

Enero de 2019

Estimados amigos:

El año 2019 inicia con una nueva administración a las que algunos pretenden referir como un nuevo modelo político-económico-social, sin que los lineamientos de éste se encuentren expresa o claramente definidos.

La disminución de la corrupción y pobreza constituyen columnas fundamentales del discurso del nuevo gobierno; en torno a esta última, consideramos que la forma más efectiva de combatirla es permitiendo que los agentes económicos creadores de riqueza la creen, para que después, se puedan aplicar medidas redistributivas sanas que sigan alentando la creación de riqueza.

Por ende, estamos convencidos de que la mejor política pública para la disminución de la pobreza es crear condiciones de desarrollo económico, para lo que el respeto al estado de derecho constituye un elemento esencial.

Siendo el aspecto contributivo (elemento constitutivo de la política fiscal) la materia de nuestro ejercicio profesional, para 2019 se muestra un entorno legal que sustancialmente se conserva con respecto a 2018, advirtiéndose solo ajustes menores, entre los que la nota más representativa será la disminución de la carga tributaria para la zona fronteriza del norte del país.

Como es usual, en esta Actualización Tributaria referimos novedades fiscales ocurridas en 2018 y aquellas para 2019, compartiendo con ustedes reflexiones en temáticas tributarias, cómo será la posible futura adopción de un impuesto a las donaciones y herencias.

Reciban nuestros mejores deseos para ustedes y sus seres queridos.

Atentamente,

Turanzas, Bravo & Ambrosi
Abogados Tributarios

La presente **ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA 2019** 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 2019

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: MMXIX
Impreso y Hecho en México

ABREVIATURAS

ACAJA	Administración Central de Apoyo Jurídico de Aduanas
ACNEA	Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior y Aduanal
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
CFCDMX	Código Fiscal de la Ciudad de México
CFDF	Código Fiscal del Distrito Federal
CFDI	Comprobantes Fiscales Digitales por Internet
CFF	Código Fiscal de la Federación
CFPC	Código Federal de Procedimientos Civiles
CNBV	Comisión Nacional Bancarios y de Valores
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
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
FED	Sistema de la Reserva Federal
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
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
LFPCA	Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
LFT	Ley Federal del Trabajo
LGSM	Ley General de Sociedades Mercantiles
LIEPS	Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios
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
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
RGCE	Reglas Generales de Comercio Exterior
RIF	Régimen de Incorporación Fiscal

RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
RPPC	Registro Público de la Propiedad y de Comercio
RTFJA	Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa
SAGARPA	Secretaría de Agricultura y Desarrollo Rural
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

COMENTARIOS A PROPUESTA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A DONATIVOS Y HERENCIAS	1
LA HISTORIA RECIENTE.	1
LAS JUSTIFICACIONES DE LA INICIATIVA	1
ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	2
DESIGUALDAD ECONÓMICA	2
IDEOLOGÍA DE LA DESIGUALDAD	4
COMBATE A LA POBREZA	5
DEBILIDAD RECAUDATORIA EN MÉXICO	6
GASTO PÚBLICO.....	7
SITUACIÓN ACTUAL EN EL ISR EN INGRESOS POR DONACIONES Y HERENCIAS	8
CONTENIDO ESENCIAL DE LA PROPUESTA DE REFORMA Y BREVES COMENTARIOS TÉCNICOS	10
CONCLUSIONES	12
 REFORMA 2019	 13
LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2019.	13
ESTÍMULOS FISCALES.....	15
EXENCIONES.	21
ISR.	21
MULTAS CNBV.	22
DEFINICIONES LIEPS.	22
OBLIGACIONES SUSTITUTAS EN MATERIA DEL CFF, ISR, IVA Y DERECHOS.	23
REPORTE DE DONATARIAS AUTORIZADAS PUBLICADO POR LA SHCP.....	27
MODIFICACIONES A LA TARIFA DE LOS IMPUESTOS GENERALES A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN.....	28
CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES DE LAVADO DE DINERO...	28

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	29
DECRETO DE REFORMA PUBLICADO EN EL DOF DE 1 DE JUNIO DE 2018.....	29
DECRETO DE REFORMA PUBLICADO EN EL DOF DE 24 DE JUNIO DE 2018.....	37
DECRETO ZONA FRONTERIZA	39
DECRETO MEDIANTE EL CUAL SE OTORGAN ESTÍMULOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN.....	54
TESIS	59
SEJUFE	59
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	59
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	65
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	68
LEY DE AMPARO	73
CPEUM	74
CÓDIGO CIVIL FEDERAL.....	79
LEY FEDERAL DE DERECHOS.....	80
LEGISLACIONES LOCALES.....	86
LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES.....	87
REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA.....	88
LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	88
LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	95
CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	97
LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	105
TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS	109
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN	109
ACUERDO CON JAMAICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL	109
ACUERDO CON EL REINO DE ARABIA SAUDITA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO	114

ACUERDO CON LA REPÚBLICA DE FILIPINAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL.....	116
TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2019	121
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN PENDIENTES DE ENTRAR EN VIGOR.....	127
TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN EN NEGOCIACIÓN	128
TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN	128
EROSIÓN DE LA BASE GRAVABLE Y TRANSFERENCIA DE UTILIDADES (BEPS)	129
ESTÁNDAR PARA EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS EN MATERIA FISCAL ("CRS")	148
OTROS TEMAS INTERNACIONALES RELACIONADOS CON LA TENDENCIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN	155
 COMERCIO EXTERIOR	 161
REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2018	165
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE	165
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE	170
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE	176
RTFJA Y SEJUFE.....	178
 CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO.....	 189
 DIVERSOS.....	 195
PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018.....	195
SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018.....	197
TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018.....	200
CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018.....	205
QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN	

MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018	211
CRITERIOS NORMATIVOS	214

COMENTARIOS A PROPUESTA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA A DONATIVOS Y HERENCIAS

LA HISTORIA RECIENTE

En el segundo semestre de 2018, Jorge Álvarez Máñez, diputado federal del partido Movimiento Ciudadano presentó ante el Congreso de la Unión una iniciativa de reforma a la LISR para introducir gravámenes a las donaciones y herencias.

La posibilidad de introducir un tributo a dichos conceptos ha sido objeto de comentarios a lo largo de los últimos años (30 al menos) y aun cuando para 2019 no será incluido, lo cierto es que la discusión a este respecto adquiere dimensiones nuevas a la luz del pensamiento que nutre a varios miembros de la nueva administración pública.

Es propósito de estos comentarios señalar (a) aspectos de política fiscal en torno a la posible inclusión de este gravamen y (b) elementos técnicos de la referida iniciativa.

Deseamos que nuestras reflexiones colaboren a una discusión seria en torno a esta temática.

LAS JUSTIFICACIONES DE LA INICIATIVA

Un análisis estructural de la Exposición de Motivos de la iniciativa mencionada permite identificar con claridad siete razones que la sustentan y que a continuación se mencionan:

- 1.** Desigualdad y movilidad social en México. Con respecto a la primera se refiere la existencia de un Coeficiente de Gini de 0.441 y con respecto a esta última se señala que ésta (movilidad social) no resulta ser adecuada.
- 2.** Se aduce la existencia de un “círculo vicioso” integrado por los siguientes elementos: Desigualdad, Falta de Crecimiento Económico y Pobreza.

- 3.** Necesidad de una política fiscal para reducir de manera significativa la brecha entre ricos y pobres.
- 4.** Debilidad recaudatoria en México.
- 5.** Se refieren como autores que sustentan pensamiento económico en línea de la propuesta a: Thomas Piketty (economista francés), Ricardo Raphael (periodista) y Gerardo Esquivel (economista cercano al nuevo presidente).
- 6.** Se dice (textual) que el impuesto a las herencias es un instrumento “de los países más desarrollados”.
- 7.** Este nuevo impuesto generaría “justicia social”, “eficiencia” y “cohesión social”.

ANÁLISIS DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

Efectuar un análisis completo de las razones antes aducidas excede el propósito de nuestros comentarios, por lo que éste (análisis) lo efectuamos de manera sintética.

1. DESIGUALDAD ECONÓMICA

Índice Gini

Nos parece claro que existen problemáticas asociadas a la desigualdad que son serias y que deben ser atendidas, pero en el sentido de desactivar las agendas de destrucción de valor que han incitado tales como: el abandono de la economía de mercado y el proteccionismo económico.

La reciente (y nueva) sabiduría convencional (“socialmente aceptada”) sostiene que existe una minoría de personas ricas (el 1 %) que se ha apoderado de la riqueza por lo que los avances logrados en calidad de vida, medios de subsistencia, medio ambiente y salud en los últimos 50 años no deben ser festejados.

La desigualdad económica se suele medir utilizando el Índice (o “coeficiente”) Gini, bajo el que se representa un número que varía entre “0” (cero) y “1” (uno); el primer valor (cero) significando que todos los miembros de la sociedad tienen los mismos bienes y el último (uno) que

una sola persona tiene todos los bienes y el resto de los miembros de la sociedad no tienen nada.

Los índices Gini suelen variar entre 0.25 (considerado como el "estándar de oro") para las sociedades con mayor equidad en la distribución del ingreso observado en los Países Escandinavos a un 0.7 para sociedades con alta desigualdad como Sudáfrica. México tiene un índice de 0.441.

Bajo la métrica Gini elaborada por el Banco Mundial tenemos datos interesantes:

- a) "Arriba" de México (es decir, gozando de mayor igualdad) encontramos a los Estados Unidos de América (0.415) y República Dominicana (0.453).
- b) "Abajo" (o sea, padeciendo mayor desigualdad) de México se encuentra Singapur (0.473).
- c) Venezuela (0.390) y Cuba (0.380) gozan de mayor igualdad que todos los países antes mencionados.

A la luz de estos datos, juzgue usted amable lector si el Índice Gini resulta un instrumento apropiado en el diseño de políticas fiscales racionales de bienestar.

Rompiendo el mito de la desigualdad

Los datos anteriores nos conducen en la dirección de estimar que la desigualdad en sí misma considerada no resulta un elemento preponderante para el diseño de políticas sociales (de bienestar) apropiadas.

Lo que resulta en nuestro concepto esencial es la adopción de políticas que permitan que todos o inmensa mayoría de los miembros de una sociedad cuenten con los elementos vitales de una vida digna (comida, vivienda, vestido).

Se arriba de este modo a un aspecto nodal: La desigualdad en el ingreso NO implica bienestar. Harry Frankfurt¹ ("On Inequality", 2015) lo pone claro al referir: *"Moral y socialmente no es importante que todos tengan lo mismo. Lo que es moralmente trascendente es que cada quien tenga lo suficiente."*

¹ Citado por Steven Pinker (pg. 98, "Enlightenment Now", Viking, Penguin Random House, 2018).

Partiendo de ese punto de vista, pensamos que la forma de trazar tales políticas es a través de una participación acotada del gobierno en la economía, permitiendo así a los agentes económicos creadores de riqueza que la creen para después (el gobierno) observe medidas sanas de redistribución sanas que sigan alentando la creación de riqueza. Este efecto redistributivo debe tener como propósito y efecto elevar a los miembros de debajo de la pirámide social y no reducir a los de la punta, si bien de hecho algo de lo último ocurre.

Así, la mejor política pública para disminuir la pobreza es crear condiciones de desarrollo económico para lo que el estado de derecho es elemento clave.

Nos parece que en la discusión de la “desigualdad” existen falacias y verdades que deben considerarse seriamente:

Falacias: (i) La riqueza es finita. (ii) Si alguien tiene más es porque le ha quitado a otro.

Verdades: (i) La riqueza se crea (y puede destruirse), y es potencialmente infinita. (ii) Cuando alguien se enriquece, los demás se pueden enriquecer.

Ponderar estas falacias y verdades nos permite efectuar un análisis más racional y menos emocional sobre la “desigualdad”.

2. IDEOLOGÍA DE LA DESIGUALDAD

Thomas Piketty publicó en 2014 “El Capital en el Siglo XXI” convirtiéndose en el referente en la temática de la desigualdad para los ideólogos de la “izquierda”; es entonces relevante conocer qué piensa. De manera breve, su pensamiento se resume así:

- a) Su idea fundamental es que el capitalismo hace que las sociedades tiendan inequívocamente a la desigualdad dado que (según él) el dinero que alguien gana por tener capital, es mayor que la tasa de crecimiento de la economía en su conjunto.
- b) El valor del capital es el resultado de acumular ahorros; así, el valor del capital determina los rendimientos de éste.

- c) La solución que propone a la acumulación de capital es a través de impuestos al mismo (al capital); su idea central es que hay que “emparejar hacia abajo” dado que, como muchos, cree que la desigualdad es mala en sí misma.

Algunas observaciones a su pensamiento son como sigue:

- a) Al contrario de lo que sostiene, la realidad es que los rendimientos son los que determinan el valor del capital. Prueba clara de ello es el valor que tienen empresas con ideas valiosas con pocos (o casi nulos) activos. Es fácil pensar en ejemplos de ello en empresas como Uber o Airbnb.
- b) No atiende al desarrollo económico generalizado como una vía para la elevación del nivel general de vida de una población.
- c) Sostener que la acumulación de capital es signo de riqueza indefinida es negar la realidad de la posibilidad de que ésta sea destruida por diversas causas (tales como políticas regresivas o evoluciones en la industria que convierten obsoletas a otrora empresas “ricas”, ejemplos de estas últimas son Nokia y Kodak).

3. COMBATE A LA POBREZA

Llegado a este punto, resulta claro que conceptualmente (aunque pueda haber algunos vínculos) son distintas las nociones de:

- a) Disminución de la desigualdad.
- b) Combate a la pobreza.

Reiteramos nuestra convicción de que la mejor forma de combatir a la pobreza es a través del círculo virtuoso: generación de riqueza – redistribución para los más débiles – más generación de riqueza.

Como nota breve, cabe señalar que en los últimos 35 años, México adoptó importantes políticas de combate a la pobreza a través de programas sociales (Reporte de la OCDE)².

² Reporte citado por Santiago Levy (“Esfuerzos mal recompensados”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2018).

4. DEBILIDAD RECAUDATORIA EN MÉXICO

Este punto podría ser objeto de un amplísimo análisis que el espacio disponible y alcance de nuestros comentarios impiden.

Cierto es que la recaudación proporcional al PIB es inferior al de los países desarrollados ¿Por qué? Porque no todos los que deben pagar impuestos (conforme las leyes establecen) lo hacen debidamente.

En México no se necesita más carga impositiva; la tasa efectiva es altísima (para los que pagan impuestos). Es necesario que todos paguen (efectivamente) conforme a su capacidad (ej. sindicatos / esquemas de simulación laboral y evasión fiscal).

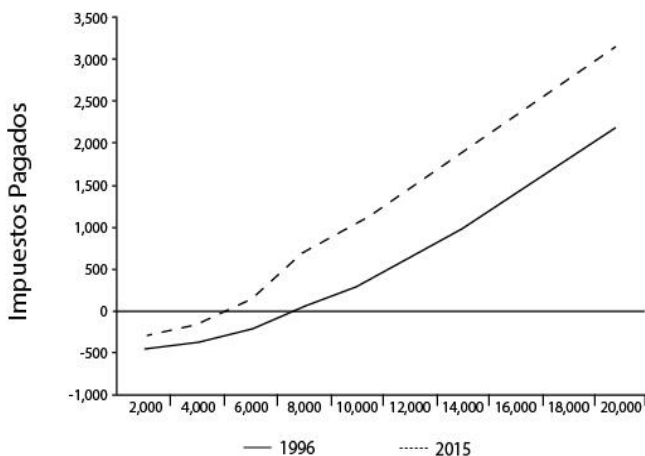
La **tasa tributaria fiscal formal (integrada)** de una persona clase media / media alta es (fácilmente) **superior al 50%**, (30% ISR de tasa corporativa, 35% impuesto al ingreso personal (no a la renta, dado que las deducciones son mínimas), 42.86% ISR tasa efectiva en dividendos contables, 10% ISR impuesto dividendos, cargas de seguridad social, 16% IVA, tenencia de automóviles, predial y ocasionalmente el ISAI).

Considerando erogaciones requeridas por servicios de salud, educación, y en general por conservación de las garantías jurídicas esenciales (vida, libertad y propiedad) que el estado no proporciona (o deficientemente), produce exacciones que llegan al **70%**, resultando disponibilidad del 30% de los ingresos obtenidos.

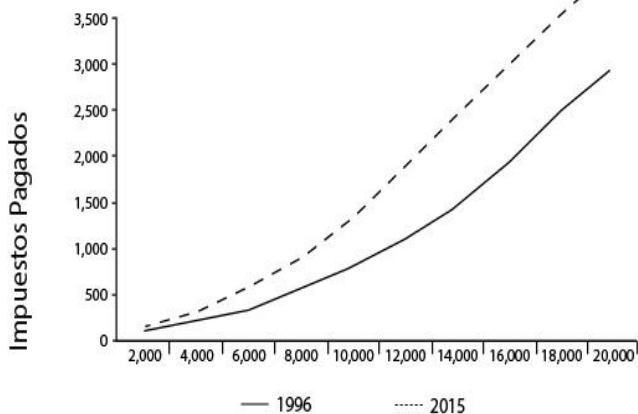
Hay que tomar en cuenta que la recaudatoria reforma fiscal de 2014 tuvo un impacto muy importante para las personas físicas que Santiago Levy (en su obra citada)³ detalla y que cuyos efectos se muestran en las 2 gráficas abajo. Para reflexiones sobre el sistema de incentivos a la mediocridad y necesidad de revisar los regímenes fiscal-laboral-seguridad social se sugiere análisis de esta obra.

³ Santiago Levy, Op. Cit., pág. 285.

Asalariados



No asalariados



5. GASTO PÚBLICO

Es la parte de la ecuación contributiva-constitucional que a los fiscalistas nos suele pasar de largo (Art. 31 fr. IV y 73 fr. VII CPEUM).

Un análisis conjunto de las Leyes de Ingresos, Presupuesto de Egresos y Cuentas Públicas de los últimos años permite concluir algo que gobierno federal gasta **MUCHO** más de lo que se aprueba en rubros **DISTINTOS** de lo aprobado y todo ello, de forma **DISCRECIONAL**⁴.

Para el caso del ejercicio 2016 (último objeto de revisión por parte de la Auditoría Superior de la Federación) arroja los siguientes datos:

- a) Gasto superior al 12.8% de lo presupuestado (613 mil millones de pesos adicionales).
- b) El 20% del presupuesto se movió ("ajustes presupuestales").

Así, suscribimos íntegramente lo referido por Leonardo Núñez González de que *"Aceptar el argumento de que México recauda poco como justificación para elevar los impuestos y otros ingresos del Estado para hacer mejor las cosas es difícil sin antes hacer una revisión de cómo gastamos actualmente"*.

Por tanto, pensamos que se necesita revisar la eficiencia, transparencia y responsabilidades en el ejercicio del gasto público previa a la inclusión de una carga tributaria relevante adicional a los contribuyentes.

6. SITUACIÓN ACTUAL EN EL ISR EN INGRESOS POR DONACIONES Y HERENCIAS

I.- Personas físicas residentes en México

La situación es como sigue:

Donaciones

Totalmente exentas:

- a) Entre cónyuges o los recibidos por descendientes de sus descendientes en línea recta.

⁴ Leonardo Núñez González, "¿Y Dónde Quedó la Bolita?", Editorial Aguilar, 2017.

- b) Percibidos por ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen (o donen) por el ascendiente a otro descendiente en línea recta.
- c) Parcialmente exentas. Sin exceder de 3 veces el salario mínimo general al año (\$96,725 pesos).

Herencias / Legados

Totalmente exentas.

II.- Residentes en el extranjero

Regla General: ISR al 25% por adquisición gratuita (sin calificación de causa legal de adquisición) de los siguientes bienes: (1) Acciones emitidas por sociedades residentes en México, (2) Acciones emitidas por sociedades residentes en el extranjero con valor contable mayor al 50% por inmuebles ubicados en México, y (3) Inmuebles en México (en su conjunto "Bienes Calificados").

Donaciones (de Bienes Calificados)

Totalmente exentas:

- a) Donaciones entre cónyuges.
- b) Recibidas por descendientes de sus ascendientes en línea recta.

Herencias / Legados (de Bienes Calificados)

ISR al 25%.

Resulta relevante señalar que mediante precedente⁵ publicado en la Revista Tribunal Fiscal de la Federación (diciembre 1999) se sostiene que la cláusula de "no discriminación" del tratado fiscal México-EUA no releva de este impuesto.

⁵ Precedente visible en "Doble Gravamen; Concepto de Ganancias de Capital". Revista del Tribunal Fiscal de la Federación, diciembre de 1999, pág. 169.

Donaciones y Herencias de bienes diversos a los Bienes Calificados

No gravados.

Como se puede apreciar, la LISR contempla un ISR a donaciones, herencias y legados para el caso de los Bienes Calificados; dicha incorporación data del año de 1984.

7. CONTENIDO ESENCIAL DE LA PROPUESTA DE REFORMA Y BREVES COMENTARIOS TÉCNICOS

a) Ingresos (acumulables) por adquisición (propiedad) por donaciones / herencias o legados.

- (i) "Cuando excedan 10 millones"; así, 10 millones más 1 centavo están gravados, pero 10 millones exentos.
- (ii) No hay deducciones. Gravado la totalidad del haber patrimonial obtenido. Bienes / derechos (derechos reales o de crédito) de toda clase independientemente de su ubicación. ¿Donaciones onerosas / remuneratorias?
- (iii) Cuantificación del ingreso en bienes. No existen reglas especiales, por tanto, creemos que debe acudirse tratándose de bienes distintos a dinero, a los criterios de determinación de valor que en orden de prelación dispone el artículo 17 del (Cotización / Mercado / Avalúo).
- (iv) No se prevén exenciones ni menores tasas en función de parentesco (como ocurre en otros países).
- (v) No se disponen deducciones tales como deudas asociadas a los activos adquiridos (como ocurre en otras jurisdicciones).
- (vi) No tasas diferenciales a nivel del ISR anual, por tanto, cualquier ingreso gravado queda al 35% (tasa máxima aplicable a partir de obtención de 3.5 millones de ingresos anuales).

- (vii) Exentas las personas con discapacidad conforme a la Ley General para la Inclusión de las Personas con Discapacidad.

b) Pago provisional.

- (i) Si ingreso igual a 10 millones (sic) o más. Contradicción con exención (que a la letra no grava ingresos de 10 millones de pesos).
- (ii) Tasa del 10% si rebasa 10 millones 1 peso.
- (iii) Tasa extra del 20% al excedente entre 50 millones 1 peso y 100 millones con 99 centavos.
- (iv) Tasa extra del 30% al excedente entre de 100 millones 1 peso.
- (v) Las tasas anteriores son para efectos de pago provisional, a nivel anual, la tasa es del 35%.
- (vi) Entero dentro de los 15 días (hábiles) a su obtención. Necesidad de liquidez inmediata; no se prevé posibilidad de pagos en parcialidades.

c) Disposiciones transitorias.

- (i) Señala la necesidad de armonización con otras leyes (federales) en plazo no mayor a 180 días naturales.
- (ii) Modificación acuerdos coordinación para evitar doble tributación por ISAI.
- (iii) Entidades federativas deberán armonizar su legislación fiscal en 189 días hábiles.
- (iv) Recursos obtenidos por herencias a ingreso mínimo universal que debe establecerse y regular; no se alude a destino de recursos obtenidos por donaciones.

8. CONCLUSIONES

- a) La discusión sobre el impuesto sobre sucesiones adolece de los mismos problemas (conceptuales) que discutir el IVA, el ISR, etc. en forma aislada.
- b) De manera racional, habría que efectuar una revisión del sistema fiscal, la carga fiscal total y obviamente, corregir las alarmantes desviaciones en materia de gasto público.
- c) Solo con posterioridad a una revisión general del sistema fiscal (hacendario) es cuando tendría cabida la posibilidad de incluir un impuesto a las donaciones y herencias, que debería ir acompañado de una reducción de la carga impositiva en su conjunto (ISR, dividendos, IVA, etc.), así como una reestructuración total y eficientización profunda del gasto público.
- d) La propuesta comentada impactaría sustantivamente a la clase media.
- e) La iniciativa que nos ocupa adolece de deficiencias técnicas y es susceptible de generar problemáticas profundas de cumplimiento fiscal.

REFORMA 2019

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL 2019

El 15 de diciembre de 2018, se presentó ante el Congreso de la Unión, el “Paquete Económico 2019” el cual incluye la iniciativa para la LIF correspondiente al Ejercicio Fiscal 2019, el cual entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2019 y contiene las siguientes particularidades:

Ingresos del Gobierno Federal⁶

De conformidad con los Criterios Generales de Política Económica para el 2019, en la LIF no se propone la creación de nuevos impuestos, ni el incremento en tasas de los impuestos vigentes. En ese sentido, en los primeros años de la nueva administración se buscará fortalecer las políticas de recaudación y eficiencia de la administración tributaria, así como la reducción de espacios regulatorios que puedan permitir esquemas de elusión y evasión fiscal.

Se prevé que, en la segunda mitad del sexenio, se propondrá una reforma fiscal basada en ejes de progresividad y simplicidad en el marco tributario.

Derivado de lo anterior, se modifican en la LIF, las estimaciones de ingresos públicos presupuestados para 2019, proyectando obtener ingresos por un total de 5 billones 814 mil 291.7 millones de pesos, de los cuales, se estiman ingresos por recaudación de impuestos por 3 billones 287 mil 605.4 millones de pesos.

Además, se mantiene la facultad conferida al Ejecutivo Federal para que, durante el ejercicio fiscal de 2019, 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.

⁶ Art. 1, LIF.

Recargos aplicables tratándose de prórroga en el pago de créditos fiscales⁷

Para 2019, se mantiene la tasa para el cálculo de recargos en los casos de prórroga para el pago de créditos fiscales prevista en la LIF 2018, quedando de la siguiente forma:

- a) Para el caso de recargos por prórroga para el pago de créditos fiscales, se mantiene la tasa de 0.98% mensual sobre los saldos insolutos.
- b) En los casos que se autorice el pago a plazos, se mantienen las siguientes tasas:
 - (i) Cuando se trate de parcialidades de hasta 12 meses, la tasa de recargos será de 1.26% mensual.
 - (ii) Para parcialidades de más de 12 meses y hasta 24 meses, la tasa de recargos se mantiene en 1.53% mensual.
 - (iii) Si las parcialidades exceden de 24 meses, así como tratándose de pagos a plazo diferido, la tasa de recargos aplicable será del 1.82% mensual.
 - (iv) Para el caso de mora, la tasa de recargos será de 1.47%.

Reducción de multas por autocorrección fiscal⁸

Al igual que se estableció para el ejercicio 2018, 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

⁷ Art. 8, LIF.

⁸ Art. 15, LIF.

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.

ESTÍMULOS FISCALES

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

IEPS/Contribuyentes consumidores de diésel y biodiésel⁹

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.

⁹ Art. 16, LIF, apartado A, fracción I.

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

b) Diésel y Biodiesel en actividades agropecuarias o silvícolas: Las personas que utilicen diésel o biodiesel o sus mezclas en 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 Cuota¹⁰

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, eliminándose la posibilidad de acreditarlo contra pagos provisionales de dicho impuesto.

¹⁰ 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.

Combustibles fósiles¹¹

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.

De igual forma, se elimina la posibilidad de acreditar dicho impuesto en contra de pagos provisionales de ISR.

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

Concesiones mineras¹²

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.

¹¹ Art. 16, apartado A, fracción VI, LIF.

¹² Art. 16, apartado A, fracción VII, LIF.

Disminución de PTU pagada para efectos de pagos provisionales¹³

Se mantiene el estímulo fiscal para las personas morales de régimen general de ISR, que consiste en la disminución de la PTU pagada en el mismo ejercicio, de la utilidad fiscal para pagos provisionales de ISR.

Donación de bienes básicos¹⁴

Se mantiene el estímulo fiscal consistente en una deducción adicional por un monto equivalente al 5% del costo de lo vendido que le hubiere correspondido a los bienes básicos para la subsistencia humana que sean donados a instituciones autorizadas para recibir donativos.

