para que dicho Tribunal pueda ejercer este tipo de control, respecto de normas de carácter general inferiores a la ley e incluso a los reglamentos que hayan sido aplicados o que sean necesario aplicar en el acto administrativo impugnado a través del juicio de nulidad.

El Tribunal llega a dicha conclusión, al considerar que aun cuando dichas normas inferiores puedan ser legales en cuanto a su proceso de creación, estas pueden contravenir directamente los derechos humanos previstos en la CPEUM o en los Tratados Internacionales, de donde se

vuelve necesario ejercer el control difuso de su constitucionalidad y/o convencionalidad²¹⁴.

Mediante un precedente diverso, la Sala Superior del TFJA resolvió que, la sola afirmación en los conceptos de impugnación de que las normas aplicadas en el procedimiento respectivo son inconvenientes, sin precisar cuál es la norma general o derecho humano que está en discusión, imposibilita a dicho Tribunal para efectuar el control de convencionalidad, pues de otra manera se obligaría al órgano jurisdiccional a realizar el estudio de todas las normas que rigen el procedimiento y dictado de resolución, confrontándolas con todos los instrumentos internacionales sobre derechos humanos, labor que se tornaría imposible de atender²¹⁵.

Los precedentes emitidos por la Sala Superior resultan acertados, pues obligan al juzgador a ejercer un control difuso de convencionalidad y/o constitucionalidad de las normas de carácter general inferiores a la ley e incluso a los reglamentos, cuando estos violen los derechos humanos de los particulares. Asimismo, dan certeza en cuanto al alcance del control difuso que deben de realizar los órganos jurisdiccionales, el cual debe de ajustarse a lo efectivamente planteado por las partes dentro del juicio de nulidad.

²¹⁴ CONTROL DIFUSO. ES POSIBLE REALIZARLO RESPECTO DE DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL INFERIORES A LA LEY". Precedente de la Sala Superior, VIII-P-SS-37, visible en la RTFJA Octava Época, No 33, abril 2019, pág. 244.

²¹⁵ "CONTROL DIFUSO DE CONVENCIONALIDAD. PARA SU ANÁLISIS SE REQUIERE QUE SE ESPECIFIQUE CUÁL ES LA NORMA GENERAL O EL DERECHO HUMANO QUE ESTÁ EN DISCUSIÓN". Jurisprudencia de la Sala Superior, VIII-J-1aS-69, visible en la RTFJA Octava Época, No 32, marzo 2019, pág. 32

TRATADOS INTERNACIONALES

Contratos de publicidad²¹⁶

El artículo 7, párrafo primero, del Convenio entre México y Estados Unidos de América para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal en materia de ISR dispone que “los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado”, entendiendo “beneficios de una empresa” como los ingresos o utilidades susceptibles de gravamen en el Estado contratante.

Por su parte, el artículo 3, punto 2 del referido Convenio, señala que respecto de los conceptos no definidos en el Convenio se estará a la definición prevista en la legislación interna de cada país.

Por su lado, del texto en lo relativo de los artículos 167 primer párrafo y 175 fracción VI que no se consideran ingresos por actividades empresariales los obtenidos por un residente en el extranjero por concepto de publicidad (si bien éstos sí lo pueden ser para efectos del derecho común y el CFF).

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del TFJA resuelve que las ganancias originadas por tales conceptos no pueden considerarse beneficios empresariales para efectos del Convenio en mención.

Consideramos que aun cuando la resolución del tribunal se apega al texto de la LISR, cuyo sentido es pretender limitar los casos de “beneficios empresariales” conforme a los tratados fiscales correspondientes, lo cierto es que parece desestimarse el que las disposiciones legales referidas dos párrafos arriba se contemplan para el caso de ingresos obtenidos por residentes en el extranjero (Título V de la LISR) más no así para el régimen de creación (o no) de establecimiento permanente de residentes en el extranjero (Título I de la LISR).

²¹⁶ “INGRESOS DERIVADOS DE CONTRATOS DE PUBLICIDAD, NO CONSTITUYEN BENEFICIOS EMPRESARIALES PARA EFECTOS DEL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA.” Precedente de Sala Superior del TFJA, Tesis VII-P-SS-381, visible en la RTFJA No. 40, Octava Época, noviembre 2019, pág. 163.

TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ACUERDO CON LA REPÚBLICA DE COSTA RICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Mediante decreto de fecha 3 de mayo de 2019, se publicó el *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Costa Rica para Evitar la Doble Imposición y Prevenir la Evasión Fiscal en materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo*, con plenos efectos a partir del 1 de enero de 2020.

A continuación, se mencionan algunas de las características más destacables respecto de dicho instrumento:

Reglas de desempate de doble residencia ("tie breaker rule")²¹⁷

Cuando una persona distinta a una persona física sea residente de ambos Estados, las autoridades competentes de ambos Estados, de común acuerdo, harán lo posible por resolver el caso y determinar la forma de aplicación del Convenio a dicha persona.

Dividendos²¹⁸

Las cantidades pagadas por concepto de dividendos estarán sujetas a un impuesto que no podrá exceder del 5% del importe bruto de los dividendos, si el beneficiario es una sociedad que tenga la propiedad de por lo menos el 20% de la sociedad que paga los dividendos; o 12% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

²¹⁷ Art. 4, Acuerdo.

²¹⁸ Art. 10, Acuerdo.

Intereses²¹⁹

Los intereses provenientes del Estado de fuente de riqueza podrán ser sometidos a imposición en dicho Estado cuando el beneficiario efectivo sea residente en el otro Estado, aplicando una tasa de retención máxima del 10%.

Regalías²²⁰

La tasa máxima de retención, tratándose de regalías, es del 10% del importe bruto pagado por *(i)* el uso o la concesión de uso, de cualquier patente, marca comercial, diseño o modelo, plano, fórmula o procedimiento secreto; *(ii)* el usos o la concesión de uso, de cualquier equipo industrial, comercial o científico; *(iii)* el suministro de información relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas; o *(iv)* el uso o la concesión de uso, de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas y películas o cintas para uso en relación con la televisión o radio; cuando el beneficiario efectivo de las mismas sea residente en el Estado receptor del pago de las referidas regalías.

Ganancias de capital²²¹

Las ganancias que deriven de la enajenación de acciones o de otros derechos de participación cuyo valor se derive directa o indirectamente en más de un 50% de bienes inmuebles situados en el otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones en el capital o el patrimonio de una sociedad residente de un Estado Contratante, distintas de las mencionadas en el párrafo anterior, pueden someterse a imposición en este Estado si el enajenante, en cualquier momento durante el periodo de doce (12) meses anteriores a dicha enajenación, tuvo una participación directa o indirecta de al menos el veinticinco 25% en el capital de esa sociedad.

²¹⁹ Art. 11, Acuerdo.

²²⁰ Art. 12, Acuerdo.

²²¹ Art. 13, Acuerdo.

Servicios personales independientes²²²

Las rentas obtenidas por una persona residente de un Estado Contratante con respecto a servicios personales²²³ u otras actividades de carácter independiente llevadas a cabo en el otro Estado Contratante pueden someterse a imposición en este último Estado a una tasa máxima del 10% bruto percibido por dichos servicios o actividades.

Limitación de beneficios²²⁴

Una persona (distinta de una persona física), que sea residente de un Estado Contratante y que obtenga ingresos del otro Estado Contratante tendrá derecho a todos los beneficios del Tratado acordados para los residentes de un Estado Contratante, únicamente si dicha persona satisface los siguientes requisitos:

- a) Es una entidad Gubernamental; o una compañía constituida en cualquiera de los Estados, si:
 - (i) la principal clase de sus acciones se encuentra listada en un mercado de valores reconocido, y son negociadas regularmente en uno o más mercados de valores reconocidos; o
 - (ii) al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones de la compañía sea propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados y/o de otras personas constituidas en cualquiera de los Estados, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o de la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de ellos.

²²² Art. 14, Acuerdo.

²²³ La expresión "servicios personales" incluye, entre otras, las actividades independientes, científicas, literarias, artísticas, de educación o enseñanza, así como también las actividades independientes de profesionales, tales como médicos, abogados, ingenieros, arquitectos, odontólogos y contadores.

²²⁴ Art. 24, Acuerdo.

- b) Una sociedad de personas o una asociación de personas, en la que al menos el 50% o más de la participación en los beneficios sea propiedad de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados y/o de otras personas constituidas en cualquiera de ellos, en las que al menos el 50% de los derechos de voto o del valor de las acciones o la participación en los beneficios sean propiedad directa o indirectamente de una o más personas físicas residentes en cualquiera de los Estados; o
- c) Una institución de beneficencia u otra entidad que se encuentre exenta para efectos fiscales, cuyas principales actividades sean realizadas en cualquiera de los Estados.

Se establece que las personas mencionadas anteriormente no tendrán derecho a los beneficios del presente Acuerdo, si más del 50% de su ingreso bruto, en el ejercicio fiscal de que se trate, es pagado directa o indirectamente a personas que no sean residentes en México o Costa Rica mediante pagos que sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta en el Estado de residencia de la persona que efectúa los pagos.

Eliminación de doble imposición²²⁵

En México, con arreglo a las disposiciones y sin perjuicio de las limitaciones establecidas en la legislación de México, conforme a las modificaciones ocasionales de esta legislación que no afecten sus principios generales, México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- a) el impuesto de Costa Rica pagado por ingresos que conforme el presente Acuerdo pueden someterse a imposición en Costa Rica, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichos ingresos; y
- b) en el caso de una sociedad que detente al menos el 10% del capital de una sociedad residente de Costa Rica y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto en Costa Rica pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

²²⁵ Art. 22, Acuerdo.

Intercambio de información²²⁶

Las autoridades competentes de México o Costa Rica intercambiarán la información que previsiblemente sea relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para la administración o cumplimiento del derecho interno, relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación establecidos por los Estados Contratantes, en la medida en que dicha imposición no sea contraria al Acuerdo.

Cualquier información recibida será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior.

El Acuerdo no impone ninguna obligación a un Estado de (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa; (ii) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal; o (iii) proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, comercial, industrial o profesional, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

Protocolo-Doble no tributación

Los beneficios del Acuerdo no serán aplicables y cada Estado Contratante procederá de conformidad con su legislación interna si de la aplicación del Acuerdo se genera una doble no tributación de un mismo ingreso o ganancia.

PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ACUERDO CON EL GOBIERNO DE LA REPÚBLICA DE INDONESIA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Mediante decreto de fecha 18 de septiembre de 2019, se publicó el *Protocolo que modifica el Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Indonesia para evitar la Doble Imposición*

²²⁶ Art. 28, Acuerdo.

y Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuesto sobre la Renta, con efectos a partir del 18 de septiembre de 2019.

A continuación, se mencionan algunas de las características más destacables respecto de dicho instrumento:

Intercambio de información²²⁷

Las autoridades competentes de México o Indonesia intercambiarán la información que previsiblemente sea relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para la administración o cumplimiento del derecho interno, relativa a los impuestos de cualquier naturaleza y denominación establecidos por los Estados Contratantes, en la medida en que dicha imposición no sea contraria al Acuerdo.

Cualquier información recibida será mantenida secreta al igual que la información obtenida con base en el derecho interno de este Estado y sólo se revelará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la vigilancia de todo lo anterior.

El Acuerdo no impone ninguna obligación a un Estado de (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación o práctica administrativa; (ii) suministrar información que no se pueda obtener sobre la base de su propia legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal; o (iii) proporcionar información que revele cualquier secreto mercantil, empresarial, comercial, industrial o profesional, o procedimientos comerciales o informaciones cuya comunicación sea contraria al orden público.

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

La lista de 78 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2020, es la siguiente:

²²⁷ Art. 4, Acuerdo.

Estado	Publicación en DOF	Aplicable a partir del
Alemania	15 de diciembre de 2009	15 de octubre de 2009 1 de enero de 2010
Antillas Neerlandesas ²²⁸	3 de febrero de 2011	4 de febrero de 2011
Arabia Saudita	26 de febrero de 2018	1 de enero de 2019
Argentina	18 de agosto de 2017	1 de enero de 2018
Argentina ²²⁹	19 de marzo de 2004	1 de enero de 2005
Aruba ²³⁰	26 de agosto de 2014	1 de septiembre de 2014
Australia	13 de febrero de 2004	1 de enero de 2004
		1 de julio de 2004
Austria	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2006
	30 de junio de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011
Bahamas ²³¹	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Bahréin	27 de abril de 2012	1 de enero de 2013
Barbados	15 de enero 2009	1 de enero de 2010
Bélgica	6 de enero de 1997	1 de enero de 1998

²²⁸ En materia de Intercambio de Información.

²²⁹ Para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional.

²³⁰ En materia de Intercambio de Información.

²³¹ En materia de Intercambio de Información.

	17 de agosto 2017 (Protocolo)	1 de enero de 2018 (Protocolo)
Belice ²³²	9 de agosto de 2012	9 de agosto de 2012
Bermuda ²³³	9 de septiembre de 2010	9 de septiembre de 2010
Brasil	1 de enero de 2007	1 de enero de 2007
Canadá	20 de junio de 2007	1 de enero de 2008
Canadá ²³⁴	17 de julio de 1992	1 de enero de 1993
	20 de junio de 2007 (Protocolo)	1 de enero de 2008 (Protocolo)
Colombia	11 de julio de 2013	1 de enero de 2014
Corea	16 de marzo de 1995	1 de enero de 1996
Costa Rica	3 de mayo de 2019	1 de enero de 2020
Chile	12 de mayo de 2000	1 de enero de 2000
China	28 de febrero de 2006	1 de enero de 2007
Dinamarca	27 de mayo de 1998	1 de enero de 1998
Ecuador	4 de abril de 2001	1 de enero de 2001
Emiratos Árabes Unidos	8 de julio de 2014	1 de enero de 2015

²³² En materia de Intercambio de Información.

²³³ En materia de Intercambio de Información.

²³⁴ En materia de Intercambio de Información.

Estonia	16 de diciembre de 2013	1 de enero de 2014
España	31 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995 ²³⁵
	18 de agosto de 2017 (Protocolo)	27 de septiembre de 2017 (Protocolo)
EUA	3 de febrero de 1994	1 de enero de 1994
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995
	22 de julio de 2003	1 de enero de 2004 (vigencia)
EUA ²³⁶	23 de enero de 1990	18 de enero de 1990
	25 de enero de 1996	26 de octubre de 1995
Filipinas	18 de abril de 2018	1 de enero de 2019
Finlandia	11 de agosto de 1999	1 de enero de 1999
Francia	16 de marzo de 1993	1 de enero de 1993
Gibraltar ²³⁷	27 de agosto de 2014	27 de agosto de 2014
Grecia	31 de diciembre de 2005	1 de enero de 2006
Hong Kong	4 de marzo de 2013	1 de enero de 2014

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

²³⁶ En materia de Intercambio de Información.

²³⁷ En materia de Intercambio de Información.

Hungría	26 de diciembre de 2011	1 de enero de 2012
India	31 de marzo de 2010	1 de enero de 2011
Indonesia ²³⁸	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2005
	18 de septiembre de 2019 (Protocolo)	18 de septiembre de 2019 (Protocolo)
Irlanda ²³⁹	9 de agosto de 2000	1 de enero de 1999
Isla del Hombre ²⁴⁰	2 de marzo de 2012	4 de marzo de 2012
Islas Caimán ²⁴¹	7 de marzo de 2012	9 de marzo de 2012
		1 de enero de 2013
Islas Cook ²⁴²	2 de marzo de 2012	3 de marzo de 2012
Islas Guernsey ²⁴³	27 de abril de 2012	24 de marzo de 2012
Islas Jersey ²⁴⁴	22 de marzo de 2012	22 de marzo de 2012
Islandia	31 de diciembre de 2008	1 de enero de 2009
Israel	11 de agosto de 2000	1 de enero de 2000
Italia	29 de marzo de 1995	1 de enero de 1996

²³⁹ Tratado en proceso de modificación.

²⁴⁰ En materia de Intercambio de Información.

²⁴¹ En materia de Intercambio de Información.

²⁴² En materia de Intercambio de Información.

²⁴³ En materia de Intercambio de Información.

²⁴⁴ En materia de Intercambio de Información.