Salarios de personas con capacidades diferentes¹⁵

Se mantiene el estímulo fiscal consistente en la deducción adicional equivalente al 25% del salario efectivamente pagado a personas que padezcan discapacidad motriz y que requieran el uso permanente de prótesis, muletas o sillas de ruedas; o bien, padezcan de discapacidad mental, auditiva, visual o de lenguaje.

Producción cinematográfica¹⁶

Permanece la opción de la aplicación de un crédito fiscal (autorizado por el Comité Interinstitucional) en contra de pagos provisionales de ISR, por las aportaciones efectuadas a proyectos de inversión en producción cinematográfica nacional o en distribución de películas cinematográficas nacionales.

Se adiciona que el estímulo fiscal a la producción y distribución cinematográfica nacional, establecido en el artículo 189 de la LISR no podrá aplicarse en forma conjunta con otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales¹⁷.

¹³ Art. 16, apartado A, fracción VIII, LIF.

¹⁴ Art. 16, apartado A, fracción IX, LIF.

¹⁵ Art. 16, apartado A, fracción X, LIF.

¹⁶ Art. 16, apartado A, fracción XI, LIF.

¹⁷ Art. 25, fracción V, LIF.

Constancias de retención¹⁸

Las personas obligadas a efectuar retenciones del ISR e IVA a personas físicas, podrán optar por no proporcionar la constancia de retención correspondiente, siempre que estas últimas expidan 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 fiscal¹⁹

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 2018.

Estímulo a personas afectadas por los sismos²⁰

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 naturales²¹

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 labore de rescate y reconstrucción en casos de desastres naturales, y cumplan con lo siguiente:

¹⁸ Art. 16, apartado A, fracción XII, LIF.

¹⁹ Art. 23, LIF.

²⁰ Art. 25, fracción III, LIF.

²¹ Art. 25, fracción IV, LIF.

a) Las organizaciones civiles y fideicomisos autorizados deberán:

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

b) Las organizaciones civiles y fideicomisos no autorizados deberán:

- (i) Estar inscritas en el RFC.
- (ii) Comprobar que realizan operaciones de atención a desastres, emergencias o contingencias por lo menos 3 años anteriores a la fecha de recepción del donativo.
- (iii) No haber sido donataria autorizada a que se le haya revocado o no renovado la autorización.
- (iv) Ubicarse en alguno de los municipios o demarcaciones de las zonas afectadas.

- (v) Presentar un informe al SAT en el que se detalle el uso y destino de los bienes o recursos recibidos, incluyendo una relación de los folios de los CFDI.
- (vi) Devolver los remanentes de los recursos recibidos no utilizados a la donataria autorizada.
- (vii) Hacer pública la información de los donativos recibidos en su página de internet o en la página de la donataria autorizada.

EXENCIONES

DTA/ Importación de gas natural²²

Al igual que en el ejercicio fiscal 2018, se exige el pago del DTA que se cause por la importación de gas natural.

Se faculta al SAT para emitir las reglas generales que sean necesarias para la aplicación del estímulo en comento.

ISR

Tasa de retención aplicable a intereses pagados por instituciones del sistema financiero²³

En los Criterios Generales de Política Económica para 2019, se establece que el comportamiento de los mercados de los instrumentos públicos y privados en el último año ha sido alcista debido al proceso de alzas en las tasas de referencia por parte del Banco de México y por la FED en Estados Unidos de América, mientras que la inflación ha disminuido respecto de los niveles mostrados en 2017.

Por ello, en la LIF se establece un aumento de .46% a 1.04% la tasa de retención anual para el caso de los intereses pagados por instituciones

²² Art. 16, apartado B, LIF.

²³ Art. 21, LIF.

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.

Consideramos que el aumento de tasa de retención anual señalada, puede derivar en una mayor fiscalización a los contribuyentes, toda vez que, con la misma, se generarán saldos a favor mayores que serán solicitados en devolución, las cuales podrán ser objeto de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.

MULTAS CNBV ²⁴

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.

DEFINICIONES LIEPS ²⁵

Al igual que en la LIF para el 2018, se mantienen como definiciones en sustitución a las establecidas en la LIEPS, las relativas a: los combustibles automotrices, gasolina, diésel, combustibles no fósiles y etanol para uso automotriz.

Se precisa que cuando los bienes referidos estén mezclados, el IEPS se deberá calcular conforme a la cantidad que de cada combustible contenga la mezcla. Asimismo, tratándose de la importación o enajenación de mezclas, se deberán consignar las cantidades de cada uno de los combustibles que se contenga la mezcla en el pedimento de importación o comprobante fiscal correspondiente.

²⁴ Art. 22, LIF.

²⁵ Art. 24, LIF.

OBLIGACIONES SUSTITUTAS EN MATERIA DEL CFF, ISR, IVA Y DERECHOS²⁶

Al igual que en 2018, la LIF para 2019 establece un artículo mediante el cual se regulan diversos aspectos de carácter fiscal, dentro de los cuales se encuentran:

Declaraciones informativas²⁷

En sustitución a lo dispuesto por el artículo 31-A del CFF, los contribuyentes, con base en su contabilidad, deberán presentar trimestralmente dentro de los 60 días posteriores a aquel en que concluya el trimestre de que se trate, la siguiente información:

- a) Las operaciones financieras a las que se refieren los artículos 20 y 21 de la LISR.
- b) Las operaciones con partes relacionadas.
- c) Las operaciones relativas a la participación en el capital de sociedades y a cambios en la residencia fiscal.
- d) Las relativas a reorganizaciones y reestructuras corporativas.
- e) Las referentes a: *(i)* la enajenación y aportación de bienes y activos financieros; *(ii)* operaciones con países con sistema de tributación territorial; *(iii)* operaciones de financiamiento y sus intereses; *(iv)* pérdidas fiscales; *(v)* reembolsos de capital; y, *(vi)* pago de dividendos.

Cuando dicha información se presente de manera incompleta o con errores, se contará con un plazo de 30 días siguientes a la notificación de la autoridad para completar o corregir la información presentada.

Una vez transcurrido dicho plazo sin que se haya subsanado el error, se considerará incumplida la obligación fiscal.

²⁶ Art. 25, LIF.

²⁷ Art. 25, fracción I, LIF.

Al respecto, es importante señalar que en la Exposición de Motivos de la LIF para 2019, se establece que, en concordancia con las recomendaciones efectuadas por la OCDE, en el sentido de llevar a cabo reformas al sistema tributario para combatir la elusión fiscal, se considera fundamental que las autoridades fiscales cuenten con información relevante de manera oportuna.

En ese sentido, en el ejercicio fiscal de 2014, se incluyó el artículo 31-A al CFF, el cual se refiere a la información que deben presentar los contribuyentes en las formas oficiales que aprueben las autoridades fiscales.

Sin embargo, la Segunda Sala de la SCJN emitió la tesis 2a. CXLIV/2016 (10a.)²⁸, declarando a dicho artículo como violatorio de los derechos de legalidad y seguridad jurídica, al no prever parámetros que sirvan de base para delimitar la actuación de la autoridad, puesto que no define el tipo de información ni de operaciones que deban reportarse.

Por lo anterior, se establece en la iniciativa que, con la finalidad de reconocer lo resuelto por la SCJN en la tesis antes señalada, es que se establece en la LIF de 2019, la información que deberán presentar los contribuyentes en sustitución de lo dispuesto en el artículo 31-A del CFF.

Eliminación de compensación universal de saldos a favor de IVA 29

En los Criterios Generales de Política Pública para 2019, se estableció que, en la práctica los contribuyentes han utilizado la compensación universal de saldos a favor de IVA como mecanismos de evasión fiscal derivado de la posibilidad de utilizar saldos a favor supuestamente ilegales, particularmente aquellos soportados con CFDI apócrifos, para compensar indebidamente pagos de ISR a cargo o por retenciones.

Se afirma que se ha observado un crecimiento injustificado de los montos compensados que los contribuyentes han aplicado en los últimos años, siendo más frecuente que dichos saldos sean compensados y no solicitados en devolución.

²⁸ *INFORMACIÓN DE OPERACIONES RELEVANTES. EL ARTÍCULO 31-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVE LA OBLIGACIÓN DE PRESENTARLA, VIOLA LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.*

²⁹ Art. 25, fracción VI, LIF.

Por ello, y derivado de la política de fiscalización estricta que se implementará en la LIF 2019 se elimina la compensación universal de los saldos a favor del IVA, con lo que se pretende incrementar los saldos pedidos en devolución para obtener información sobre el cumplimiento de los diferentes impuestos.

En ese sentido, tratándose de los artículos 23, primer párrafo del CFF y 6 de la LIVA, en lo concerniente a la compensación universal de cantidades a favor se establece que:

- a) Los contribuyentes únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio correspondientes al mismo impuesto, incluyendo sus accesorios, excepto por los impuestos que se causen con motivo de la importación o los que tengan un fin específico.
- b) El IVA únicamente podrá ser acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución, ésta deberá ser sobre el total del saldo a favor.

Derivado del impacto económico que provoca la derogación del régimen de compensación universal, las autoridades fiscales han dado a conocer reglas para su aplicación, mismas que se comentan en el apartado de Resolución Miscelánea Fiscal correspondiente.

Derechos por servicios de inspección y vigilancia de la CNBV³⁰

En cuanto a los derechos por los servicios de inspección y vigilancia que presta la CNBV, se mantiene lo dispuesto en el ejercicio 2018, señalando lo siguiente:

- a) Las entidades financieras sujetas a la supervisión de la CNBV a que se refiere el artículo 29-D de la LFD, con excepción de las instituciones de banca múltiple, en lugar de pagar el derecho por concepto de inspección y vigilancia al que hace referencia el citado artículo 29-D de la LFD, podrán pagar la cuota que de conformidad con las disposiciones vigentes en el ejercicio 2018 hubieren optado por pagar, más el 6% de dicha cuota.

³⁰ Art. 25, fracción VII, LIF.

En ningún caso los derechos a pagar para el ejercicio fiscal de 2019 podrán ser menores a la cuota mínima establecido en el señalado artículo 29-D de la LFD.

Tratándose de casas de bolsa, para determinar la cuota mínima correspondiente, se considerará como capital mínimo requerido para funcionar como casa de bolsa, el equivalente en moneda nacional a \$3'000,000 de UDIS.

- b) Para las instituciones de banca múltiple señaladas en la fracción IV de la LFD, se estipula que, en lugar de pagar el derecho por concepto de inspección y vigilancia, podrán optar por pagar la cuota que de conformidad con las disposiciones fiscales vigentes en 2018 hubieran optado por pagar, más el 10% del resultado de la suma de los incisos a) y b) de la fracción IV del referido artículo 29-D.

En ningún caso los derechos a pagar para el ejercicio fiscal de 2019 podrán ser menores a la cuota mínima establecida en el señalado artículo 29-D de la LFD.

- c) Las bolsas de valores a las que hace referencia el artículo 29-E, fracción III de la LFD, en lugar de pagar el derecho por concepto de inscripción y vigilancia previsto en el citado artículo, podrán optar por pagar la cantidad equivalente en moneda nacional que resulte de multiplicar 1% por su capital contable.

Derechos pagados por migrantes³¹

Se prevé que para los efectos del artículo 18-A, primer párrafo de la Ley Federal de Derechos, correspondiente a el documento migratorio que acredita la condición de estancia de los visitantes sin permiso para realizar actividades remuneradas, se destinará el 20% al Instituto Nacional de Migración para mejorar los servicios migratorios, y el 80% para estudios, proyectos y la inversión en infraestructura que determine el Gobierno Federal con el objeto de iniciar o mejorar los destinos turísticos del país.

³¹ Art. 25, fracción VIII, LIF.

Derechos por actividad minera³²

Por su parte, en relación con el derecho de minería, se modifica el esquema de distribución del Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable de Estados y Municipios Mineros, estableciendo que la recaudación total que se obtenga de los derechos sobre minería no se incluirá dentro de la recaudación federal participable.

Se propone destinar el 80% al Fondo para el Desarrollo de Zonas de Producción Minera, el 10% a la Secretaría de Economía y el 10% al Gobierno Federal.

REPORTES DE DONATARIAS AUTORIZADAS PUBLICADO POR LA SHCP ³³

Se contempla que la SHCP deberá elaborar un reporte de las personas morales y fideicomisos autorizados para recibir donativos deducibles del ISR, en el que señale la información que se establece en el apartado B del artículo 31 de la LIF, así como las Entidades Federativas en las que se ubiquen las donatarias, clasificándolas por tipo de donataria de conformidad con lo dispuesto por los artículos 79, 82, 83 y 84 de la LISR.

Dicho reporte deberá ser publicado por la SHCP a más tardar el 30 de septiembre de 2019 en su página de Internet. Igualmente, la SHCP deberá hacer entrega a las comisiones de Hacienda y Crédito Público, y de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados, así como al Centro de Estudios de las Fianzas de dicho órgano legislativo, y a la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Senadores.

Dicha información será obtenida de aquella que las donatarias presenten en la declaración de las personas morales con fines no lucrativos correspondiente al ejercicio 2018.

Por lo que hace a la información sobre los gastos administrativos y operativos, así como de las percepciones netas de cada integrante del Órgano de Gobierno Interno o de los directivos análogos, dicha información se obtendrá de los datos reportados a más tardar el 30 de agosto de 2019 en la página del SAT.

³² Art. 25, fracción IX, LIF.

³³ Art. 31, LIF.

Se señala que la información mencionada no se considera comprendida dentro de las prohibiciones y restricciones que se establecen en los artículos 69 del CFF y 2, fracción VII de la LFD.

MODIFICACIONES A LA TARIFA DE LOS IMPUESTOS GENERALES A LA IMPORTACIÓN Y EXPORTACIÓN³⁴

Se aprueban las modificaciones a la Tarifa de los Impuestos Generales a la Importación y Exportación efectuadas por el Ejecutivo Federal durante el año 2019.

CUMPLIMIENTO DE LAS DISPOSICIONES DE LAVADO DE DINERO³⁵

Los sujetos obligados que no se encuentren al corriente en el cumplimiento de las obligaciones de los artículos 17 y 18 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, correspondientes a los avisos y registros para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita, por el periodo del 1 de julio de 2013 al 31 de diciembre de 2018, podrán implementar programas de auto regularización, previa autorización del SAT, siempre y cuando se encuentren al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones de 2019.

Por lo que hace a las sanciones respecto del periodo de incumplimiento, se establece que el SAT podrá condonar las multas que se hayan fijado durante el periodo de incumplimiento.

Por último, este programa interrumpe el plazo de prescripción para la imposición de las sanciones.

³⁴ Art. Segundo Transitorio, LIF.

³⁵ Art. Décimo Cuarto Transitorio, LIF.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

DECRETO DE REFORMA PUBLICADO EN EL DOF DE 1 DE JUNIO DE 2018

El 1 de junio de 2018 se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos.

Los aspectos más relevantes de la reforma al CFF, son los siguientes:

Contabilidad para efectos fiscales³⁶

Debido a la creciente sustracción ilícita de combustibles de la red de ductos de PEMEX, se planteó una reforma integral en las materias fiscal y penal para fortalecer los mecanismos de supervisión y control de toda la cadena de producción y comercialización de hidrocarburos y petrolíferos.

Por ello, se extiende la obligación de integrar controles volumétricos como parte de la contabilidad para todos los contribuyentes que participen en cualquier etapa de la cadena de valor de la industria de hidrocarburos y petrolíferos, desde la fabricación hasta su comercialización, y no sólo a quienes enajenen combustibles como originalmente lo preveía el CFF.

Asimismo, se amplía la definición de controles volumétricos, con la finalidad de que ésta represente adecuadamente el objeto de las operaciones que realicen los contribuyentes que participen en cualquiera de las etapas del proceso productivo y de comercialización de hidrocarburos y petrolíferos.

Conforme a ello, se establecen las siguientes obligaciones para los contribuyentes obligados a llevar controles volumétricos como parte de su contabilidad:

- a) Adquirir equipos y programas informáticos con las personas autorizadas por el SAT.

³⁶ Art. 28, fracción I, apartados A y B del CFF.

- b) Obtener el registro de las características cuantitativas de los hidrocarburos y petrolíferos.
- c) Contar con un dictamen en el que conste el resultado de las pruebas y análisis de laboratorio que permitan determinar el tipo de hidrocarburo o petrolífero de que se trate.

También se establece expresamente la facultad del SAT para otorgar las autorizaciones a los proveedores de equipos y programas para llevar controles volumétricos, para verificar la correcta operación y funcionamiento de los referidos equipos y programas, así como para la emisión de los dictámenes correspondientes.

Así, se reformó la fracción I del artículo 28 del CFF, para dividirla en dos apartados, A y B, el primero para la obligación general de llevar contabilidad, y el segundo, para lo relativo a las nuevas obligaciones contables en materia de controles volumétricos.

Emisión por medios propios de comprobantes fiscales digitales³⁷

Con base en la Exposición de Motivos, se señala que con el objeto de estandarizar tanto los supuestos de aplicación, como las características que deben cumplir los comprobantes fiscales, se faculta al SAT para que, mediante reglas de carácter general, establezca las características que deben contener los comprobantes que amparen operaciones realizadas con el público en general.

Esta medida permitirá que los contribuyentes que intervienen en la cadena de producción y comercialización de los hidrocarburos y petrolíferos, así como los contribuyentes en general que llevan a cabo una gran cantidad de operaciones al día, tengan un mejor control de sus operaciones periódicas para llevar una contabilidad sana y al mismo tiempo generar certeza a favor tanto de las personas que realizan operaciones con este tipo de contribuyentes como de la autoridad fiscal al momento de realizar la fiscalización.

También se prevé la obligación de la emisión de un ticket electrónico con las características que determine el SAT por las operaciones realizadas en los distintos sectores de la industria de hidrocarburos y petrolíferos, lo que permitirá un mejor control de dichas operaciones.

³⁷ Art. 29, último párrafo, CFF.

Pérdidas fiscales³⁸

En relación a la adición del artículo 69-Bis al CFF, se faculta a las autoridades fiscales para presumir que se efectuó una indebida transmisión de pérdidas fiscales en caso de que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales haya sido parte de una reestructuración, escisión o fusión de sociedades, o bien, de un cambio de accionistas, y como consecuencia de ello haya dejado de formar parte del grupo corporativo al que perteneció.

Resulta importante señalar que el primer párrafo del precepto antes referido que incorpora dichas facultades, dispone como condición esencial de su aplicación, el que el contribuyente que tenga derecho a la disminución de esas pérdidas fiscales haya dejado de *"formar parte del grupo al que perteneció"*.

Cabe señalar que, en casos donde se hayan transmitido pérdidas fiscales de una entidad a otra (v.gr. escisión), y considerando una lectura completa del sistema establecido en el artículo 69-Bis del CFF, dicha porción normativa no resulta del todo clara en el sentido de si "el contribuyente" ("que dejó de formar parte del grupo al que perteneció") al que se refiere la norma es aquél que en su origen haya incurrido en las pérdidas fiscales (y quien las transmitió), o a la sociedad que recibió dichas pérdidas fiscales.

En relación a los supuestos de procedencia de la presunción que se establecen en dicho artículo, consideramos que el contribuyente que obtuvo o declaró las pérdidas fiscales se refiere al sujeto generador de las pérdidas.

Según se señala en la Exposición de Motivos de la reforma, esta nueva regulación busca combatir las prácticas tendientes a erosionar la base del ISR, a fin de evitar la transmisión indebida de pérdidas fiscales que puedan ser aprovechadas por diversos sectores. En efecto, las autoridades fiscales han constatado un incremento en el uso de pérdidas fiscales transmitidas entre distintas sociedades, sin que exista una sustancia o razón de negocios que soporte su uso, realizando entonces prácticas evasoras.

La implementación de estas nuevas disposiciones tienen como propósito revisar y/o desincentivar planeaciones fiscales consideradas "agresivas" y aceptar solamente aquéllas motivadas por estrategias corporativas y

³⁸ Art. 69-Bis, CFF.

de negocios estimadas como razonables, es decir, aquellas transmisiones de entidades con el derecho a disminuir pérdidas fiscales que se realicen por verdaderas razones de negocios y no únicamente con la intención de obtener beneficios fiscales, derivado de la adquisición de una entidad con el atributo de las pérdidas fiscales.

Las autoridades fiscales podrán así realizar la revisión de la correcta procedencia de las pérdidas fiscales, por lo que recomendamos analizar cuidadosamente aquellas operaciones que hayan implicado transmisiones de pérdidas fiscales de acuerdo a los nuevos presupuestos, incluso aquellas realizadas recientemente.

De igual modo, consideramos conveniente que se aclare puntualmente el alcance de que expresión "*capacidad material del contribuyente*", pues la ausencia de claridad respecto de dicho concepto conlleva a una inseguridad jurídica para los contribuyentes, aunado al hecho de que tampoco se precisó a qué pérdidas fiscales les aplicará esta presunción.

Cabe recordar que en un símil con la adición del artículo 69-B del CFF en el 2014, la SCJN dispuso que se trataba de una norma de procedimiento y que la aplicación hacia el pasado no vulneraba el principio de retroactividad, criterio que entendemos las autoridades fiscales también sumirían en la aplicación del precepto que se analiza. No obstante lo anterior, lo cierto es que, aun antes de la adición del artículo 69-B del CFF, quien hubiera amparado una deducción carente de materialidad en una factura por servicios o bienes apócrifos no tendría derecho a la deducción o al acreditamiento; este efecto de origen no lo sustituyó el artículo 69-B.

En este caso, observamos que surge una hipótesis normativa nueva, como lo es que una transmisión de una entidad que registra un derecho a la amortización de pérdidas fiscales deba ser calificada de no indebida, a efecto de que la entidad pueda seguir amortizando dichas pérdidas fiscales. La aplicación de esta nueva norma a operaciones realizadas con anterioridad a su entrada en vigor presenta otro umbral de dificultad, frente la problemática de una posible aplicación retroactiva de la norma por las autoridades fiscales.

La reforma plantea el siguiente procedimiento específico relativo al ejercicio de esta facultad:

- a) La autoridad fiscal notifica por buzón tributario al contribuyente que se le haya determinado haber participado en una transmisión indebida de pérdidas.

- b) El contribuyente tiene un plazo de 20 días para presentar pruebas y defensas.
- c) A través del buzón tributario, la autoridad señala si se desvirtuaron (o no) los hechos que llevaron a la autoridad al ejercicio de esta facultad.
- d) La autoridad puede requerir información adicional a presentarse dentro de los 10 días siguientes en que surta efectos dicho requerimiento.
- e) En contra de la resolución de la autoridad procederá recurso de revocación.
- f) El SAT publicará un listado de contribuyentes que se encuentran definitivamente en la situación de este artículo.
- g) El efecto de la citada publicación es confirmar la transmisión indebida de las pérdidas fiscales.
- h) Los contribuyentes que disminuyeron indebidamente pérdidas fiscales, deben corregir su situación fiscal dentro de los 30 días siguientes a su publicación en la mencionada lista.
- i) Si el contribuyente no corrige su situación fiscal, la autoridad fiscal podrá ejercer su facultad de practicar revisiones electrónicas, sin perjuicio de las posibles sanciones y penas que impongan las autoridades judiciales en materia penal.

Facultades de comprobación

En congruencia con las modificaciones en materia de controles volumétricos del CFF, se faculta a las autoridades fiscales para practicar visitas domiciliarias a efecto de verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales respecto de los registros electrónicos y controles volumétricos, lo que además de incidir en el correcto pago de las contribuciones permitirá identificar la procedencia de los hidrocarburos y petrolíferos³⁹.

También, se establece un procedimiento específico para la realización de visitas domiciliarias que tengan por objeto verificar, en cualquier establecimiento, la obtención de ingresos y el valor de los actos u operaciones que se realicen durante el periodo que dure la visita de que

³⁹ Art. 42, fracción V, inciso b) del CFF.

se trate, para aquéllos contribuyentes que realizan un gran número de operaciones en un determinado periodo⁴⁰.

Asimismo, según se establece en la Exposición de Motivos, por la "especialidad y complejidad" propias de los hidrocarburos y petrolíferos, se autoriza a las autoridades fiscales para auxiliarse de terceros para la toma de muestras, análisis, identificación y cuantificación de bienes objeto de revisión, durante el ejercicio de sus facultades de comprobación, estableciéndose el procedimiento que debe seguirse para la toma de muestras⁴¹.

Determinación presuntiva⁴²

Se incorpora un nuevo supuesto de determinación presuntiva de ingresos, con el que se faculta a la autoridad fiscal para determinar los ingresos brutos y el valor de las operaciones que realicen los contribuyentes, de acuerdo con la información obtenida en las visitas domiciliarias que tengan el objeto de verificar el valor de las operaciones realizadas por los contribuyentes durante un periodo determinado.

Así, la autoridad fiscal al obtener un estimado de ingresos brutos durante el periodo en que se llevó a cabo la visita domiciliaria, puede calcular un promedio diario de ingresos, que se multiplicará por el número de días que corresponda al periodo o ejercicio sujeto a revisión, determinando en forma presuntiva los ingresos que en su caso omitan declarar los contribuyentes.

Infracciones administrativas

Se establece que será una agravante el no contar con los controles volumétricos, no tenerlos en operación o que éstos no operen y funcionen de acuerdo con las especificaciones establecidas por el SAT, o bien, no contar con el dictamen y el certificado a que se refiere la propuesta del apartado B, de la fracción I del artículo 28 del CFF⁴³.

También, se incorporó una distinción en el monto de la multa por el tipo de incumplimiento de obligaciones de que se trate, dicho monto varía de

⁴⁰ Art. 42, fracción X del CFF.

⁴¹ Art. 53-D del CFF.

⁴² Art. 56, fracción VI del CFF.

⁴³ Art. 81, fracción XXV, CFF.

entre los treinta y cinco mil y hasta los sesenta y un mil quinientos pesos, y para las agravantes, va desde un millón hasta tres millones de pesos, lo anterior dependiendo de la gravedad del hecho antijurídico que en su caso realicen los contribuyentes⁴⁴.

Se buscó incluir como supuestos de infracción relacionados con la contabilidad, llevar asientos de identificación incorrecta de su objeto, así como registrar gastos inexistentes, de conformidad con el compromiso internacional adquirido por nuestro país; por lo que respecta a los CFDIs, se buscó también eliminar el texto vigente relativo al supuesto de infracción relacionada con la obligación de llevar la contabilidad, la relativa a no atender el requerimiento previsto en el artículo 29, quinto párrafo de dicho ordenamiento, toda vez que dicha disposición no prevé un requerimiento para proporcionar el archivo electrónico del CFDI e incorporar como conducta infractora el no entregar o poner a disposición la representación impresa de los CFDI's, cuando ésta sea solicitada por los clientes⁴⁵.

También se incluyó el supuesto relativo a la no expedición del CFDI que ampare operaciones con el público en general (ticket electrónico), así como no ponerlo a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas lo requieran, a fin de sustentar legalmente la imposición de multas por dichos conceptos.

Las reformas antes señaladas atienden a lo que establece el artículo 8 de la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales de la OCDE, para combatir de manera eficaz el cohecho de servidores públicos extranjeros, los Estados parte deberán tomar las medidas necesarias, dentro del marco de las leyes y reglamentos, respecto a la prohibición de "mantener transacciones inadecuadamente identificadas", de "registrar gastos no existentes" y de "registrar cargos con identificación incorrecta de su objeto".

Finamente, dentro de las modificaciones a las infracciones previstas en el CFF, se incluye un aumento que va desde el cien hasta el ciento cuarenta por ciento al monto original de la multa que corresponda por no llevar la contabilidad, cuando la autoridad fiscal tenga conocimiento de que dichas infracciones se encuentran vinculadas con la comisión del

⁴⁴ Art. 82, fracción XXV del CFF.

⁴⁵ Art. 83, fracciones IV y VII, CFF.

delito de cohecho, y siempre que exista sentencia firme condenatoria para el contribuyente⁴⁶.

Delitos

Se tipificaron supuestos relativos a la suplantación de identidad mediante cualquier medio físico, documental, electrónico, óptico, magnético o de cualquier otra clase de tecnología o uso de prestanombres para la inscripción ante el RFC, así como delitos en materia de contabilidad relacionados con la omisión de los asientos correspondientes a las operaciones contables, fiscales o sociales con impacto fiscal, con el fin de inhibir y, en su caso, sancionar actividades defraudadoras con perjuicio al fisco federal⁴⁷.

Se tipificaron las conductas tendientes a evadir las obligaciones fiscales en la materia, toda vez que, de conformidad con la Exposición de Motivos, el SAT ha detectado casos en los que los contribuyentes no cuentan con dichos controles, o bien, los alteran a efecto de que no funcionen u operen de conformidad con las especificaciones establecidas por dicho órgano administrativo desconcentrado.

De esa forma, se generan registros falsos, incompletos o inexactos, respecto de la información de las operaciones y las características de los hidrocarburos o petrolíferos que adquieren o enajenan, lo que provoca la omisión en el pago de contribuciones y fomenta el mercado ilícito en materia de combustibles, es por esto que se derogó la fracción VII del artículo 111 y se adicionó el artículo 111 Bis del CFF, para tipificar específicamente las conductas en materia de controles volumétricos, con el fin de hacer más claros los tipos penales e incrementar las penas⁴⁸.

Las conductas delictivas consideradas son las siguientes:

- a) No mantener los controles volumétricos, o contando con éstos, se lleven a cabo en contravención con lo dispuesto en el artículo 28, fracción I, apartado B del CFF.
- b) Carecer, alterar, inutilizar o destruir los equipos y programas informáticos destinados a llevar a cabo los controles

⁴⁶ Art. 84, segundo párrafo del CFF.

⁴⁷ Art. 110, fracciones VI, VII y VII, CFF.

⁴⁸ Art. 111 Bis, CFF.

volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B del CFF.

- c) Realizar, permitir o entregar a la autoridad registros falsos, incompletos o inexactos en los controles volumétricos a que hace referencia el artículo 28, fracción I, apartado B del CFF.

La sanción para las citadas conductas es de 3 a 8 años de prisión, en virtud de que se trata de una de las áreas estratégicas del Estado mexicano.

Finalmente, se reforma la fracción III y se adiciona la fracción VIII del artículo 111 del CFF, debido a que el Grupo de Trabajo de Cohecho de la OCDE, identificó que el incumplimiento a llevar libros y registros contables, así como asentar información falsa o inadecuada de las operaciones de los contribuyentes, no se encontraba penalmente tutelado, lo que resultaba necesario para combatir el cohecho y así cumplir con el requisito de sanciones proporcionales, eficaces y disuasorias, de conformidad con el artículo 8 de la Convención para Combatir el Cohecho de Servidores Públicos Extranjeros en Transacciones Comerciales de la OCDE⁴⁹.

Estas medidas constituyen un mecanismo de control en toda la cadena de producción y comercialización de hidrocarburos y petrolíferos, que sin duda ayudará a evitar la comercialización, almacenamiento, distribución y transporte de los hidrocarburos o petrolíferos de forma ilícita.

DECRETO DE REFORMA PUBLICADO EN EL DOF DE 24 DE JUNIO DE 2018

El 24 de junio de 2018, se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforma el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, que entró en vigor a partir del 25 de Julio de ese año, a los 30 días siguientes a su publicación. Los aspectos más relevantes de dicha reforma, son los siguientes:

Se modificó el procedimiento establecido para el efecto de que las autoridades fiscales eviten el tráfico de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes que se encuentra vigente desde 2014⁵⁰.

⁴⁹ Art. 111, fracciones III y VIII del CFF.

⁵⁰ Art. 69-B del CFF.

Conforme a la reforma del artículo 69-B del CFF, una vez iniciado el procedimiento de verificación por la autoridad, el contribuyente puede solicitar, por única ocasión, una prórroga de 5 días hábiles adicionales al plazo de 15 días previsto para desvirtuar los hechos que llevaron a considerar que el contribuyente se encontraba en alguno de los supuestos previstos en el mencionado artículo; cabe señalar que dicha prórroga deberá hacerse a través de buzón tributario, la que se tendrá por concedida sin necesidad de que exista un pronunciamiento por parte de la autoridad.

Antes de la modificación efectuada al CFF, la autoridad fiscal contaba con un plazo de 5 días para emitir una resolución en la que resolviera sobre la existencia de las operaciones amparadas en comprobantes fiscales, contados a partir de que transcurriera el plazo otorgado al contribuyente para ofrecer pruebas y defensas. Ahora la autoridad fiscal cuenta con un plazo de 50 días para emitir su resolución.

A partir de la reforma, dentro de dicho plazo la autoridad fiscal podrá requerir documentos e información adicional, que deberán proporcionarse dentro del plazo de 10 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento.

El requerimiento de información suspende el cómputo del plazo de 50 días para que la autoridad fiscal emita resolución.

Asimismo, la autoridad fiscal publicará de forma trimestral, el listado de los contribuyentes que logren desvirtuar los hechos que se les imputan, así como el listado de aquéllos que hayan obtenido sentencia o resolución firme en la que se haya dejado sin efectos la resolución por la que se consideró la inexistencia de las operaciones amparadas por comprobantes fiscales.

Este nuevo procedimiento aplicará solo a las empresas que las autoridades fiscales han denominado como Empresas Facturadoras de Operaciones Simuladas o "EFOS", mientras que el procedimiento para los contribuyentes que tomaron la deducción o acreditamiento al amparo de dichos comprobantes, seguirán contando con el plazo de 30 días para desvirtuar la presunción.

En el mencionado Decreto se dispone que los procedimientos iniciados con anterioridad a su entrada en vigor, se tramitarán y resolverán conforme a las normas jurídicas vigentes en el momento de su inicio.

DECRETO ZONA FRONTERIZA

I. INTRODUCCIÓN⁵¹

a) Motivación.- El 31 de diciembre de 2018 se publicó en el DOF el Decreto de Estímulos Fiscales Región Fronteriza Norte, el cual pretende establecer mecanismos que fortalezcan la economía de los contribuyentes de la frontera norte del país, con el fin de estimular y acrecentar la inversión, fomentar la productividad y contribuir a la creación de fuentes de empleo.

Conforme a lo expresado en el Decreto, la zona norte del país ha sido fuertemente afectada por los elevados niveles de violencia y por una pérdida de dinamismo en la actividad económica.

Así mismo, la zona norte del país ha experimentado un impacto negativo en la industria manufacturera por motivo de la entrada de China como un competidor comercial, lo cual trae como consecuencia la disminución en el empleo generado por esta industria y el incremento en la violencia en la zona.

Se aduce así mismo que los municipios colindantes con la frontera norte del país la tasa del empleo bajó aproximadamente 2% en el periodo de 2010 a 2015. La disminución de oportunidades laborales generó un aumento en el crimen y la violencia, lo cual afectó a la producción de las empresas, el empleo y el ingreso de los habitantes de la zona norte del país, lo cual se ve en la caída del PIB en la zona.

Por otra parte, el Decreto establece que la frontera con Estados Unidos de América genera diferencias entre los contribuyentes que viven en la zona fronteriza y los del resto del país, afectando su bienestar general y encareciendo la vida de los que habitan en esta zona, desacelerando la actividad comercial y de servicios, así como el desaliento al turismo. Por lo tanto, la frontera norte mantiene una dinámica económica distinta al resto del país como consecuencia de la competencia directa con los estados fronterizos del sur de los Estados Unidos.

Así bien, el Decreto busca mejorar la competitividad frente al mercado de los Estados Unidos y retener al consumidor en el comercio mexicano,

⁵¹ Exposición de Motivos del Decreto.

reactivar la economía doméstica y elevar los ingresos, generando empleos, mayor bienestar general, atraer al turismo y a la inversión, y en consecuencia lograr mayor recaudación fiscal.

b) Descripción general de los estímulos.- Atendiendo a las consideraciones relacionadas, el Decreto establece dos estímulos que se traducen para los contribuyentes beneficiarios en una disminución de una tercera parte del ISR (mediante una autorización) y el acreditamiento del 50% del total de la tasa del IVA (mediante la presentación de un aviso).

c) No acumulación de ingresos; no presentación de aviso⁵².- Los estímulos establecidos en el Decreto, no se considerarán como ingresos acumulables para efectos del ISR.

Por lo anterior, como medida de simplificación administrativa se relevará a los contribuyentes de la obligación de presentar el aviso de acreditamiento de estímulos fiscales⁵³.

d) Concepto de zona fronteriza norte.- Para lo anterior, el Decreto establece se serán consideradas zonas fronterizas, los municipios de⁵⁴:

(i) Baja California:

- Ensenada
- Playas de Rosarito
- Tijuana
- Tecate
- Mexicali

(ii) Sonora:

- San Luis Río Colorado
- Puerto Peñasco
- General Plutarco Elías Calles
- Caborca
- Altar
- Sáric
- Nogales

⁵² Art. Décimo Cuarto del Decreto.

⁵³ Art. 25, párrafo primero, del CFF.

⁵⁴ Art. Primero del Decreto.

- Santa Cruz
- Cananea
- Naco
- Agua Prieta

(iii) Chihuahua:

- Janos
- Ascensión
- Juárez
- Praxedis G. Guerrero
- Guadalupe
- Coyame de Sotol
- Ojinaga
- Manuel Benavides

(iv) Coahuila de Zaragoza:

- Ocampo
- Acuña
- Zaragoza
- Jiménez
- Piedras Negras
- Nava
- Guerrero
- Hidalgo

(v) Nuevo León:

- Anáhuac

(vi) Tamaulipas:

- Nuevo Laredo
- Guerrero
- Mier
- Miguel Alemán
- Camargo
- Gustavo Díaz Ordaz
- Reynosa
- Río Bravo
- Valle Hermoso
- Matamoros

II. ESTÍMULO ISR

Categorías de contribuyentes beneficiados

a) Contribuyentes que perciban ingresos exclusivamente en la zona fronteriza⁵⁵. - El Decreto establece que las personas físicas, las personas morales y los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país que obtengan ingresos exclusivamente en la zona fronteriza podrán aplicar un crédito fiscal consisten en una tercera parte del ISR causado en el mismo ejercicio o en los pagos provisionales.

Para estos efectos, estas personas deben tributar en términos de los regímenes fiscales siguientes:

- (i) El régimen general aplicable a las personas morales conforme al Título II de la LISR.
- (ii) El régimen aplicable a las personas físicas con actividades empresariales, conforme al Título IV, Capítulo II, Sección I, de la LISR.
- (iii) El régimen aplicable a la opción de acumulación de ingresos al momento de su cobro para personas morales, conforme al Título VII, Capítulo VIII, de la LISR.

El crédito fiscal se aplica en la proporción que representen los ingresos totales de la zona fronteriza dentro de los ingresos totales del contribuyente en el ejercicio fiscal o el periodo que corresponda a los pagos provisionales.

Para estos efectos se considera que se perciben ingresos exclusivamente en la zona fronteriza cuando los ingresos obtenidos en la zona fronteriza representen al menos el 90% del total de los ingresos obtenidos por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior.

Cabe mencionar que, para obtener el estímulo fiscal relacionado con el ISR dentro de esta categoría de contribuyentes, los beneficiarios de

⁵⁵ Art. Segundo del Decreto.

dicho estímulo deberán acreditar tener su domicilio fiscal en la zona fronteriza por lo menos los últimos dieciocho meses anteriores a la fecha de su inscripción en el “Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte”, al cual nos referimos más adelante.

b) Contribuyentes personas físicas que perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales en la zona fronteriza⁵⁶. - Tratándose de personas físicas, en virtud de que el estímulo se establece en primer término para personas físicas con actividades empresariales, en una disposición adicional se determina el modo de aplicar el estímulo para ingresos distintos a los referidos.

Para estos efectos las personas físicas que perciban ingresos distintos a los provenientes de actividades empresariales dentro de la región fronteriza norte, pagarán por dichos ingresos distintos el impuesto en los términos de la LISR de acuerdo con el régimen que les corresponda considerando la totalidad de los ingresos obtenidos por el contribuyente.

En estos casos, el beneficio fiscal a que se refiere el Decreto será una tercera parte del impuesto causado, en la proporción que representen los ingresos totales que obtenga el contribuyente en la referida región fronteriza norte, durante el periodo de que se trate, entre el total de ingresos percibidos por el contribuyente.

c) Contribuyentes que tengan su domicilio fiscal fuera de la zona fronteriza, y establecimiento en la región fronteriza norte⁵⁷. - Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal fuera de la zona fronteriza, pero que cuenten con una sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento dentro de la zona fronteriza podrán aplicar el estímulo únicamente por la proporción que representen los ingresos correspondientes a la zona fronteriza.

Para lo anterior, deberán acreditar que la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento tiene cuando menos dieciocho previos a la inscripción en “Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte”.

d) Sucursales, agencias, establecimientos⁵⁸. - Los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en dicha región fronteriza norte, pero

⁵⁶ Art. Cuarto del Decreto.

⁵⁷ Art. Quinto del Decreto.

⁵⁸ Art. Quinto del Decreto.

cuenten con sucursales, agencias o cualquier otro establecimiento fuera de ella, gozarán de los beneficios establecidos en el Decreto, siempre y cuando acrediten tener su domicilio fiscal en la región fronteriza norte, por lo menos los últimos dieciocho meses a la fecha de su inscripción en el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte" y únicamente en la proporción que representen los ingresos correspondientes a la sucursal, agencia o cualquier otro establecimiento o a los atribuibles al domicilio fiscal, ubicados en la región fronteriza norte.

e) Contribuyentes que inician operaciones⁵⁹.- Conforme a lo expresado en el Decreto, los contribuyentes que inicien actividades en la región fronteriza norte podrán solicitar inscripción al "padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte" siempre y cuando cuenten con capacidad económica, activos e instalaciones para la realización de sus operaciones y actividades en la región fronteriza norte.

En estos supuestos, los contribuyentes deberán acreditar que para la realización de sus actividades dentro de la región fronteriza norte, utilizan bienes nuevos de activo fijo y que sus ingresos totales del ejercicio en la citada región, representen al menos el 90% del total de sus ingresos del ejercicio, de conformidad con las reglas generales que emitirá el SAT.

Se consideran bienes nuevos los que se utilizan por primera vez en México. Los contribuyentes también podrán adquirir bienes de activo fijo que hubieran sido utilizados en México, siempre que quien transmita dichos bienes no sea parte relacionada del contribuyente que los adquiera.

Para el caso de los contribuyentes que con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto se inscriban en el RFC y constituyan su domicilio fiscal en la región fronteriza norte o realicen la apertura de una sucursal, agencia o establecimiento en dicha región, para obtener los estímulos fiscales a que se refiere el mismo, además, deberán acreditar que, para la realización de sus actividades dentro de la región fronteriza norte, utilizan bienes nuevos de activo fijo.

Los contribuyentes deberán solicitar autorización ante el SAT, para ser inscritos en el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte", dentro del mes siguiente a la fecha de inscripción en el

⁵⁹ Art. Tercero del Decreto.

RFC o de la presentación del aviso de apertura de sucursal o establecimiento en la zona fronteriza norte.

Si bien esta regla se presenta en el segundo párrafo del Artículo Tercero del Decreto, y el mismo refiere en su primer párrafo a los contribuyentes con domicilio fiscal en la región fronteriza norte con antigüedad mayor a 18 meses, entendemos que esta facilidad aplica a todas las categorías de contribuyentes que optar por aplicar este estímulo (es decir, también a los que tienen establecimiento dentro o fuera de la región fronteriza norte).

Personas a quienes no aplica⁶⁰

Para efectos del ISR, no podrán aplicar el estímulo fiscal previsto en el Decreto los siguientes sujetos:

- a) Por Régimen.
 - (i) El aplicable a las instituciones de crédito, de seguros y de fianzas, de los almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras y uniones de crédito⁶¹.
 - (ii) El aplicable para grupos de sociedades, que les permite diferir el pago del ISR a cargo de sociedades del mismo grupo⁶².
 - (iii) El aplicable a los coordinados, consistente en cumplir de forma conjunta por cuenta de sus integrantes⁶³.
 - (iv) El régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras⁶⁴.
 - (v) El régimen de incorporación fiscal⁶⁵.

⁶⁰ Art. Sexto del Decreto.

⁶¹ Conforme Título II, Capítulo IV de la LISR.

⁶² Conforme Título II, Capítulo VI de la LISR.

⁶³ Conforme Título II, Capítulo VII de la LISR.

⁶⁴ Conforme Título II, Capítulo VIII de la LISR.

b) Maquilas.

Las empresas maquiladoras que, cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo 181 de la LISR, evitan una situación de establecimiento permanente para su principal residente en el extranjero derivado de las relaciones de carácter jurídico o económico que mantengan con el mismo mediante la aplicación de las opciones de "*safe harbor*" previstas en el artículo 182 de la LISR⁶⁶.

c) FIBRA's⁶⁷.

El régimen de los contribuyentes que realicen actividades a través las llamadas FIBRAS⁶⁸.

d) Cooperativas⁶⁹.

El régimen de estímulo operativo aplicable a las sociedades cooperativas de producción, conforme al Título VII Capítulo VII de la LISR.

e) Contribuyentes Incumplidos.

(i) Los contribuyentes a los que nos les es aplicable la reserva de datos y se les publique en la página de internet del SAT el nombre, denominación o razón social y clave en el RFC conforme al artículo 69 del CFF⁷⁰.

⁶⁵ Conforme Título IV, Capítulo II, Sección II de la LISR.

⁶⁶ Conforme Arts. 181 y 182 de la LISR.

⁶⁷ Conforme Título VII, Capítulo III de la LISR.

⁶⁸ Consistente en el diferimiento del pago por la ganancia en la enajenación de los inmuebles hasta el momento de la venta de los certificados o la enajenación del inmueble, la excepción de la ganancia de la venta de los certificados realizada en bolsa de valores o mercados reconocidos, y la no obligación del fiduciario de efectuar pagos provisionales

⁶⁹ Título VII, Capítulo VII de la LISR.

⁷⁰ Por tener a su cargo créditos fiscales firmes, tener a su cargo créditos fiscales determinados que no se encuentren pagados o garantizados, se encuentren como no localizados, haber cometido un delito fiscal, tener a su cargo créditos que hayan sido

- (ii) Los contribuyentes a quienes se les hayan ejercido facultades de comprobación respecto de cualquiera de los cinco ejercicios fiscales anteriores a la entrada en vigor del Decreto y se les haya determinado contribuciones omitidas, sin que hayan corregido su situación fiscal.

f) EFOS.

- (i) Los contribuyentes emisores de comprobantes fiscales a los que se les haya aplicado la presunción de operaciones inexistentes en términos del artículo 69-B del CFF.
- (ii) Asimismo, tampoco será aplicable a los contribuyentes que tengan un socio o accionista que se encuentre en el supuesto de presunción de operaciones inexistentes, antes referido.
- (iii) Así como, aquellos contribuyentes que hubieran realizado operaciones con mencionados contribuyentes y no hubieran acreditado ante el SAT que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los comprobantes fiscales digitales correspondientes.
- (iv) Los contribuyentes a los que se les haya aplicado la presunción de transmisión indebida de pérdidas fiscales en términos del artículo 69-B bis del CFF.

g) Fideicomisos con actividades empresariales.

Los contribuyentes que realicen actividades empresariales a través de fideicomisos.

h) Por fuente de ingresos.

cancelados por incosteables o insolvencia, o se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

- (i) Las personas físicas y morales, por los ingresos que deriven de bienes intangibles.
 - (ii) Las personas físicas y morales, por los ingresos que deriven de sus actividades dentro del comercio digital, con excepción de los que determine el SAT mediante reglas de carácter general.
 - (iii) Los contribuyentes que suministren personal mediante subcontratación laboral o se consideren intermediarios en los términos de la LFT.
- i) Por aplicación de otros estímulos.

Los contribuyentes que apliquen otros tratamientos fiscales que otorguen beneficios o estímulos fiscales, incluyendo exenciones o subsidios.
- j) Otros.
 - (i) Los contribuyentes que se encuentren en ejercicio de liquidación al momento de solicitar la autorización para aplicar el beneficio fiscal para efectos del ISR del Decreto.
 - (ii) Las personas morales cuyos socios o accionistas, de manera individual, perdieron la autorización para aplicar el estímulo fiscal para efectos del ISR del Decreto.
 - (iii) Las empresas productivas del Estado y sus respectivas empresas productivas subsidiarias, así como los contratistas de conformidad con la Ley de Hidrocarburos.
 - (iv) Los contribuyentes cuyos ingresos provengan de la prestación de un servicio profesional en términos de la fracción II del artículo 100 de la LISR.

Oportunidad para obtener y conservar el registro por autorización

Las personas físicas y morales que busquen obtener los beneficios del Decreto deberán solicitar la autorización ante el SAT para ser inscritos en el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte".

Por lo anterior, los contribuyentes que pretendan aplicar el beneficio del Decreto para el ejercicio fiscal 2019 deberán solicitar la autorización ante el SAT a más tardar el 31 de marzo del 2019, y de igual forma la renovación en 2020.

La autorización tendrá vigencia durante el ejercicio fiscal en el cual se obtuvo. Si el contribuyente desea continuar acogiéndose a los beneficios del Decreto deberá solicitar renovación de la autorización⁷¹.

Baja del "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte"⁷²

El contribuyente en cualquier momento podrá solicitar al SAT su baja del "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte".

En este caso o cuando el contribuyente deje de cumplir los requisitos para aplicar el estímulo, el estímulo dejará de aplicar por la totalidad del ejercicio de que se trate y a más tardar en el mes siguiente a aquél en que solicitó la baja, deberán presentar las declaraciones complementarias y realizar los pagos correspondientes al ISR sin considerar la aplicación del estímulo del Decreto.

Trámite y requisitos para aplicar y mantener el estímulo⁷³

a) Trámite del registro por obtención de la autorización.- El SAT deberá emitir resolución a la solicitud de autorización a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación de la solicitud. Para tales efectos, la autoridad podrá requerir a las personas físicas y morales información y documentación adicional que estime conveniente dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha de recepción de la solicitud; en este caso, el plazo para la emisión de la autorización se

⁷¹ Art. Séptimo del Decreto.

⁷² Art. Noveno del Decreto.

⁷³ Exposición de motivos y Art. Séptimo del Decreto.

suspenderá a partir de que surta efectos la notificación del requerimiento⁷⁴.

Si el SAT no emite resolución respecto a la solicitud de la autorización de inscripción al "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte" se entenderá que esta solicitud se resolvió en sentido negativo⁷⁵.

b) Requisitos del registro.- Con la finalidad de acceder a los beneficios y estímulos fiscales del Decreto, los contribuyentes deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- (i) Solicitar la inscripción al "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte". El SAT deberá emitir resolución a la solicitud a más tardar dentro del mes siguiente a que fue presentada la solicitud.
- (ii) Los contribuyentes con domicilio fiscal en la región fronteriza deberán acreditar tener su domicilio fiscal en la zona fronteriza por lo menos en los últimos dieciocho meses antes de la solicitud la inscripción al "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte".

Aquellos contribuyentes cuya antigüedad en el domicilio fiscal, sucursal, agencia o establecimiento, sea menor a dieciocho meses a la fecha de la solicitud de inscripción en el "Padrón de beneficiarios del estímulo para la región fronteriza norte", o bien, que con posterioridad a la entrada en vigor del Decreto se inscriban en el RFC y constituyan su domicilio fiscal en la región fronteriza norte o realicen la apertura de una sucursal, agencia o establecimiento en dicha región, deberán acreditar ante el SAT que cuentan con (i) la capacidad económica, (ii) activos e (iii) instalaciones para la realización de sus operaciones y actividades empresariales en dicha región.

⁷⁴ Art. Octavo del Decreto.

⁷⁵ Art. Octavo del Decreto.

- (iii) Contar con firma electrónica avanzada y opinión positiva del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como tener acceso al buzón tributario.
- (iv) Colaborar semestralmente con el SAT en el programa de verificación en tiempo real.
- (v) No hayan incurrido en conductas dolosas para evadir el cumplimiento de obligaciones fiscales.
- (vi) Solicitar la autorización a más tardar el 31 de marzo del ejercicio fiscal de que se trate.

Régimen de transición a la conclusión de la vigencia del estímulo⁷⁶

Respecto de los contribuyentes que obtienen el estímulo fiscal para efectos del ISR, en caso de que los mismos dejen de aplicar lo dispuesto en el Decreto cuando haya concluido la vigencia del mismo, tratándose de los actos que hayan celebrado con anterioridad a la fecha en que dejen de tributar conforme a las disposiciones del Decreto, sin que hayan percibido los ingresos correspondientes, les serán aplicables los beneficios contenidos en el artículo Décimo Primero del Decreto, siempre que dichos ingresos se perciban dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a dicha fecha.

Acotaciones al estímulo

- a) La aplicación de los beneficios del Decreto no dará lugar a devolución o compensación alguna diferente a la que se tendría en caso de no aplicar dichos beneficios⁷⁷.
- b) Adicionalmente, los contribuyentes que no hayan aplicado el beneficio del Decreto, pudiendo haberlo hecho, perderán el derecho a aplicarlo en el ejercicio o en los pagos provisionales que correspondan y hasta por el monto en que pudieron haberlo efectuado. Lo anterior aplicará aun y cuando el referido contribuyente se encuentre en suspensión de actividades⁷⁸.

⁷⁶ Segundo Transitorio del Decreto.

⁷⁷ Art. Quinto, último párrafo del Decreto.

⁷⁸ Art. Quinto, Penúltimo Párrafo del Decreto.

- c) Asimismo, es necesario no contar con otro estímulo fiscal, que la aplicación de otro estímulo hace inaplicable este estímulo.

III. ESTÍMULO IVA

Alcance⁷⁹

Se otorga igualmente un estímulo fiscal consistente en un crédito equivalente al 50% de la tasa general del IVA (16% para reducirla al 8%) sobre el valor de los actos o actividades indicados, conforme a lo dispuesto en la LIVA a los contribuyentes que realicen los actos o actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes u otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, en establecimientos ubicados dentro de la Región.

Para estos efectos, se deberá realizar la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios en la región fronteriza norte.⁸⁰

En nuestro entendimiento, debe existir un local, sucursal o domicilio fiscal en la región fronteriza norte para poder solicitar el beneficio del Decreto.

Según lo indicado en el Decreto, por simplificación administrativa el crédito fiscal se aplicará en forma directa sobre la tasa del impuesto.

Requisitos formales⁸¹

Para acceder a mencionado estímulo, los contribuyentes deberán de cumplir con los requisitos que para tal efecto se establezcan en reglas de carácter general, así como con lo siguiente:

- a) Presentar un aviso de aplicación del estímulo dentro de los 30 días naturales siguientes a la entrada en vigor del Decreto, es decir, dentro del plazo que vence el 30 de enero de 2019 (existe la posibilidad de que esta fecha límite se difiera en función de las reglas administrativas que regulen la

⁷⁹ Art. Décimo Primero del Decreto.

⁸⁰ Art. Décimo Segundo, Primer Párrafo del Decreto.

⁸¹ Art. Décimo Segundo del Decreto.

presentación del aviso necesario para ejercer la opción de aplicar el estímulo).

- b) Tratándose de contribuyentes que inicien actividades con posterioridad a la fecha anterior, deberán presentar el aviso junto con la solicitud de inscripción en el RFC.
- c) Los contribuyentes únicamente podrán aplicar el estímulo fiscal si presentan los avisos en tiempo y forma. La omisión de estos implicará la imposición de sanciones conforme a las disposiciones fiscales (CFF).

Casos y personas a quienes no aplica⁸²

Se señala que el estímulo fiscal referido no resulta aplicable en los siguientes casos:

- a) La enajenación de bienes inmuebles, habida cuenta que el beneficio busca incentivar el consumo en la región fronteriza y evitar el desplazamiento de consumidores a los Estados Unidos para adquirir los bienes, lo cual no sucede con los bienes inmuebles.
- b) La enajenación de bienes intangibles, dado que por su naturaleza pueden aprovecharse fuera de la región fronteriza.
- c) El suministro de contenidos digitales tales como audio y video mediante descarga o recepción temporal de archivos, dado que por su naturaleza pueden ser aprovechados fuera de la región fronteriza.
- d) Los contribuyentes que se ubiquen en los supuestos de los artículos 69, 69-B y 69-B Bis del CFF, de forma similar a las limitaciones previstas para el estímulo en materia de ISR en la región fronteriza norte, comentado en líneas anteriores.

Régimen de transición a la conclusión de la vigencia del Decreto⁸³

Ahora bien, en cuanto a los contribuyentes que hayan obtenido el estímulo fiscal para efectos del IVA, tratándose de la enajenación de

⁸² Art. Décimo Tercero del Decreto.