	16 de abril de 2015 (Protocolo)	16 de abril de 2015 (Protocolo)
Jamaica	23 de febrero de 2018	1 de enero de 2019
Japón	6 de enero de 1997	1 de enero de 1997
Kuwait	15 de mayo de 2013	1 de enero de 2014
Letonia	27 de febrero de 2013	1 de enero de 2014
Liechtenstein ²⁴⁵	22 de julio de 2014	24 de julio de 2014
Lituania	26 de noviembre de 2012	1 de enero de 2013
Luxemburgo	6 de febrero de 2002	1 de enero de 2002
	17 de noviembre de 2011 (Protocolo)	1 de enero de 2012
Malta	8 de agosto de 2014	1 de enero de 2015
Noruega	26 de agosto de 1996	1 de enero de 1997
Nueva Zelanda	15 de junio de 2007	1 de agosto de 2007
		1 de enero de 2008
Países Bajos	31 de diciembre de 1994	1 de enero de 1995
	29 de diciembre de 2009 (Protocolo)	1 de enero de 2010 (Protocolo)
Panamá	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Perú	26 de febrero de 2014	1 de enero de 2015

²⁴⁵ En materia de Intercambio de Información.

Polonia	18 de octubre de 2002	1 de enero de 2003
Portugal	3 de abril de 2001	1 de enero de 2002
Qatar	8 de marzo de 2013	1 de enero de 2014
Reino Unido	15 de marzo de 1995	1 de abril de 1994
	15 de abril de 2011 (Protocolo)	18 de enero de 2011
República Checa	28 de enero de 2003	1 de enero de 2003
República Eslovaca	28 de septiembre de 2007	1 de enero de 2008
Rumania	12 de diciembre de 2001	1 de enero de 2002
Rusia	20 de mayo de 2008	1 de enero de 2009
Samoa ²⁴⁶	13 de julio de 2012	18 de julio de 2012
Santa Lucía	17 de diciembre de 2015	18 de diciembre de 2015
Singapur	23 de agosto de 1996	1 de enero de 1996
	9 de enero de 2012 (Protocolo)	1 de enero de 2013
Sudáfrica	21 de julio de 2010	1 de enero de 2011
Suecia	10 de febrero de 1993	1 de enero de 1993
Suiza	24 de octubre de 1994	1 de enero de 1995
	22 de diciembre de 2010 (Protocolo)	1 de enero de 2011

²⁴⁶ En materia de Intercambio de Información.

Turquía	17 de julio de 2015	1 de enero de 2016
Ucrania	26 de noviembre de 2012	1 de enero de 2013
Uruguay	28 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal y su Protocolo	27 de agosto de 2012	1 de enero de 2013

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR

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

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN²⁴⁷

Egipto
Eslovenia
Irán

²⁴⁷ Visible en www.sat.gob.mx.

Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua
Omán
Pakistán
Tailandia
Vietnam

TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN²⁴⁸

Islas Marshall
Mónaco
Vanuatu

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

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

El proyecto BEPS es un conjunto de reglas y acciones que buscan combatir diversas estrategias agresivas de planeación fiscal empleadas

²⁴⁸ Ídem.

por empresas multinacionales a través de la explotación de lagunas o desajustes de disposiciones fiscales con el propósito de reducir la base gravable y transmitir artificialmente utilidades a jurisdicciones de baja imposición para acceder a una carga fiscal menor en esas jurisdicciones donde se tiene una poca o nula actividad económica.

Plan de Acción BEPS

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

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

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

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

Acción 1 – Economía digital

En enero de 2019 la OCDE publicó una "*Policy Note*", en la que acordaron examinar y desarrollar propuestas concretas, en torno a dos pilares. El primer pilar se centra en la asignación de derechos de imposición, incluidas las cuestiones de nexo, con tres propuestas diferentes que modificarían las normas existentes basadas en los conceptos de "participación de los usuarios", "intangibles de comercialización" y "presencia económica significativa". Las tres propuestas reasignan más derechos de imposición a las jurisdicciones de mercado. El segundo pilar explora un mecanismo global contra la erosión de la base que tiene por objeto abordar el riesgo continuo de

que los beneficios se desplacen a entidades sujetas a una tributación nula o muy baja.

En este sentido, en mayo de 2019 la OCDE publicó un programa de trabajo para desarrollar una solución consensuada a los retos que han surgido en la digitalización de la economía, en el cual se señalan tres pasos para lograr dicha solución: *(i)* El grupo directivo de la OCDE continuará con el proceso en el cual se busca llegar a un acuerdo basado en un enfoque unificado para hacer abordar los problemas de distribución de utilidades y del nexo; *(ii)* los órganos subsidiarios aportarán información técnica sobre determinadas cuestiones que puedan surgir en el curso de la elaboración de una solución consensuada a nivel internacional, así como la preparación de informes finales en los que se expongan los detalles del acuerdo alcanzado en el marco inclusivo y *(iii)* se proporcionará un análisis económico y una evaluación del impacto de las propuestas alcanzadas.

Ahora bien, en octubre de 2019 fue publicado un “*News-flash*” por la OCDE, en el cual se plantea una nueva propuesta endicha materia. Sin embargo, la propuesta es planteada directamente por el Secretariado de la OCDE, sin que esto implique un consenso a nivel internacional.

Se mantiene el planteamiento de conseguir dicho consenso en 2020, ya que de lo contrario se incrementa el riesgo de que los países actúen unilateralmente, con consecuencias negativas en una frágil economía global.

Sin embargo, el 9 de diciembre de 2019 se publicó en el DOF el decreto mediante el cual se reforma la LISR y la LIVA en materia de economía digital, adoptando México una postura unilateral, tal como se detalla en los apartados correspondientes a dichos ordenamientos.

Acción 5 – Prácticas fiscales perniciosas - progreso en regímenes fiscales preferentes

Como parte de la Acción 5 BEPS para prevenir prácticas fiscales perniciosas, las jurisdicciones pueden únicamente mantener regímenes preferentes si ciertos requisitos de “actividad económica sustancial” son cumplidos. Esto garantizará que las actividades económicas sustanciales sean realizadas con relación al mismo tipo de actividades de negocios móviles, independientemente de que sean realizadas en un régimen preferente o en un “*no or only nominal tax jurisdictions*”.

Bajo dicho contexto, el nuevo estándar de actividades económicas sustanciales aplicable a "*no or only nominal tax jurisdictions*", requiere que dichas jurisdicciones realicen intercambios espontaneo de información de actividades de ciertas entidades residentes, a la jurisdicción en la cual se encuentre su accionista inmediato, así como a la jurisdicción en la cual el beneficiario efectivo es residente. Dicha información permitirá a las autoridades fiscales de estas jurisdicciones el evaluar la sustancia de las actividades realizadas por las entidades en "*no or only nominal tax jurisdiction*".

Para lograr que el intercambio espontaneo tenga lugar de manera coordinada y eficiente, la OCDE publicó unas guías en las cuales se establecen modalidades prácticas en relación con los requisitos de intercambio de información.

Dichas guías contienen una orientación sobre los plazos para realizar los intercambios, el marco legal internacional y aclaraciones sobre las definiciones clave para garantizar que las jurisdicciones reciban información coherente y confiable sobre las actividades de las entidades en "*no or only nominal tax jurisdictions*":

Se espera que los intercambios de información comiencen a realizar a partir de 2020.

Acción 15 – Instrumento multilateral para la implementación de BEPS

Al 26 de noviembre de 2019, un total de 92 jurisdicciones han firmado o expresado su intención formal de firmar el MLI, el cual a la fecha cubre aproximadamente 1630 tratados bilaterales.

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

A continuación, se incluye el listado actualizado de tratados celebrados por México incluidos en su lista provisional y los artículos del MLI que

modificarán los tratados cubiertos según la posición de los países respecto del referido instrumento multilateral²⁴⁹.

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

²⁴⁹ Véase: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

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

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

	<p>establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Corea-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Costa Rica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Dinamarca-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Emiratos Árabes Unidos-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Eslovaquia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones)

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

	<p>establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Grecia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Hong Kong (China)-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Hungría-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados)
India-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Indonesia-México	<p>*Tratado incluido como cubierto en listado de México más no incluido en la notificación de Indonesia, por lo que es un tratado no cubierto por el MLI.</p>
Irlanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes)

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

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

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Luxemburgo-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Malta-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Noruega-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Nueva Zelanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de

	<p>entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Países Bajos-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Panamá-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Perú-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de

	<p>entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Polonia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Portugal-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Qatar	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados)

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

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Singapur-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo) - Art. 17 (Ajustes correspondientes)
Sudáfrica-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 8 (Transacciones de transferencia de dividendos) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Suecia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Suiza-México	*Tratado incluido como cubierto en listado de México más Suiza no ha incluido a México en su notificación.
Turquía-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Ucrania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 9 (Ganancias de capital derivadas de la enajenación de acciones o intereses de entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de

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

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

COMERCIO EXTERIOR

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2019

El 24 de junio de 2019 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, las Reglas Generales de Comercio Exterior “RGCE” para 2019 mismas que siguen vigentes a la fecha. Los aspectos más relevantes de estas reglas son:

Procedimiento para registrar o revocar agentes aduanales²⁵⁰

Se incorpora una regla para detallar el procedimiento para que los contribuyentes puedan registrar o revocar electrónicamente el documento mediante el cual se confiere el encargo a las agencias aduanales. Esta regla señala que las personas físicas podrán tener 3 agencias aduanales autorizadas, mientras que las personas morales podrán tener autorizadas hasta 5.

Resoluciones anticipadas en materia de origen²⁵¹

La regla prevé que los lineamientos para que las personas físicas o morales puedan solicitar la emisión de resoluciones en materia de origen ante la ACAJACE, con anticipación a la importación o exportación de la mercancía en cuestión.

Causales de suspensión en padrones de importadores y exportadores²⁵²

Se modifican las causales de suspensión del Padrón de Importadores, Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores Sectorial, en los siguientes casos:

- a) Que no cuenten con la e. firma vigente.

²⁵⁰ Regla 1.2.6.

²⁵¹ Regla 1.2.10.

²⁵² Capítulo 1.3. Regla 1.3.3.

- b) No realicen operaciones de comercio exterior en un periodo que exceda los 12 meses.
- c) Presenten documentación falsa.
- d) Alteren los registros o documentos que amparen sus operaciones de comercio exterior conforme a las disposiciones legales aplicables.
- e) Contribuyentes que se encuentren publicados en el listado definitivo en términos del artículo 69-B del CFF, que para tal efecto emita el SAT a través del DOF o en su portal de Internet.
- f) Cuando la ACIA tenga conocimiento de que se incurrió en alguna de las causales antes mencionadas notificará a través del Buzón Tributario y otros medios electrónicos al contribuyente.

Autorización para importar por única vez sin padrón de importadores²⁵³

Hay una modificación en el procedimiento para que las personas físicas, que no se encuentran inscritas en el Padrón de Importadores, puedan solicitar autorización para la importación de mercancías por una sola vez, sin necesidad de contar con la inscripción en el Padrón de Importadores correspondiente. Lo anterior, se podrá hacer en cualquier momento, previo a la importación, a través del "Formato de Autorización a personas físicas para importar mercancía por única vez, sin estar inscrito en el padrón de Importadores" ante la; ante la ADJ correspondiente o bien, a través de Buzón Tributario siempre y cuando, el contribuyente se encuentre al corriente de sus obligaciones fiscales.

Manifestación de valor²⁵⁴

Quienes introduzcan mercancías a territorio nacional, deberán transmitir a la autoridad aduanera, así como entregar en documento digital al agente aduanal, apoderado aduanal o representante legal, la información y documentación prevista en el formato "Manifestación de Valor" a través de la Ventanilla Digital.

²⁵³ Regla 1.3.6.

²⁵⁴ Regla 1.5.1.

Lo anterior no resultará aplicable en el caso de operaciones realizadas por contribuyentes que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas con modalidades IVA e IEPS, Operador Económico Autorizado o Socio Comercial Certificado que corresponda, así como por empresas que cuenten con la autorización correspondiente para el establecimiento de depósito fiscal, para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos.

Adicionalmente, no será necesario transmitir el formato de "Manifestación de valor" en los siguientes supuestos: (i) se importe mercancía que hubiera sido exportada en forma definitiva, que no hubiera sido retornada al territorio nacional dentro de un plazo que no mayor de un año desde su salida, (ii) se retornen al país sin el pago del IGI sobre mercancías nacionales o nacionalizadas exportadas en forma definitiva, siempre que no hayan sido objeto de modificaciones en el extranjero ni transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional, (iii) se retornen a territorio nacional mercancías exportadas temporalmente, (iv) en operaciones de importación temporal de hasta por seis meses en el caso de envases de mercancías, siempre que contengan en territorio nacional las mercancías que en ellos se hubieran introducido al país, o bien por el plazo que dure su condición de estancia, incluyendo sus renovaciones, o (v) en caso de menajes de casa de mercancía usada propiedad de de estudiante, que cumplan con los requisitos formales.

Cabe señalar que lo dispuesto en esta regla no resulta aplicable para aquellas personas que hubieran interpuesto algún medio de defensa en contra de los artículos 59, fracción III, primer párrafo de la LA que contiene la obligación de entregar la Manifestación de valor.

Agencia Aduanal²⁵⁵

Se adiciona un Capítulo a efecto de regular cuestiones relativas a las operaciones de importación y exportación que llevan a cabo las agencias aduanales.

Requisitos que deben contener el CFDI y el documento equivalente²⁵⁶

Se establece que la obligación de presentar el CFDI o el documento equivalente emitido en el extranjero, se deberá cumplir siempre que las

²⁵⁵ Regla 1.12.

²⁵⁶ Regla 3.1.8.

mercancías objeto de la operación de comercio exterior tengan un valor comercial superior a 300 dólares estadounidenses. Los CFDI o documentos equivalentes deberán cumplir con los requisitos previstos en el CFF y reglas administrativas de carácter general aplicables.

Donación de mercancías por empresas que cuentan con el Registro de Personas Donantes del Extranjero en Materia de Salud²⁵⁷

Aquellas personas que cuenten con el "Registro de Personas Donantes del Extranjero de mercancías para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud" podrán solicitar autorización para importar mercancías sin la necesidad de pagar los impuestos al comercio exterior, siempre que se trate de mercancías para la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de salud, que se encuentren en el extranjero, para ser donadas al Fisco Federal y destinadas a las siguientes entidades:

- La Federación.
- Entidades Federativas.
- Municipios.
- Demarcaciones territoriales de la Ciudad de México.
- Organismos internacionales en los que México sea miembro de pleno derecho.
- Personas morales sin fines de lucro autorizadas para recibir donativos deducibles.

No procederá la autorización de mercancías consistentes en psicotrópicos, estupefacientes o productos que los contengan.

Regulaciones y restricciones no arancelarias omitidas²⁵⁸

Los contribuyentes que se encuentren sujetos a facultades de comprobación posteriores al despacho aduanero, podrán cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias dentro de los 30 días siguientes a que la autoridad les haya dado a conocer las irregularidades detectadas en la revisión, a efecto de que las mercancías no pasen a propiedad del Fisco Federal. Lo anterior, no será aplicable cuando se trate de vehículos usados.

²⁵⁷ Regla 3.3.14.

²⁵⁸ Regla 3.7.31.

Importación temporal de vehículos especialmente contruidos o transformados²⁵⁹

Se prevé que los residentes en el extranjero o los residentes en territorio nacional que se encuentren al corriente de sus obligaciones fiscales y, que deban cumplir con el contrato derivado de licitaciones públicas internacionales, realizadas al amparo de tratados de libre comercio realizados por México, podrán importar temporalmente por el plazo de vigencia del contrato respectivo.

Retorno de vehículos extranjeros cuyo permiso de internación o importación temporal de vehículos ha vencido²⁶⁰

Las personas físicas que cuenten con los permisos de internación temporal o importación temporal a territorio nacional y, el plazo para el retorno haya vencido, podrán presentar ante la ADACE el "Aviso de retorno seguro de vehículos extranjeros" para poder trasladar dichos vehículos a la franja, región fronteriza o a la aduana de salida para su retorno al extranjero. Lo anterior no será aplicable cuando el vehículo en cuestión se encuentre sujeto a un PAMA o proceso judicial.

Rectificación de pedimentos²⁶¹

Se precisa que los importadores y exportadores deberán solicitar autorización por única ocasión, para efectuar la rectificación ante la ACAJACE o cuando las disposiciones aplicables al caso prevean la rectificación, requiriendo autorización previa a la conclusión del despacho aduanero ante la ACAJA, de los datos contenidos en los pedimentos o pedimentos consolidados, siempre y cuando cumplan con los siguientes requisitos:

- a) El interesado haya generado un pago de lo indebido y en el pedimento correspondiente, el pago conste en efectivo.
- b) Se solicite cambiar de régimen aduanero de las mercancías.

²⁵⁹ Regla 4.2.9.

²⁶⁰ Regla 4.2.20.

²⁶¹ Regla 6.1.1.

- c) Se trate de datos de identificación de vehículos, que cuenten con NIV y se clasifiquen entre otras, en las subpartidas específicas referidas en la regla que se comenta.

Renovaciones para el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²⁶²

Se prevé que para la renovación del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, cuando no sea presentado en tiempo y forma el formato "Aviso único de Renovación en el Registro del Esquema de Certificación de Empresas", se tendrá por no presentado, y, por lo tanto, por no renovado. Adicionalmente, en caso de que las personas morales cuenten con algún requerimiento pendiente de cumplimiento, en relación con información o documentación pertinente al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas que tengan vigente y, no se hayan desvirtuado las irregularidades observadas, en tiempo y forma, la AGACE podrá iniciar el procedimiento de cancelación del Registro correspondiente.

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE PARA 2019

El 3 de octubre de 2019, se publicó en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones a las RGCM para 2019, mismas que entraron en vigor al día siguiente de su publicación. Los aspectos más relevantes de esta resolución son las siguientes:

Suspensión en los padrones²⁶³

Las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas modalidad de IVA e IEPS, así como los contribuyentes que garanticen el interés fiscal mediante fianza o carta de crédito serán suspendidos del padrón de importadores cuando no transmitan la información sobre su inventario existente o inicial con estatus de válido.

²⁶² Regla 7.2.3.

²⁶³ Regla 1.3.3.

Aviso de información de carga aérea²⁶⁴

Las empresas de transportación aérea deberán transmitir la información relativa a las mercancías que transporten, a través de la Guía Aérea Master, así como en el manifiesto de carga aéreo de conformidad con los plazos adicionados respecto de operaciones de exportación.

En esta regla se especifica que en el caso de exportación de mercancías se podrán rectificar los datos que se hubiesen transmitido a la ventanilla digital mediante el manifiesto de carga aéreo, hasta 48 horas después del despegue de la aeronave que las transportará a su destino sin sanción alguna.

Guía aérea electrónica²⁶⁵

Se adicionan los plazos dentro de los cuales los agentes internacionales de carga y las empresas de mensajería deberán transmitir la información relativa a las mercancías que transporten consignadas en la Guía Aérea House, sin ser necesario la presentación de la guía aérea ante la aduana; lo anterior, tratándose de operaciones de exportación.

Transmisión de información de empresas de transportación marítima a través de ventanilla digital²⁶⁶

Las empresas de transportación marítima o los autorizados por éstas, podrán transmitir a través de la ventanilla digital, el documento electrónico con la información relativa a las mercancías que transporten, sus medios de transporte y el manifiesto que comprenda la carga que haya tomado en el puerto con destino al extranjero. Para ello, las empresas en cuestión deberán realizar la transmisión a la ventanilla digital atendiendo los lineamientos para los sistemas informáticos que en cada aduana del país vaya determinando la autoridad fiscal en el portal del SAT.

²⁶⁴ Regla 1.9.10 y art. único transitorio, fracción III.

²⁶⁵ Regla 1.9.17.

²⁶⁶ Regla 1.9.22.

Transmisión de información de los agentes internacionales de carga a través de la Ventanilla digital²⁶⁷

Los agentes internacionales de carga o autorizados por éstos, podrán transmitir a través de la ventanilla digital, un documento electrónico con la información relativa a las mercancías para las que contrataron el servicio de transporte marítimo, sujetándose a los requisitos y plazos aplicables.

Registro de empresas de mensajería y paquetería²⁶⁸

Para la realización del despacho de mercancías mediante los procedimientos simplificados descritos en las reglas 3.7.4 y 3.7.5 de las RGCE, las obligaciones a cargo de las empresas de mensajería y paquetería que obtengan el Registro de Empresas mensajería y paquetería fueron modificadas. A partir de 2020, las empresas de mensajería y paquetería a las que se les hubiere cancelado el Registro correspondiente, podrán acceder a uno nuevo hasta que haya transcurrido el plazo de 1 año contado a partir de que se notifique la resolución. Por otra parte, aquellos interesados en obtener el Registro de Empresas mensajería y paquetería podrán realizar el despacho de las mercancías a través de los procedimientos simplificados, con la condicionante de que lo presenten o hayan presentado la solicitud antes del 1 de octubre de 2019, cumpliendo en su totalidad con la información y documentación que acredite el cumplimiento de los requisitos y condiciones correspondientes.

Importación con pedimentos, así como el procedimiento simplificado por empresas de mensajería registradas²⁶⁹

Se modificó el listado de las obligaciones a cargo de las empresas de mensajería y paquetería que cuenten con el Registro de Empresas de mensajería y paquetería para poder optar por efectuar el despacho de las mercancías transportadas por ellos, por conducto de agente aduanal, agencia aduanal, apoderado aduanal o representante legal acreditado, cuando el valor en aduana en dichas mercancías exceda de %1,000 dólares o su equivalente en moneda nacional.

²⁶⁷ Regla 1.9.23.

²⁶⁸ Regla 3.7.3.

²⁶⁹ Regla 3.7.4.

Despacho simplificado de mercancías por empresas de mensajería y paquetería²⁷⁰

Las empresas de mensajería y paquetería con Registro de Empresas de mensajería y paquetería podrán efectuar el despacho de mercancías transportadas por ellas, cuando el valor de las mercancías no exceda de \$1,000 dólares o su equivalente en moneda nacional, por destinatario o consignatario. Esto, sin que el límite valor aplique para la exportación.

Ahora, para el tráfico aéreo, las empresas de mensajería y paquetería deberán transmitir de manera mensual y electrónica una relación detallada de los pedimentos tramitados durante el mes calendario anterior, resultando necesario que la dicho informe contenga número de guía y fecha de transmisión del manifiesto de carga.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE PARA 2019

El 22 de noviembre de 2019, se publicó en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a las RGCM, mismas que entraron en vigor al día siguiente de su publicación. Los aspectos más relevantes de esta resolución son los siguientes:

Acta de inicio del Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera ante irregularidades en recintos fiscales²⁷¹

Para efectos del levantamiento del acta de inicio del PAMA por irregularidades en recintos fiscales, dentro del concepto de "irregularidad", se considerará el que el documento aduanero sea presentado sin el recibo de pago de contribuciones de comercio exterior, o bien, sin la certificación con la información del pago electrónico a través de las instituciones de crédito autorizadas para el cobro de contribuciones.

²⁷⁰ Regla 3.7.5.

²⁷¹ Regla 3.7.18.

Pago de erogaciones a través de fedatarios públicos, agentes aduanales o agentes navieros²⁷²

Los fedatarios públicos, agentes aduanales o agentes navieros podrán acreditar que las cantidades que reciban de otros contribuyentes, para realizar erogaciones por cuenta de estos o un tercero por concepto de pago, no son ingresos acumulables para ellos, cuando se trate de los siguientes conceptos:

- a) Contribuciones;
- b) Aprovechamientos;
- c) Aprovechamientos;
- d) Bienes y/o servicios.

Lo anterior, con las condicionantes de: *(i)* que se expida CFDI por los ingresos que reciba por la prestación de servicios, con el complemento "Identificación del recurso y minuta de gasto por cuenta de terceros; y *(ii)* se recabe la información que ampare el gasto.

Por otra parte, las cantidades recibidas deberán ser utilizadas para el pago por cuenta de los contribuyentes prestatarios de los mismos, o, reintegrarlos a éstos a más tardar el último día del ejercicio en el que dichas cantidades fueron proporcionadas. Sin embargo, si el pago fue proporcionado en el mes de diciembre podrán ser reintegrados a más tardar el 31 de marzo del ejercicio inmediato siguiente.

ACUERDOS Y DECRETOS EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR

Durante el 2019 se publicaron en el DOF diversos decretos y acuerdos en materia de Comercio Exterior, siendo los más relevantes los siguientes:

Cuota compensatoria para hule SBR en emulsión²⁷³

La SE concluyó el procedimiento de investigación en materia de prácticas desleales en materia de comercio internacional, en su

²⁷² Regla 2.7.1.46.

²⁷³ Publicado en el DOF el 25 de enero de 2019.

modalidad de discriminación de precios e, impuso cuotas compensatorias definitivas a las importaciones definitivas y temporales de hule polibutadieno estireno en emulsión, originario de las siguientes naciones, independientemente de su país de procedencia: *(i)* Estados Unidos de América; *(ii)* Corea; *(iii)* Japón y provenientes de Zeon y demás exportadoras.

Cuotas compensatorias para papel bond en rollos²⁷⁴

La SE concluyó el procedimiento de investigación sobre elusión del pago de cuotas compensatorias definitivas de 37.78% impuestas a las importaciones de papel bond cortado originarias de Brasil, independientemente del país de procedencia, clasificadas en la fracción arancelaria 4802.55.01, o por cualquier otra.

Importación de autos a Sonora²⁷⁵

Mediante publicación en el DOF, se dio a conocer la prórroga del Convenio que establece que durante 2019 los extranjeros y mexicanos residentes en el extranjero podrán seguir internando e importando temporalmente sus vehículos para circular exclusivamente en el noreste de Sonora, sin tener que otorgar fianza o depósito para garantizar su retorno ni obtener el permiso de importación temporal.

Actualización de la resolución de precios estimados²⁷⁶

La SHCP publicó en el DOF la Resolución que modifica a los anexos 3 y 4 de la diversa que establece el mecanismo para garantizar el pago de contribuciones en mercancías sujetas a precios estimados. En dicha resolución se actualizaron diversas fracciones arancelarias aplicables a los sectores de calzado, textil y confección de conformidad con la Tarifa de la LIGIE del 10 de abril de 2019.

²⁷⁴ Publicado en el DOF el 28 de enero de 2019.

²⁷⁵ Publicado en el DOF el 6 de febrero de 2019.

²⁷⁶ Publicado en el DOF el 29 de abril de 2019.

Resolución sobre la placa de acero en hoja que ingresa con dumping²⁷⁷

La SE publicó en el DOF la Resolución final de la investigación *antidumping* sobre las importaciones definitivas y temporales, de placa de acero en hoja originarias de Italia y Japón, independientemente del país de procedencia. Asimismo, se determinó imponer cuotas compensatorias definitivas para las originarias de los países antes mencionados. En dicha resolución se exceptúa del pago de cuotas compensatorias a la placa de acero, originaria de Italia y Japón, que tengan diversas especificaciones señaladas en la misma.

Exámenes de vigencia de cuotas compensatorias²⁷⁸

La SE publicó las resoluciones en materia de prácticas desleales en materia de comercio internacional en relación con exámenes de vigencia de cuotas compensatorias definitivas impuestas a las importaciones de bienes originarios de China, independientemente del país de procedencia. Para lo anterior, se fijaron como periodos de examen y de análisis los comprendidos del 1 de enero de 2018, al 31 de diciembre de 2018 y; del 1 de enero de 2014 al 31 de diciembre de 2018.

Por otra parte, la SHCP publicó la Resolución que modifica a la diversa que establece las Reglas de Carácter General relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Protocolo Adicional al Acuerdo Marco de la Alianza del Pacífico y su Anexo.

Formatos e instructivos de Comercio Exterior²⁷⁹

El SAT publicó la tercera remesa de Anexos aplicables a las RGCE para 2019, mismos que entraron en vigor a partir del 25 de junio de 2019. Entre los Anexos antes mencionados, se encuentran, entre otros, los siguientes: (i) horario de las aduanas; (ii) compilación de criterios normativos y no vinculativos en materia de comercio exterior y aduanal; (iii) criterios de clasificación arancelaria; (iv) sectores y fracciones arancelarias; y (v) Puntos de revisión (Garitas), entre otros.

²⁷⁷ Publicado en el DOF el 30 de abril de 2019.

²⁷⁸ Publicado en el DOF el 16 de mayo de 2019.

²⁷⁹ Publicado en el DOF el 24 de junio de 2019.

Asimismo, se dieron a conocer los Anexos 1, 1-A y 22²⁸⁰ que, corresponden a los formatos y trámites de comercio exterior, así como el instructivo para el llenado de pedimentos.

Prórroga para la emisión de la línea de captura para el pago de contribuciones en materia de comercio exterior²⁸¹

La SHCP publicó el acuerdo mediante el cual prorrogó hasta el 25 de noviembre de 2019 la entrada en vigor de las disposiciones aplicables para la recepción de pagos de comercio exterior a través de una línea de captura. En razón de que estaba programado para el 1 de septiembre de 2019, de conformidad con el Acuerdo de 29 de marzo de 2019.

Cupo anual de exportación de azúcar a los EUA²⁸²

La SE publicó el acuerdo mediante el cual se dio a conocer el monto del cupo total para exportar a EUA azúcar originaria de México, que derive ya sea de la caña de azúcar como de la remolacha. Dicho monto corresponde a la cantidad de 439,315.574 toneladas métricas valor crudo. Asimismo, se deberá solicitar un permiso previo a la exportación en la ventanilla de la Dirección de Comercio Exterior de la SE.

Resoluciones en materia de prácticas desleales²⁸³

La SE dio a conocer diversas resoluciones en materia de "*antidumping*" en las que se impusieron cuotas compensatorias respecto de importaciones de bienes originarios de China, independientemente del país de procedencia, tales como: a) Malla o tela galvanizada de alambre de acero al carbón, manteniendo la cuota compensatoria definitiva de 2.08 dólares por kilogramo; b) Placa de acero en hoja, manteniendo la cuota compensatoria definitiva 33.98%.

²⁸⁰ Publicado en el DOF el 25 y 27 de junio de 2019.

²⁸¹ Publicado en el DOF el 30 de agosto de 2019.

²⁸² Publicado en el DOF el 17 de septiembre de 2019.

²⁸³ Publicado en el DOF 27 de septiembre de 2019.

Anexos de la Primera Resolución de Modificaciones a las RGCE para 2019²⁸⁴

El SAT publicó los Anexos a la primera resolución de modificaciones a las RGCE respecto de: *(i)* formatos de comercio exterior; *(ii)* criterios de clasificación arancelaria; *(iii)* instructivo para el llenado del pedimento; *(iv)* fracciones arancelarias por las que cuya importación no se esta obligado al pago del IVA; y *(v)* actualización del texto del sistema de control de cuentas de créditos y garantías.

Documentos relevantes en comercio exterior²⁸⁵

Se publicó el Aviso por el cual se dio a conocer el cupo máximo del mes de septiembre de 2019 para exportar azúcar a EUA durante el periodo de 1 de octubre de 2019 al 30 de septiembre de 2020, el cual será de 709,899.314 toneladas métricas valor crudo.

Por otra parte, se dio a conocer el nuevo reglamento interior de la SE, en el cual se definieron nuevas competencias de diversas unidades administrativas, así como la creación de una nueva unidad.

Ajuste de aranceles a bienes textiles y del calzado²⁸⁶

La SE dio a conocer el ajuste a los aranceles de importación para productos de confección y calzado provenientes de países con los que México no tiene un tratado de libre comercio. El arancel será de entre el 25% y 30% para los productos mencionados.

Acuerdo por el que se modifican reglas y criterios generales en materia de comercio exterior²⁸⁷

La SE emitió el Acuerdo mediante el cual informó modificaciones a las Reglas y Criterios de Carácter General en Materia de Comercio Exterior. Dicho acuerdo fue emitido con el objetivo de simplificar y reducir procesos administrativos tales como: plazos de respuestas, eliminación de requisitos, así como la implementación de uso de medios electrónicos. Asimismo, la SE ajusto en términos de las fraccione

²⁸⁴ Publicado en el DOF el 7 de octubre de 2019.

²⁸⁵ Publicado en el DOF el 17 de octubre de 2019.

²⁸⁶ Publicado en el DOF el 28 de octubre de 2019.

²⁸⁷ Publicado en el DOF el 9 de diciembre de 2019.

arancelarias y nomenclatura las NOMs correspondientes, con la finalidad de garantizar el cumplimiento a las mismas.