⁸³ Tercer Transitorio del Decreto.

bienes, de la prestación de servicios o del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, que se hayan celebrado con anterioridad a la fecha en que concluya la vigencia del Decreto, se aplicará el estímulo fiscal cuando los bienes o los servicios se hayan entregado o proporcionado antes de que concluya dicha vigencia y el pago de las contraprestaciones respectivas se realice dentro de los diez días naturales inmediatos posteriores a la misma.

DECRETO MEDIANTE EL CUAL SE OTORGAN ESTÍMULOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE INDICAN

En la versión vespertina del DOF el 8 de enero de 2019 se publicó un decreto presidencial en el que se otorgan los siguientes estímulos.

I. Eliminación de retención en intereses derivados de bonos de sociedades mexicanas.

Los residentes en México están obligados a retener ISR a los residentes en el extranjero que reciben intereses provenientes de bonos emitidos por sociedades residentes en México, colocados entre el gran público inversionista a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la LMV (Art. 166, LISR).

Para incentivar que un mayor número de inversionistas adquieran bonos de deuda corporativa, se otorga un estímulo fiscal a las personas obligadas a efectuar la retención, consistente en un crédito fiscal equivalente al 100% del impuesto causado por el residente en el extranjero. El monto del crédito sólo es acreditable contra el ISR que deba enterarse por la cantidad equivalente a la retención.

Requisitos:

- a) Que no se realice la retención correspondiente.
- b) Se trate de pagos de intereses que se realicen a un residente en un país o jurisdicción con el que México tenga en vigor un tratado para evitar la doble imposición o un acuerdo amplio de intercambio de información. De la redacción, no queda claro si con este requisito queda excluida la posibilidad de aplicar el estímulo cuando la obligación de retención se detona por la exigibilidad de los intereses y no por el pago efectivo.

El estímulo fiscal no se considerará como ingreso acumulable para los obligados a efectuar la retención, ni para el contribuyente residente en el extranjero. Asimismo, la aplicación del estímulo, no dará lugar a devolución o compensación alguna.

Cuando la persona residente en México obligada a retener el ISR, no acredite el estímulo fiscal en el ejercicio fiscal de que se trate, pudiendo haberlo realizado, perderá el derecho a hacerlo hasta por la cantidad del crédito fiscal generado por la operación de que se trate.

La redacción del Decreto pareciera permitir no efectuar la retención cuando los beneficiarios efectivos de los intereses, ya sea directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, perciban más del 5% de los intereses derivados de los bonos y sean (i) accionistas de más del 10% de las acciones con derecho a voto del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas, o (ii) personas morales que en más del 20% de sus acciones son propiedad del emisor, directa o indirectamente, en forma individual o conjuntamente con personas relacionadas.

Si la retención no se realizó, es de esperarse que el acreditamiento del impuesto en el extranjero no sea procedente.

II. Aplicación de tasa de 10% a ganancias de capital por enajenación de ciertas acciones bursátiles.

En los ejercicios fiscales de 2019, 2020 y 2021 a los residentes en el extranjero y las personas físicas residentes en México les será aplicable la tasa de 10% en la ganancia por enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas residentes en México en las bolsas de valores concesionadas en los términos de la LMV cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que la enajenación sea realizada a través de una oferta pública inicial de una emisora que no haya cotizado con anterioridad en bolsas de valores concesionadas en los términos de la LMV o en los mercados reconocidos.
- b) Que el capital contable de la emisora corresponda a un monto de \$1,000,000.00 de pesos (cantidad que podrá ser modificada vía RMF). Asumimos que vía RMF se aclarará que se trata de un monto mínimo y no una cantidad fija como está redactado el decreto.

- c) Quedan incluida la enajenación de acciones que no se consideren colocadas entre el gran público inversionista cuya adquisición no se haya realizado en bolsas de valores concesionadas en los términos de la LMV o en bolsas de valores que cuenten al menos con cinco años de operación y de haber sido autorizadas para funcionar con tal carácter de conformidad con las leyes del país en que se encuentren, donde los precios que se determinen sean del conocimiento público y no puedan ser manipulados por las partes contratantes de la operación financiera derivada, aunque en estos casos supere el 1% de las acciones en circulación de la emisora.

Salvo lo señalado en el punto siguiente, el beneficio no se extiende a *(i)* una persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la emisora, y en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas o cuando se enajene el control de la emisora, *(ii)* enajenaciones realizadas fuera de bolsa y *(iii)* fusiones y escisiones.

III. Ampliación del estímulo para aplicación de tasa de 10% a ganancias de capital por enajenación de ciertas acciones bursátiles por la participación de FICAPS o vehículos similares.

El beneficio del punto anterior se extiende a la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la emisora, y en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas o cuando se enajene el control de la emisora siempre que:

- a) Al menos el 20% de las acciones hayan sido adquiridas por un FICAP, cuyos certificados estén colocados entre el gran público inversionista a través de una bolsa de valores concesionada en los términos de la LMV o en los mercados reconocidos, y que la enajenación corresponda a un proceso de transición de desinversión por parte del FICAP para iniciar directamente la cotización pública de la sociedad objeto de inversión.
- b) Las acciones de la sociedad objeto de inversión hayan sido adquiridas por otro vehículo de inversión similar a los FICAPS que, adicionalmente a lo señalado en el párrafo inmediato anterior, cumpla con los requisitos siguientes *(i)* La inversión en las acciones se mantenga por al menos 2 años antes de ser enajenadas a través de la oferta pública inicial, *(ii)* el vehículo de inversión se constituya en México conforme a la legislación

nacional y, en el caso de fideicomisos, la fiduciaria sea una institución de crédito o casa de bolsa residente en México (lo cual deja fuera las *partnerships* extranjeras), (iii) invierta al menos el 80% de su patrimonio en acciones de sociedades mexicanas residentes en México no listadas previamente en bolsa de valores y (iv) los demás requisitos establecidos a través de la RMF.

TESIS

TESIS SEJUFE

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Revaluación de inventarios⁸⁴

El artículo 39 de la LISR establece los pormenores del sistema de costeo absorbente que debe aplicarse para determinar el costo de las mercancías que se enajenen, así como el de las que integran el inventario final del ejercicio; todo ello, para determinar el costo de lo vendido deducible para las personas morales. El último párrafo de esta norma prevé que en ningún caso se dará efectos fiscales a la revaluación de los inventarios o del costo de lo vendido.

En 2016, la Segunda Sala de la SCJN confirmó mediante jurisprudencia, que esta prohibición transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, toda vez que el no reconocerse el efecto inflacionario en la valuación de inventarios o del costo de lo vendido provoca que la renta gravable se determine de una forma que no es acorde a la capacidad contributiva de los particulares. De esta manera se resolvió que los efectos del amparo que se hubiere obtenido, consistían en que se permitiera el reconocimiento de la inflación en el valor de la adquisición de las mercancías, materia prima, productos semiterminados o terminados que forman parte del costo de lo vendido, sin que la concesión alcanzara la posibilidad de otorgar efectos fiscales a la revaluación de inventarios, pues esa porción normativa, en su consideración, es simétrica y válida, ya que el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que no se consideran ingresos los obtenidos por el contribuyente con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

⁸⁴ "RENTA. EL ARTÍCULO 39, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE QUE NO SE DARÁN EFECTOS FISCALES A LA REVALUACIÓN DE LOS INVENTARIOS O DEL COSTO DE LO VENDIDO, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 1a. CLXIII/2017 de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 48, noviembre de 2017, Tomo I, pág. 455.

En diciembre de 2017, la Primera Sala reiteró el criterio sostenido por la Primera Sala y, mediante una tesis aislada, resolvió que la norma transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, ya que en el caso de ventas de mercancías adquiridas en un ejercicio anterior, el no reconocer el efecto inflacionario en la valuación de los inventarios o del costo de lo vendido provoca un impacto negativo en los valores registrados en la contabilidad de las personas morales.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Primera Sala toda vez que reconoce los efectos inflacionarios en el valor de adquisición de los inventarios o del costo de lo vendido para poder determinar la utilidad generada en términos reales y así, estar en posibilidad de medir la capacidad contributiva en un periodo mayor al de un ejercicio fiscal.

Efectivo en caja⁸⁵

El artículo 45 de la LISR establece el alcance del concepto de crédito para efectos del ajuste anual por inflación que deben calcular las personas morales. La fracción VII de esa norma prevé que no se considerará como crédito, el efectivo en caja.

La Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia sosteniendo que esta exclusión no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria, puesto que, el efectivo en caja, son cantidades que representan el valor monetario con el que cuenta una empresa, por tanto, no suponen la obligación de un sujeto deudor de entregarle a otro sujeto acreedor un importe en numerario susceptible de ser afectado por el efecto inflacionario.

Este criterio es razonable en tanto el efectivo en caja no da lugar a una relación obligacional entre sujetos diversos en que uno sea acreedor y el otro deudor, por ende, en sentido estricto, es lógico que no sea considerado como un crédito para el ajuste anual por inflación.

⁸⁵ "EFECTIVO EN CAJA. EL HECHO DE QUE NO SE CONSIDERE COMO UN CRÉDITO PARA EFECTOS DE DETERMINAR EL AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 45, PÁRRAFO SEGUNDO, FRACCIÓN VII DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO IMPLICA UNA TRANSGRESIÓN AL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 1ª./J 106/2017 de la Primera Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 49, diciembre de 2017, Tomo I, pág. 215.

Honorarios médicos y dentales y gastos hospitalarios de personas físicas⁸⁶

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 jurisprudencia, la Segunda Sala de la SCJN ha confirmado que éste requisito formal no transgrede el derecho a la protección de la salud consagrado en el artículo 4 de la CPEUM, pues la exigencia en la forma de pago es un aspecto del ámbito fiscal que no afecta el que dichos servicios permanezcan al alcance de todos los gobernados.

En relación al principio de progresividad en su vertiente de no regresividad, la Primera Sala de la SCJN consideró que la posibilidad de que las personas físicas puedan deducir los pagos por honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, condicionado a que esos pagos se efectúen mediante cheques nominativos, transferencias electrónicas bancarias o mediante tarjeta de crédito, débito o de servicios, no viola el mencionado principio.

Lo anterior, toda vez que el mencionado requisito no impide o limita a los contribuyentes a efectuar sus deducciones personales; sino que, al contrario, siempre cuenta con el derecho a su deducción, siempre y cuando cumpla con la correcta forma de pago⁸⁷.

⁸⁶ "RENTA. EL ARTÍCULO 151, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, QUE ESTABLECE LOS REQUISITOS PARA DEDUCIR LOS PAGOS POR HONORARIOS MÉDICOS Y DENTALES, ASÍ COMO LOS GASTOS HOSPITALARIOS DE LAS PERSONAS FÍSICAS, NO TRANSGREDE EL DERECHO A LA PROTECCIÓN DE LA SALUD (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2014)." Jurisprudencia 2ª./J. 47/2018 de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 54, mayo de 2018, Tomo II, pág. 1384.

⁸⁷ 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 PROGRESIVIDAD EN SU VERTIENTE DE NO REGRESIVIDAD. Tesis 1a. LXXXVII/2018(10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 56, julio de 2018, Tomo I, pág. 266.

En relación con el principio de proporcionalidad, 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 mencionado principio al no limitar su acceso a los contribuyentes. La misma SCJN señala que la condicionante se establece por razones de política fiscal, a efecto de identificar al pagador del gasto que se deduce y que la autoridad fiscal cuente con mayor certeza de que las personas que realizan las deducciones sean quienes efectuaron las erogaciones, a fin de evitar actos de evasión y elusión fiscal⁸⁸.

Si bien, coincidimos con que el requisito de cumplir con el medio de pago específico no vulnera, en sí mismo el derecho al acceso a los servicios de salud, lo cierto es que dicho requisito sí perjudica a la persona física que realiza las erogaciones, toda vez que en muchas ocasiones, los prestadores de servicios médicos, dentales o de hospital no aceptan el pago a través de los medios exigidos por la LISR; luego, la persona física queda imposibilitada de reconocer un gasto que evidentemente es estrictamente indispensable, situación que a la postre sí constituye una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

Acreditamiento de dividendos percibidos por personas físicas⁸⁹

De conformidad con el artículo 140 de la LISR, las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos, los percibidos por dividendos o utilidades; pudiendo acreditar contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre que sea considerado como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del ISR pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal correspondientes.

⁸⁸ 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. Tesis 1a. LXXXV/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 56, julio de 2018, Tomo I, pág. 266.

⁸⁹ "DIVIDENDOS O UTILIDADES PROVENIENTES DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA. LAS PERSONAS FÍSICAS PUEDEN ACREDITAR EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA PAGADO POR LA SOCIEDAD QUE SE LOS DISTRIBUYÓ." Tesis IV.1o.A.72 A de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, Tomo III, pág. 2549.

Al respecto, un TCC determinó que la jurisprudencia 2a./J. 56/2017 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la SCJN, en la que se determinó que de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 10, 11 y 88 de la LISR vigente hasta 2013, se desprende que, cuando los dividendos o utilidades distribuidos por una sociedad que provengan de la CUFIN y se realizó el pago del ISR correspondiente a los ingresos que se generaron mediante el impuesto corporativo, es innecesario que al efectuarse su distribución a personas físicas, deba pagarse nuevamente el impuesto respectivo, por lo que procede su acreditamiento.

El TCC reconoce que las personas físicas pueden acreditar el ISR pagado por la sociedad que les distribuyó los dividendos o utilidades, siempre y cuando se considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el gravamen pagado por la sociedad y se cuente con constancia de pago de dividendos.

Resulta acertado el criterio sustentado por el TCC, toda vez que el artículo 140 de la LISR no distingue en que momento y forma debió pagarse el ISR por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, por lo que dicho requisito se cumple al acreditar que el impuesto correspondiente se encuentra pagado, siendo coherente con el criterio emitido por la SCJN.

Estímulos fiscales⁹⁰

El artículo Tercero fracciones II, III y IV de la LISR, vigente en 2015, establece un estímulo fiscal consistente en la deducción inmediata, bajo determinados parámetros, de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, aplicable a quienes: 1) personas morales o personas físicas con actividad empresarial que hayan obtenido ingresos propios de su actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior de hasta \$100'000,000.00; 2) efectúen inversiones en la construcción y ampliación de infraestructura de transporte, tales como carreteras, caminos y puentes; y, 3) realicen inversiones en las actividades previstas en el artículo 2, fracciones II, III, IV y V, de la Ley de Hidrocarburos, y en equipo para la generación, transporte, distribución y suministro de energía.

⁹⁰ "RENTA. EL ARTÍCULO TERCERO, FRACCIONES II, III Y IV, DE LAS DISPOSICIONES DE VIGENCIA TEMPORAL DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (REFORMA PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 18 DE NOVIEMBRE DE 2015) NO TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LIBRE CONCURRENCIA". Precedente de la Segunda Sala de la SCJN 2ª./J. 110/2018 (10ª.), visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 59, octubre 2018, Tomo I, pág. 909.

Mediante jurisprudencias de la Segunda Sala de la SCJN se reconoció que la finalidad de la disposición, así como el razonamiento de la validez de los requisitos de procedencia para ser acreedor del beneficio fiscal, sustentado el mencionado estímulo en una finalidad económicamente y constitucionalmente válida.

En concreto, la Segunda Sala determinó que aquellos agentes económicos que realicen inversiones en materia de construcción y ampliación de infraestructura de transporte, así como inversiones para la generación, transporte, distribución y suministro de energía, serán acreedores de una deducción inmediata de la inversión de bienes nuevos de activo fijo, siempre y cuando tributen bajo el régimen de actividades empresariales y profesionales.

El beneficio fiscal descrito atiende a una finalidad constitucionalmente válida que consiste en generar, propiciar e incentivar la competitividad e inversión en actividades estratégicas previstas en el artículo 25 de la CPEUM, y con ello incrementar el valor económico de las empresas y delimitar las barreras de entrada al mercado; generando un crecimiento económico sostenido de las empresas. Razón por la cual, el estímulo fiscal resulta proporcional y no transgrede el principio de equidad tributaria.

Por otro lado se confirmó que el estímulo fiscal aplicable para determinados contribuyentes que invirtieron en bienes de activo fijo, no contraviene el principio de libre concurrencia toda vez que, aun cuando existan otros sujetos que hubieran invertido en el mismo tipo de bienes, ello no significa que se deba conceder un estímulo fiscal a todos ellos, pues corresponde a los legisladores decidir qué sectores de la economía nacional requieren de ciertos estímulos fiscales sin que se requiera de una motivación reforzada.

Finalmente, en cuanto al principio de proporcionalidad tributaria se confirmó que en el caso de estímulos fiscales no puede regir el mismo criterio para establecer su proporcionalidad, porque este principio debe determinarse analizando la naturaleza y características especiales de cada tributo. Así, el estímulo fiscal en comento atiende a los ingresos propios del ejercicio inmediato anterior de hasta \$100'000,000.00, que hayan obtenido los contribuyentes, ingresos propios que deben entenderse como ingresos acumulables, toda vez que éste es el objeto del ISR, y es justamente dicho objeto el que permite medir la verdadera capacidad contributiva. Por tal motivo, es inexacto que toda la mecánica del impuesto sobre la renta se convierta en desproporcional respecto a

la capacidad contributiva, en relación con los contribuyentes que son beneficiarios del estímulo fiscal.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Cargo interlineal

El Artículo 17 del Reglamento de la LIVA, prevé que para calcular la proporción a que se refieren las disposiciones que establece la Ley en materia de acreditamiento, se consideran incluidas en el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto, los cargos que las líneas aéreas realicen por los servicios de transporte que presten amparados con boletos de avión expedidos por una línea aérea distinta.

Asimismo se establece que, dichos cargos no serán incluidos por quien los hubiera pagado, en el valor de las actividades por las que se deba pagar el impuesto ni en el valor total de sus actividades.

Por su parte, el artículo 32 del mismo Reglamento de la LIVA establece que para los efectos del artículo 14 de la Ley, esto es, para efectos del concepto de prestación de servicios, se considera que el servicio de transporte que presta una línea aérea amparado con un boleto expedido por una línea distinta, es la misma prestación de servicios por la cual ya se causó el impuesto al expedirse el boleto, por lo que el cargo que la línea que presta el servicio hace por este concepto a la que expidió el boleto, no está sujeto al pago de dicho impuesto.

En relación con lo anterior, mediante una tesis aislada de la Segunda Sala de la SCJN, se determinó lo siguiente:

- a) Los acuerdos interlineales, no forman parte del hecho imponible de la LIVA, pues se trata de acuerdos entre el sujeto pasivo formal del impuesto y un tercero que no obra en la relación jurídica tributaria del impuesto. Por tanto, el cargo interlineal debe considerarse incluido en el precio del servicio de transportación aérea, solo para efectos del cálculo de la proporción del IVA acreditable.
- b) La operación de vuelo (servicio de transporte aéreo) que realiza la aerolínea, no es una actividad que, por sí misma, se encuentra gravada con el IVA, pues de conformidad con el artículo 32 del Reglamento de la LIVA, se trata de la misma

prestación de servicios por la cual ya se pagó el impuesto al expedirse el boleto. La aerolínea que expide el boleto es quien recibe el pago por el servicio y, por tanto, es responsable de dicho servicio al margen de quien lo presta materialmente.

- c) Los gastos por la adquisición de bienes o servicios que la aerolínea que opera y lleva a cabo los vuelos, adquirió y utilizó exclusivamente para la prestación material del servicio de transporte aéreo de personas, no son acreditables para efectos del IVA, pues dicha aerolínea no es el sujeto pasivo formal o contribuyente del impuesto, sino la empresa que vende el boleto. Por ende, la aerolínea que opera los vuelos no tiene derecho alguno al acreditamiento del IVA, puesto que no es sujeto del impuesto.
- d) Si la aerolínea que opera los vuelos no es sujeto del IVA y los actos y actividades que realiza por la prestación del servicio de transportación aérea de personas con boleto expedido por otra aerolínea, tampoco son objeto del impuesto, es irrefutable que aquélla no es titular del derecho a la proporcionalidad, equidad y legalidad tributaria; por lo tanto, los argumentos de inconstitucionalidad de las normas planteados en ese sentido, son inoperantes.

En nuestra opinión, la interpretación de la Segunda Sala es totalmente incorrecta y contraria al sistema tributario del IVA. De hecho, su interpretación genera una distorsión en la dinámica del sistema de acreditamiento de dicha contribución, que beneficia de forma indebida al Fisco Federal.

Lo anterior es así toda vez que una disposición reglamentaria, como lo son los artículos 17 y 32 del Reglamento de la LIVA, debe analizarse a la luz de la disposición legal que reglamenta. Una disposición de IVA debe analizarse a la luz del sistema del impuesto. Sin embargo, la resolución de la Segunda Sala, olvida estas premisas esenciales.

El art. 16 de la LIVA claramente identifica al servicio de transporte internacional que inicia en México, como una actividad realizada al 25% en territorio nacional. De esta manera, la aerolínea que lleva a cabo la operación del vuelo, está realizando actividades gravadas en México, en términos de los arts. 1º, fr. II, 14, fr. I, y 16 de la LIVA.

Una disposición reglamentaria no puede modificar esta situación. No puede convertir al contribuyente en un no contribuyente, para que así

absorba sus IVA trasladados por proveedores en costos operativos, en lugar de IVA acreditable.

Los arts. 17 y 32 del RIVA establecen un sistema especial, pero compatible con esta premisa, ya que establece la unidad del servicio como una actividad realizada entre ambas, con el siguiente esquema:

- a) La vendedora traslada el IVA al comprador del boleto, y lo entera al gobierno.
- b) La operadora incluye el valor de la actividad en el cálculo de su proporción, para fines del acreditamiento de IVA trasladado por proveedores, conforme al art. 5-C de la LIVA.
- c) La venta del boleto no afecta la proporción de la vendedora.
- d) La operadora toma los acreditamientos del IVA trasladado por sus proveedores.
- e) El efecto para el fisco es exactamente el mismo que si la operadora hubiera trasladado el IVA a la vendedora del boleto, y ésta lo hubiera acreditado.

Solamente esta lectura de los arts. 17 y 32 reglamentarios es acorde al artículo 16 de la LIVA.

No obstante lo anterior, con la interpretación fallida de la Segunda Sala, los artículos 17 y 32 reglamentarios rompen con el sistema de la LIVA.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Comprobantes fiscales⁹¹

El artículo 29-A, fracción V del CFF vigente en 2008 y 2012, establece que los comprobantes fiscales deben cumplir con el requisito de mencionar la cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparan.

Mediante jurisprudencia que derivó de contradicción de tesis, la Segunda Sala confirmó que dicho requisito debe cumplirse especificando el servicio prestado o el uso o goce que amparen de manera clara; sin embargo, considerando la posible diversidad de servicios y los objetos sobre los que puede otorgarse su uso o goce, es posible que sus pormenores se contengan en un documento distinto que detalle lo que integra la prestación del servicio o qué es sobre lo que se otorga el uso o goce. Este documento será relevante para determinar la procedencia de la deducción o el acreditamiento respectivo.

Este criterio es acertado y acorde a la realidad de las operaciones comerciales que llevan a cabo los particulares, pues es justificado que en el comprobante fiscal se exija un mínimo de datos para identificar el servicio prestado; sin embargo, es indispensable que se atiendan otros elementos probatorios como contratos o registros contables para conocer el detalle de tales operaciones.

⁹¹ "COMPROBANTES FISCALES. CONFORME AL ARTÍCULO 29-A, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (VIGENTE EN 2008 Y 2012), DEBEN CONTENER LA DESCRIPCIÓN DEL SERVICIO, LO QUE NO IMPLICA QUE SUS PORMENORES PUEDAN CONSTAR EN UN DOCUMENTO DISTINTO PARA DETERMINAR QUÉ INTEGRA EL SERVICIO O USO O GOCE QUE AMPARAN." Jurisprudencia 2ª./J 161/2017 (10a.) de la Segunda Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 50, enero de 2018, Tomo I, pág. 355.

Diferencia entre contribuyente y retenedor⁹²

La Segunda Sala de la SCJN comentó las principales diferencias entre el sujeto de la obligación tributaria (contribuyente) y el sujeto pasivo del poder tributario (retenedor), siendo las siguientes:

a) Conducta.- es el contribuyente quien realiza el hecho imponible por el que ostenta su titularidad y capacidad contributiva, mientras que el retenedor es solo un tercero que realiza un supuesto normativo interrelacionado con el hecho imponible, el cual no necesariamente refleja su capacidad contributiva, sino que se subroga en la titularidad del hecho imponible.

b) Fundamento normativo.- el contribuyente, al haber realizado el hecho imponible, tiene la obligación de pago del impuesto, mientras que el retenedor tiene obligación de pagar el impuesto, no por haber realizado el hecho imponible, sino por mandato legal distinto.

c) Posición jurídica.- el contribuyente es quien tiene el lugar principal en el cumplimiento de la obligación de pago del impuesto. El retenedor está obligado al pago del impuesto en sustitución del contribuyente, siendo este último el verdadero obligado al pago.

d) Naturaleza.- por regla general, es el contribuyente quien satisface la obligación tributaria de pago, mientras que el retenedor funge como un garante personal del pago de contribuciones que facilita la actividad recaudatoria de la autoridad fiscal.

Resulta acertado el criterio sustentado por la Segunda Sala, pues al definir y delimitar las obligaciones de los contribuyentes y los retenedores, da mayor certeza sobre las diferentes cargas tributarias que corresponden a cada uno de ellos y en qué momento deben hacer frente a tales cargas.

⁹² “CONTRIBUYENTE Y RETENEDOR. SUS DIFERENCIAS.” Tesis 2a. LXXXII/2018 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJFE, Décima Época, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo I, pág. 1212.

Lavado de dinero⁹³

El lavado de capitales, también conocido como blanqueo de dinero, de activos u operaciones con recursos de procedencia ilícita, es el conjunto de mecanismos, prácticas o procedimientos orientados a dar apariencia de legitimidad o legalidad a bienes o activos de origen ilícito.

El Grupo de Acción Financiera Internacional –GAFI– define el blanqueo de capitales como la conversión o transferencia de propiedad, a sabiendas de que deriva de un delito, con el propósito de esconder o disfrazar su procedencia ilegal o ayudar a cualquier persona involucrada en la comisión del delito a evadir las consecuencias legales de su acción.

Mediante tesis aislada, un TCC⁹⁴, estableció las etapas de desarrollo del procedimiento de lavado de dinero, consistentes en:

a) Colocación.- también conocida como etapa de introducción o ubicación, es la disposición física del dinero en efectivo, proveniente de actividades ilegales, para introducir los fondos en el sistema financiero y otros negocios nacionales e internacionales.

b) Enmascaramiento.- en esta etapa, conocida también como ocultamiento, estratificación o diversificación, supone la conversión de los fondos ilícitos a otra forma, creando esquemas financieros complejos para disimular el rastro de la fuente y propiedad del dinero.

c) Integración.- también conocida como reintroducción, es la etapa en la que pretende darse apariencia legítima a los fondos ilegítimos, mediante su reingreso en la economía, con transacciones comerciales o personales que simulan ser normales.

Resulta acertado el criterio sustentado por el TCC, pues establece las diferentes etapas en que se desarrolla la actividad de lavado de dinero, así como el objetivo de cada una de ellas. Esta división en etapas de la figura de lavado de dinero permite a las autoridades identificar con

⁹³ “LAVADO O BLANQUEO DE CAPITALS. SU CONCEPTO” Tesis: I.4o.A.126 de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUE, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo III, pág. 2396.

⁹⁴ “LAVADO O BLANQUEO DE CAPITALS. ETAPAS EN LAS QUE SE DESARROLLA” Tesis: I.4o.A.127 A de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUE, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo III, pág. 2395.

mayor claridad la comisión de esta actividad ilícita para prevenir o sancionar dichos esquemas.

Progresividad de los derechos humanos en materia fiscal (caducidad)⁹⁵

La caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, contenida en el CFDF -hoy Ciudad de México- es de cinco años, de conformidad con la norma vigente hasta el 31 de diciembre de 2015.