Decreto Fronterizo²⁸⁸

Se amplía hasta el 30 de septiembre de 2024, la vigencia del Decreto referido que autoriza la importación a territorio nacional de diversas fracciones arancelarias con arancel que va del 0 al 5% a aquellas personas que cuenten con registro como empresa de la Región Fronteriza y Franja Fronteriza Norte.

Decreto IMMEX²⁸⁹

A través de este Decreto se aclara que las mercancías importadas bajo algún PROSEC que correspondan a las fracciones arancelarias del Capítulo 98 de la TIGIE, no les aplican las reglas de clasificación arancelaria de otros capítulos. Esto deriva en que no puedan identificarse las mercancías sensibles del Anexo II del Decreto IMMEX. Por ello, se incorpora un nuevo apartado G al Anexo II del Decreto IMMEX identificando¹³ fracciones arancelarias nuevas dentro del Capítulo 98 referido. Asimismo, se modifica la descripción de diversas fracciones para clasificarlas por sector y por unidad de medida. La modificación de las fracciones arancelarias del Capítulo 98 entrará en vigor en marzo de 2020.

Por otro lado, se eliminó la fracción arancelaria 9802.00.20 del el Apartado C del Anexo II del Decreto en cuestión, que corresponde a mercancías para el PROSEC de la Industria Textil y de la Confección.

²⁸⁸ Publicado en el DOF el 20 de diciembre de 2019.

²⁸⁹ Publicado en el DOF el 20 de diciembre de 2019.

RTFJA

Acta circunstanciada para consignar irregularidades²⁹⁰

El artículo 46 de la LA prevé que cuando las autoridades con motivo de la revisión de las declaraciones electrónicas efectuadas y de los documentos electrónicos o digitales presentados ante las mismas, del reconocimiento aduanero, de la inspección o de la verificación de las mercancías en transporte, tengan conocimiento de cualquier irregularidad, la misma se hará constar en un documento que para el efecto se levante.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió cuando la autoridad tenga conocimiento de irregularidades al efectuar el reconocimiento aduanero, deberá de levantar un acta circunstanciada en el cual se consignen dichas irregularidades, en presencia del interesado. Lo anterior, para que el particular pueda nombrar testigos y señalar domicilio para oír y recibir notificaciones. Asimismo, se confirmó que la autoridad se encuentra obligada a dar a conocer al interesado que cuenta con un plazo de 10 días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan.

Este tipo de precedentes son favorables para dar certeza jurídica a los contribuyentes que son sujetos de revisiones en materia de comercio exterior, sobre las obligaciones formales que necesariamente deben cumplir las autoridades fiscales o aduaneras.

Métodos de valoración de mercancías en aduana²⁹¹

Los artículos 64, 71, 73 y 78 de la Ley Aduanera prevén los mecanismos a través de los cuales debe de determinarse el valor de mercancías en aduana para poder establecer la base gravable de las contribuciones al

²⁹⁰ "ACTA CIRCUNSTANCIADA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 46 DE LA LEY ADUANERA.- SU LEVANTAMIENTO DEBE EFECTUARSE EN PRESENCIA DEL INTERESADO" Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-397, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 30, enero 2019, pág. 647.

²⁹¹ "VALORACIÓN DE MERCANCÍAS EN ADUANA. LA AUTORIDAD SE ENCUENTRA CONSTREÑIDA A EXPRESAR LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS POR LOS CUA- LES CONSIDERÓ PERTINENTE IMPLEMENTAR ALGÚN MÉTODO DE VALORACIÓN DE MERCANCÍAS" Jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-J-1aS-60, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 30, enero 2019, pág. 72.

comercio exterior, siendo estos (i) valor de transacción, (ii) valor de transacción de mercancías idénticas, (iii) valor de transacción de mercancías similares, (iv) precio unitario de venta y, (v) valor reconstruido de las mercancías importadas.

La Primera Sección del TFJA resolvió que, en caso de que el valor en aduana de las mercancías no pueda determinarse conforme al valor de transacción de las mismas, la autoridad aduanera deberá de determinar el valor conforme a los métodos referidos en el párrafo anterior, métodos que aplicará en orden sucesivo y por exclusión y, si una vez aplicado dicho procedimiento, la autoridad aduanera concluye que no pudo determinar el valor de las mercancías, procederá a aplicar nuevamente los métodos referidos en orden sucesivo y por exclusión con mayor flexibilidad, o bien, conforme a los criterios razonados y compatibles con los principios y disposiciones legales sobre la base de datos.

Ahora bien, si una vez seguido el procedimiento anterior, la autoridad omite señalar el método que aplicó, para efecto de determinar el valor de las mercancías en aduanas, incurriría en una ilegalidad; en virtud, de que dejaría al particular en un estado de incertidumbre jurídica, ya que desconocería los fundamentos y motivos por los que la autoridad aduanera implementó un método de valoración de mercancías determinado, y no algún otro.

Vehículos usados de procedencia extranjera²⁹²

El artículo 64 de la LA establece como regla general que la base gravable del IGI es el valor en aduana de las mercancías, mientras que los artículos 71 y 78 de la misma ley prevén diversos métodos para calcularla, sin embargo, cuando se trata de vehículos usados, el último párrafo del artículo 78 dispone que la base gravable será la cantidad que resulte de aplicar al valor de un vehículo nuevo, de características equivalentes, del año que corresponda al ejercicio fiscal en el que se efectuó la importación, una disminución del 30% por el primer año, y una disminución del 10% por cada año subsecuente, sin que en ningún caso exceda del 80%.

292 "VEHÍCULOS USADOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA. CUANDO DEBE DECRETARSE LA NULIDAD POR FALTA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA, COTIZACIÓN Y AVA- LÚO EN EL PROCEDIMIENTO ADUANERO" Jurisprudencia de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-J-2aS-66, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 31, febrero 2019, pág. 46.

Al respecto, la Segunda Sección del TFJA resolvió que en el caso en el que la autoridad aduanera al ejercer sus facultades de comprobación, emite una orden de verificación de un vehículo extranjero puesto a su disposición por el Ministerio Público, a efecto de que el propietario, poseedor y/o tenedor del vehículo acuda ante la autoridad a acreditar la legal importación, estancia o tenencia en territorio nacional del vehículo, y no logre acreditarlo, la autoridad administrativa debe embargar precautoriamente el vehículo de procedencia extranjera, iniciando el procedimiento administrativo en materia aduanera. Asimismo, sostuvo que la autoridad deberá de ordenar que se realice el dictamen de clasificación arancelaria y valor en aduana, atendiendo a lo dispuesto en el último párrafo del artículo 78 de la LA, y en caso de que el dictaminador no haya tomado en cuenta las características equivalentes del vehículo nuevo, la valoración efectuada carecerá de la debida fundamentación y motivación.

Derivado de lo anterior, si al determinar el crédito fiscal se apoyan en tal dictamen, el mismo deberá de considerarse dictado en contravención de las disposiciones aplicables, razón por la cual deberá declararse la nulidad de la resolución liquidatoria.

Valor en aduana de las mercancías de importación²⁹³

En un precedente emitido por la Sala Superior del TFJA se señala que el artículo 7º del Acuerdo relativo a la aplicación del artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994 (GATT), se autoriza determinar el valor en aduana de las mercancías importadas conforme a los datos disponibles en el país de importación; ello, por la imposibilidad de aplicar los métodos señalados en la LA.

En consecuencia, la Sala Superior resolvió que aplicar el artículo VII del GATT es apegado a derecho y que ante la imposibilidad de aplicar los métodos previstos en la LA, la autoridad aduanera puede considerar el precio de venta de las mercancías en el mercado en que se comercializan.

²⁹³ "VALOR EN ADUANA DE LAS MERCANCÍAS DE IMPORTACIÓN. CASO EN EL QUE PROCEDE DETERMINARLO SOBRE LA BASE DE LOS DATOS DISPONIBLES EN EL PAÍS DE IMPORTACIÓN." Precedente VIII-P-2aS-436 de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 32, mayo 2019, pág. 382.

Caducidad de facultad para la emisión de las resoluciones preliminar y final²⁹⁴

Los artículos 57 y 59 de la LCE establecen el procedimiento de investigación, así como los casos para la aplicación de cuotas compensatorias, con la finalidad de contrarrestar las prácticas desleales en materia de comercio internacional. En dicho procedimiento, se establece que la resolución preliminar debe de dictarse por la SE dentro del plazo de 90 días, contados a partir del día siguiente de la publicación de la Resolución de Inicio de la Investigación en el DOF; mientras que la resolución final se debe de dictar dentro de un plazo de 210 días, contados a partir del día siguiente de la publicación de la Resolución de Inicio de la Investigación en el DOF.

La Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA resolvió que si las resoluciones se dictan fuera de los plazos mencionados, ello no implica que las facultades hayan caducado. Esto, atendiendo a que las determinaciones atienden a aspectos trascendentales de la economía del país, por lo que no puede atribuirse al incumplimiento de la autoridad la extinción de facultades. Lo anterior, atendiendo al hecho de que en la ley no existe la extinción de facultades como consecuencia al incumplimiento de los plazos previstos en los artículos 57 y 59 de la LCE. Por lo tanto, se sostiene que los plazos previstos en los artículos mencionados en el párrafo anterior únicamente indican la duración de las investigaciones.

Consideramos que el precedente en cuestión genera incertidumbre en cuanto a la aplicación y alcance de los artículos 57 y 59 de la LCE, pues no genera certeza en el alcance de los plazos de caducidad de las facultades y genera un grado de ambigüedad en favor de la autoridad para emitir resoluciones fuera de los plazos legales, sin fundamento un fundamento legal concreto, bajo la justificación de que se trata de temas de trascendencia para la economía del país.

²⁹⁴ "CUOTAS COMPENSATORIAS. LA FACULTAD PARA EMITIR LAS RESOLUCIONES PRELIMINAR Y FINAL, NO CADUCA CUANDO SE DICTA FUERA DE LOS PLAZOS DE 90 Y 210 DÍAS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 57 Y 59 DE LA LEY DE COMERCIO EXTERIOR". Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 39, octubre 2019, pág. 230.

SEJUFÉ

Infracciones y multas de Agentes Aduanales²⁹⁵

La Segunda Sala de la SCJN integró un jurisprudencia por contradicción de tesis, en la que resolvió que de la interpretación armónica de los artículos 6o., 20, fracción VII, 36, 36-A y 59-A de la LA, se advierte que quienes introducen o extraen mercancías del territorio nacional para destinarlas a un régimen aduanero, se encuentran obligados a transmitir mediante el sistema electrónico aduanero en documento electrónico o digital a las autoridades que correspondan, un pedimento con la información referente a las mercancías, así como la relativa a su valor y, de ser el caso, los demás datos relacionados con su comercialización, antes de su despacho aduanero. Al respecto, refirió que esas obligaciones deben cumplirse por las empresas porteadoras y sus representantes en territorio nacional, los capitanes, pilotos, conductores y propietarios de los medios de transporte de mercancías materia de entrada o salida del territorio nacional, los agentes aduanales y aquellos que introduzcan o extraigan mercancías de dicho territorio para ser destinadas a un régimen aduanero.

Al respecto, sostuvo que los agentes aduanales están sujetos a las infracciones previstas en el numeral 184-A, fracción II, del ordenamiento legal citado, por transmitir la información incompleta o con datos inexactos, en cuanto a la descripción de la mercancía e identificación individual, considerando la mercancía que se presente a despacho y, en consecuencia, les son aplicables las multas establecidas en el diverso 184-B, fracción I, de dicha ley.

²⁹⁵ "AGENTES ADUANALES. ESTÁN SUJETOS A LAS INFRACCIONES Y MULTAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 184-A, FRACCIÓN II Y 184-B, FRACCIÓN I, DE LA LEY ADUANERA, ACORDE CON LAS OBLIGACIONES DERIVADAS DE LOS NUMERALES 6o., 20, FRACCIÓN VII, 36, 36-A Y 59-A DEL ORDENAMIENTO LEGAL CITADO" Jurisprudencia 2a./J. 55/2019 (10a.) Segunda Sala de la SCJN visible en SEJUFÉ de abril 2019, libro 65, tomo II, pág. 1165.

Vehículo importado en franquicia²⁹⁶

De conformidad con los artículos 62, fracción II, segundo párrafo, de la LA y 178, fracción V, de su Reglamento abrogado así como con la regla 3.4.6. de las RCGMCE para 2011, la persona que reside en la franja fronteriza del norte del país que hubiera importado definitivamente vehículos a dicha región y desee internarlos temporalmente al resto del territorio nacional debe: Solicitar el permiso de internación temporal respectivo ante el módulo de control de importación e internación temporal de vehículos (CIITEV) ubicado en las aduanas fronterizas del norte del territorio nacional, firmando una declaración en la que, bajo protesta de decir verdad, se compromete a retornar el automóvil dentro del plazo autorizado y a no realizar actos u omisiones que configuren infracciones o delitos por el indebido uso o destino de éste; Cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 178 del reglamento mencionado y, además, garantizar mediante el embargo del vehículo el pago de los créditos fiscales que pudieran causarse por exceder los plazos autorizados para su retorno o por la comisión de infracciones previstas en la ley, en relación con la internación temporal, además de hacer constar que se le designa depositario del bien y anexar copia de su identificación oficial con firma; Cubrir la cantidad que por concepto de trámite por la expedición del permiso de internación se establece en las reglas de carácter general referidas, una vez transcurrido el plazo por el cual fue concedido el permiso de internación; y, presentarse con el vehículo internado temporalmente ante el personal del Banco Nacional del Ejército, Fuerza Aérea y Armada, S.N.C. (BANJERCITO) que opera el módulo CIITEV en cualquiera de las aduanas fronterizas del territorio nacional, a efecto de obtener el comprobante de retorno respectivo.

Un TCC resolvió que la obligación de retorno impuesta con motivo de la internación temporal de un vehículo importado en franquicia al resto del país, se cumple con la presentación de quien solicitó el permiso correspondiente y con la del vehículo ante el personal del BANJERCITO que opera el módulo citado para su registro y la obtención del comprobante respectivo, el cual será la única prueba idónea para acreditar el retorno del vehículo.

²⁹⁶ "VEHÍCULO IMPORTADO EN FRANQUICIA. EL ÚNICO DOCUMENTO IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE QUIEN SOLICITÓ SU INTERNACIÓN TEMPORAL AL RESTO DEL TERRITORIO NACIONAL CUMPLIÓ CON LA OBLIGACIÓN DE RETORNARLO A LA FRANJA FRONTERIZA DEL NORTE DEL PAÍS ES EL COMPROBANTE RESPECTIVO, EXPEDIDO POR EL PERSONAL DEL BANCO NACIONAL DEL EJÉRCITO, FUERZA AÉREA Y ARMADA, S.N.C., QUE OPERA EL MÓDULO DE CONTROL DE IMPORTACIÓN E INTERNACIÓN TEMPORAL DE VEHÍCULOS EN LAS ADUANAS." Tesis XVII.2o.P.A.47 A (10a.) de TCC visible en SEJUF de Julio 2019, libro 68, tomo III, pág. 2167.

Pedimentos Virtuales²⁹⁷

Un TC resolvió que el pedimento de exportación virtual, que remplazó la "constancia de exportación" que la normatividad aduanera exigía a las empresas maquiladoras o a las que contaran con programas de exportación autorizados, a efecto de que pudieran acceder al régimen específico de las importaciones temporales propias de sus cadenas productivas, participa de la naturaleza fiscal de los pedimentos en general es decir, son declaraciones fiscales, en el fondo, obligaciones de orden formal (en oposición a sustantiva).

Al respecto se consideró que, aun cuando las normas reglamentarias o infrareglamentarias en materia de comercio exterior de ciertas épocas no establezcan un plazo en específico para la presentación de los pedimentos virtuales, eso no significa que pudieran tramitarse en cualquier tiempo, pues tal lectura implicaría ir en contra del espíritu de la legislación, del modus operandi jurídico del comercio exterior y de la funcionalidad misma del pedimento que es generar un mayor control de las operaciones de comercio exterior.

En otra tesis aislada, el mismo TC sostuvo que para el caso del régimen aduanero específico de maquiladoras o empresas con programas de exportación autorizados, el hecho de que no se hayan presentado o se hayan presentado a destiempo los pedimentos virtuales no impide, por ese solo hecho, que el contribuyente pueda probar que sí hubo una transferencia de la mercancía que califique como exportación virtual. Al respecto, este criterio refiere que presentar y tramitar pedimentos es una obligación de orden formal, que cumple fines de control y que, precisamente por esto último, éste resulta ser pieza instrumental que produce plena certeza, a modo de prueba, de que la operación mercantil que allí se da cuenta –que es la que se trata como exportación virtual–, ha efectivamente acontecido²⁹⁸.

²⁹⁷ "PEDIMENTOS VIRTUALES. EL HECHO DE QUE LA MISCELÁNEA DE COMERCIO EXTERIOR NO ESTABLEZCA UN PLAZO EN EL QUE DEBAN SER TRAMITADOS, NO SIGNIFICA QUE PUEDAN PRESENTARSE EN CUALQUIER TIEMPO." Tesis .18o.A.98 A (10a.) de TCC visible en SEJUF de marzo de 2019, libro 64, tomo III, pág. 2720.

²⁹⁸ "PEDIMENTOS VIRTUALES. SU FALTA DE PRESENTACIÓN O PRESENTACIÓN EXTEMPORÁNEA NO NECESARIAMENTE ES CONCLUYENTE DE QUE NO SE HUBIESE REALIZADO LA EXPORTACIÓN VIRTUAL O DE QUE SE HUBIESEN INCUMPLIDO OBLIGACIONES SUSTANTIVAS. Tesis I.18o.A.99 A (10a.) (10a.) de TCC visible en SEJUF de marzo de 2019, libro 64, tomo III, pág. 2722.

CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO

El 23 de diciembre de 2019 se publicó en la Gaceta Oficial de la CDMX, el Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones del CFCDMX, el cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2020. Los aspectos más relevantes, son los siguientes:

Avalúos²⁹⁹

Los peritos valuadores deben estar debidamente registrados ante la autoridad fiscal de la CDMX y mantener tal registro vigente.

Los avalúos para actualización de datos catastrales tendrán una vigencia de 12 meses en general contados a partir de la fecha en que se efectúen, y una vigencia de seis meses cuando tengan efectos comerciales. Estos plazos no tendrán efectividad cuando el inmueble sufra modificaciones que impliquen variaciones en su características físicas o variaciones en el mercado inmobiliario.

Si ello ocurre, no habrá responsabilidad u obligación alguna para el Notario Público que en su caso formalice una operación con el avalúo de que se trate, siempre y cuando las partes manifiesten bajo protesta de decir verdad que el inmueble no ha sufrido variaciones.

Pago a plazos de créditos fiscales³⁰⁰

Se suprime el requisito de autorización de pago en plazos, ya sea diferido o en parcialidades, consistente en que se pague el 20% del crédito fiscal; por lo tanto, solo se mantiene la obligación de pagar la primera parcialidad como requisito para que autoricen el pago diferido o en parcialidades.

²⁹⁹ Art. 22, 23 y 24 CFCDMX.

³⁰⁰ Art. 45, CFCMX.

Vigencia del certificado de devolución o compensación³⁰¹

La vigencia para la aplicación de los certificados de devolución o compensación de contribuciones será de tres años contados a partir de la fecha de la última aplicación del saldo o de la fecha de expedición. En caso de que los certificados no se apliquen en ese plazo se pierde el derecho a obtener el saldo a favor.

Concepto de crédito fiscal³⁰²

Se aclara que el concepto de “crédito fiscal determinado” para efectos de esa legislación es: la resolución definitiva que establezca obligaciones derivadas de contribuciones, aprovechamientos, accesorios a los mismos, contraprestaciones por servicios y todos aquellos que las leyes les den ese carácter; los cuales sean emitidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, determinación o sancionadoras y puedan hacerse efectivas a través de facultades de cobro.

Conclusión anticipada de visitas domiciliarias³⁰³

Se introduce un nuevo supuesto para concluir anticipadamente una visita domiciliaria, consistente en que cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación el contribuyente corrija su situación fiscal y ya hubiera transcurrido al menos un plazo de tres meses desde el inicio de las facultades de comprobación. Esto tiene por objeto evitar juicios y unificar el procedimiento que se lleva a cabo en el ámbito Federal previsto en el artículo 16 de la Ley de Derechos del Contribuyente.

Buzón Tributario³⁰⁴

Se establece que a través del “Teso-Buzón Fiscal CDMX”, los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a requerimientos efectuados por las autoridades y realizar consultas sobre la situación fiscal del contribuyente. Por otra parte, se incluye la facultad de las autoridades fiscales para notificar cualquier acto o resolución administrativa que se emita.

³⁰¹ Art. 49, CFCDMX.

³⁰² Art. 50, CFCDMX.

³⁰³ Art. 91, fracción II, del CFCDMX.

³⁰⁴ Art. 98 TER, del CFCDMX.

Impuesto predial³⁰⁵

Se deroga la fracción II del artículo 130 del forein, en razón de que se han emitido criterios jurisprudenciales por diversos órganos del Poder Judicial de la Federación que confirman que dicha norma contraviene el principio de equidad tributaria puesto que el procedimiento de determinación del impuesto prevé una reducción a través de cuotas fijas para inmuebles de uso habitacional cuyo valor catastral esté comprendido únicamente en los rangos A, B, C y D de la tarifa establecida en la fracción I, de ese precepto.

Asimismo, se deroga el inciso b) de la fracción III, del artículo 130 del CFCDMX, en la que se regulaba la manera de determinar el porcentaje de reducción previsto en la fracción II, del mismo artículo.

Finalmente, cabe mencionar que el 31 de diciembre de 2020, fue publicada la Resolución de Carácter General por el que se otorga un subsidio fiscal para el pago de predial, consistente en la condonación parcial del 30% impuesto a los jubilados, pensionados, viudas y huérfanos pensionados, así como los adultos mayores sin ingresos fijos y escasos recursos. Asimismo, se otorgó un subsidio a los contribuyentes que cuenten con inmuebles de uso habitacional o uso mixto cuyo valor catastral se encuentre dentro de los rangos A, B, C, D, E, F y G de la tarifa prevista en el artículo 130 fracción I del CFCDMX, así como los contribuyentes que realicen operaciones de compraventa de inmuebles y adquieran nuevas construcciones.

Advertimos que aun cuando en el CFCDMX se deroga la norma que establecía un trato desigual respecto de los contribuyentes del impuesto predial, a través del subsidio mencionado, la autoridad fiscal local mantiene el beneficio para los grupos vulnerables.

Impuesto sobre espectáculos públicos³⁰⁶

Se precisa que la responsabilidad solidaria de los propietarios de inmuebles en los que se lleven a cabo espectáculos, se generará por la omisión total o parcial de la contribución, con la finalidad de que exista mayor eficiencia tributaria. Anteriormente, solo se hacía referencia a incumpliendo general de parte del contribuyente principal.

³⁰⁵ Art. 130 del CFCDMX.

³⁰⁶ Art. 136, CFCDMX.

Impuesto sobre Loterías, Rifas, Sorteos y Concursos³⁰⁷

Hay un incremento de la tasa aplicable para determinar este impuesto de 12% a 13%.

Impuesto a las Erogaciones en Juegos con Apuestas y Concursos³⁰⁸

Históricamente, el sujeto obligado de este impuesto ha sido la persona física o moral que organice loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas, apuestas permitidas y concursos de toda clase. Para 2020, se introduce un nuevo capítulo en la legislación, que también considera como sujeto obligado de este impuesto a la persona física o moral que realice erogaciones para participar en: *(i)* juegos y concursos con cruce de apuestas; *(ii)* juegos y concursos en los que el premio se obtenga por mero azar o destreza del participante, y; *(iii)* juegos en los que solo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas conforme a lo siguiente:

El impuesto se calcula aplicando la tasa del 10% al monto de las erogaciones efectuadas por la persona que participe en juegos con apuestas y concursos señalados en el Código. El momento de causación del impuesto será el momento en que el sujeto pague el monto o contraprestación que le permita participar en juegos o concursos.

El organizador, supervisor, encargado u operador del establecimiento recaudará el impuesto por cada erogación emitida por el jugador y deberá enterar el impuesto a más tardar el día 20 del siguiente mes a que se realice la recaudación. El impuesto pagado se considera como definitivo y en contra del mismo, no procede deducción o acreditamiento alguno.

El recaudador del impuesto tendrá las siguientes obligaciones: *(i)* llevar contabilidad con registros específicos; *(ii)* inscribirse al padrón de contribuyentes; *(iii)* recaudar el impuesto, y; *(iv)* expedir y entregar comprobantes que amparen el monto de cada erogación.

Se consideran responsables solidarios del pago del impuesto los siguientes: *(i)* el organizador, supervisor, encargado, administrador, explotador, patrocinador u operador del establecimiento; *(ii)* los arrendatarios o propietarios de los establecimientos en los que se realicen los juegos o concursos; *(iii)* las personas físicas o morales que

³⁰⁷ Art. 147, CFCDMX.

³⁰⁸ Título III, Capítulo IV BIS, CFCDMX.

reciban cantidades a fin de permitir la participación en los juegos objeto del presente impuesto, y; (iv) Los propietarios o legítimos poseedores de las máquinas de juegos.

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos³⁰⁹

En relación al sistema de evasión de pago de este impuesto que se ha presentado en los últimos años, identificado por las autoridades fiscales de la CDMX consistente en que algunos particulares simulan domiciliarse en otras Entidades Federativas como el Estado de México o Morelos, en donde la tasa gravable del impuesto es menor o no existe, se introduce un nuevo sistema de recaudación que consiste en que el pago del impuesto sobre tenencia se pagará simultáneamente con los derechos de control vehicular que correspondan.

Las autoridades competentes solamente registrarán vehículos cuyos propietarios se encuentren domiciliados en el territorio de la CDMX; para ello, se entenderá que el domicilio se ubica en la CDMX cuando en su territorio se encuentre el domicilio señalado para efectos fiscales federales. Tratándose de vehículos nuevos y usados, el importador, fabricante, distribuidor o comerciante que los enajene deberá realizar el trámite de alta y registro correspondiente, cuando el domicilio fiscal del adquirente se encuentre en la CDMX. En caso de omitir esta obligación, el importador, fabricante, distribuidor o comerciante que los enajene será responsable solidario hasta por el monto del impuesto que se hubiese dejado de pagar.

Adicionalmente, se cambia el esquema anterior de tarifas diferenciadas a una tasa única del 3% sobre el valor total del vehículo. Al respecto, cabe mencionar que, en un esfuerzo de coordinación fiscal, para el 2020 el Estado de México también homologa la tasa gravable de la tenencia vehicular a una tasa del 3%.

Las autoridades fiscales locales han confirmado que en enero de 2020 se emitirá el Acuerdo que otorga el subsidio del 100% de tenencia para personas físicas cuyo y morales sin fines de lucro cuyo vehículo tenga un valor de factura menos a \$250,000.00.

³⁰⁹ Art. 160, CFCDMX.

Impuesto por la Prestación de Servicios de Hospedaje³¹⁰

Se incrementa 0.5% a la tasa de este impuesto, quedando en 3.5% sobre el total del valor de la contraprestación que perciban hoteles, hostales, moteles, tiempos compartidos, áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles, tales como campamentos, o paraderos de casas rodantes y, departamentos y casas, total o parcialmente.

Para el caso departamentos y casas, total o parcialmente en donde se preste el servicio de hospedaje, cuando intervenga una persona física y/o moral en su carácter de intermediario, promotor o facilitador en el cobro de las contraprestaciones por servicios de hospedaje, el impuesto se calculará con una tasa del 5%. Esta tasa diferenciada fue justificada en la exposición de motivos de la reforma, argumentando que los servicios de hospedaje a través de plataformas digitales, han generado una competencia desleal respecto de hoteles y moteles que prestan el mismo servicio y que adicionalmente están obligados a pagar del impuesto por la prestación de servicios de hospedaje y a cumplir con diversas obligaciones formales.

Consideramos que la incorporación de la tasa diferenciada para los intermediarios de servicios de hospedaje en casas o departamentos, no es razonable, pues la supuesta inequidad que genera la diferencia de obligaciones formales que deben cumplir los hoteles y moteles respecto de los intermediarios, no se subsana con la imposición de una tasa impositiva mayor. Por lo tanto, advertimos que esta disposición podría tener vicios de inconstitucionalidad respecto del principio de equidad tributaria.

Impuesto a la Venta Final de Bebidas con Contenido Alcohólico³¹¹

Se introduce un nuevo capítulo el cual regula el impuesto a la venta final de bebidas con contenido alcohólico conforme a lo siguiente:

- a) Los sujetos obligados son las personas físicas o morales que en territorio de la CDMX realicen la venta fina de bebidas con contenido alcohólico. No son objeto de este impuesto, la venta final de cervezas, aguamiel y fermentados.

³¹⁰ Art. 164, CFCDMX.

³¹¹ Título III, Capítulo VII BIS, del CFCDMX.

- b) Se entiende como venta final: *(i)* la venta que se efectúa en territorio de la CDMX cuando en éste se realiza la entrega material de los bienes objeto por parte del importador, productor, envasador o distribuidor para su posterior venta al público en general o consumo; *(ii)* el faltante de inventario o el consumo propio.
- c) No se causará el impuesto cuando la venta se realice al público en general, en botellas abiertas por copeo, para su consumo en el mismo lugar o establecimiento que se enajenen.
- d) El impuesto se determinará aplicando una tasa del 4.5% sobre el precio de venta final, sin incluir el IVA ni el IEPS y se causará en el momento en el que el enajenante perciba efectivamente el importe correspondiente al precio de venta final. Cuando las contraprestaciones se paguen parcialmente, el impuesto se calculará aplicando a la parte de la contraprestación pagada la tasa respectiva.
- e) El impuesto será enterado por el enajenante a más tardar el día 17 del mes siguiente del mes que se cause. No se permite acreditamiento de este impuesto contra otros impuestos locales o federales.
- f) Los contribuyentes del impuesto tendrán las siguientes obligaciones: *(i)* registrarse en la Secretaría de Administración y Finanzas; *(ii)* llevar un registro pormenorizado de las ventas por cada establecimiento, y; *(iii)* expedir comprobante por cada una de las operaciones, sin que el impuesto se traslade en forma expresa o separadamente.

En nuestra opinión, este impuesto es contrario a diversos principios constitucionales, como el principio de jerarquía de leyes y de equidad tributaria respecto de las personas a las que les sean entregadas las bebidas fuera de la Ciudad de México quienes no estarán obligadas al pago del impuesto, aun cuando vendan al público en general dentro de sus demarcaciones territoriales. Por lo tanto, consideramos que los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto de imposición podrían impugnar la constitucionalidad de estas normas a través del juicio de amparo ante los juzgados del Poder Judicial de la Federación.

Derechos sobre inscripción de inmuebles³¹²

Se establece que no se generará la obligación de pago de Derechos por inscripción, anotación o cancelación en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio, cuando se trate de inmuebles adjudicados como bienes de dominio público a favor de la CDMX por virtud de resoluciones dictadas en el juicio o procedimiento de extinción de dominio o bienes asegurados conforme al artículo 233 del Código Nacional de Procedimientos Penales.

Beneficios fiscales / Instituciones de Asistencia Privada³¹³

Se incluye un nuevo requisito para la expedición de constancias que tienen como finalidad la reducción del impuesto predial, en este caso para la expedición de una nueva constancia las IAP deberán de presentar las constancias de adeudos en donde se observe que se encuentra al corriente de sus pagos de predial y suministro de agua respecto de los cinco ejercicios fiscales al que se solicita. En el supuesto que las autoridades determinen que, la IAP no se encuentra al corriente de sus obligaciones fiscales, se perderá el derecho a las reducciones obtenidas por el ejercicio fiscal en el que se solicita la constancia.

Aprovechamiento por la prestación de servicio de transporte de pasajeros (plataformas digitales)³¹⁴

A partir de 2020 se incorpora formalmente en el CFCDMX, la obligación de pago de este aprovechamiento para las personas morales que operen, utilicen y/o administren aplicaciones y plataformas informáticas para el control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, a través de las cuales los usuarios puedan contratar el servicio de transporte privado de pasajeros especializado con chofer, consistente en pagar mensualmente el 1.5% del cobro total por cada viaje iniciado en la CDMX antes de impuestos. Este aprovechamiento deberá pagarse a más tardar el día quince del mes, considerando el total de las contraprestaciones percibidas en los viajes del mes inmediato anterior.