En este sentido, un Pleno de Circuito resolvió que dicha normatividad es aplicable a las solicitudes de declaración de caducidad de facultades presentadas después de la entrada en vigor de la nueva norma, respecto de situaciones acontecidas durante la vigencia de la norma reformada. Lo anterior, en atención al principio de progresividad de los derechos humanos, mediante el cual, el legislador está vinculado a ampliar el alcance y tutela de los derechos humanos, y la autoridad a aplicarlas de manera liberal, evitando limitar, restringir, eliminar, o desconocer el alcance de las mismas.

Esta decisión por parte del Pleno en Materia Administrativa viene a garantizar una interpretación de la norma más benéfica para el contribuyente, en virtud que someterse las disposiciones fiscales aplicables al principio de progresividad en su modalidad de no regresividad.

⁹⁵ PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS, EN SU MODALIDAD DE NO REGRESIVIDAD. RESULTA DE OBSERVANCIA OBLIGATORIA PARA EL APLICADOR DE LA NORMA AL DEFINIR EL CONFLICTO DE LEYES PARA EL DISTRITO FEDERAL –AHORA CIUDAD DE MÉXICO– QUE PREVEN DISTINTOS PLAZOS PARA LA DECLARACIÓN DE CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. Jurisprudencia PC.I.A. J/134 A (10a.) del Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en el SEJUFE Libro 59, octubre de 2018, Tomo II, pág. 1252

Caducidad en materia fiscal⁹⁶

De conformidad con el artículo 67 del CFF, las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen por caducidad en el plazo de cinco años.

Mediante jurisprudencia de un Pleno de Circuito, se precisó que conforme a la teoría de los componentes de la norma, la institución de la caducidad fiscal se encuentra conformada por un supuesto generador –la omisión de presentar declaración y enterar determinado tributo– y su consecuencia inherente que consiste en la extinción de las facultades de la autoridad exactora; por lo que el plazo establecido constituye una mera condición de efectividad a través de la cual el legislador difirió la actualización de la consecuencia legal; por lo que el plazo aplicable corresponde al vigente a la fecha en que se incurre en el supuesto generador.

Consideramos que el criterio sostenido por el Pleno de Circuito brinda certeza a los contribuyentes al establecer de forma clara que el plazo de caducidad aplicable será aquel que se encuentre previsto en la ley vigente al momento de haber omitido presentar la declaración y enterar la contribución de que se trate.

⁹⁶ “CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SU ANÁLISIS A PARTIR DE LA TEORÍA DE LOS COMPONENTES DE LA NORMA, A EFECTO DE DETERMINAR LA IRRETROACTIVIDAD DE LAS MODIFICACIONES DEL PLAZO PARA SU CONFIGURACIÓN.” Jurisprudencia PC.I.A. J/131 A de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFÉ, Décima Época, Libro 59, octubre de 2018, Tomo II, pág. 1249.

LEY DE AMPARO

Teoría de "los frutos del árbol envenenado"⁹⁷

Conforme al sistema procesal penal, las pruebas serán valoradas por los Jueces según la sana crítica, observando las reglas de la lógica, los conocimientos científicos y las máximas de la experiencia. La regla de la lógica denominada "fruto del árbol envenenado" alude a los efectos contaminantes que provoca en otras evidencias una prueba obtenida ilegalmente. Con esta expresión se alude a la temática abordada en otras ocasiones por los tribunales para el concepto de "frutos de actos viciados".

Mediante tesis aislada, un TCC determinó que la hipótesis mencionada no se actualiza cuando una prueba resulta imperfecta por incumplir las formas procesales y, por tanto, no constituye una prueba contaminada que pudiera expandir sus efectos viciosos.

Asimismo, el TCC señaló que la ley reconoce como evidencia todas las formas comunicativas fruto de la evolución tecnológica, como las páginas de Internet, cuyo adelanto científico permite consultar información sin que ello pueda calificarse como "prueba ilícita" hasta en tanto no exista evidencia de que para su obtención se utilizaron mecanismos infractores de la privacidad.

Consideramos desafortunada la conclusión a la que arribó el TCC, toda vez que incumplir con las formas procesales previstas por la Ley para la obtención de una prueba, también debe producir el efecto de contaminar de legalidad toda prueba derivada de aquella, pues considerar lo contrario permite actuaciones arbitrarias de la autoridad para obtener información en procesos penales.

⁹⁷ "TEORÍA DE "LOS FRUTOS DEL ÁRBOL ENVENENADO". NO SE ACTUALIZA POR EL HECHO DE HABERSE PRACTICADO UNA DILIGENCIA DE RECONOCIMIENTO DE UNA PERSONA POR UNA FOTOGRAFÍA SIN OBSERVAR LAS FORMAS LEGALES." Tesis XVII.1o.P.A.73 P de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 57, agosto de 2018, Tomo III, pág. 3085.

Lealtad Procesal⁹⁸

Mediante una tesis de jurisprudencia, un TCC estableció que la lealtad procesal se encuentra conformada por los principios de buena fe y de lealtad y probidad. Dentro del principio de buena fe, están los deberes específicos de exponer los hechos con verdad, no ofrecer pruebas inútiles e innecesarias, no alterar los hechos esenciales a la causa y no obstaculizar el desenvolvimiento normal del proceso. Por su parte, el principio de lealtad y probidad, se conforma por el conjunto de reglas de conducta, presididas por el imperativo ético a que deben ajustar su comportamiento todos los sujetos procesales, consistente en el deber de ser veraces y proceder con ética profesional.

Así, la lealtad procesal es una consecuencia de la buena fe y excluye las trampas judiciales, las pruebas deformadas e inclusive las inmoralidades de todo orden.

Consideramos acertada la tesis de jurisprudencia emitida por el TCC, pues establece un catálogo de principios que se deben de respetar por las partes dentro de un proceso, evitando trampas procesales y así, el juzgador puede enfocarse únicamente en resolver con veracidad la problemática planteada, dotando de mayor seguridad a las partes.

CPEUM

Libre competencia y concurrencia en los mercados⁹⁹

El artículo 25 de la CPEUM establece que la competitividad como concepto económico, es el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento, promoviendo la inversión y la generación de empleo, lo cual, se genera a través del control de los sectores estratégicos, la regulación del sector privado, la contratación de las empresas del Estado y la participación en el sector social.

⁹⁸ "LEALTAD PROCESAL. ELEMENTOS QUE LA CONFORMAN" Jurisprudencia XI.1o.A.T. J/16 (10a) de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 60, noviembre de 2018, Tomo I, pág. 2012.

⁹⁹ "LIBRE COMPETENCIA Y CONCURRENCIA DE LOS MERCADOS. APLICACIÓN DE DICHOS PRINCIPIOS EN MATERIA TRIBUTARIA." Tesis 1a. CLXXI/2017 (10a.) de la Primera Sala de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 48, noviembre de 2017, Tomo I, pág. 454.

En el marco del análisis constitucional de los derechos establecidos por el uso y aprovechamiento de aguas nacionales, la Primera Sala de la SCJN consideró que el principio de competencia económica, no otorga derechos a los particulares para obligar a las autoridades a realizar actos determinados, específicamente en materia tributaria, pues en dicho ámbito opera la libre configuración del diseño del sistema tributario.

En nuestra opinión, la resolución de la Segunda Sala no consideró el alegato de los contribuyentes que reclamaron la LFD en lo relativo a los derechos por uso y aprovechamiento de aguas nacionales, en el sentido de que al diferenciar entre particulares el costo de cuotas para aguas superficiales sobre del subsuelo, así como en establecimiento de zonas de disponibilidad diferenciadas, ciertos contribuyentes resultan beneficiados pues tienen un mayor margen de invertir sus recursos económicos en otras áreas estratégicas de las empresas, respecto de sus competidores. Esto claramente genera condiciones de no competencia que, por principio constitucional, debería de evitar el Estado Mexicano.

Test de proporcionalidad en leyes fiscales¹⁰⁰

El test de proporcionalidad es, en general, un procedimiento de interpretación para resolver conflictos de normas fundamentales, que tiene como base el principio de igualdad y la interdicción de la arbitrariedad o exceso por parte de las autoridades.

En lo que hace a la materia tributaria, la Segunda Sala de la SCJN confirmó, mediante jurisprudencia, que el test de proporcional debe ser flexible o laxo, puesto que el legislador cuenta con libertad configurativa del sistema tributario sustantivo y adjetivo. En consecuencia, las posibilidades de injerencia del juez constitucional son menores y su control debe limitarse a verificar que las normas persigan una finalidad objetiva, constitucionalmente válida y justificar mínimamente que el medio elegido es idóneo y que exista correspondencia proporcional mínima entre éste y el fin buscado.

Es desafortunado que sobretexto de la libertad política del poder legislativo, se relaje el control constitucional de las normas tributarias,

¹⁰⁰ "TEST DE PROPORCIONALIDAD DE LAS LEYES FISCALES. LA INTENSIDAD DE SU CONTROL CONSTITUCIONAL Y SU APLICACIÓN, REQUIEREN DE UN MÍNIMO DE JUSTIFICACIÓN DE LOS ELEMENTOS QUE LO CONFORMAN." Tesis 2ª/J. 11/2018 (10a.) de la Segunda de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 51, febrero de 2018, Tomo II, pág. 510.

pues con ello el Poder Judicial, especialmente, la SCJN, deja (fácticamente) de ser un órgano de control constitucional y en su ánimo de proteccionista de la política fiscal y de recaudación del Estado, abandona la juridicidad con que deben resolverse las controversias que le son planteadas.

Igualdad y equidad tributaria¹⁰¹

La base de los principios constitucionales de igualdad y equidad tributaria es la obtención de un parámetro de medición/comparación de las personas y objetos respecto de las cuales se afirma que existe un trato desigual.

La Segunda Sala de la SCJN ha reiterado mediante jurisprudencia, que la carga de la prueba de una situación de desigualdad o inequidad, exige que el parámetro de medición o comparación sea idóneo, pues de lo contrario, los argumentos serán inoperantes.

Equidad Tributaria¹⁰²

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que, para el examen de la constitucionalidad de una ley, a la luz del principio de equidad tributaria, es necesario valorar si existe una diferencia normativa de trato entre individuos o grupos, así como determinar si éstos se encuentran en una situación comparable, a través de la aplicación de un parámetro o término de comparación.

Señala que es necesario valorar ciertos pasos lógicos, el primero de ellos es, el trato legislativo diverso, que es aquel generado como consecuencia de las hipótesis jurídicas previstas en las normas reclamadas, al establecer supuestos que determinan un trato fiscal

¹⁰¹ "IGUALDAD O EQUIDAD TRIBUTARIA. LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN O AGRAVIOS EN LOS QUE SE HAGA VALER LA VIOLACIÓN A DICHOS PRINCIPIOS, SON INOPERANTES SI NO SE PROPORCIONA UN TÉRMINO DE COMPARACIÓN IDÓNEO PARA DEMOSTRAR QUE LA NORMA IMPUGNADA OTORGA UN TRATO DIFERENCIADO." Tesis 2ª/J. 54/2018 (10a.) de la Segunda de la SCJN, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 54, mayo de 2018, Tomo II, pág. 1356.

¹⁰² "EQUIDAD TRIBUTARIA. EL TRATO LEGISLATIVO DIVERSO Y EL PARÁMETRO O TÉRMINO DE COMPARACIÓN, CONSTITUYEN ASPECTOS DIFERENTES ENTRE SÍ, QUE DEBEN TOMARSE EN CONSIDERACIÓN AL REALIZAR EL ANÁLISIS DE REGULARIDAD CONSTITUCIONAL DE NORMAS CONFORME A AQUEL PRINCIPIO." Tesis 2a. LXII/2018 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 55, junio de 2018, Tomo II, pág. 1478.

diferente a cada sujeto; el segundo es el término de comparación que generalmente lo configuran, en materia tributaria, las características propias de los sujetos o la manifestación de riqueza gravada.

Concluye que ambos conceptos (pasos) se refieren a distintos aspectos, por lo que cada uno de ellos debe tomarse en consideración al realizar el análisis de regularidad constitucional de normas conforme al principio de equidad tributaria.

Consideramos que el criterio emitido por la Segunda Sala de la SCJN resulta correcto, toda vez que es necesario realizar el estudio de cada uno de los aspectos señalados de manera separada para realizar un análisis válido del principio de equidad tributaria.

Diferencia entre derechos humanos y garantías¹⁰³

Conforme a lo establecido por el artículo 1º de la CPEUM, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en ella y en los tratados internacionales de los que México sea parte, así como de las garantías para su protección.

La Segunda Sala de la SCJN determinó que, a diferencia de los derechos humanos en sí mismos considerados, las garantías constituyen los instrumentos para su protección y tutela, salvaguardando su vigencia y eficacia. Es decir, las garantías son medidas jurídicas que tienen por objetivo la conservación y la vigilancia efectividad de los derechos humanos.

La tesis de la SCJN precisa la distinción de dos conceptos que son utilizados indistintamente, con regularidad, de forma errónea, estableciendo, además, su alcance. La tesis en comento es consistente con la interpretación que ha realizado dicho tribunal, sobre este tema, con anterioridad.

¹⁰³ "DERECHOS HUMANOS Y GARANTÍAS. SUS DIFERENCIAS." Tesis 2a. LXXXVIII/2018 de la Segunda Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo I, pág. 1213.

Reembolso por gastos de transporte¹⁰⁴

De conformidad con los "Criterios para la Administración del Sistema de Préstamo y Reembolso para Transporte del Personal de Confianza de Petróleos Mexicanos y Organismos Subsidiarios", los trabajadores de confianza tienen derecho a un financiamiento para la adquisición de un vehículo, bajo dos esquemas diferentes.

- a) Bajo financiamiento para la adquisición de un vehículo nuevo, en cuyo caso, es el propio trabajador quien amortizará cada pago mediante descuento vía nómina.
- b) Bajo cuotas de reembolso por la adquisición de un vehículo nuevo con recursos propios del trabajador, en cuyo supuesto, es el trabajador quien eroga el pago total del vehículo, pero ante su inclusión en el sistema, se le pagan las cuotas de reembolso.

Es importante precisar que el vehículo que se adquiera bajo cualquiera de los esquemas es para satisfacer las necesidades de servicio de PEMEX y sus Organismos Subsidiarios.

Un TCC determinó que el importe pagado bajo la denominación "reembolso gastos de transporte", se constituye como un pago para cubrir los gastos de operación y mantenimiento del vehículo y, por esa razón, no forma parte del salario base de cotización, ni constituye una prestación laboral.

Resulta acertado el criterio sustentado por el TCC, en virtud de que la finalidad del financiamiento para la adquisición de un vehículo es satisfacer las necesidades de servicio del patrón y no así del trabajador; por lo que el criterio sustentado genera certeza al patrón de cuales son aquellos conceptos integrantes del salario base de cotización o prestación laboral para efectos de cumplir con sus obligaciones en materia de seguridad social.

¹⁰⁴ "PETRÓLEOS MEXICANOS. EL CONCEPTO DENOMINADO "REEMBOLSO GASTOS DE TRANSPORTE", NO FORMA PARTE DEL SALARIO INTEGRADO DEL PERSONAL DE CONFIANZA." Tesis I.3o.T.56 L de Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 58, septiembre de 2018, Tomo III, pág. 2460.

CÓDIGO CIVIL FEDERAL

Fraude a la ley¹⁰⁵

A través de una tesis aislada, un TCC comenta que la figura de fraude a la ley consiste en respetar la letra de la norma, violando el espíritu de ésta, es decir, frustrando sus propósitos y llevando a un resultado contrario a la intención del legislador.

Al respecto, el TCC reitera que mientras que la interpretación literal de la ley es la que determina el sentido propio de las palabras, la interpretación lógica es la que fija el verdadero sentido o fin que persigue la ley.

En nuestra opinión, este criterio es relevante para la materia tributaria, pues si bien es cierto, en dicha materia gobierna el principio de aplicación estricta de la ley, es indispensable que los órganos jurisdiccionales (encargados de la interpretación de las normas) no basen sus resoluciones en la literalidad de la ley, sino que realicen un trabajo de interpretación integral de la norma.

Poder general para actos de administración¹⁰⁶

El artículo 2553 del CCF establece que el contrato de mandato puede ser general o especial. Por su parte, el artículo 2554 del mismo ordenamiento prevé como poderes generales al de pleitos y cobranzas, para actos de administración y para actos de dominio. Asimismo se establece que cuando se limiten los poderes generales y se establezcan limitaciones a las facultades de los apoderados, entonces se está frente a un poder especial.

¹⁰⁵ "FRAUDE A LA LEY E INTERPRETACIÓN LÓGICA. SU CONCEPTO." Tesis I.8o.C.23 K de TCC, Décima Época, visible en el SEJUFE Libro 50, enero de 2018, Tomo IV, pág. 2166.

¹⁰⁶ "PODER GENERAL PARA ACTOS DE ADMINISTRACIÓN, SU OTORGAMIENTO NO LLEVA IMPLÍCITAS LAS FACULTADES QUE SON PROPIAS DEL PODER GENERAL PARA PLEITOS Y COBRANZAS, PUES NO EXISTE ENTRE ELLOS UNA GRADUACIÓN O JERARQUÍA" Jurisprudencia 1a./J. 19/2018, de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época de julio de 2018, Libro 56, Tomo I, pág. 217.

En relación con lo anterior, la Primera Sala de la SCJN integró jurisprudencia en el sentido de que no existe jerarquía entre los poderes generales y, para identificar cuál es el poder otorgado, se debe atender a la mención expresa del contrato, sin que pueda presumirse una extensión sobre el tipo de poder otorgado. Ello se confirma, toda vez que cada poder involucra actividades que no son análogas, pues quien administra no realiza la misma labor que quien controvierte actos o cobra, por lo que no puede entenderse que el poder para actos de administración incluye al de pleitos y cobranzas.

Es relevante esta jurisprudencia pues en muchos casos, se considera que el sujeto que tiene un poder para actos de administración, automáticamente cuenta con las facultades de un poder para pleitos y cobranzas, ello, bajo el principio jurídico de que “quien puede lo más puede lo menos”, que asume una jerarquía entre poderes. Sin embargo, esta jurisprudencia aclara lo contrario, de forma que los particulares deben asegurarse que los actos jurídicos que se realicen, sean llevados a cabo por personas que cuentan con el poder expresamente otorgado para ello.

LEY FEDERAL DE DERECHOS

Derechos sobre minería

La reforma a la LFD vigente a partir del 1 de enero de 2014, incorporó el derecho especial sobre minería, derecho adicional a concesiones no productivas y el derecho extraordinario a enajenaciones de oro, plata y platino.

El derecho especial sobre minería¹⁰⁷ se determina aplicando La tasa del 7.5% a la diferencia positiva que resulte de disminuir de los ingresos derivados de la venta de la actividad extractiva, las deducciones autorizadas en la LISR, con excepción de las inversiones que no tengan relación con la exploración minera, los intereses, el ajuste anual por inflación así como las contribuciones y aprovechamientos pagados por la misma actividad.

Para la determinación de los ingresos señalados no se deben considerar los intereses devengados a favor en el ejercicio sin ajuste alguno e intereses moratorios, la ganancia derivada del ajuste anual por inflación

¹⁰⁷ Art. 268, LFD.

y las cantidades recibidas en efectivo por préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital mayores a \$600,000.00.

Se incorporó un derecho adicional a concesiones no productivas¹⁰⁸ del 50% de la cuota máxima prevista en el artículo 263 de la LFD, para los titulares de las concesiones mineras que, dentro de los primeros once años de la concesión, no realicen obras o trabajos de exploración y explotación por dos años continuos. El derecho será del 100%, para aquéllos que se encuentren el doceavo año y posteriores, siempre que no realicen los mencionados trabajos en el plazo de 2 años.

El derecho extraordinario sobre minería¹⁰⁹ para los titulares de concesiones y asignaciones mineras, se calculará aplicando la tasa del 0.5% a los ingresos totales derivados de la enajenación de oro, plata y platino respecto de la totalidad de concesiones y asignaciones.

Los recursos obtenidos con motivo de los derechos; especial, adicional y extraordinario; sobre minería deberán ser empleados para el Fondo para el Desarrollo Regional Sustentable de Estados y Municipios Mineros¹¹⁰.

Diversos contribuyentes que son sujetos de estos derechos, promovieron demandas de amparo a efecto de demostrar la inconstitucionalidad de las normas que los prevén, específicamente, haciendo valer violaciones al principio de legalidad tributaria, proporcionalidad tributaria, irretroactividad de la ley, equidad tributaria, rectoría económica del Estado, de destino al gasto público y al derecho a la libertad de trabajo remunerado.

La Primera Sala de SCJN, resolvió la constitucionalidad de los artículos 268, 269, 270 y 271 de la LFD vigente a partir del 1 de enero de 2014, sosteniendo lo siguiente:

- a) En relación al principio de legalidad tributaria, la Primera Sala consideró que los derechos; especial, adicional y extraordinario; a cargo de los concesionarios y asignatarios de actividades de minería no afecta el referido principio pues, en su opinión, todos los elementos esenciales de los derechos mineros se

¹⁰⁸ Art. 269, LFD.

¹⁰⁹ Art. 270, LFD.

¹¹⁰ Art. 271, LFD.

encuentran previstos en un ordenamiento con rango de ley, como lo es la LFD¹¹¹.

- b) Por lo que hace al principio de irretroactividad de la ley, se consideró que el derecho especial (por la actividad extractiva) y el derecho extraordinario (por los ingresos obtenidos por la enajenación del oro, plata y platino), a cargo de los concesionarios o asignatarios mineros, no contravienen dicho principio, dado que las concesiones mineras únicamente otorgan a sus titulares derechos sobre los minerales y sustancias que extraen, y no así el derecho a tributar de la misma manera en la que se hacía al momento en que se otorgó la concesión sobre esos bienes¹¹².
- c) La Primera Sala resolvió que los derechos especial y extraordinario sobre minería no violan el principio de proporcionalidad tributaria, ya que no por el hecho de que se grave a los concesionarios o asignatarios mineros con diferentes contribuciones por supuestos diversos, pues no se puede afirmar categóricamente que existe una doble tributación sobre una misma fuente de riqueza, aun cuando se grave a concesionarios o asignatarios mineros con diferentes contribuciones por supuestos diversos; máxime que el ISR se cobra en función de las utilidades que obtienen los concesionarios, mientras que los derechos establecidos en los artículos 268 y 270 de la LFD, se causan por el uso, goce o aprovechamiento de un bien del dominio público como son los minerales que extraen y por el número de hectáreas concesionadas¹¹³.

¹¹¹ "DERECHOS ESPECIAL, ADICIONAL Y EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. LOS ARTÍCULOS 268, 269 Y 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 1a.CVIII/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1020.

¹¹² "DERECHOS ESPECIAL Y EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. LOS ARTÍCULOS 268 Y 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY." Tesis 1a.CIV/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1023.

¹¹³ "DERECHOS ESPECIAL Y EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. LOS ARTÍCULOS 268 Y 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO CONSTITUYEN UNA DOBLE TRIBUTACIÓN Y, POR ENDE, NO VULNERAN EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA." Tesis 1a.CVI/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1022.

- d) En relación con la violación al principio de equidad tributaria, se considera que el artículo 270 de la LFD (derecho extraordinario), no viola dicho principio, pues a todos los concesionarios y asignatarios mineros se les grava de la misma manera, dado que las concesiones no se expiden para la explotación de determinados metales, sino que se otorgan de manera independiente a los minerales que se encuentren en las tierras objeto de la concesión; por tanto, aquellos concesionarios que extraigan oro, plata y platino deberán pagar un derecho extraordinario, y cuando extraigan metales diferentes a éstos, no les aplicará tal derecho.

De igual manera, la Primera Sala sostuvo que el derecho extraordinario toma en cuenta el tipo de metal que se extrae, por lo que el monto del derecho es igual para los gobernados que usan, explotan o aprovechan, en similar grado, el mismo bien de dominio público¹¹⁴.

- e) La Primera Sala resolvió que el derecho especial sobre minería no vulnera la rectoría económica que el Estado debe de garantizar para el crecimiento del país, pues aun cuando genera una carga económica para los concesionarios mineros, ésta se impone por el Estado en uso de sus facultades para establecer contribuciones necesarias para cumplir con los objetivos de recaudación y ayudar al gasto público.¹¹⁵
- f) En cuanto al principio del destino al gasto público, la Primera Sala determinó que el destino de los recursos obtenidos con motivo del derecho especial y el derecho extraordinario sobre minería, no vulnera el mencionado principio, pues aun cuando los recursos obtenidos se deben destinar a un fin específico, dicho fin es constitucionalmente válido y está dirigido a una

¹¹⁴ "DERECHO EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA". Tesjs 1a.CXI/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1018.

¹¹⁵ "DERECHO ESPECIAL SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 268 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA LOS ARTÍCULOS 25 Y 26 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS". Tesis 1a.CX/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1015.

inversión con impacto social, ambiental y de desarrollo urbano¹¹⁶.

- g) La Primera Sala resolvió que el derecho extraordinario sobre minería no viola el derecho a la libre concurrencia y competitividad, pues no se impide ni restringe a los concesionarios el acceso al mercado de minerales ni se beneficia a un sector específico, sino que el derecho atiende a que el oro, plata y platino son bienes de riqueza susceptible de ser gravada, cuyo grado de uso y aprovechamiento en el país es mayor que el de los demás metales que se extraen en México¹¹⁷.
- h) Se consideró que la obligación de llevar una contabilidad por separado en donde se identifiquen los ingresos derivados de la enajenación de oro, plata y platino, mismos que se encuentran gravados por el derecho extraordinario sobre minería, no se puede considerar como la imposición de un trabajo no remunerado y, por tanto, no se vulnera el derecho a la libertad de trabajo remunerado¹¹⁸.
- i) La Primera Sala concluyó que el derecho adicional sobre minería es un aprovechamiento, al ser un ingreso que surge de la función pública del Estado sin derivar del hecho imponible de alguna contribución o financiamiento¹¹⁹.

¹¹⁶ DERECHOS SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 271 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. Tesis 1a.CII/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1024.

¹¹⁷ "DERECHO EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL DERECHO A LA LIBRE COMPETENCIA O CONCURRENCIA", Tesis 1a.CIX/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1017.

¹¹⁸ DERECHO EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA. EL ARTÍCULO 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014, NO VULNERA EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO REMUNERADO. Tesis 1a.CI/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1017.

¹¹⁹ DERECHO ADICIONAL SOBRE MINERÍA. LA CUOTA ESTABLECIDA EN EL ARTÍCULO 269 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, CONSTITUYE UN APROVECHAMIENTO. Tesis 1a.CVII/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1014.

- j) Finalmente, determinó que el Congreso de la Unión cuenta con atribuciones para establecer el derecho especial y el derecho extraordinario sobre minería, pues en términos de la Constitución Federal, cuenta con facultades expresas para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, pues sus facultades no se encuentran limitadas al establecer las contribuciones previstas en el artículo 73, fracción XXIX de la Constitución¹²⁰.

Consideramos que el análisis efectuado por la SCJN resulta desafortunado, sobre todo por lo que hace a los principios tributarios de legalidad, equidad y proporcionalidad.

Lo anterior, toda vez que la SCJN: *(i)* no establece las razones por las que consideró que el criterio diferenciador para determinar el grado de aprovechamiento de la concesión minera tenía relación alguna con el tipo de metal extraído y así resultar el derecho extraordinario acorde con el principio de equidad tributaria; *(ii)* en cuanto al análisis del principio de legalidad tributaria, no establece razonamiento alguno respecto a si en la LFD está previsto con claridad los elementos esenciales del derecho, sino que se limita a justificar el cumplimiento a dicho principio por el simple hecho de que hay una ley que prevé los derechos respectivos y; *(iii)* omite realizar un correcto análisis del principio de proporcionalidad en materia de derechos, el cual debe de estar relacionado con el grado de aprovechamiento de un bien del dominio público y no así, en relación a su valor o utilidad.

De igual forma, resulta desafortunado que la SCJN determinara de forma superficial que el derecho adicional a concesiones productivas es un aprovechamiento, para que así no le resultarán aplicables los principios generales de las contribuciones previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, con lo cual el examen de constitucionalidad no fue tan rígido como en el caso de un derecho.

¹²⁰ DERECHOS ESPECIAL Y EXTRAORDINARIO SOBRE MINERÍA, CONTENIDOS EN LOS ARTÍCULOS 268 Y 270 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS, VIGENTE EN 2014. EL CONGRESO DE LA UNIÓN ESTÁ FACULTADO PARA ESTABLECERLOS. Tesis 1a.CV/2018 (10a) de la Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUEF, Décima Época, Libro 57, agosto 2018, Tomo I, pág. 1021.

LEGISLACIONES LOCALES

Impuesto predial¹²¹

Mediante una tesis de jurisprudencia, el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito analizó la procedencia de los juicios de amparo en los que se reclama la constitucionalidad de las disposiciones del Código Fiscal de la Ciudad de México vigentes en 2015, que establecen la obligación, condiciones y reducciones de pago del impuesto predial.

Esencialmente se sostuvo que la sola modificación de la cuantía de las tarifas previstas en el artículo 130, fracción I del CFCDMX, no afecta los elementos cualitativos del impuesto predial, ni tampoco las condiciones para acceder a las reducciones previstas para contribuyentes con cierto tipo de inmuebles. Por tanto, cuando por motivos de inflación, únicamente se reforman las cuotas tarifarias del impuesto predial, el único acto legislativo nuevo es precisamente el relativo a las tarifas en lo individual, no así el resto de las disposiciones que no fueron alteradas.

En ese sentido, se resuelve que cuando el nuevo acto legislativo sólo consiste en la modificación del monto de las tarifas de impuesto predial respecto de inmuebles de uso habitacional, en el juicio de amparo únicamente puede reclamarse dicha modificación de cuotas, pues la actualización de las tarifas no da derecho a los contribuyentes a cuestionar el resto de las disposiciones relativas al sistema para calcular el impuesto predial, ni el sistema de descuentos y reducciones que no son modificados anualmente.

La tesis de jurisprudencia antes descrita resulta desafortunada, pues los juicios de amparo promovidos en contra del impuesto predial en donde se reclamen como actos legislativos nuevos, disposiciones que no correspondan a la actualización anual de cuotas tarifarias, serán

¹²¹ "IMPUESTO PREDIAL. LAS REFORMAS QUE RECAEN EXCLUSIVAMENTE SOBRE LA CUANTÍA DE LAS TARIFAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 130 DEL CÓDIGO FISCAL DEL DISTRITO FEDERAL (ACTUALMENTE CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO), PARA EL PAGO DEL TRIBUTO RESPECTO DE INMUEBLES DE USO HABITACIONAL, SON IMPUGNABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO MAS NO GENERAN EL DERECHO A RECLAMAR LAS RESTANTES PORCIONES NORMATIVAS QUE REGULAN LA MECÁNICA PARA SU CÁLCULO Y, PARTICULARMENTE, EN LO ATINENTE A LA REDUCCIÓN O AMINORACIÓN DE LA CUOTA FIJA." Jurisprudencia PC.I.A. J/125 A (10a) de Plenos de Circuito, visible en el SEJUFE, Décima Época, Libro 55, junio de 2018, Tomo III, pág. 1868.

considerados improcedentes, acotando aún más la procedencia del juicio de amparo en contra del impuesto predial.

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

Oposición al acuerdo de escisión¹²²

El artículo 228 Bis de la Ley General de Sociedades Mercantiles establece los lineamientos a los que las sociedades que se escindan deben apegarse. Concretamente, la fracción VI de dicho ordenamiento, establece quiénes tendrán derecho a oponerse por vía judicial a la escisión referida. Esta disposición incluye al 20% de los socios que integren el 20% del capital social, o al acreedor que tenga interés jurídico en el caso.

La tesis emitida por un TCC establece que cualquier acreedor tiene interés jurídico para oponerse a la escisión, aunque no exista sentencia firme que reconozca el adeudo por virtud del cual se tenga este derecho. Lo anterior, toda vez que el concepto “acreedor que tenga interés jurídico” no se encuentra definido en la LGSM, el TCC resolvió que cualquier persona física o moral que tenga interés o derecho para exigir el cumplimiento de una obligación, puede intentar dicha acción.

Lo anterior en virtud que la ley no contiene este requisito, por lo que, atendiendo al principio de la legalidad, la autoridad judicial determinó que no se puede exigir el cumplimiento de mayores condiciones que las que se encuentran contenidas en la ley.

Esta interpretación liberal de la norma, garantiza al acreedor la posibilidad de oponerse judicialmente a la escisión de cualquier sociedad con la cual mantenga una relación jurídica o comercial, siempre que exista un adeudo a su favor.

¹²² “ACCIÓN DE OPOSICIÓN AL ACUERDO DE ESCISIÓN DE UNA SOCIEDAD. CUALQUIER ACREEDOR TIENE INTERÉS JURÍDICO PARA FORMULARLA, AUNQUE NO EXISTA SENTENCIA FIRME QUE CONDENE A LA PRESTADORA DE SERVICIOS (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 228 BIS, FRACCIÓN VI, DE LA LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES).” Tesis III.5o.C.52 C (10a.) del Quinto Tribunal Colegiado de Circuito en Materia Civil del Tercer Circuito, visible en el SEJUFE Libro 59, octubre de 2018, Tomo III, pág. 2158.

REVISTA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Materialidad de la fuente de los dividendos¹²³

En términos del artículo 165 de la LISR vigente hasta 2013, las personas físicas que reciben dividendos o utilidades, pueden acreditar el impuesto pagado a nivel corporativo y en caso de resultar un saldo a favor, a obtener la devolución correspondiente; para ello, deben de contar con la constancia en la que se señale el monto de los dividendos pagados, y la referencia de si éstos provienen de la CUFIN o de la cuenta de dividendos netos.

Mediante precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA, se confirmó que la autoridad fiscal puede válidamente negar la devolución correspondiente si, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, concluye que los dividendos carecen de materialidad toda vez que la sociedad distribuidora *(i)* no tuvo saldo de CUFIN, *(ii)* declaró pérdidas fiscales, *(iii)* no está localizable en su domicilio fiscal o *(iv)* está en el supuesto del artículo 69-B del CFF (presunción de operaciones inexistentes); o el contribuyente *(i)* no demostró qué tipo de servicios aportó a la sociedad distribuidora, o *(ii)* no demostró la proporcionalidad del monto del dividendo con relación al tipo, calidad o tiempo de los servicios prestados.

En ese sentido, el referido tribunal afirmó que la devolución está condicionada a que el contribuyente demuestre la realidad económica de la fuente de los dividendos y la materialidad de las actividades que realizó, las cuales justificarán la distribución y el monto de los dividendos. Para ello confirmó que la constancia de pago de dividendos no es una prueba idónea o suficiente que demuestre la materialidad de la fuente de los dividendos o la existencia del saldo de CUFIN. En cuanto a esta última cuenta fiscal (la CUFIN) el criterio en comento impone la obligación al accionista de cerciorarse de la realidad y cuantía

¹²³ "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. SI LA AUTORIDAD CUESTIONA LA MATERIALIDAD DE LA FUENTE DE LOS DIVIDENDOS, ENTONCES EL CONTRIBUYENTE DEBE PROBARLA SI PRETENDE LA DEVOLUCIÓN DEL TRIBUTO CORRESPONDIENTE". Precedente de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-326, visible en la RTFJA No. 26, Octava Época, septiembre 2018, pág. 218.

de la misma, lo que no cuenta con base legal expresa ni implícita en adición a la imposibilidad práctica de ello.

Por otro lado, la Primera Sección de la Sala Superior también emitió un precedente relacionado con este tema, en donde se confirma que la constancia de pago de dividendos no es suficiente para demostrar la procedencia del acreditamiento, pues para ello debe demostrarse en primera instancia, que la empresa distribuidora de dividendos obtuvo utilidad fiscal susceptible de integrar CUFIN.

En nuestra opinión el criterio de la Sala Superior excede el alcance de las normas que regulan la distribución de dividendos a personas físicas y les impone a éstas una carga probatoria no justificada respecto de operaciones de las que puede no tener registros contables ni documentación comprobatoria.

Por su lado, no dejamos de mencionar que, adicionalmente, puede sostenerse que la aplicación del contenido del artículo 69-B del CFF respecto de operaciones vigentes antes de la entrada en vigor de dicha norma, esto es 2014, resulta contrario al principio de no retroactividad de la ley.

Explotación de aeronaves utilizadas en el tráfico internacional

El artículo 8 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 dicho impuesto, establece que los beneficios de una empresa de un Estado Contratante procedentes de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional sólo pueden someterse a imposición en este Estado.

Al respecto, se menciona que los beneficios derivados de la explotación de buques o aeronaves en tráfico internacional comprenden los beneficios procedentes del arrendamiento sobre una base de nave completa (por tiempo o viaje) de buques o aeronaves. También incluyen los beneficios derivados del arrendamiento sobre una base de nave vacía de buques y aeronaves, cuando dichos buques o aeronaves sean operados en tráfico internacional por el arrendatario y dichos beneficios sean accesorios a los beneficio de la explotación de dichos bienes.

En un precedente aislado, el Pleno de la Sala Superior confirmó que si del contrato de fletamento y demás pruebas exhibidas, se advierte que la empresa residente en México realiza la transportación de carga internacional a través del avión que le otorgó en arrendamiento una

empresa residente en EEUU, procede aplicar el tratamiento de beneficio del Convenio internacional mencionado.

Consideramos que este criterio es apropiado atendiendo a la realidad operativa y propósito de evitar la doble tributación, este último aspecto siendo de la esencia y finalidad de los tratados fiscales.

Exención bursátil

El artículo 109 fracción XXVI de la LISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2013, establece como ingresos exentos de las personas físicas los derivados de la enajenación de acciones emitidas por sociedades mexicanas que cotizan en la BMV o de acciones emitidas por sociedades extranjeras cotizadas en dichas bolsas de valores. El segundo párrafo de dicha fracción preveía que la exención no será aplicable tratándose de la persona o grupo de personas, que directa o indirectamente tengan 10% o más de las acciones representativas del capital social de la sociedad emisora, cuando en un periodo de veinticuatro meses, enajene el 10% o más de las acciones pagadas de la sociedad de que se trate, mediante una o varias operaciones simultáneas o sucesivas, incluyendo aquellas que se realicen mediante operaciones financieras derivadas o de cualquier otra naturaleza análoga o similar.

Dicho precepto legal establece que el concepto grupo de personas debe entenderse conforme a la LMV, cuyo artículo 2 fracción IX, señala que "grupo de personas" es aquél en que (las personas) tengan acuerdos, de cualquier naturaleza para tomar decisiones en el mismo sentido; y que debe presumirse como tal las personas que tengan parentesco por consanguinidad, afinidad o civil hasta el cuarto grado, los cónyuges, la concubina y el concubinario y, entro supuesto, las sociedades que formen parte de un mismo consorcio o grupo empresarial y la persona o conjunto de personas que tengan el control de dichas sociedades.

A través de un precedente aislado de abril de 2018, el Pleno de la Sala Superior profundiza en el concepto "grupo de personas", refiriendo que si a través de cualquier acto societario, se revela identidad en la toma de decisiones entre los accionistas que participan en una oferta pública de adquisición forzosa para enajenar sus acciones, se puede presumir la pertenencia a un grupo de personas y, por tanto, no resultaría aplicable la exención referida¹²⁴.

¹²⁴ "RENTA. SUPUESTO EN EL QUE NO SE ACTUALIZA LA EXENCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 109 DEL IMPUESTO RELATIVO, CON MOTIVO DE LA ENAJENACIÓN DE LAS ACCIONES DE UNA EMPRESA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN

Por otro lado, el Pleno de la Sala Superior también confirmó que el alcance del concepto “control”, también debe abordarse desde la perspectiva de la LMV, que establece que control es la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes: (i) imponer, directa o indirectamente, decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral, (ii) mantener la titularidad de derechos que permitan, directa o indirectamente, ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral o (iii) dirigir, directa o indirectamente, la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.

Al respecto, se confirma que la calificativa de directo o indirecto está relacionada con la tenencia accionaria que en su caso posea la persona o grupo de personas con la capacidad de llevar a cabo cualquiera de los actos antes referidos. En caso de que se acredite que con la enajenación de acciones se otorgó el control directo o indirecto de una empresa, automáticamente se actualiza la excepción a la exención de acumulación de ingresos¹²⁵.

En agosto de 2018, el Pleno de la Sala Superior integró jurisprudencia por reiteración confirmando el los dos criterios antes comentados¹²⁶.

2013). Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-211, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 21, abril de 2018. Pág. 36.

¹²⁵ “RENTA. SUPUESTO EN EL QUE NO SE ACTUALIZA LA EXENCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 109 DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBIDO A QUE CON MOTIVO DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES SE OTORGÓ EL CAMBIO DE CONTROL DIRECTO O INDIRECTO DE UNA EMPRESA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013)” Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-234, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 23, junio de 2018, pág. 138.

¹²⁶ “RENTA. SUPUESTO EN EL QUE NO SE ACTUALIZA LA EXENCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 109 DEL IMPUESTO RELATIVO, CON MOTIVO DE LA ENAJENACIÓN DE LAS ACCIONES DE UNA EMPRESA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013)”. Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-SS-71, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 25, agosto de 2018, pág. 63.

“RENTA. SUPUESTO EN EL QUE NO SE ACTUALIZA LA EXENCIÓN PREVISTA EN LA FRACCIÓN XXVI DEL ARTÍCULO 109 DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBIDO A QUE CON MOTIVO DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES SE OTORGÓ EL CAMBIO DE CONTROL DIRECTO O INDIRECTO DE UNA EMPRESA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2013)” Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-SS-72, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 25, agosto de 2018, pág. 65.

Estimamos positivo que el TFJA aporte elementos objetivos previstos en la LMV para definir los supuestos en los que, tanto las autoridades fiscales, como el propio Tribunal deben de considerar la existencia de un “grupo de personas” y un “control” para efectos de dilucidar los efectos de enajenación de acciones bursátiles con lo que implícita pero claramente se evita la interpretación subjetiva de tales conceptos.

Deducción de intereses de créditos hipotecarios

El artículo 151 fracción IV de la LISR vigente en 2014 y 2015, establece como deducción permitida para las personas físicas, los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio por créditos hipotecarios destinados a la adquisición de su casa habitación, contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto total de los créditos otorgados por dicho inmueble no exceda de setecientos cincuenta mil UDIS.

En abril de 2018, el Pleno de la Sala Superior comentó en un precedente aislado que la justificación legislativa de esta medida es otorgar un beneficio hacia aquellas personas físicas de menores ingresos; por lo tanto, en opinión del ese Tribunal, los requisitos y limitantes previstos en el artículo 151, fracción IV de la LISR, no transgreden ningún derecho humano del contribuyente, ni afectan su capacidad contributiva, puesto que la adquisición de otro inmueble y, por tanto, el incremento en el monto de los intereses, revela que quien realiza la erogación, cuenta con recursos para ello, motivo por el cual es razonable que no le aplique el beneficio de exención, aun cuando pudieran radicar temporal o esporádicamente en dichos inmuebles¹²⁷.

En julio de 2018, el Pleno del referido tribunal integró jurisprudencia por contradicción de tesis, confirmando que la deducción en comento únicamente procede respecto de un solo inmueble destinado a casa habitación¹²⁸.

¹²⁷ “INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS DERIVADOS DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS. SOLO PROCEDE SU DEDUCCIÓN RESPECTO DE UN INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACIÓN”. Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-218, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 21, abril de 2018, pág. 137.

¹²⁸ INTERESES REALES EFECTIVAMENTE PAGADOS DERIVADOS DE CRÉDITOS HIPOTECARIOS. SOLO PROCEDE SU DEDUCCIÓN RESPECTO DE UN INMUEBLE DESTINADO A CASA HABITACIÓN (LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE EN 2010, 2014 Y 2015). Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-SS-56, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No 24, junio de 2018, pág. 7.

En nuestra consideración la limitante en la deducción personal de intereses por créditos hipotecarios a un solo bien inmueble, si bien obedece a una política fiscal en sentido estricto, no resulta expresa o implícitamente dispuesta en la norma por lo que opinamos que este criterio transgrede una apropiada técnica interpretativa.

En línea de lo anterior, cabe considerar que para el caso de personas físicas residentes en México, el CFF en materia de "casa habitación" expresamente reconoce que pueden tener una en México y otra en el extranjero.

Deducción de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios¹²⁹

El artículo 151, fracción I de la LISR, prevé que los pagos efectuados por concepto de honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios serán deducibles siempre y cuando se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, transferencias electrónicas de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del mismo o mediante tarjeta de crédito, de débito, o de servicios.

La Sala Superior del TFJA integró jurisprudencia y concluyó que dicha norma no transgrede los derechos humanos de seguridad jurídica y legalidad, al establecer como requisito para la deducibilidad de los pagos por concepto de honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios, el hecho de que se tengan que realizar a través del sistema financiero.

Este criterio es consistente con lo resuelto por la SCJN; sin embargo, como lo comentamos en nuestro análisis de los criterios del SEJUFE, si bien coincidimos con que el requisito de cumplir con el medio de pago específico, no vulnera, en sí mismo, derechos fundamentales, lo cierto es que dicho requisito sí perjudica a la persona física que realiza las erogaciones, toda vez que en muchas ocasiones, los prestadores de servicios médicos, dentales o de hospital no aceptan el pago a través de los medios exigidos por la LISR; luego, la persona física queda imposibilitada de reconocer un gasto que evidentemente es estrictamente indispensable, situación que finalmente sí constituye una violación al principio de proporcionalidad tributaria.

¹²⁹ "ARTÍCULO 151 FRACCIÓN I DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, NO SE ADVIERTE QUE INCURRA EN VIOLACIÓN A LOS DERECHOS HUMANOS DE SEGURIDAD JURÍDICA NI DE LEGALIDAD (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2014)." Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-SS-51, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 22, mayo 2018, pág. 10.

Materialidad de los hechos¹³⁰

Los criterios recientes de la SCJN indican que el cumplimiento de los requisitos formales de los CFDIs previstos en los artículos 29 y 29-A del CFF, no implica automáticamente el efecto fiscal que el contribuyente pretenda, de ahí que en la fiscalización deba ser cuestionada la materialidad de las operaciones que generaron ingresos o deducciones.

Al respecto, la Segunda Sección de la Sala Superior resolvió en jurisprudencia que para lograr dicha fiscalización, las autoridades deben hacer cruces de información con la contabilidad de los terceros con los que se realizaron las operaciones y, el resultado de dichas compulsas deben ser notificadas a los contribuyentes involucrados para respetar su derecho de audiencia y de defensa.

Este criterio es de la mayor relevancia, pues se está reconociendo que las autoridades fiscales deben realizar compulsas para comprobar la supuesta inexistencia o falta de materialidad de las operaciones. Por tanto, no basta que manifiesten meras presunciones infundadas para anular los efectos fiscales de las operaciones de los contribuyentes.

¹³⁰ "IMPUESTO SOBRE LA RENTA. LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS", Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-P-2aS-357, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época. Año III. No. 27, octubre 2018, pág. 417.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

IVA en la Enajenación de Alimentos Preparados¹³¹

El artículo 2-A, fracción I último párrafo de la LIVA establece que la enajenación de alimentos preparados para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos o cuando sean para llevar o para entrega a domicilio, debe gravarse a la tasa del 16%. Al respecto, la Regla I.5.1.2 de la RMF para 2010 establece que para efectos de dicha norma, no son alimentos preparados para su consumo en el lugar en que se enajenen, los alimentos envasados al vacío o congelados.

El Pleno de la Sala Superior del TFJA resolvió en precedentes aislados, que lo previsto en la regla antes mencionada, no significa que los alimentos envasados o congelados deban ser gravados a la tasa del 0%, sino se presume que los alimentos al vacío o congelados no son elaborados en el establecimiento que se venden; sin embargo, ello no les elimina la característica de “preparados”, razón por la cual deben ser gravados a la tasa general de IVA.

Asimismo, resolvió que para determinar la tasa imponible, tampoco resulta relevante la técnica de conservación de los mismos, dado que el proceso de transformación o procesamiento de los alimentos, es lo que genera que se incorpore un valor agregado objeto de gravamen.

¹³¹ “VALOR AGREGADO. LA TASA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE APLICARSE A LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS PARA SU CONSUMO, SIN IMPORTAR LA TÉCNICA DE CONSERVACIÓN DE LOS MISMOS.” Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-162, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 17, diciembre 2017, pág. 140.

“VALOR AGREGADO. LA TASA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 2o.-A, FRACCIÓN I, ÚLTIMO PÁRRAFO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, DEBE APLICARSE A LA ENAJENACIÓN DE ALIMENTOS PREPARADOS PARA SU CONSUMO, NO OBSTANTE QUE LA REGLA I.5.1.2., DE LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA EL EJERCICIO DE 2010, ESTABLEZCA QUE AQUELLOS ALIMENTOS ENVASADOS AL VACÍO NO SON PREPARADOS”. Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-161, visible en la RTFJA, Octava Época, No. 17, diciembre 2017, pág. 139.

Si bien es cierto, el criterio general que sostiene la Sala Superior es razonable, en el sentido de considerar que el elemento determinante para establecer la tasa impositiva es el valor agregado en la preparación de los productos, resulta desafortunado que no se haya advertido que el propósito de la Regla I.5.1.2 de la RMF para 2010, es precisamente dar una facilidad a los contribuyentes que enajenan este tipo de productos.

Luego, lo correcto era que la Sala reconociera que aun cuando estos productos tienen un proceso de preparación, por virtud de la Regla deben ser gravados a la tasa del 0%.

Transportación internacional aérea¹³²

El artículo 16 de la LIVA establece que para efectos de dicho ordenamiento, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En el caso concreto del servicio de transporte internacional, se menciona que se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta. Adicionalmente, dicha norma específica que para el transporte aéreo internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. Finalmente, la norma señala que, la transportación aérea a las poblaciones mexicanas ubicadas en la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, gozará del mismo tratamiento.

En consecuencia, el Pleno de la Sala Superior resolvió que aun cuando el prestador de servicio sea residente en México e incluso si el viaje

¹³² "IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. NO SE ENCUENTRAN GRAVADOS LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL, QUE SE INICIE EN EL EXTRANJERO, AUN CUANDO LA PRESTADORA SEA UN RESIDENTE EN TERRITORIO NACIONAL Y PRESTE DICHO SERVICIO PARCIALMENTE EN EL PAÍS." Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-184, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 20, marzo de 2018, pág 7.

"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. SERVICIOS DE TRANSPORTACIÓN AÉREA QUE INICIAN EN CIUDADES UBICADAS EN LA ZONA FRONTERIZA DE NUESTRO PAÍS Y CONCLUYEN EN LA CIUDAD DE MÉXICO U OTRAS CIUDADES FUERA DE DICHA ZONA FRONTERIZA. NO SE EQUIPARAN A LA TRANSPORTACIÓN AÉREA INTERNACIONAL." Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-185, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 20, marzo de 2018, pág 9.

concluye en territorio nacional, si el servicio se inició en el extranjero, dicha actividad no es objeto del IVA, pues que el servicio inicie en territorio nacional es la condición de causación.

En la misma sentencia, el Pleno de la Sala Superior confirmó que los servicios de transportación aérea que inician en ciudades ubicadas en zona fronteriza y concluyen en otra ciudad fuera de esa zona, no se esquiparan a la transportación internacional, pues el requisito indispensable que acredita el servicio de transportación internacional es demostrar que los servicios se exportaron.

En nuestra consideración estos dos precedentes son correctos y consistentes con lo previsto por la LIVA para las actividades consistentes en servicios exportados al extranjero, en concreto, para el servicio de transportación internacional de bienes o personas, puesto que reconoce que lo relevante para la causación del IVA es que el servicio se preste y se aproveche en territorio nacional.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Facultades de la autoridad fiscal para cuestionar la materialidad de operaciones para efectos del ISR¹³³

El artículo 59 fracción III del CFF, establece la presunción legal consistente en que los depósitos bancarios que no correspondan a registros de la contabilidad que esté obligado a llevar el contribuyente, son ingresos y valor de actos o actividades por los que se deben pagar contribuciones.

A través de diversos precedentes, la SCJN ha referido que la identificación contable de los depósitos bancarios se alcanza a través de la documentación comprobatoria que sustente el origen y procedencia de las operaciones. Dentro de esta documentación, generalmente se había considerado a los CFDI como elementos idóneos para acreditar tal extremo.

¹³³ "IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS" Precedente de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-331, visible en la RTFJA No. 26, Octava Época, septiembre 2018, pág. 278.

Sin embargo, con base en una tesis aislada de la Primera Sala de la SCJN, mediante la cual se resolvió que el cumplimiento de los requisitos aplicables a los CFDIs no implica automáticamente que proceda el efecto fiscal que el contribuyente pretenda, la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA reiteró que la autoridad fiscal, puede válidamente cuestionar la materialidad de las operaciones que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos para efectos del ISR y, para ello, debe efectuar compulsas con los terceros con los que se realizaron las operaciones a efecto de cruzar información y comprobar la materialidad de las operaciones.

Existe una práctica reiterada de parte de las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de revisión consistente en presumir la inexistencia de las operaciones efectuadas por los contribuyentes revisando únicamente su contabilidad y documentación comprobatoria, sin efectuar compulsas con los terceros con los que se realizaron tales operaciones.

Estimamos que lo apuntado en el párrafo previo constituye una práctica inapropiada de parte de las autoridades pues generalmente implica que en las auditorías se exija la exhibición de documentación que no es propia de los contribuyentes y que no está a su alcance, al no desahogar tales requerimientos, las autoridades realizan una determinación presuntiva que claramente es ilegal. En ese sentido, el criterio que se comenta es sumamente importante, en virtud se confirma la obligación de realizar compulsas con los terceros con los que se realizaron las operaciones y, una vez hecho el cruce de información, entonces procedería la presunción de que cierta operación es inexistente o no.

Crédito fiscal en devoluciones¹³⁴

El artículo 22 del CFF establece los lineamientos que deben seguir las autoridades y los particulares en los procedimientos de devolución de pago de lo indebido de contribuciones o de las cantidades que procedan conforme a las leyes fiscales.

Al resolver las solicitudes de devolución, las autoridades fiscales tienen la prerrogativa de ejercer facultades de comprobación para verificar el

¹³⁴ "CRÉDITO FISCAL DETERMINADO EN RESPUESTA A UNA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE. RESULTA ILEGAL". Precedente de la Sala Superior del TFJA VIII-P-SS-210, visible en la RTFJA No. 21, Octava Época, abril de 2018, pág. 35.

origen del pago de lo indebido o del saldo a favor. En algunas ocasiones, como resultado de dichas facultades de comprobación, las autoridades fiscales advierten omisiones en el pago de contribuciones y determinan créditos fiscales a cargo de los contribuyentes.

En relación con esta práctica, el TFJA había sostenido en precedentes aislados que es ilegal la determinación de créditos fiscales en dichas circunstancias, pues en ese tipo de trámites, la autoridad fiscal únicamente tiene facultad para resolver si procede o no la devolución; luego, no está facultada para determinar diferencias en el pago de contribuciones y créditos fiscales.

En agosto de 2018, el Pleno de la Sala Superior del TFJA integró jurisprudencia por reiteración confirmando que las facultades de comprobación desarrolladas de conformidad con el artículo 22 del CFF, únicamente pueden derivar en la autorización o no de la devolución solicitada. En consecuencia, el crédito fiscal que se determine a cargo de los particulares en dicho procedimiento es ilegal y debe anularse¹³⁵.

Este criterio es muy positivo pues delimita la facultad específica que la autoridad puede llevar a cabo, y evita que ésta aproveche el trámite de solicitud de devolución para ejercer facultades de comprobación en exceso, violentando derechos fundamentales de los contribuyentes.

Inexistencia de operaciones¹³⁶

El artículo 42, fracciones II y III 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.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior del TFJA resolvió que las facultades de comprobación no se limitan a detectar incumplimientos que deriven en un crédito fiscal al contribuyente omiso, sino que llevan implícita la posibilidad de que la autoridad verifique si efectivamente lo manifestado por el contribuyente corresponde a la realidad. Por tanto, la autoridad fiscal puede restar valor probatorio a CFDIs, contratos y

¹³⁵ "CRÉDITO FISCAL DETERMINADO EN RESPUESTA A UNA PETICIÓN DE DEVOLUCIÓN PRESENTADA POR EL CONTRIBUYENTE. RESULTA ILEGAL". Jurisprudencia de la Sala Superior del TFJA VIII-J-SS-70, visible en la RTFJA No. 25, Octava Época, agosto de 2018, pág. 59.