Hasta 2019, este aprovechamiento ya se manejaba como una aportación al Fideicomiso Irrevocable de Administración y Fuente de Pago con número 11325, denominado Fondo para el Taxi, la Movilidad y

³¹² Art. 196, CFCDMX.

³¹³ Art. 284 del CFCDMX.

³¹⁴ Art. 307 Bis, CFCDMX.

el Peatón, de conformidad con el Reglamento de la Ley de Movilidad del Distrito Federal, el Contrato de Fideicomiso Irrevocable de Administración y Fuente de Pago, denominado Fondo para el Taxi, la Movilidad y el Peatón, el Acuerdo que establece el procedimiento para obtener la constancia de registro y la constancia de registro vehicular, por parte de las personas morales que operen, utilicen y/o administren aplicaciones y plataformas informáticas para el control, programación y/o geolocalización en dispositivos fijos o móviles, a través de las cuales los usuarios pueden contratar el servicio de transporte de pasajeros privado especializado con chofer en la CDMX, publicado el 25 de abril de 2019 en la Gaceta Oficial de la CDMX y el Convenio de Aportación Económica celebrado por la Secretaría de Movilidad del Gobierno de la CDMX y Uber México Technology & Software, S.A. de C.V., de fecha 8 de agosto de 2016.

Estas regulaciones siguen vigentes y prevén algunas reducciones de tasas para el caso de conductoras mujeres, automóviles eléctricos o híbridos. Por lo tanto, en nuestra opinión estas reducciones o tratamientos especiales resultarían aplicables para la determinación del aprovechamiento referido en el CFCDMX.

Procedimiento Administrativo de Ejecución³¹⁵

Dentro de las formalidades previstas para el PAE, se precisa que cuando un ejecutor no encuentre al deudor o a su representante, se dejará un citatorio para llevar a cabo el procedimiento. En caso de no atender el citatorio, se practicará la diligencia con la persona que se encuentre en el domicilio.

Delitos³¹⁶

Se adiciona un artículo por el que se incluye la figura de la tentativa de delito fiscales, sancionando la mera realización de determinados actos que la configuran, independientemente si el resultado material no se llega a concretar; la sanción prevista podrá ser equivalente a las dos terceras partes del delito que se trate.

³¹⁵ Art. 376 del CFCDMX.

³¹⁶ Art. 484BIS, CFCDMX.

Procedencia acción penal³¹⁷

Se incluye un nuevo artículo, el cual establece que no será necesaria la resolución determinante de un crédito fiscal, para la procedencia de los siguientes delitos: *(i)* delitos cometidos por servidores públicos; *(ii)* delitos relacionados con los padrones de los contribuyentes, *(iii)* delitos cometidos por depositarios e interventores; *(iv)* delitos de falsificación en materia fiscal; y *(v)* delitos de asociación delictuosa en materia fiscal.

Procedimiento de e-Revocación³¹⁸

Se adiciona el procedimiento denominando “e-Revocación”, el cual tiene como finalidad promover la conciliación entre los particulares y las autoridades fiscales, así como revisar los actos que éstas emitan y que los contribuyentes cuenten con la posibilidad de que se pueda modificar su situación fiscal, en caso de que sea procedente.

Los supuestos de procedencia para el procedimiento de e-Revocación son:

- a) Las resoluciones definitivas cuando:
 - (i)* Determinen contribuciones o sus accesorios.
 - (ii)* Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
 - (iii)* Impongan multas por infracciones a las disposiciones previstas en el CFCDMX.
 - (iv)* Causen agravio al particular en materia fiscal.
- b) Actos de autoridades fiscales que:
 - (i)* Requieran el pago de créditos fiscales cuando se alegue que los mismos han extinguido o que el monto real es inferior al requerido.
 - (ii)* Actos dictados en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando el mismo no se ajusta a las

³¹⁷ Art. 487BIS, CFCDMX.

³¹⁸ Título Tercero BIS, del CFCDMX.

deposiciones establecidas en ley. Es importante mencionar que tratándose de los incisos a) y b) anteriores, no se podrá discutir la validez del acto ni la validez de la notificación realizada por las autoridades locales diferentes a las fiscales.

(iii) Afecten el interés jurídico de terceros.

(iv) Afecten el interés de quien afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales.

- c) Cuando se trate de los requisitos contenidos en la orden de visita domiciliaria o en el oficio mediante el cual se inicie el ejercicio de facultades de comprobación fuera de una visita domiciliaria o de los hechos, omisiones o cantidades asentadas en la última acta parcial, en el acta final o en el oficio de observaciones.

No quedan incluidos en los actos objeto de impugnación, las cartas invitación.

En caso de iniciar el procedimiento en contra de resoluciones definitivas o actos de autoridades fiscales que estén relacionadas con el cobro o determinación de créditos fiscales, se deberá de garantizar el interés fiscal y los posibles recargos, de lo contrario, la autoridad fiscal podrá llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

Este medio de conciliación no es opcional, por lo que se debe de promover antes de acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal de Justicia Administrativa de la CDMX.

Ni el CFCDMX, ni la exposición de motivos del Decreto, establece con claridad si este medio de conciliación puede optarse antes del recurso de revocación, ni las reglas de procedencia respecto de tal recurso de revocación, por lo tanto, queda la incertidumbre de la forma en la que coexistirán estos medios de defensa, sobre todo el aspecto relacionado con la garantía del interés fiscal en el caso de resoluciones determinantes de créditos fiscales.

La autoridad competente para admitir, tramitar y resolver el procedimiento de e-Revocación será la Procuraduría Fiscal de la CDMX.

El procedimiento se compone por una Audiencia de Fijación de la Controversia, Mesas de Trabajo y una Audiencia de Resolución Definitiva, entre la autoridad emisora del acto, el promovente y la Procuraduría Fiscal.

Como regla general, el procedimiento se tendrá que interponer a través del Tesoro Buzón Fiscal de la CDMX, dentro de los 20 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que se pretende recurrir.

Audiencia de Fijación de la Controversia

La audiencia de fijación de la controversia deberá celebrarse de 3 a 5 días siguientes a aquel en que el promovente haya presentado su solicitud, debiendo de asistir el promovente a dicha audiencia y de considerarse necesario la autoridad que emitió el acto.

La audiencia de fijación de controversia tendrá por objeto:

- a) El acreditamiento de la personalidad de los interesados.
- b) La descripción de los hechos.
- c) Fijación de las cuestiones en controversia.
- d) Cualquier petición realizada por los interesados.
- e) Entrega, recepción y cotejo de las pruebas que el promovente hubiera ofrecido y señalado en la solicitud de aplicación.
- f) En caso de ser procedente, la propuesta de los términos del convenio conciliatorio.

En caso de inasistencia por parte del promovente, la Procuraduría Fiscal la declarará desierta y manifestará la conclusión del procedimiento.

En caso de solicitar un convenio de conciliación fiscal, la autoridad dentro de los 5 días siguientes a la audiencia remitirá el expediente electrónico a la autoridad que emitió el acto, haciéndole saber la fecha, hora y lugar de celebración de la mesa de trabajo, formulando un requerimiento para que, en un plazo de 15 días contados a partir de la fecha e que surta efectos la notificación del requerimiento, manifieste si

acepta o no los términos planteados por el interesado o bien expresando los términos en que procedería la adopción del convenio.

Mesas de Trabajo

Se realizarán mesas de trabajo (las cuales se deben de llevar a cabo en un lapso de 35 y 45 días siguientes a la celebración de la Audiencia de Fijación de la controversia).

La mesa de trabajo tiene por objeto:

- a) Examinar las cuestiones relativas al sobreseimiento y la improcedencia de la solicitud.
- b) Fijación de acuerdos sobre hechos no controvertidos.
- c) Fijación de acuerdos en relación a las pruebas presentadas.
- d) Admisión o desechamiento de pruebas.
- e) En caso de haberse solicitado, la adopción y firma de un convenio conciliatorio.

En caso de no celebrarse convenio alguno, la Procuraduría Fiscal hará la manifestación correspondiente, declarando la conclusión de la mesa de trabajo, debiendo pasar a la Audiencia de Resolución definitiva.

Es importante precisar que el convenio de conciliación, será valido y exigible en sus términos y tendrá fuerza de cosa juzgada, por lo que no procederá en su contra medio de defensa alguno.

Audiencia de Resolución Definitiva

La audiencia se celebrará de 5 a 10 días siguientes a que se hubiese llevado a cabo la mesa de trabajo, en la audiencia se desahogarán y calificarán las pruebas admitidas, no obstante que es la última etapa del procedimiento, se podrá solicitar la adopción de un convenio de conciliación, con los beneficios de condonación de multas y recargos.

En caso de solicitar la adopción del convenio de conciliación, la autoridad expondrá la aceptación o declinación del convenio o en su caso realizará una contrapropuesta del convenio.

En caso de no aceptarse el convenio, la Procuraduría Fiscal expondrá de manera oral, los fundamentos de hecho y derecho que motiven la resolución del procedimiento.

La resolución que ponga fin al procedimiento podrá resolver lo siguiente:

- a) Indicar que se omite entrar al estudio del procedimiento.
- b) Confirmar el acto o resolución sometida al procedimiento.
- c) Ordenar la reposición del acto administrativo o que se emita una nueva resolución.
- d) Dejar sin efectos parcialmente el acto o resolución sometida a procedimiento.
- e) Modificar la cuantía de la resolución.

A pesar de que la ley no especifica el plazo para la demanda de nulidad ante el Tribunal de Justicia Administrativa e la Ciudad de México, asumimos que el plazo inicia a partir de la notificación de la resolución del procedimiento; sin embargo, no queda claro si este procedimiento suspende el plazo para interponer el juicio de nulidad correspondiente o incluso el recurso de revocación previsto en el CFCDMX.

En ese sentido, es esperado que las autoridades fiscales de la CDMX emitan reglas o lineamientos más claros respecto del procedimiento y alcance de este medio de conciliación, especialmente en lo relativo a *(i)* suspensión de plazos y coexistencia con los medios de defensa ya previstos en la legislación y *(ii)* obligatoriedad de las resoluciones que se alcancen en los convenios celebrados con las autoridades fiscales.

Condonación de recargos³¹⁹

Se adiciona como supuesto para la condonación de recargos cuando en el nuevo procedimiento e-Revocación, los contribuyentes suscriban con la Procuraduría Fiscal la adopción de un convenio de conciliación, pues se tendrá derecho, por única ocasión, a la condonación del 100% de las multas y recargos, siempre que se compruebe que la resolución sometida a Procedimiento de e-Revocación contiene violaciones a las disposiciones fiscales. Cuando la resolución sometida a Procedimiento de e-Revocación no contenga violaciones a las disposiciones fiscales, la

³¹⁹ Art. 42, CFCDMX.

Procuraduría Fiscal de la CDMX, de manera discrecional, determinará el porcentaje de condonación de las multas y los recargos, en el momento que el contribuyente manifieste querer adoptar el convenio de conciliación. En la segunda y posteriores suscripciones se aplicará la condonación de sanciones en otros términos y condiciones.

Actualización de cuotas y tarifas

Se actualizan las cuotas, tarifas y montos de derechos y aprovechamientos conforme al factor inflacionario.

CRÍTICA A LA JURISPRUDENCIA DE “FECHA CIERTA”

POR

TURANZAS, BRAVO Y AMBROSI, S.C.

De vez en cuando, algún órgano jurisdiccional emite un criterio que amerita fuertes observaciones técnicas. Tal es el caso de la reciente jurisprudencia por contradicción de tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, comúnmente referida como relativa a “fecha cierta”, jurisprudencia con tesis 2a./J. 161/2019 (10ª.)

Este precedente se emite en línea con una tendencia, que se ha prolongado varios años, donde el fisco federal busca reconfigurar el entendimiento establecido de institutos jurídicos que cuentan con una práctica común bastante larga y consistente, con miras a fortalecer, no sólo su posición como auditor de la Federación, sino sus posibilidades recaudatorias, así sea en detrimento de la seguridad jurídica de los contribuyentes; estas aproximaciones son ventajosas en la medida en que cuestionan prácticas jurídicas muy estandarizadas y con larga tradición jurídica mexicana, y, como decimos, nada abonan a la seguridad jurídica de los contribuyentes.

En particular, nuestras instituciones jurídicas no deben reconsiderarse a través del estrecho lente de las necesidades de los auditores del SAT, y por separado de las necesidades jurídicas sistémicas para cuya satisfacción realmente están diseñadas.

El análisis base del criterio se distancia enormemente de las realidades operativas, documentales y jurídica-económicas correspondientes a las actividades productivas en México, así como también, de institutos básicos del derecho civil, y arroja un criterio que podría terminar teniendo una trascendencia sumamente significativa más allá de la materia tributaria. Se trata de una postura que aumenta la complejidad, encarecimiento e inseguridad de hacer negocios y realizar en general actividades con incidencia tributaria en México.

A continuación, hacemos referencia a las deficiencias jurídicas y prácticas que, en nuestra opinión, existen en el criterio jurisprudencial de referencia, así como el marco jurídico que las evidencia.

Los grados de oponibilidad y las distintas categorías de terceros, tratándose de los efectos de los actos jurídicos

La oponibilidad de los actos jurídicos en general.

Si bien un punto principal de enfoque del principio de oponibilidad radica en la protección de los derechos de acreedores y causahabientes, en su expresión más básica y amplia resguarda otro principio fundamental y necesario para que un orden jurídico pueda operar como tal, esto es, para que funcione eficientemente como tal, a saber: la necesidad básica del reconocimiento de la existencia de los actos jurídicos que han sido celebrados por otras personas, por parte de terceros que no participaron en su creación.

De conformidad con el principio de relatividad de los contratos, los actos jurídicos solamente producen derechos y obligaciones para las partes que los celebran, de manera que los mismos no perjudican ni aprovechan a los terceros que no han intervenido en el contrato³²⁰.

No obstante lo anterior, aunque el contrato no puede obligar a terceros, sí produce respecto de ellos otros efectos que no son de obligatoriedad, sino de oponibilidad, pues los terceros no pueden ignorar los cambios o consecuencias generadas por virtud de un contrato al que son ajenos³²¹.

De esta manera, la oponibilidad es una característica de los actos jurídicos que consiste en que los terceros deben reconocer los efectos jurídicos originados por ciertos actos, e incluso, abstenerse de impedir su ejecución.

La oponibilidad en general se presenta en la doctrina jurídica como una característica de los contratos; sin embargo, realmente es una característica propia de los actos jurídicos, sean unilaterales, bilaterales o multilaterales³²².

³²⁰ Art. 1796 Código Civil Federal.

³²¹ Bejarano Sánchez Manuel, *Obligaciones Civiles*, Ed. Oxford, Quinta Edición, 1999, pág. 133.

³²² Cfr. Rico Álvarez Fausto, Garza Bandala Patricio y Cohen Chicurel Mischel, *Tratado Teórico-Práctico de Derecho de Obligaciones*, Ed. Porrúa, 2013, pág. 268.

Categorías de "tercero"

No todos los terceros guardan la misma relación respecto de los actos jurídicos de particulares³²³.

La categoría más amplia se conforma de los terceros en general (*penitus extranei*)³²⁴, en relación con la cual opera el principio de oponibilidad en su sentido amplio o lato: si bien todos ellos son personas extrañas al acto jurídico, que no participaron en la celebración del mismo y no pueden invocar derechos u obligaciones derivados del mismo, la obligación existente entre los celebrantes es una situación que los terceros no tienen derecho de desconocer.

Esta categoría de tercero se utiliza con frecuencia para describir la naturaleza y alcance de derechos reales de propiedad; sin embargo, conforme a lo expuesto, esta categoría de tercero no puede desconocer en general los efectos de los actos jurídicos creados respecto de las partes que participan en los mismos, incluyendo los que generan derechos y obligaciones personales³²⁵.

Otra categoría de "tercero" es más estrecha, y concierne de manera especial a la protección de los derechos de terceros. En particular, esta categoría de personas no ha intervenido en el acto jurídico o contrato y, a pesar de ello, pueden prevalerse de él o sufrir sus efectos; estos son los llamados terceros "conectados" con alguna de las partes en el acto jurídico³²⁶ o bien, los terceros "interesados" en función de su "interés indirecto o reflejo" en la situación jurídica alguna de dichas partes³²⁷.

³²³ Gaudemet Eugene, *Teoría General de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, Segunda Edición, pág. 226.

³²⁴ Bejarano Sánchez, *op cit.*, p. 133. El autor refiere que la oponibilidad del derecho de crédito es fácilmente explicable y admitida en general para cierto tipo de terceros conectados con las partes, como son los acreedores de ambas o sus causahabientes y más discutible su reconocimiento cuando se trata de terceros completamente extraños a las partes (los llamado *penitus extranei*).

³²⁵ Cfr. Rico Álvarez, Garza Bandala y Cohen Chicurel, *op. cit.*, pág. 268.

³²⁶ Bejarano Sánchez, *op. cit.*, pág. 133.

³²⁷ Rico Álvarez, Garza Bandala y Cohen Chicurel, *op. cit.*, pág. 265.

Dentro de esta categoría se hallan los siguientes:

Los acreedores de cualquier de las partes. Conforme al artículo 2967 del Código Civil Federal, un "deudor responde del cumplimiento de sus obligaciones con todos sus bienes, con excepción de aquellos que, conforme a la ley, son inalienables o no embargables".

De esta manera, cualquier acreedor tiene un interés reflejo sobre los bienes y derechos personales de crédito que integran los activos del patrimonio de su deudor, puesto que tales activos son la base de la capacidad del cumplimiento a cargo de su deudor.

Mientras un deudor está al corriente del cumplimiento de sus obligaciones, este aspecto no es más que un dato estadístico de solvencia líquida o patrimonial del deudor. Es cuando el deudor entra en crisis que expone a sus acreedores al incumplimiento de sus obligaciones, de manera que la protección del interés del acreedor realmente se vuelve del todo relevante.

Basados sobre esta situación existen distintas instituciones jurídicas que buscan proteger tales intereses reflejos de acreedores, como los son, entre otros, la nulidad de los actos simulados³²⁸ y la acción pauliana³²⁹.

Causahabientes. Se trata de personas que pueden adquirir derechos u obligaciones de las que era titular el causante, y que se le han transmitido a título universal (ej. sucesores universales por herencia, o ciertas sociedades en casos de fusión o escisión corporativa) o a título particular (ej. legado, cesión de derechos, donación).

Terceros con estipulación a su favor. Los terceros respecto de los cuales se hayan establecido estipulaciones a su favor, en el acto jurídico de que se trate³³⁰.

³²⁸ Arts. 2182, 2183 y 2184, Código Civil Federal.

³²⁹ Art. 2163, Código Civil Federal.

³³⁰ Art. 1869, Código Civil Federal.

Otros corolarios que derivan de la oponibilidad:

- Así como los terceros deben reconocer y respetar la existencia de los actos jurídicos en los que es parte una persona, tal persona debe igualmente reconocer la existencia de tales actos respecto de las personas que tienen un interés reflejo en los mismos.
- En particular, para el acreedor deriva la potencialidad del embargo de los derechos de crédito personales y otros activos de su deudor, aunque no haya participado en los actos que dieron lugar a tales activos.

Caso general de oponibilidad

De lo expuesto se deriva que la regla general de oponibilidad, tratándose de la forma de los actos, sigue la misma regla aplicable individualmente respecto de cada uno de ellos, conforme a la legislación que los rige. Esto significa que la consensualidad como regla general de la forma de los contratos es la misma regla en lo que concierne a la oponibilidad.

De esta manera, aun cuando se trate de actos consignados en documentos privados, se insertan tal cual —esto es, de la manera en que las normas que los regulan requieren se hagan constar— dentro de la dinámica del orden jurídico, y así deben ser reconocidos por las partes y por terceros en general y terceros con un interés indirecto o reflejo en los mismos.

Casos especiales de oponibilidad

A efecto de surtir efectos en beneficio o perjuicio de terceros, existen actos jurídicos que deben revestir formalidades especiales, típicamente de publicidad registral. Al respecto, el artículo 3007 del Código Civil Federal prescribe: “*Los documentos que conforme a este Código sean registrables y no se registren, no producirán efectos en perjuicio de tercero*”. No obstante, el punto relevante es que este tipo de oponibilidad es especial, y opera por regla específica que así lo determina³³¹.

³³¹ Cfr. Rico Álvarez, Garza Bandala y Cohen Chicurel, *op. cit.*, pág. 264.

Oponibilidad de la cesión de derechos de crédito

La disposición habida en el artículo 2034 del Código Civil Federal se relaciona especialmente con el caso del diverso artículo 2028 del propio Código: "Habrá cesión de derechos cuando el acreedor transfiere a otro los que tenga contra su deudor". Dicho artículo 2034 establece la "fecha cierta" de la cesión, y es como sigue:

"Art. 2034.— La cesión de créditos que no sean a la orden o al portador, no produce efectos contra tercero, sino desde que su fecha deba tenerse por cierta, conforme a las reglas siguientes:

I. Si tiene por objeto un crédito que deba inscribirse, desde la fecha de su inscripción, en el Registro Público de la Propiedad;

II. Si se hace en escritura pública, desde la fecha de su otorgamiento;

III. Si se trata de un documento privado, desde el día en que se incorpore o inscriba en un Registro Público; desde la muerte de cualquiera de los que lo firmaren, o desde la fecha en que se entregue a un funcionario público por razón de su oficio."

Nótese que la regla no aplica respecto de documentos a la orden o al portador, en cuyo caso el endoso o la posesión de título derivado de la tradición son oponibles a terceros.

Al respecto, debe entenderse la especial relevancia de esta disposición, respecto de la situación en que se encontrarían terceros interesados respecto del cedente de un crédito: un acreedor que busca solventar una obligación a su favor mediante el embargo del crédito; o un causahabiente que busca verificar si el derecho de crédito se halla dentro de los bienes que se le han transmitido.

Deriva, por ende, un principio de contraposición de pretensiones jurídicas sobre la titularidad del derecho de crédito, principio de

contraposición que no se halla en la generalidad de los casos de oponibilidad de los actos jurídicos³³².

En tales casos, es evidente la oponibilidad general del origen del derecho de crédito permanece, en cuanto a su generación y a la forma que del acto requieren las disposiciones legales (esto es, la oponibilidad común y simple del acto jurídico que originalmente generó el derecho de crédito), y es sólo la oponibilidad de la cesión, la cual dependerá del cumplimiento de los requisitos del artículo 2034 para definir en qué medida tal cesión es eficaz respecto de terceros interesados.

Así, el principio de fijación de fecha cierta conforme al artículo 2034 no es un principio aplicable en lo general a los actos jurídicos, sino que es aplicable por excepción.

La tesis de “fecha cierta”

En la tesis objeto de esta crítica se afirma categóricamente que la “fecha cierta” es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, mismos que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales.

Esta premisa presenta una profunda inconsistencia con la situación del contribuyente frente a actos de fiscalización, que generan una enorme inseguridad jurídica para los contribuyentes y una innecesaria complejidad a la realización de actividades productivas en México.

Ello es particularmente grave al no distinguir incluso entre los efectos perjudiciales o los efectos benéficos que los distintos actos jurídicos que afectan al contribuyente, o casos donde el fisco federal puede legítimamente ostentar una posición de duda sobre el alcance de la situación del contribuyente fiscalizado.

³³² En este sentido, el criterio contendiente en la contradicción de tesis que dio lugar a la tesis que se critica, emitido por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, supera claramente a dicha tesis de jurisprudencia desde la perspectiva técnica jurídica, al reconocer en este respecto que: *“Así, la naturaleza jurídica de la fecha cierta está vinculada con las controversias donde generalmente acude un tercero, quien hace valer derechos de derivan de un documento privado, en búsqueda precisamente, de dar certidumbre sobre la materialización de esos actos que se celebran entre particulares, para evitar así la defraudación de terceros.”*

La tesis fue emitida bajo la ponencia de la Ministra Yazmin Ezquivel Mossa, integrante de la Segunda Sala de la SCJN, con su voto y los votos de los Ministros Alberto Pérez Dayán, José Fernando Franco González Salas, y Javier Laynez Potisek, en sus términos establece lo siguiente:

"DOCUMENTOS PRIVADOS. DEBEN CUMPLIR CON EL REQUISITO DE "FECHA CIERTA" TRATÁNDOSE DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES DEL CONTRIBUYENTE. *La connotación jurídica de la "fecha cierta" deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas. Así, la "fecha cierta" es un requisito exigible respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, que los contribuyentes tienen el deber de conservar para demostrar la adquisición de un bien o la realización de un contrato u operación que incida en sus actividades fiscales. Lo anterior, en el entendido de que esos documentos adquieren fecha cierta cuando se inscriban en el Registro Público de la Propiedad, a partir de la fecha en que se presenten ante un fedatario público o a partir de la muerte de cualquiera de los firmantes; sin que obste que la legislación fiscal no lo exija expresamente, pues tal condición emana del valor probatorio que de dichos documentos se pretende lograr."*

Los problemas jurídicos y prácticos que este criterio jurisprudencial podría generar se resumen como sigue:

- a) La tesis se aparta del principio esencial de sistema tributario consistente en la autodeterminación de las contribuciones, siendo que en tal contexto el fisco federal no es un tercero interesado respecto de los actos jurídicos de los contribuyentes, puesto que fiscaliza el cumplimiento de sus obligaciones *ex lege*.
- b) Pasa por alto las herramientas de fiscalización con las que cuenta el fisco federal.
- c) Pasa por alto la función de las obligaciones en materia de contabilidad, que implica la de conservar la documentación

soporte, y correspondencia a cargo de los contribuyentes, particularmente de los comerciantes.

- d) Desconoce la falta de contención entre la parte en el acto y sus contrapartes o terceros interesados al momento en el cual la operación registrada e incluso revisada.
- e) No observa el principio de buena fe que se presume en la relación tributaria, respecto de todo contribuyente.
- f) La ironía: ¿realmente le resuelve sus dudas al fisco federal, un documento con tal “fecha cierta”?
- g) Abona a la dificultad y el encarecimiento de hacer negocios en México.
- h) Puede entorpecer las relación civiles y comerciales en México.

A continuación, detallamos estos aspectos.

La auto-determinación de obligaciones tributarias *ex lege*; el rol del fisco federal

El Servicio de Administración Tributaria es el agente recaudador y fiscalizador del Estado mexicano. De esta manera, la parte acreedora en la relación tributaria es la Federación, como entidad constitutiva del Estado mexicano; el administrador de los recursos recaudados es el gobierno y muy particularmente la administración pública federal, precisamente en su calidad de administrador de los recursos de la Federación y titular del poder político del Estado³³³; y el SAT es el órgano especialmente encargado de recaudar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias³³⁴.

³³³ El art. 5 de la Ley de la Tesorería establece que dentro de las funciones de la Tesorería está la recaudación de recursos y valores de la propiedad o al cuidado del Gobierno Federal. En tanto el propietario de los recursos provenientes de las contribuciones es el Estado mexicano y el Gobierno, a través de los correspondientes dependencias y órganos de la administración pública federal centralizada, solo es el administrador de los mismos, las contribuciones se entienden recursos al cuidado del Gobierno Federal.

³³⁴ Art. 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

En este marco, el interés jurídico reflejo en el cumplimiento de las obligaciones tributarias es de la Federación, como titular estatal en la relación tributaria; el SAT tiene la misión de salvaguardar ese interés.

Sin embargo, tal interés reflejo o indirecto tributario cuyo cuidado está a cargo del fisco federal se distingue enteramente y por naturaleza del interés reflejo de acreedores, causahabientes o terceros titulares de una estipulación a su favor, en atención a la naturaleza *ex lege* de las obligaciones tributarias y al principio general de auto-determinación de las contribuciones, objeto principal de los actos de fiscalización a cargo del fisco federal.

En particular, las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes nacen por la realización de las hipótesis establecidas en las leyes tributarias, no de la voluntad de los contribuyentes, la cual sí es necesaria para la realización de actos jurídicos³³⁵. Es por ello que son referidas como obligaciones *ex lege*.³³⁶ Dentro de estas hipótesis normativas que dan lugar a ellas, las hipótesis centrales son los hechos imponibles, de cuya realización depende que realmente se devengue una prestación tributaria (pago de una contribución) a cargo de un contribuyente.

Toman el nombre de “hecho imponible” y no “acto imponible” precisamente en atención a su naturaleza jurídica: respecto del obligado, la hipótesis que da lugar al entero de una contribución es un hecho, ajeno a su voluntad; por ejemplo, la obtención de un resultado fiscal positivo (artículo 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta) o la determinación de valor agregado en un periodo impositivo (artículos 1 y 5-D de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

De esta manera, a través de los actos de los contribuyentes, los mismos buscan un ingreso y una utilidad; tal ingreso y utilidad los llevan a su vez al pago del impuesto, en función de la realización *ex lege* de un hecho imponible establecido en el texto de la ley tributaria.

³³⁵ Art. 6, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

³³⁶ Jarach Dino, *El Hecho Imponible*, 2004, Ed. Abeledo-Perrot, p.73. El autor refiere que la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

A la vez, en la materia impositiva federal, rige el principio de auto-determinación de los impuestos: conforme al tercer párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

De lo anterior deriva la situación evidente de que el interés reflejo a cargo del fisco federal nunca puede ser el de un acreedor o causahabiente, sino solamente un interés reflejo tributario que se salvaguarda verificando la situación que individualmente guardan los contribuyentes derivada de todos sus actos, respecto del hecho imponible.

La oponibilidad relevante, por ende, en estos casos, no es la que concierne a acreedores o causahabientes, sino la general de los actos jurídicos respecto del propio contribuyente; incluso, en casos donde la oponibilidad requiere de formalidades especiales, como son las registrales, en la medida en que independientemente de ellas el acto jurídico haya tenido consecuencias patrimoniales respecto de las partes en el acto, el fisco federal debe estarse a ellas, y no valorarlas como si fuera un acreedor tercero interesado; a tal grado atrapa el principio de auto-determinación la situación tributaria de los contribuyentes, frente al fisco federal.

Así, al fiscalizar al contribuyente, como regla general el fisco federal debe ver, tal cual, al contribuyente como éste debe verse a sí mismo frente a las disposiciones tributarias que lo obligan, sin distorsiones causadas por consideraciones de forma o de oponibilidad inconsistentes con tal premisa.

Un claro ejemplo es el propio caso de la cesión de créditos. Imaginémonos el caso donde el cedente y el cesionario celebran la cesión de un crédito con la comparecencia (para fines del artículo 2038 del Código Civil Federal) del deudor, y omiten tomar cualquier otra medida de las previstas en el artículo 2034 del Código Civil Federal. El cedente habría transmitido el crédito mediante un descuento en su valor.

En caso de fiscalizar al cedente, el fisco federal tendría que reconocer el costo o la ganancia patrimonial que la cesión del derecho de crédito implicó para el cedente y al cesionario, respectivamente, a fin de fijar sus correspondientes posiciones tributarias respecto del hecho imponible objeto del impuesto sobre la renta o del impuesto al valor agregado. La falta del cumplimiento de las formalidades del artículo 2034 del Código

Fiscal de la Federación para tales fines es totalmente irrelevante. Esto es así, independientemente incluso de si, dada tal falta de formalidades, un tercero acreedor del cedente embarga con éxito tal crédito, obligando al deudor a pagarle a tal tercero acreedor.

Deriva que el interés reflejo tributario a cargo del fisco federal se circunscribe a las consecuencias *ex lege* de los actos de los contribuyentes, lo que mandata que el fisco federal debe verificar cómo deben verse a sí mismos los contribuyentes frente a las normas tributarias, y donde la oponibilidad de los actos que le concierne es la más general de ellas, esto es, el deber de terceros y de las propias partes de reconocer la existencia de los actos jurídicos a su cargo³³⁷.

Las herramientas de fiscalización a cargo del fisco federal

La tesis que se critica tiene un serio defecto, al ver una prueba privada aisladamente frente a los actos de fiscalización tributaria, ignorando así la complejidad de las operaciones comerciales o en general productivas o privadas de las partes.

³³⁷ Cabe añadir que este sentido el criterio contendiente del Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito nuevamente supera en sus consideraciones a la ejecutoria de la Segunda Sala, al haber resuelto:

"No obstante, como lo adujo la propia parte quejosa en el motivo de inconformidad que se analiza, lo expuesto con anterioridad en cuanto a la fecha cierta de los documentos privados, no es aplicable en materia fiscal, específicamente, en lo concerniente a la documentación comprobatoria de la contabilidad que se debe llevar, ni de la documentación que los contribuyentes se encuentran obligados a conservar, relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, puesto que es contrario a la naturaleza propia de las facultades de comprobación.