¹³⁶ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES". Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-223, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 22, mayo 2018 pág. 38.

demás documentación a través de una resolución en la que de manera fundada y motivada determine la existencia de las operaciones del contribuyente. Al respecto, se confirma que la determinación de inexistencia de operaciones será exclusivamente para efectos fiscales, sin que ello implique la anulación para efectos generales de dichos actos.

A través de otro precedente del Pleno de la Sala Superior, se reafirma que la autoridad fiscal puede restar eficacia probatoria a los CFDIs, contratos y demás documentos relacionados, a través de una resolución debidamente fundada y motivada para determinar que las operaciones que el contribuyente registró son inexistentes para efectos fiscales¹³⁷.

Este criterio es positivo pues exige que las autoridades fiscales funden y motiven las consideraciones por las cuales determinan la inexistencia de operaciones de los contribuyentes. Así, no bastará que en las resoluciones se desestimen gratuitamente los documentos aportados por los contribuyentes o que, con base en presunciones, se nulifiquen los efectos fiscales de dichas operaciones, pues claramente las autoridades están obligadas a demostrar que éstos documentos no acreditan los hechos sostenidos por los particulares.

No obstante lo anterior, respecto de la misma facultad de la autoridad para determinar la inexistencia de operaciones que lleven a cabo los contribuyentes, la Segunda Sección de la Sala Superior resolvió en un precedente diverso 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 tendientes a demostrar únicamente el registro contable¹³⁸.

¹³⁷ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL. A TRAVÉS DE ESTAS PUEDE DETERMINARSE LA INEXISTENCIA DE LAS OPERACIONES, EXCLUSIVAMENTE PARA EFECTOS FISCALES". Precedente del Pleno de Sala Superior VIII-P-SS-271, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 27, octubre 2018 pág. 255.

¹³⁸ "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 la Sala Superior VIII-P-2aS-290, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 23, junio 2018 pág. 229.

Parecería que existe una contradicción entre los dos criterios antes comentados, pues por un lado, se reconoce la obligación de las autoridades fiscales de emitir resoluciones fundadas y motivadas para determinar la inexistencia de las operaciones de particulares. Esto implica, desde nuestro punto de vista que la carga de la prueba es de las propias autoridades; sin embargo, en el segundo criterio, se valida que la autoridad presuma la inexistencia y que la carga de la prueba quede en manos de los particulares. Resulta desafortunado que se presenten dos criterios faltos de claridad y hasta cierto punto contrarios, pues ello deja incertidumbre respecto de la forma en la que deben conducirse las facultades de comprobación de las autoridades.

Pérdida fiscal o saldo a favor¹³⁹

El artículo 42, tercer párrafo del CFF establece que en el marco del ejercicio de facultades de comprobación, la autoridad fiscal puede requerir al contribuyente la documentación comprobatoria que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de pérdidas fiscales o la compensación de saldos a favor independientemente del ejercicio en el que se hayan originado, sin embargo, no se faculta a la autoridad a modificar el resultado fiscal del ejercicio de origen, pues ese requerimiento no debe considerarse como un nuevo acto de comprobación.

En un precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior se concluyó que, si en una auditoría la autoridad fiscal determina la improcedencia de una pérdida fiscal o bien, de un saldo a favor, debe entenderse que esa decisión impacta en el resultado fiscal del ejercicio donde se generó la pérdida o el saldo a favor, cuando se realice la liquidación de contribuciones por dicho ejercicio fiscal.

Si dicho crédito es anulado posteriormente, debe considerarse que los hechos que sustentaron el crédito ya fueron juzgados, por tanto, que el crédito es firme. Así, ya no es posible auditar el ejercicio donde el contribuyente haya disminuido la pérdida o compensado el saldo a favor.

¹³⁹ "PÉRDIDA FISCAL O SALDO A FAVOR.- PARA COMPROBAR SU PROCEDENCIA, LA AUTORIDAD NO PUEDE MODIFICAR EL RESULTADO FISCAL DEL EJERCICIO DONDE SE HAYA ORIGINADO". Precedente de la Sala Superior VIII-P-2aS-267, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 22, mayo 2018 pág. 144.

Este criterio es muy acertado pues impide que las autoridades fiscales actúen arbitrariamente y busquen modificar el resultado fiscal de un ejercicio diverso al que es objeto de fiscalización. Adicionalmente en caso de que exista sentencia firme respecto de dicha auditoría, este criterio impide que las autoridades pretendan revisar los mismos hechos que ya fueron analizados.

Invariabilidad de opciones¹⁴⁰

El artículo 32 del CFF establece que las declaraciones que presentan los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar hasta en tres ocasiones mediante la presentación de declaraciones complementarias. Por su parte, el último párrafo del artículo 6 del mismo ordenamiento legal, señala que cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarse respecto al mismo ejercicio.

La Sala Superior ha confirmado que si un contribuyente presenta una declaración complementaria y modifica los datos de la declaración normal, ello no significa que haya variado la opción respecto del ejercicio, sino que los datos de la declaración complementaria se entienden como definitivos y los datos de la declaración normal quedan sin efectos. Esto está supeditado a que no se hayan iniciado facultades de comprobación.

Consideramos que el criterio sustentado por la Sala Superior es correcto en virtud de que la prohibición del artículo 6 del CFF, se refiere a que en una parte del ejercicio se siga una opción y, en el resto del ejercicio se aplique otra, supuesto que no se actualiza cuando se presenta una declaración complementaria. Por demás, es de apuntarse que este criterio se adiciona a uno previo en el mismo sentido y en contradicción en uno diverso.

Presunción de inexistencia de operaciones

En términos del artículo 69-B del CFF, cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o

¹⁴⁰ "DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS E INVARIABILIDAD DE UNA OPCIÓN RESPECTO AL MISMO EJERCICIO.- INTERPRETACIÓN CONJUNTA DE LOS ARTÍCULOS 32 Y 6º DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". Precedente de la Sala Superior VIII-P-2aS-280, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 22, mayo 2018 pág. 287.

indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

En dicha norma se establece que la autoridad debe notificar, a través del buzón tributario, del DOF o de la página de internet del SAT, un oficio al contribuyente objeto de revisión, a efecto de que éste desvirtúe la presunción de inexistencia de operaciones.

En agosto de 2018, la Segunda Sección de la Sala Superior resolvió que el oficio a través del cual se notifica al contribuyente de esta situación, debe estar debidamente fundado y motivado. Ello implica que la autoridad precise las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que le permitieron detectar que el contribuyente emitió comprobantes apócrifos, esto es, probar los supuestos de la presunción relativa, como sucede en el caso de las visitas domiciliarias o revisiones de gabinete. Luego, es indispensable que se precisen los números de comprobantes objetados, fecha, concepto, datos de a favor de quién fueron emitidos y el RFC correspondiente. Sin embargo, esta exigencia no puede llegar al extremo de señalar los activos, personas e infraestructura que no fueron reales¹⁴¹. En octubre de 2017, al Sala Superior integró jurisprudencia confirmando este criterio¹⁴².

Cumplimiento de requisitos en CFDIs

Los artículos 29 y 29-A del CFF establecen los requisitos que deben cumplir los CFDIs que son considerados los documentos que constituyen el medio de convicción a través de los cuales se acredita el tipo de actos o actividades que realizan los contribuyentes para efectos fiscales.

Mediante jurisprudencia de la Primera Sección de la Sala Superior, se resolvió que la autoridad fiscal está facultada para verificar si los CFDIs efectivamente consignan un hecho gravado por una contribución y, en consecuencia, puede desconocer el efecto fiscal pretendido por el

¹⁴¹ "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. MOTIVACIÓN DEL OFICIO CON EL QUE INICIA EL PROCEDIMIENTO REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-246, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 22, agosto 2018 pág. 109.

¹⁴² "PRESUNCIÓN DE INEXISTENCIA DE OPERACIONES. MOTIVACIÓN DEL OFICIO CON EL QUE INICIA EL PROCEDIMIENTO REGULADO EN EL ARTÍCULO 69-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN". Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-SS-79, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 22, octubre 2018 pág. 93.

contribuyente, cuando advierta la inexistencia de las operaciones que amparan¹⁴³.

Por otro lado, en un precedente aislado, confirmando que el hecho de que no sea cuestionado el cumplimiento de requisitos de los CFDIs, ello no implica que proceda automáticamente el acreditamiento o deducción relacionado con la operación amparada en dicho CFDI. Queda la carga de la prueba en el contribuyente de demostrar la materialidad de dicha operación¹⁴⁴.

Reiteramos que para que sea válido que la autoridad fiscal deje sin efectos fiscales las operaciones amparadas por CFDIs presumidos como apócrifos, es indispensable que la autoridad siga el procedimiento legal para ello y exprese motivos y razones lógicas y fundadas por las cuales llega a dicha conclusión, sin que sea legal que la presunción sea haga de forma gratuita y arbitraria.

Devolución de contribuciones

A través de un precedente aislado, la Primera Sección de la Sala Superior refiere que en el trámite de solicitud de devolución, las autoridades fiscales pueden válidamente ejercer sus facultades de comprobación para confirmar la procedencia de la devolución y, dichas facultades llevan implícita la posibilidad de comprobar la realidad económica de las operaciones del contribuyente. De este modo, el propio contribuyente tiene la carga de la prueba atinente a la sustancia económica de la operación¹⁴⁵.

Por otro lado, la misma Primera Sección de la Superior confirmó que si bien, de conformidad con el artículo 22 del CFF, la autoridad cuenta con

¹⁴³ "COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE LOS REQUISITOS PREVISTOS EN LOS ARTÍCULOS 29 Y 29-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO OBLIGA A LA AUTORIDAD A RECONOCER DE FORMA AUTOMÁTICA EL EFECTO FISCAL QUE CON ESTOS SE PRETENDE". Jurisprudencia de la Sala Superior VIII-J-1AS-52, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 27, octubre 2018 pág. 103.

¹⁴⁴ "COMPROBANTES FISCALES. LA AUTORIDAD PUEDE VÁLIDAMENTE DESCONOCER SU EFECTO FISCAL CUANDO LAS OPERACIONES AMPARADAS EN ELLOS CAREZCAN DE MATERIALIDAD". Precedente de la Sala Superior VIII-P-SS-270, visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 27, octubre 2018 pág. 253.

¹⁴⁵ "DEVOLUCIÓN. PARA SU PROCEDENCIA DEBE ACREDITARSE LA SUSTANCIA ECONÓMICA DE LA OPERACIÓN QUE GENERÓ EL SALDO A FAVOR". Precedente de la Sala Superior VIII-P-1AS-445 visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 28, noviembre 2018 pág. 335.

un plazo no mayor de 20 días para requerir información relacionada con la solicitud de devolución presentada por los contribuyente, la violación de dicho plazo no produce la inexistencia de efectos jurídicos, ni que pueda efectuarse un segundo requerimiento. En consecuencia, la violación del plazo referido no trae por efecto la autorización automática de la devolución, sino el pago de intereses que en su caso procedan¹⁴⁶.

Consideramos que este criterio no es acertado, puesto que es contrario al principio de legalidad que regula la actuación de las autoridades. Es indispensable que las autoridades se encuentren obligadas a cumplir con los plazos y procedimientos previsto por la ley que regula su actividad, pues de lo contrario, los contribuyentes no tienen certeza respecto de la forma en la que serán objeto de fiscalización, situación que lleva a un estado de inseguridad jurídica para los particulares.

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Actas de asamblea no protocolizadas¹⁴⁷

El artículo 129 del CFPC establece que son documentos públicos aquellos cuya formación está encomendada por la ley, dentro de los límites de su competencia, a un funcionario público revestido de la fe pública, y los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones. Por su parte, el artículo 133 del mismo ordenamiento establece que un documento privado es aquel que no reúne los requisitos establecidos para los documentos públicos.

Mediante un precedente aislado, la Primera Sección de la Sala Superior resolvió que si en el juicio contencioso administrativo, una de las partes exhibe un acta de asamblea que no se encuentre protocolizada, dicho documento será valorado como un documento privado y no será prueba

¹⁴⁶ "DEVOLUCIÓN DE CONTRIBUCIONES. CONSECUENCIAS DE LA TRANSGRESIÓN DEL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 22 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA VERIFICAR SU PROCEDENCIA". Precedente de la Sala Superior VIII-P-1aS-453 visible en la R.T.F.J.A. Octava Época, No. 28, noviembre 2018 pág. 567.

¹⁴⁷ "ACTAS DE ASAMBLEA NO PROTOCOLIZADAS. AL TENER EL CARÁCTER DE DOCUMENTALES PRIVADAS, LAS MISMAS DEBEN ESTAR ADMINICULADAS CON OTROS MEDIOS PROBATORIOS PARA GENERAR CONVICCIÓN AL ÓRGANO JUZGADOR DE LOS HECHOS CONTENIDOS EN ELLAS". Precedente de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 18, Octava Época, enero 2018, pág. 680.

plena de la veracidad de las operaciones, sino que la misma deberá ser relacionada con otro documento para mostrar fehacientemente su contenido.

En los últimos años, las Salas del TFJA han desestimado de plano las documentales privadas aportadas por las partes contendientes de los juicios de nulidad, al considerar que éstas únicamente tienen un carácter indiciario que no es idóneo para probar contundentemente la pretensión de las partes. Esta postura deja a los particulares en un estado de indefensión, pues existen muchas operaciones comerciales que no exigen el requisito de ser protocolizado ante notario público y sin embargo, tanto las autoridades fiscales como las Salas del TFJA suelen desestimar valor probatorio a dichos documentos argumentando que podrían ser fruto de manipulación.

Por ello este precedente es importante y acertado, pues la Sala Superior obliga a las Salas de ese Tribunal a valorar y adminicular los documentos privados, específicamente las actas de asamblea, con otros medios de prueba a efecto de conocer la verdad de los hechos y resolver la Litis.

Cumplimiento de sentencias

De conformidad con el artículo 52, párrafo segundo de la LFPCA, si la sentencia definitiva obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, ésta deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses tratándose del Juicio Ordinario o un mes tratándose del Juicio Sumario, en ambos casos, contados a partir de que la sentencia quede firme.

La Primera Sección de la Sala Superior resolvió mediante precedente aislado, que en caso de que la autoridad demandada cumpla de forma extemporánea excediendo los plazos referidos, los particulares pueden interponer indistintamente recurso de queja o un nuevo juicio de nulidad toda vez que en ambos casos, se deberá decretar la nulidad del acto emitido fuera del plazo legal¹⁴⁸.

¹⁴⁸ "PRECLUSIÓN DEL TÉRMINO PARA EMITIR UN RESOLUCIÓN EN CUMPLIMIENTO A UN FALLO EMITIDO POR ESTE TRIBUNAL. PUEDE SER ADUCIDO DE FORMA DISTINTA TANTO EN LA INSTANCIA DE QUEJA, COMO MEDIANTE CAUSAL DE NULIDAD EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. Precedente de la Sala Superior del TFJA VII-P-1aS-340, visible en la RTFJA No. 21, Octava Época, abril 2018, pág. 282.

Consideramos que este criterio busca evitar “trampas procesales” que afecten los derechos de los particulares, y, por tanto, es plausible. Sin embargo, por un principio de legalidad general, el Tribunal debió en nuestro concepto, fijar una postura clara respecto de cuál es el medio idóneo para combatir la preclusión de la facultad de las autoridades fiscales para dar cumplimiento a la sentencia definitiva, dejando siempre la facilidad de que si un contribuyente opta por el otro medio, ello no conlleve una negación a su defensa.

Es de mencionarse en relación con el cumplimiento de sentencia, que el artículo 58, fracción I, inciso a) de la LFPCA prevé que en caso de incumplimiento de sentencias, el TFJA procederá a imponer a la autoridad demandada responsable una multa de apremio.

Al respecto, el Pleno de la Sala Superior integró jurisprudencia sosteniendo que en caso de que la parte actora interponga una queja por considerar que existe un incumplimiento de sentencia por parte de la autoridad demandada y en dicho recurso se resuelva que efectivamente no se dio cumplimiento alguno, los magistrados integrantes del TFJA deberán imponer la multa prevista en el artículo 58 fracción I, inciso a) de la LFPCA¹⁴⁹.

A nuestra consideración, el criterio emitido por la Sala Superior es benéfico para el contribuyente, toda vez que se otorga seguridad jurídica al sancionar a la autoridad fiscal por la evasión en el cumplimiento de sentencias.

¹⁴⁹ MULTA. PROCEDE SU IMPOSICIÓN EN QUEJA POR INCUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA.- Precedente de la Sala Superior del TFJA VIII-J-SS-59, visible en la RTFJA No. 23, Octava Época, junio 2018, pág. 7.

TRATADOS INTERNACIONALES / BEPS

TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN

ACUERDO CON JAMAICA PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACIÓN Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Mediante decreto de fecha 23 de febrero de 2018, se publicó el *Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y Jamaica para Evitar la Doble Imposición y para Prevenir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo*, con plenos efectos a partir del 1 de enero de 2019.

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

Reglas de desempate de doble residencia ("*tie breaker rule*")¹⁵⁰

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.

Dividendos¹⁵¹

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 efectivo es una sociedad que tenga la propiedad de por lo menos el 25% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o 10% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

¹⁵⁰ Art. 4, Acuerdo.

¹⁵¹ Art. 10, Acuerdo.

Intereses¹⁵²

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%.

Regalías¹⁵³

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

Asistencia técnica¹⁵⁴

Como excepción a la práctica internacional, el Acuerdo permite una tasa máxima de retención del 10% sobre el monto bruto de los honorarios pagados por concepto de asistencia técnica.

Para tales efectos, se entiende por “honorarios por asistencia técnica” los pagos de cualquier clase distintos a los contenidos en los Artículos 7 y 15 del Acuerdo (beneficios empresariales y salarios) en consideración por servicios de administración, técnicos o de consultoría, incluyendo la prestación de servicios técnicos u otro personal.

¹⁵² Art. 11, Acuerdo.

¹⁵³ Art. 12, Acuerdo.

¹⁵⁴ Art. 13, Acuerdo.

Ganancias de capital¹⁵⁵

Se reitera la regla general aplicable a bienes inmuebles, estableciendo el derecho del Estado en que dicho bien inmueble se ubique a imponer gravámenes sobre la ganancia obtenida por virtud de su enajenación.

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.

Limitación de beneficios¹⁵⁶

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

¹⁵⁵ Art. 14, Acuerdo.

¹⁵⁶ Art. 24, Acuerdo.

una o más personas físicas residentes en cualquiera de ellos.

- 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 Jamaica 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 imposición¹⁵⁷

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 jamaicano pagado por ingresos que conforme el presente Acuerdo pueden someterse a imposición en Jamaica, 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 Jamaica y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto jamaicano pagado por la sociedad que distribuye

¹⁵⁷ Art. 25, Acuerdo.

dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

Seguros de vida¹⁵⁸

El Protocolo del Acuerdo establece una disposición específica en materia de seguros de vida, estableciendo que una sociedad de seguros residente en México no deberá estar sujeta a una tasa de retención más alta que una sociedad de seguros de vida residente en Jamaica.

Intercambio de información¹⁵⁹

Las autoridades competentes de México o Jamaica 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.

¹⁵⁸ Art. 26, Acuerdo y 3, Protocolo.

¹⁵⁹ Art. 28, Acuerdo.

ACUERDO CON EL REINO DE ARABIA SAUDITA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN E IMPEDIR LA EVASIÓN FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y SU PROTOCOLO

Mediante decreto de fecha 26 de febrero de 2018, se publicó el *Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno del Reino de Arabia Saudita para Evitar la Doble Imposición e Impedir la Evasión Fiscal en Materia de Impuestos sobre la Renta y su Protocolo*, con efectos a partir del 1 de enero de 2019.

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

Regla de desempate de doble residencia ("*tie breaker rule*")¹⁶⁰

Se prevé que una persona distinta a una persona física sea residente de ambos Estados, las autoridades competentes de los Estados Contratantes determinarán mediante acuerdo mutuo, y determinarán la forma de aplicación del Acuerdo tomando en cuenta que la sede de dirección efectiva es el factor principal en este caso.

Dividendos¹⁶¹

Los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en el que resida la sociedad que paga los dividendos y de conformidad con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los dividendos es un residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder del 5% del importe bruto de los dividendos distribuidos.

Intereses¹⁶²

Los intereses podrán someterse a imposición en el Estado del que procedan y de acuerdo con la legislación de ese Estado, pero si el beneficiario efectivo de los mismos es un residente del otro Estado, el impuesto así exigido no podrá exceder del:

¹⁶⁰ Art. 4, Acuerdo.

¹⁶¹ Art. 10, Acuerdo.

¹⁶² Art. 11, Acuerdo.

- a) 5% del importe bruto de los ingresos derivados de intereses pagados a entidades financieras o fondos de pensiones; o
- b) 10% del importe bruto de los ingresos derivados de rendimientos de crédito pagados en todos los demás casos.

Ganancias de capital¹⁶³

Las ganancias que un residente de un Estado obtenga de la enajenación de acciones en las que más del 50% de su valor proceda, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones de una sociedad que sea residente de un Estado pueden someterse a imposición en ese Estado.

Eliminación de la doble imposición¹⁶⁴

La doble imposición se eliminará de la siguiente manera:

- a) Cuando un residente de un Estado obtenga rentas que de conformidad con las disposiciones del Acuerdo puedan estar sujetas a imposición en el otro Estado, el Estado mencionado en primer lugar permitirá deducir del impuesto sobre la renta de ese residente, una cantidad igual al impuesto pagado en el otro Estado.

Sin embargo, dicha deducción no excederá la parte del impuesto calculada antes de hacer la deducción, que sea atribuible según corresponda, al ingreso que pueda ser sometido a imposición en el otro Estado.

- b) Cuando, de conformidad con cualquier disposición del Acuerdo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado Contratante estén exentas de impuestos en ese Estado, dicho Estado podrá, sin embargo, al calcular el monto del impuesto sobre los ingresos restantes de ese residente, tomar en cuenta la renta exenta.

¹⁶³ Art. 13, Acuerdo.

¹⁶⁴ Art. 23, Acuerdo.

Intercambio de información¹⁶⁵

Las autoridades competentes de los Estados intercambiarán la información previsiblemente relevante para aplicar lo dispuesto en el presente Acuerdo o para administrar o exigir lo dispuesto en la legislación interna relativa a los impuestos de cualquier clase y naturaleza exigidos por los Estados Contratantes, en la medida en que la imposición prevista en el mismo no sea contraria al Acuerdo.

La información recibida por un Estado Contratante será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida con base en la legislación interna de ese Estado y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la determinación o recaudación de los impuestos, de los procedimientos declarativos o ejecutivos relativos a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relacionados con los mismos o encargadas de verificar el cumplimiento de todo lo anterior. Dichas personas o autoridades sólo utilizarán esta información para estos fines y podrán revelar la información en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

El Acuerdo no impone la obligación a los Estados de (i) adoptar medidas administrativas contrarias a la legislación y práctica administrativa interna(ii) suministrar información que no se pueda obtener de conformidad con la legislación o en el ejercicio normal de la práctica doméstica; y, (iii) suministrar información que revele un secreto comercial, empresarial, industrial o profesional o un procedimiento comercial, o información, cuya comunicación sea contraria al orden público.

ACUERDO CON LA REPÚBLICA DE FILIPINAS PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICIÓN EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA Y PREVENIR LA EVASIÓN FISCAL

Mediante decreto de fecha 18 de abril de 2018, se publicó el *Acuerdo entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y el Gobierno de la República de Filipinas para Evitar la Doble Imposición en Materia de Impuestos sobre la Renta y Prevenir la Evasión Fiscal*, con efectos a partir del 1 de enero de 2019.

¹⁶⁵ Art. 25, Acuerdo.

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

Reglas de desempate de doble residencia ("*tie breaker rule*")¹⁶⁶

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

Dividendos¹⁶⁷

Los dividendos pueden someterse a imposición en el Estado en que resida la sociedad que paga los dividendos, pero si el beneficiario efectivo de los mismos es un residente del otro Estado, el impuesto así exigido no podrá exceder:

- a) del 5% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas), que tenga la propiedad directa de por lo menos el 70% del capital de la sociedad que paga los dividendos.
- b) Del 10% del importe bruto de los dividendos si el beneficiario efectivo es una sociedad (distinta a una sociedad de personas), que tenga la propiedad directa de por lo menos el 10% del capital de la sociedad que paga los dividendos; o
- c) 15% del importe bruto de los dividendos en todos los demás casos.

Intereses¹⁶⁸

Los intereses pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan, pero si el beneficiario efectivo de los intereses es un residente del otro Estado, el impuesto no podrá exceder del 12.5% del importe bruto de los intereses.

¹⁶⁶ Art. 4, Acuerdo.

¹⁶⁷ Art. 10, Acuerdo.

¹⁶⁸ Art. 11, Acuerdo.

En caso de que el importe de los intereses pagados entre personas con relaciones especiales (i.e., partes relacionadas) exceda de aquél establecido en condiciones de mercado, el excedente no gozará los beneficios del Acuerdo, razón por la cual dicho monto podrá encontrarse sujeto a las tasas de retención previstas en la legislación doméstica de los Estados parte.

Regalías¹⁶⁹

Los pagos por concepto de regalías pueden someterse a imposición en el Estado del que procedan, pero si el perceptor de las regalías es el beneficiario efectivo, el impuesto no podrá exceder del 15% del importe bruto de los pagos efectuados.

En caso de que el importe de las regalías pagadas entre personas con relaciones especiales (i.e., partes relacionadas) exceda de aquél establecido en condiciones de mercado, el excedente no gozará los beneficios del Acuerdo, razón por la cual dicho monto podrá encontrarse sujeto a las tasas de retención previstas en la legislación doméstica de los Estados parte.

Ganancias de capital¹⁷⁰

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones o participaciones, o derechos similares, cuyo valor proceda en más de un 50%, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en el otro Estado, pueden someterse a imposición en ese otro Estado.

No existirá imposición en el caso de transferencias de propiedad entre miembros del mismo grupo de sociedades, en la medida que la contraprestación recibida por el enajenante consista en la participación u otros derechos en el capital del adquirente o de otra sociedad residente en el mismo Estado que posea directa o indirectamente 80% o más de los derechos de voto y valor del adquirente, si:

- a) El enajenante y el adquirente son sociedades residentes en el mismo Estado.
- b) Antes e inmediatamente después de la transferencia, el enajenante o el adquirente posean, directa o indirectamente,

¹⁶⁹ Art. 12, Acuerdo.

¹⁷⁰ Art. 13, Acuerdo.

80% o más de los derechos de voto y el valor de la otra, o una sociedad residente en el mismo Estado Contratante posea directa o indirectamente (por medio de sociedades residentes en el mismo Estado Contratante) 80% o más de los derechos de voto y valor de cada una de ellas; y

c) Para efectos de la determinación de la ganancia en cualquier enajenación posterior:

- (i) El costo inicial del activo para el adquirente se determina con base en el costo que tuvo para el enajenante, incrementado por cualquier cantidad en efectivo u otros bienes pagados; o
- (ii) La ganancia se mide por otro método que da sustancialmente el mismo resultado.

Las ganancias derivadas de la enajenación de acciones, participaciones u otros derechos en el capital de una sociedad u otra persona jurídica residente del otro Estado pueden someterse a imposición en ese otro Estado, si el perceptor de la ganancia, en cualquier momento, durante un periodo de 12 meses anterior a dicha enajenación, junto con todas las personas relacionadas al perceptor, tuvieron una participación de al menos el 20% en el capital de esa sociedad u otra persona jurídica.

Eliminación de la doble imposición¹⁷¹

Dentro del Acuerdo se prevé que en México permitirá a sus residentes acreditar contra el impuesto mexicano:

- a) El impuesto filipino pagado sobre las rentas procedentes de Filipinas, en una cantidad que no exceda del impuesto exigible en México sobre dichas rentas; y
- b) En el caso de una sociedad propietaria de por menos el 10% del capital de una sociedad residente en Filipinas y de la cual la sociedad mencionada en primer lugar recibe dividendos, el impuesto filipino pagado por la sociedad que distribuye dichos dividendos, respecto de los beneficios con cargo a los cuales se pagan los dividendos.

¹⁷¹ Art. 23, Acuerdo.