Se afirma lo anterior, en primer lugar, porque los artículos 28 y 30 del Código Fiscal de la Federación, no establecen esa exigencia, como se evidencia de la siguiente transcripción:
(...)

En ese contexto, la autoridad no se coloca como un tercero ajeno de la calidad de persona civil, ni se le oponen documentos en un juicio, sino que en uso de sus facultades obtiene la información necesaria para llegar a una conclusión, respecto de la cual y sobre los documentos, la ley no exige el cumplimiento de requisito de 'fecha cierta', ni le afecta, precisamente, porque puede comprobar la realización material del hecho o acto jurídico concretado en el documento privado o llegar a otra conclusión."

En este sentido, pasa por alto que, así como los particulares no pueden exigir unilateralmente la presentación de documentos o contabilidad de terceros (tendiendo en caso de controversia que recurrir al mandato jurisdiccional para ello)³³⁸ el fisco federal cuenta con la facultad de compulsas de operaciones bilaterales o multilaterales a cargo de los contribuyentes³³⁹, en adición al cúmulo de información que recibe del propio contribuyente fiscalizado, así como de los diversos contribuyentes en cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y que habitualmente cruza y puede cruzar para tales fines de compulsas.

Pasa por alto la función de las obligaciones de contabilidad y correspondencia a cargo de los contribuyentes, particularmente de los comerciantes

Si bien la contabilidad se elabora unilateralmente por un contribuyente, conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y, en su caso, del Código de Comercio, no por eso es un fenómeno aislado dentro de la economía, ni mucho menos del mundo fiscal (máxime si se consideran todas las cargas y obligaciones que la legislación tributaria impone a los contribuyentes en lo que respecta a la manera de conservar, llevar y presentar dicha contabilidad). Además, en operaciones bilaterales o multilaterales, las operaciones generarán contrapartidas y correspondencia privada (bien puede ser con registro trazable electrónico) en la contabilidad de las contrapartes.

A la vez, la documentación generada en el intercambio productivo de los contribuyentes es el soporte documental de los registros contables; en este sentido, la contabilidad no debe verse como un cúmulo de información distinta y separada de la correlativa obligación de conservar libros, documentación soporte y su correspondencia mercantil que corre a cargo de los comerciantes³⁴⁰. Incluso, el fisco federal cuenta con la contabilidad en línea, que debe ser reportada por contribuyentes mensualmente.

³³⁸ Art. 90 del Código Federal de Procedimientos Civiles.

³³⁹ Ver, por ejemplo, el art. 42, fracciones II, III y IX, del Código Fiscal de la Federación.

³⁴⁰ Ver arts. 16, fracciones II y III, 33 y siguientes, 41, 47 y siguientes del Código de Comercio; nótese que los artículos 28 fracción I del Código Fiscal de la Federación y 33 apartado A de su Reglamento tienen a confundir estos dos conceptos, confusión que alcanza a los contribuyentes en general, más allá de si son o no comerciantes.

Tal contabilidad trasciende a nivel de estados financieros, los que naturalmente condicionan el contenido de estados financieros de ejercicios posteriores.

Esta realidad destaca la importancia de una auscultación de los auditores del fisco federal que sea profesional y suficiente para determinar si el contribuyente cumplió o no adecuadamente con sus obligaciones tributarias, así incumbe verificar la situación del contribuyente holísticamente, o respecto de sus contrapartes, a través de actos de fiscalización a estos últimos.

La jurisprudencia en crítica da amplísima latitud a los auditores del fisco federal, quienes podrían alegar falta de certeza con respecto a la fecha de celebración de actos de una manera que el principio de oponibilidad no autoriza.

Pasa por alto la falta de contención del contribuyente auditado frente a sus contrapartes o terceros³⁴¹

Como hemos señalado, el principio subyacente del artículo 2034 del Código Civil Federal, el cual es de aplicación específica al caso especial de cesión de créditos, es el de la potencialidad de la contraposición de pretensiones sobre la titularidad de un derecho de crédito que se reclama: como embargable, por un acreedor; o como transmitido a él, por un causahabiente.

En cambio, los actos de fiscalización se dan sin esa potencialidad de oposición entre el contribuyente y sus contrapartes en sus actos jurídicos³⁴².

³⁴¹ Lo que también evidencia por qué las reglas contenciosas de valoración de pruebas no son idóneas para actos de fiscalización.

³⁴² Nótese que, por ello, la valoración de documentos privados utilizando reglas procesales diseñadas para valorar pruebas dentro de litigio no siempre rinde frutos jurídicamente correctos o afortunados, y no son por ello necesariamente acordes a procesos de fiscalización. No obstante, nótese la importancia que las reglas de este tipo habidas en el artículo 1295 del Código de Comercio dan a la coincidencia, derivada de su compulsas, de los libros de distintos comerciantes.

La ironía: ¿realmente le resuelve sus dudas al fisco federal, un documento con tal “fecha cierta”?

No advertimos cómo es que un contribuyente evasor no recurrirá a documentos de “fecha cierta” para continuar en sus esfuerzos de incumplimiento ilícito frente al fisco federal.

La tesis basa su premisa en la potencialidad fraudulenta de todos los contribuyentes; sin embargo, no resuelve el problema. Por el contrario, genera muchos otros problemas, en perjuicio de la seguridad de llevar a cabo actividades productivas en México.

Pasa por alto el principio de buena fe que se presume en la relación tributaria, respecto de todo contribuyente

La OECD ha propugnado por el mejoramiento de la relación tributaria, de manera que tanto contribuyentes como autoridades fiscales deben alejarse de la llamada relación “adversarial”³⁴³. Claramente, esta aproximación aun no está en la esencia tributaria y jurisdiccional de nuestro sistema jurídico.

Sin embargo, no es un tema de actitud, sino de leyes: el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece que: *“En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.”*

La tesis en cuestión claramente basa la necesidad de la fecha cierta de documentos privados exhibidos a los auditores del fisco durante el ejercicio de facultades de comprobación en la premisa opuesta, esto es, en la potencialidad de que se trate de actos en fraude de acreedores, al señalar que *“la connotación jurídica de la ‘fecha cierta’ deriva del derecho civil, con la finalidad de otorgar eficacia probatoria a los documentos privados y evitar actos fraudulentos o dolosos en perjuicio de terceras personas”*.

³⁴³ En el documento *Study into the Role of Tax Intermediaries* publicado en 2008 por la OCDE, dicho organismo analiza cómo se puede desarrollar una relación más colaborativa y basada en la confianza entre los organismos recaudadores de ingresos y los grandes contribuyentes corporativos que cumplen con la ley, y cómo ir más allá de las obligaciones legales de trabajar juntos en forma cooperativa. Este es el concepto de “relación mejorada”, una relación que favorece la colaboración sobre la confrontación, y se basa más en la confianza mutua que en las obligaciones exigibles.

Incluso, dentro de la ejecutoria se lee la necesidad de acreditar restrictivamente la fecha cierta para evitar manipulaciones con total desconocimiento del principio de oponibilidad y de su función fundamental dentro del orden jurídico, como sigue: *“El contenido de los documentos privados debe ser de fecha cierta, puesto que los actos jurídicos —actos traslativos de dominio, contratos, etcétera— que se consignan en el documento son elaborados únicamente por las partes que intervienen en él, y por lo mismo, no pueden dar certidumbre de la fecha que consta en el mismo, para ello requieren precisamente de fecha cierta, con independencia de que la legislación secundaria, en lo general, no exija para la seguridad jurídica que el acto contenido en un documento privado se celebre o ratifique ante un tercero fidedigno por su fe pública para dar certeza.”*

Abona a la dificultad y el encarecimiento de hacer negocios en México

La tesis establece una serie de formalidades necesarias para que los documentos privados que el sistema jurídico en general no reclama.

El resultado será la dupla, por una parte, del encarecimiento de las operaciones, al tener que recurrir como regla general a la fe pública en casos respecto de los cuales de otra manera tal fe pública es innecesaria (y recordando que el recurso de un registro público no es siempre asequible), y, por la otra parte, de la inseguridad jurídica, al ser imposible documentar toda la operación de una empresa, profesionista o persona en registros públicos o ante fedatarios públicos.

Puede entorpecer las relación civiles y comerciales en México

A la vez, no faltarán los abogados astutos que presionen al sistema civil y al sistema mercantil en casos contenciosos, exigiendo formalidades que, de ser necesarias generalmente para fines tributarios, darían la misma certeza jurídica para fines civiles o mercantiles. Veremos adonde da a parar esto. No olvidemos pues, el desatino de la ejecutoria que se critica al señalar: *“El hecho de que en materia fiscal la ley no exija expresamente la actualización de cualquiera de las hipótesis antes mencionadas, no quiere decir que tales documentos adquieran autenticidad y eficacia probatoria frente a terceros, pues ello significaría conferirles valor probatorio pleno, siendo que su naturaleza es de un documento privado, en el que únicamente intervienen las partes que lo suscriben, por lo que puede contener una fecha posterior o anterior a la verdadera, en perjuicio de terceros.”*

Entonces, ¿cuándo realmente puede ser relevante el principio de “fecha cierta” para el fisco federal?

La respuesta se halla en toda la dinámica de fiscalización que desconoce la tesis que se critica.

Lo típico en las operaciones bilaterales de los contribuyentes es que entre ellos reconocerán los efectos de las mismas. Además, sus efectos pueden ser visibles a través de múltiples elementos, reportados a accionistas en las entidades, como son estados financieros, o al fisco federal, como lo es a través de los muy variados medios de reporte a cargo de los contribuyentes y a favor del fisco federal.

En estos términos, será sólo la sospechosa escases de información respecto de operaciones que un contribuyente invoca a su favor y con la que los auditores del SAT se confronten que ameritará poner en tela de duda el alcance de una operación.

A modo de ilustración, compárense las siguientes dos situaciones reflejadas en la contabilidad de dos contribuyentes; en ambos casos se fiscalizan depósitos recibidos de terceros reflejados en sus estados de cuenta bancarios, y ambos invocan los depósitos como la recepción de préstamos:

Documentos exhibidos por el contribuyente A	Documentos exhibidos por el contribuyente B
<ul style="list-style-type: none">- Contrato de mutuo con fecha cierta.	<ul style="list-style-type: none">- Contrato privado de mutuo con interés.- Pagarés firmados por las partes, debidamente cancelados.- Estados de cuenta bancarios de una cuenta a nombre del contribuyente donde se advierte el flujo de entrada y de salida del principal y del pago de intereses.- Pólizas contables en donde se registra la operación principal y el

	<p>pago de intereses.</p> <ul style="list-style-type: none"> - Soporte de tales pólizas consistentes en facturas por los intereses devengados. - Comprobante fiscal que cumple requisitos de la legislación fiscal en donde consta el pago de intereses. - Las constancias de retención de ISR en caso de pago de intereses a una sociedad residente en el extranjero. - Declaraciones informativas incluyendo de retenciones y pagos al extranjero.
--	--

Bajo el criterio de la SCJN que se analiza, el documento exhibido por el contribuyente A, podría no ser suficiente y eficaz para demostrar la existencia de la operación de mutuo ante las autoridades en un procedimiento de fiscalización; en consecuencia, con base en este contrato privado, se tendría que considerar las consecuencias suficientemente probadas de los efectos fiscales de dicha transacción.

Por su parte, aun cuando el contribuyente B cumple a cabalidad con la obligación instrumentar documental y contablemente la operación, demostrando que ésta derivó en una entrada que fue reconocida fiscalmente de manera correcta, la autoridad fiscal tendría la facultad de considerar que el contrato de mutuo base de los movimientos carece de fecha ciertas, sin requerir el mayor otro umbral documental, imbuyendo así ventajosamente a la situación del contribuyente cumplido de una fuerte dosis de incerteza.

No obstante que tal seguramente será la posición rígida que veremos tomar en varios casos a la autoridad fiscal, debemos destacar, sin embargo, que nada en la tesis que se critica deriva en que la falta de fecha cierta de un documento privado suprime a su vez, el principio de admisión de otros medios probatorios o el de la preponderancia de la

evidencia, que son de la esencia de un sistema probatorio integral, máxime que la sentencia de la que deriva en criterio en comento no aborda la problemática específica de si un documento carece de fecha cierta, más sin embargo el resto del cúmulo probatorio sí acredita satisfactoriamente la fecha de ejecución del acto con terceros y de sus consecuencias en el tiempo³⁴⁴.

Cabe señalar que, en nuestra consideración, debe prevalecer como realidad jurídica exigible por nuestros tribunales, la reflejada en el criterio jurisprudencial del Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, en el sentido de que "la circunstancia de que el documento privado en sí no tenga alguna de esas características [de fecha cierta], no veda a quien lo exhibe de su derecho para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza; pero esos hechos que se invoquen y demuestren deben ser tales, que de ello surja como consecuencia necesaria la existencia del documento al tiempo en que se verificaron, es decir, deben ser capaces de eliminar la posibilidad de que sea de una fecha diversa"³⁴⁵.

³⁴⁴ Se llega a esta conclusión con base en la consideración contenida en la ejecutoria de la Contradicción de Tesis 203/2019 que derivó en la tesis que se analiza: "***La autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación debe constatar la certeza de las operaciones que lleven a cabo los contribuyentes y que generen efectos fiscales, puede adminicular pruebas y valorar documentos comprobatorios. Sin embargo, esa facultad con que cuenta no exime al particular del deber de contar con documentos privados de respaldo de fecha cierta (contratos de compraventa, donaciones, entre otros), pues sólo a través de ésta se da certeza que su fecha ya no puede ser anterior o posterior, es decir, que no pueda ser manipulada por las partes firmantes.***"

³⁴⁵ DOCUMENTOS PRIVADOS DE FECHA CIERTA.—Es verdad que conforme a lo dispuesto por el artículo 2034, fracción III del Código Civil, y las tesis de jurisprudencia emitidas, respectivamente, por la otrora Tercera Sala y la actual Primera Sala, ambas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyos rubros son: "DOCUMENTOS PRIVADOS, FECHA CIERTA DE LOS." e "INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO, INEFICACIA DEL CONTRATO PRIVADO DE COMPRAVENTA DE FECHA INCIERTA, PARA ACREDITARLO.", los hechos que hacen cierta la fecha en un documento privado, son: la inscripción en el Registro Público de la Propiedad; la entrega del documento a un funcionario público en razón de su oficio, y la muerte de cualquiera de los que lo firman. Sin embargo, la circunstancia de que el documento privado en sí no tenga alguna de esas características, no veda a quien lo exhibe de su derecho para acreditar, por cualquier otro medio, su certeza; pero esos hechos que se invoquen y demuestren deben ser tales, que de ello surja como consecuencia necesaria la existencia del documento al tiempo en que se verificaron, es decir, deben ser capaces de eliminar la posibilidad de que sea de una fecha diversa.

Conclusiones

La oponibilidad de los actos de los contribuyentes se presenta directamente y sin modificaciones ante el fisco federal cuando ejerce facultades de comprobación a efecto de salvaguardar el interés reflejo tributario del Estado, derivado de la relación tributaria en la cual el contribuyente es sujeto pasivo.

El novedoso criterio jurisprudencial que establece la fecha cierta como un requisito exigible —no establecido en ley— respecto de los documentos privados que se presentan a la autoridad fiscal como consecuencia de sus facultades de comprobación, rompe frontalmente, y de una manera no autorizada por nuestro sistema jurídico, con tal principio y las obligaciones de archivo de contabilidad y correspondencia que se relacionan, así como con el alcance del interés reflejo tributario a cargo del fisco federal relacionado con los actos de los contribuyentes, y el principio de autodeterminación de las contribuciones federales. Lejos de abonar a la seguridad jurídica, la debilita, a la vez que encarece y complica la realización de actividades productivas en el país.

Estimamos que este criterio demuestra lo delicado, grave y trascendente de decisiones jurisdiccionales poco ponderadas, e incluso los riesgos derivados de una judicatura que ve a una gran distancia la realidad jurídica-económica empresarial, o en general productiva o económica de los contribuyentes que, a través de sus impuestos, dan viabilidad a la actividad económica del Estado.