Por su parte, cuando un residente de Filipinas obtenga rentas que de conformidad con las disposiciones del Acuerdo puedan someterse a imposición en México, Filipinas permitirá como una deducción del impuesto sobre la renta de ese residente, una cantidad equivalente al impuesto sobre la renta pagado en México. Sin embargo, dicha deducción no excederá la parte del impuesto sobre la renta, calculado antes de otorgar la deducción, que sea atribuible a las rentas que pueden someterse a imposición en México.

Cuando de conformidad con cualquier disposición del Acuerdo, las rentas obtenidas por un residente de un Estado estén exentas de impuesto en ese Estado, dicho Estado podrá, no obstante, tener en cuenta las rentas exentas para calcular el impuesto sobre las rentas restantes de dicho residente.

Intercambio de información¹⁷²

Las autoridades competentes de los Estados intercambiarán la información que previsiblemente pueda resultar de interés para aplicar lo dispuesto en este Acuerdo, o para la administración o la aplicación del Derecho interno relativo a los impuestos de toda naturaleza o denominación exigibles por los Estados Contratantes, sus subdivisiones políticas o entidades locales, en la medida en que la imposición así exigida no sea contraria al Acuerdo.

La información recibida por un Estado será mantenida secreta de la misma forma que la información obtenida en virtud del derecho interno de ese Estado, y sólo se comunicará a las personas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargadas de la gestión o recaudación de los impuestos, de su aplicación efectiva o de la persecución del incumplimiento relativo a dichos impuestos, de la resolución de los recursos relativos a los mismos, o de la supervisión de tales actividades.

Se establece que no se impondrá a los Estados la obligación de (i) adoptar medidas administrativas contrarias a su legislación y práctica administrativa; (ii) suministrar información que no se pueda obtener de conformidad con su legislación o en el ejercicio de su práctica administrativa normal; y (iii) suministrar información que revele cualquier secreto comercial, empresarial, industrial, o profesional o un procedimiento comercial, o información cuya revelación sea contraria al orden público.

¹⁷² Arts. 26, Acuerdo.

TRATADOS EN VIGOR Y APLICABLES A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2019

La lista de 78 tratados que constituyen derecho vigente al 1 de enero de 2019, es la siguiente:

Estado	Publicación en DOF	Aplicable a partir del
Alemania	15 de diciembre de 2009	15 de octubre de 2009 1 de enero de 2010
Antillas Neerlandesas ¹⁷³	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 ¹⁷⁴	19 de marzo de 2004	1 de enero de 2005
Aruba ¹⁷⁵	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

¹⁷³ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁴ Para Evitar la Doble Imposición en Materia de Transporte Internacional.

¹⁷⁵ En materia de Intercambio de Información.

Bahamas ¹⁷⁶	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 Protocolo: 17 de agosto 2017	1 de enero de 1998 Protocolo: 1 de enero de 2018
Belice ¹⁷⁷	9 de agosto de 2012	9 de agosto de 2012
Bermuda ¹⁷⁸	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 ¹⁷⁹	15 de julio de 1992	1 de enero de 1993
Colombia	11 de julio de 2013	1 de enero de 2014
Corea	16 de marzo de 1995	1 de enero de 1996
Costa Rica ¹⁸⁰	21 de junio de 2012	26 de junio de 2012 1 de enero de 2013
Chile	12 de mayo de 2000	1 de enero de 2000

¹⁷⁶ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁷ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁸ En materia de Intercambio de Información.

¹⁷⁹ En materia de Intercambio de Información.

¹⁸⁰ En materia de Intercambio de Información.

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
Estonia	16 de diciembre de 2013	1 de enero de 2014
España	31 de diciembre de 1994 Protocolo: 17 de agosto de 2017	1 de enero de 1995 Protocolo: 1 de enero de 2018 ¹⁸¹
EUA	3 de febrero de 1994 25 de enero de 1996 22 de julio de 2003	1 de enero de 1994 26 de octubre de 1995 3 de julio de 2003 (vigencia)
EUA ¹⁸²	23 de enero de 1990 25 de enero de 1996	18 de enero de 1990 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
		1 de enero de 2014

¹⁸¹ 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.

¹⁸² En materia de Intercambio de Información.

Gibraltar ¹⁸³	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
Hungría	26 de diciembre de 2011	1 de enero de 2012
India	31 de marzo de 2010	1 de enero de 2011
Indonesia ¹⁸⁴	8 de diciembre de 2004	1 de enero de 2005
Irlanda ¹⁸⁵	9 de agosto de 2000	1 de enero de 1999
Isla del Hombre ¹⁸⁶	2 de marzo de 2012	4 de marzo de 2012
Islas Caimán ¹⁸⁷	7 de marzo de 2012	9 de marzo de 2012 1 de enero de 2013
Islas Cook ¹⁸⁸	2 de marzo de 2012	3 de marzo de 2012
Islas Guernsey ¹⁸⁹	27 de abril de 2012	24 de marzo de 2012
Islas Jersey ¹⁹⁰	22 de marzo de 2012	22 de marzo de 2012

¹⁸³ En materia de Intercambio de Información.

¹⁸⁴ Tratado en proceso de modificación.

¹⁸⁵ Tratado en proceso de modificación.

¹⁸⁶ En materia de Intercambio de Información.

¹⁸⁷ En materia de Intercambio de Información.

¹⁸⁸ En materia de Intercambio de Información.

¹⁸⁹ En materia de Intercambio de Información.

¹⁹⁰ En materia de Intercambio de Información.

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 16 de abril de 2015
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 ¹⁹¹	22 de julio de 2014	1 de enero de 2014
Lituania	15 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	1 de enero de 2010

¹⁹¹ En materia de Intercambio de Información.

	(Protocolo)	
Panamá	30 de diciembre de 2010	1 de enero de 2011
Perú	26 de febrero de 2014	1 de enero de 2015
Polonia	18 de octubre de 2002	1 de enero de 2003
Portugal	3 de abril de 2001	1 de enero de 2002
Qatar	8 de marzo de 2013	1 de enero de 2014
Reino Unido	15 de marzo de 1995	1 de abril de 1994
	15 de abril de 2011 (Protocolo)	18 de enero de 2011
República Checa	28 de enero de 2003	1 de enero de 2003
República Eslovaca	28 de septiembre de 2007	1 de enero de 2008
Rumania	12 de diciembre de 2001	1 de enero de 2002
Rusia	20 de mayo de 2008	1 de enero de 2009
Samoa ¹⁹²	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

¹⁹² En materia de Intercambio de Información.

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
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
Costa Rica	12 de abril de 2014	Pendiente aprobación por el otro Estado
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 NEGOCIACIÓN¹⁹³

Egipto
Eslovenia
Irán
Líbano
Malasia
Marruecos
Nicaragua
Omán
Pakistán
Tailandia
Vietnam

TRATADOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN NEGOCIACIÓN¹⁹⁴

Islas Marshall
Mónaco

¹⁹³ Visible en www.sat.gob.mx.

¹⁹⁴ Ídem.

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

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico ("OCDE") ha venido desarrollando 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 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 trasnacionales 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

El 16 de marzo de 2018 fue publicado el Informe Provisional sobre los Desafíos fiscales derivados de la Digitalización, mismo que incluye un análisis exhaustivo de las principales características o rasgos distintivos observados frecuentemente en ciertos modelos económicos altamente digitalizados e inherentes a la creación de valor, así como las diversas posturas adoptadas por distintas jurisdicciones ante dichos modelos de negocio.

En tanto no exista un consenso definitivo, el Informe Provisional examina como medida provisional, la aplicación de un impuesto especial a la prestación de ciertos servicios digitales, mediante la aplicación de cierta tasa sobre el importe bruto satisfecho en contraprestación a dichos servicios digitales.

En concordancia con lo anterior, el 6 de septiembre de 2018 fue presentada la iniciativa de Ley del Impuesto sobre los Ingresos Procedentes de Servicios Digitales, con el objeto de hacer frente a los posibles desajustes generados por la separación entre el lugar donde se generan los beneficios económicos de una empresa y el lugar donde se genera valor en el contexto de la economía digital, estableciendo un gravamen del 3% sobre el monto de las contraprestaciones pactadas de conformidad con los términos descritos en dicha propuesta de ley.

Sin embargo, dicha iniciativa no ha sido incluida dentro del paquete de propuestas legislativas presentadas para el ejercicio fiscal de 2019, razón por la cual, al día de hoy, no existe contribución alguna aplicable a los modelos de negocio con elementos digitales en razón de su utilización u aprovechamiento por usuarios localizados en México.

Acciones 8 y 10 – Aspectos en materia de precios de transferencia sobre operaciones financieras

El 3 de julio de 2018 fue publicado el Borrador para Discusión sobre los aspectos en materia de precios de transferencia sobre operaciones financieras, el cual tiene por objeto clarificar la aplicación de los principios establecidos en las *Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales* ("Guías") publicadas el 10 de julio de 2017.

De manera específica, el borrador aborda temas en materia de préstamos intercompañías, centralización de funciones de tesorería y de cobertura, garantías y seguros.

Acciones 8 y 10 – Nueva guía sobre el análisis de intangibles de difícil valuación y sobre el método de partición de utilidades – *profit split method*

La nueva guía para la valuación de intangibles de difícil valuación (HTVI, por sus siglas en inglés) publicada el 21 de junio de 2018 tiene por objeto homologar las prácticas realizadas por las administraciones tributarias con relación a la realización de ajustes en el análisis de dichos intangibles. La guía de referencia ha sido incorporada como Anexo al Capítulo IV de las Guías.

Por su parte, en la fecha mencionada en el párrafo que antecede, fue publicada la guía revisada sobre la aplicación del método transaccional de partición de utilidades –elaborada como parte de la Acción 10-, la cual fue formalmente incorporada a las Guías, sustituyendo el texto preexistente a dicha fecha con relación al método de referencia.

Acción 15 – Instrumento multilateral para la implementación de BEPS

Al 4 de diciembre de 2018, un total de 85 jurisdicciones han firmado o expresado su intención formal de firmar el MLI, el cual a la fecha cubre aproximadamente 1500 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.

A continuación se incluye el listado actualizado de 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 multilateral¹⁹⁵.

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)

¹⁹⁵ Véase: <http://www.oecd.org/tax/treaties/mli-matching-database.htm>

	<p>de la enajenación de acciones o intereses de 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. 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 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

	<p>empresa)</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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

	<p>de dividendos)</p> <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. 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

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

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

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

Grecia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Hong Kong (China)-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
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	*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.
Irlanda-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 4 (Entidades de residencia dual) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal

	<p>cubierto)</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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

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

	<p>específicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Kuwait-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Letonia-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Lituania-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
Luxemburgo-México	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 2 (Tratados cubiertos) - Art. 3 (Entidades transparentes) - Art. 5 (Aplicación de métodos para evitar la doble imposición) - Art. 6 (Objeto de un tratado fiscal cubierto) - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
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)

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

	<p>específicas)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - Art. 16 (Procedimiento de acuerdo mutuo)
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 entidades cuyo valor deriva principalmente de propiedad inmueble) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones)

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

	<ul style="list-style-type: none"> - Art. 7 (Prevención de abuso de tratados) - Art. 10 (Regla anti-abuso para establecimientos permanentes situados en terceras jurisdicciones) - Art. 11 (Aplicación de convenios fiscales para restringir a una parte el derecho a gravar a sus propios residentes) - Art. 12 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de acuerdos de comisionistas y estrategias similares) - Art. 13 (Evasión artificial del estatus de establecimiento permanente a través de las excepciones de actividades específicas) - Art. 15 (Definición de una persona estrechamente relacionada con una empresa) - 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)

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

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

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.

Estas modificaciones a los tratados celebrados por México posiblemente irán entrando en vigor durante el 2019.

ESTÁNDAR PARA EL INTERCAMBIO AUTOMÁTICO DE INFORMACIÓN SOBRE CUENTAS FINANCIERAS EN MATERIA FISCAL ("CRS")

Marco general

A partir de 2017, diversas jurisdicciones comenzaron a intercambiar automáticamente información financiera para efectos fiscales con México, de una manera estandarizada, sistemática y periódica. Dicho intercambio automático de información se sustenta en un marco normativo sólido de acuerdos internacionales y legislación local de las jurisdicciones involucradas, que asegura que las instituciones financieras locales puedan identificar y reportar a sus correspondientes autoridades fiscales aquellas cuentas mantenidas por personas no residentes.

A esta fecha, el marco de acuerdos internacionales multilaterales que sustentan el compromiso de intercambio bilateral de este tipo de información continua incluyendo (i) al Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre el Intercambio Automático de Información de Cuentas Financieras ("*MCAA*" - *Multilateral Competent Authority Agreement*), a través del que las jurisdicciones firmantes se comprometen a implementar procesos locales de investigación previa y reporte de información de cuentas financieras en términos del CRS, y a efectuar el intercambio automático de la información para efectos

fiscales, (ii) al propio CRS, que contiene las reglas estándar de reporte, (iii) a los Comentarios al CRS y al MCAA, y (iv) la Guía de Usuario relativa al Esquema XML del CRS, relativa a las cuestiones técnicas y de tecnología de la información, para efectos de que la información se intercambie de manera estandarizada¹⁹⁶.

Vale la pena mencionar que el 5 de abril de 2018, la OCDE publicó la segunda edición del Manual de Implementación del CRS (*CRS Implementation Handbook*) que, aunque formalmente no es parte del marco de acuerdos del CRS, pretende ser una guía práctica para los funcionarios de los distintos gobiernos y de las instituciones financieras. En esta edición se incorporan o aclaran temas sobre el marco legal de CRS, la protección de datos personales, tecnología de la información y requisitos administrativos para su funcionamiento, medidas para asegurar el cumplimiento de CRS, así como sobre la interpretación relativa quiénes son las personas que controlan estructuras que involucran fideicomisos (*trusts*), incluyendo también una sección de preguntas frecuentes.

Al 29 de octubre de 2018, 104 jurisdicciones han firmado el MCAA, siendo Panamá, Vanuatu, Kazakstán, Hong Kong (China), Macao (China), Liberia y Ecuador los Estados que lo suscribieron durante 2018. Asimismo, al 5 de diciembre de 2018 la OCDE reporta que bajo este marco se han llevado a cabo 4,500 intercambios bilaterales de información exitosos.

Relaciones activas de México, bajo el MCAA

Actualmente, México tiene 64 relaciones bilaterales activas de envío automático de información, y 93 relaciones bilaterales activas de recepción automática de información con las siguientes jurisdicciones:

Jurisdicciones de donde se recibirá información	Jurisdicciones a las que se enviará información
1. Alemania	1. Alemania
2. Andorra	2. Andorra
3. Anguilla	3. Arabia Saudita

¹⁹⁶ Alternativamente, algunas jurisdicciones sustentan el intercambio de este tipo de información en convenios internacionales bilaterales, como es el caso de tratados para evitar la doble imposición o tratados de intercambio de información. Asimismo, algunos intercambios de información conforme al CRS tienen lugar con base en la Directiva de la Unión Europea, por acuerdos entre la Unión Europea y otros Estados, y por acuerdos bilaterales, tal como es el caso de los acuerdos entre las Dependencias de la Corona y los Territorios Ultramar del Reino Unido.

4.	Antigua y Barbuda	4.	Argentina
5.	Arabia Saudita	5.	Australia
6.	Argentina	6.	Austria
7.	Aruba	7.	Azerbaiyán
8.	Australia	8.	Barbados
9.	Austria	9.	Bélgica
10.	Azerbaiyán	10.	Brasil
11.	Bahamas	11.	Bulgaria
12.	Bahréin	12.	Canadá
13.	Barbados	13.	Chile
14.	Bélgica	14.	China
15.	Belice	15.	Colombia
16.	Bermuda	16.	Corea
17.	Brasil	17.	Croacia
18.	Bulgaria	18.	Dinamarca
19.	Canadá	19.	Eslovaquia
20.	Chile	20.	Eslovenia
21.	China	21.	España
22.	Chipre	22.	Estonia
23.	Colombia	23.	Finlandia
24.	Corea	24.	Francia
25.	Costa Rica	25.	Gibraltar
26.	Croacia	26.	Grecia
27.	Curazao	27.	Groenlandia
28.	Dinamarca	28.	Guernesey
29.	Emiratos Árabes Unidos	29.	Hong Kong, China
30.	Eslovaquia	30.	Hungría
31.	Eslovenia	31.	India
32.	España	32.	Indonesia
33.	Estonia	33.	Irlanda
34.	Finlandia	34.	Islandia
35.	Francia	35.	Isla del Hombre
36.	Gibraltar	36.	Islas Feroe
37.	Granada	37.	Isla Mauricio
38.	Grecia	38.	Italia
39.	Groenlandia	39.	Japón
40.	Guernesey	40.	Jersey
41.	Hong Kong, China	41.	Letonia
42.	Hungría	42.	Liechtenstein
43.	India	43.	Lituania
44.	Indonesia	44.	Luxemburgo
45.	Irlanda	45.	Malasia
46.	Islandia	46.	Malta
47.	Islas Caimán	47.	Mónaco
48.	Islas Cook	48.	Noruega
49.	Isla del Hombre	49.	Nueva Zelanda
50.	Islas Feroe	50.	Países Bajos
51.	Islas Marshall	51.	Pakistán
52.	Isla Mauricio	52.	Panamá
53.	Islas Vírgenes Británicas	53.	Polonia
		54.	Portugal
		55.	Reino Unido

54. Italia	56. República Checa
55. Japón	57. Rusia
56. Jersey	58. San Marino
57. Kuwait	59. Seychelles
58. Letonia	60. Singapur
59. Líbano	61. Sudáfrica
60. Liechtenstein	62. Suecia
61. Lituania	63. Suiza
62. Luxemburgo	64. Uruguay
63. Macao, China	
64. Malasia	
65. Malta	
66. Mónaco	
67. Montserrat	
68. Nauru	
69. Noruega	
70. Nueva Zelanda	
71. Pakistán	
72. Países Bajos	
73. Panamá	
74. Polonia	
75. Portugal	
76. Qatar	
77. Reino Unido	
78. República Checa	
79. Rumania	
80. Rusia	
81. San Cristóbal y Nieves	
82. Santa Lucía	
83. San Marino	
84. San Vicente y las Granadinas	
85. Samoa	
86. Seychelles	
87. Singapur	
88. Sudáfrica	
89. Suecia	
90. Suiza	
91. Turcas y Caicos	
92. Uruguay	
93. Vanuatu	

Nuevas reglas de revelación para asesores

En marzo de 2018, después de haberse sometido a consulta y comentarios públicos a principios del año, como parte de la Acción 12 de BEPS, la OCDE publicó las Reglas Modelo de Revelación Obligatoria de Esquemas y Estructuras Opacas Extranjeras para Evadir CRS (las "Reglas de Revelación" - *Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures*) en virtud de

las que diversos asesores (que las Reglas de Revelación designa como “Intermediarios”, según lo que se describe párrafos más adelante, y entre los que quedarían incluidos abogados, contadores, asesores financieros, bancos y otros proveedores de servicios) deberán informar a las autoridades fiscales de su propia jurisdicción sobre cualquier esquema o estructura que recomienden, asesoren o pongan en práctica con el fin de que sus clientes evadan obligaciones de CRS, o incluso con la intención de evitar su identificación como beneficiarios efectivos de cualquier entidad o fideicomiso (*trust*).

En términos de las Reglas de Revelación deberán reportarse:

- a) Esquemas respecto de los que sea razonable concluir que han sido diseñados, promocionados o que tengan el efecto de evadir CRS o explotar alguna de sus lagunas (“Esquema”), como por ejemplo: (i) el uso de alguna cuenta, producto o inversión que califique como una Cuenta Financiera en términos del CRS, pero que tenga características substancialmente similares a las de una Cuenta Financiera, (ii) la transferencia de una Cuenta Financiera o de sus fondos o activos a una Institución Financiera que no califique como una Institución Financiera Sujeta a Reportar o a una jurisdicción que no sujeta a CRS, (iii) la conversión de una Institución Financiera a una Institución Financiera No Sujeta a Reportar o una Institución Financiera residente en una jurisdicción no CRS, (iv) explotar debilidades de los procesos de auditoría de las Instituciones Financieras para identificar cuentahabientes y/o la personas que ejercen control, o jurisdicciones de residencia fiscal, entre otros.
- b) Estructuras opacas *offshore* respecto de las que sea razonable concluir que han sido diseñadas, promocionadas o tengan el efecto de permitir que una persona física sea el Beneficiario Efectivo de un Vehículo Pasivo Offshore, pero que impidan determinar la Propiedad Efectiva de la persona física en el vehículo o creen la apariencia de que dicha persona no es el Beneficiario Efectivo (“Estructura”), mediante (i) agentes (*nominee shareholders*) con mandatarios anónimos o secretos (*undisclosed nominators*), (ii) medios de control indirecto de la propiedad legal, (iii) acuerdos por los que un Contribuyente Reportable tenga acceso a activos o ingresos derivados de una Estructura, sin que sea identificado como el Beneficiario Efectivo la misma, (iv) Entidades Jurídica en una jurisdicción donde no exista obligación de conservar, o mecanismo para obtener, la Información Básica o la Información del Beneficiario

Efectivo, a través de dicha entidad, los accionistas o miembros no estén obligados a revelar los nombres de las personas por las que se ostenta la titularidad de las acciones, no exista obligación de, o mecanismo para que los accionistas o miembros de la Entidad Jurídica notifiquen a dicha entidad de cualquier cambio en la titularidad o control, (v) esquemas legales creados conforme a las leyes de una jurisdicción que no requiera a los fiduciarios (*trustees* o personas equivalentes al *trustee*) mantener, o ser capaz de obtener, adecuar, precisar o mantener al corriente la Información del Beneficiario Efectivo, en relación con el arreglo legal.

Por el otro lado, las Reglas de Revelación definen como "Intermediarios" a aquellas personas que, bajo ciertas circunstancias, se encuentran obligadas a revelar tales Esquemas o Estructuras. En términos generales los Intermediarios son: (i) los responsables del diseño o promoción de un Esquema o Estructura para evadir obligaciones de CRS ("Promotores") y (ii) quienes prestan servicios de asistencia o asesoría en relación con el diseño, promoción, implementación u organización/creación de un Esquema o Estructura, en circunstancias en las que sea razonable esperar que dicha persona conozca que tal Esquema o Estructura es para evadir obligaciones de CRS ("Prestadores de Servicios"). La existencia de un conocimiento razonable por parte del Prestador de Servicios deberá determinarse dependiendo del conocimiento que tenga efectivamente, basado en la información y documentación que tenga a su disposición, así como en su experiencia y entendimiento en lo relativo a la prestación de los servicios correspondientes.

Los Intermediarios estarán obligados a revelar tales Esquemas o Estructuras a las autoridades fiscales:

- a) Cuando lo pongan a disposición para su posterior implementación, o bien, presten servicios de asistencia o asesoría en relación con el diseño, promoción, implementación y organización de los mismos a través de una sucursal ubicada en la jurisdicción donde deba reportarse,
- b) Sean residentes o tengan su administración principal de negocios en la jurisdicción donde deba reportarse, o
- c) Estén constituidas o establecidas conforme a las leyes de la jurisdicción donde deba reportarse.

La información deberá ser proporcionada a las autoridades fiscales dentro de los 30 días siguientes al momento en que se puso a disposición el Esquema o Estructura o de la prestación de los servicios ("Información") y comprende: *(i)* los datos generales de la persona que efectúe el reporte, el Cliente o Usuario del Esquema o Estructura y del Intermediario, para el caso de que sea otra la persona que efectúe el reporte, *(ii)* los detalles del Esquema o Estructura y *(iii)* la jurisdicción o jurisdicciones en las que haya puesto a disposición el Esquema o Estructura para su implementación.

Es muy importante señalar que los Intermediarios estarán relevados de cumplir con la obligación de reportar la Información cuando esta última esté protegida por el secreto profesional, únicamente en la medida en que dicha obligación implique revelar información confidencial en posesión de un abogado o un representante legal del Cliente, de conformidad con lo dispuesto en el Comentario al artículo 26 del Modelo Convenio de la OCDE¹⁹⁷.

Excepcionalmente, serán los Contribuyentes Reportables quienes tendrán la obligación de reportar directamente la Información a las autoridades fiscales, entre otros casos, cuando el Intermediario no califique como un Intermediario para fines de la Reglas de Revelación, o bien, el Intermediario esté exceptuado de cumplir con la obligación de reportar conforme a las citadas reglas¹⁹⁸.

En términos de lo anterior, la OCDE ha señalado que el hecho de que las autoridades fiscales correspondientes no tomen medidas respecto de la Información revelada, no deberá ser considerado como una aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de tales Esquemas o Estructuras.

Para efectos de que los Estados incorporen las Reglas de Revelación a su legislación interna, la OCDE sugiere que se tomen en consideración las características particulares de la regulación local en materia de CRS y cualquier efecto que la adopción de aquellas pudiera tener en relación con las reglas nacionales en materia de evasión fiscal.

A esta fecha, aun cuando México ha adquirido compromisos internacionales respecto de las Acciones BEPS, las autoridades fiscales mexicanas no han emitido comunicado alguno respecto de la adopción de las Reglas de Revelación en nuestra legislación interna.

¹⁹⁷ Regla 2.4., Reglas de Revelación.

¹⁹⁸ Regla 2.6., Reglas de Revelación.

OTROS TEMAS INTERNACIONALES RELACIONADOS CON LA TENDENCIA DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN

Directiva de la Unión Europea

Medidas de divulgación equivalentes a las contenidas en las Reglas de Revelación de la OCDE han sido también aprobadas por el Consejo de la Unión Europea mediante una Directiva que entró en vigor en junio de 2018, y en virtud de la que los Estados miembros están obligados a implementar las reglas correspondientes en su legislación interna a más tardar el 31 de diciembre de 2019.

Conforme a las reglas de esta Directiva, los asesores y los propios contribuyentes (en algunos casos), están obligados a reportar planeaciones fiscales que eventualmente resulten agresivas y con repercusiones trasfronterizas, así como esquemas diseñados para evadir reporte conforme a CRS, y la identificación de los beneficiarios efectivos).

En los casos en que la información requiera ser revelada a cierta autoridad nacional, se tendrá un plazo de 30 días para hacerlo contados a partir del momento en que se otorgó asesoría sobre la operación reportable o de que el esquema pueda ser establecido. Cuando las autoridades de un Estado Miembro de la Unión Europea reciban tal información, deberán intercambiarla automáticamente con cualquier otro Estado Miembro involucrado en la operación a través de una base de datos centralizada.

Esquemas de residencia o nacionalidad por inversión

En los últimos años se ha extendido el uso de esquemas de "residencia o nacionalidad por inversión" ofrecidos por diversas jurisdicciones, a través de los que inversionistas extranjeros tienen la posibilidad de obtener residencia (temporal o permanente) o nacionalidad en tales jurisdicciones mediante ciertos compromisos de inversión en las mismas o un pago fijo de impuestos ("*CBI*" - *citizenship by investment* o "*RBI*" - *residence by investment*).

Aun cuando la OCDE ha reconocido que, en algunos casos, el interés en el uso de tales esquemas se justifica por razones legítimas (como obtener la ventaja de desplazarse internacionalmente con mayor

facilidad, mejor educación y oportunidades para menores dependientes o la posibilidad de vivir en países con mayor estabilidad política que la del país de origen, entre otras), el 16 de octubre de 2018 anunció que derivado del análisis de más de 100 esquemas CBI/RBI ofrecidos por jurisdicciones con compromisos de intercambio de información, se identificaron esquemas que representan un riesgo para la integridad del CRS.

El riesgo identificado por la OCDE estriba justamente en que el uso de estos esquemas vulnera los procesos de auditoría y obtención de información que debe intercambiarse conforme al CRS. De acuerdo con la OCDE, esto podría generar reportes inexactos e incompletos, particularmente cuando una persona no revela a la correspondiente institución financiera todas las jurisdicciones en las que es residente fiscal, ostentándose únicamente como residente de una jurisdicción que le ha otorgado pruebas documentales bajo uno de estos esquemas de CBI/RBI (por ejemplo, certificado de residencia, tarjeta de identificación o pasaporte).

La OCDE señala que los esquemas de CBI/RBI de alto riesgo *(i)* dan acceso a los contribuyentes a tasas impositivas bajas (menores a 10%) sobre ingresos generados por activos financieros mantenidos en el extranjero, *(ii)* sin requerir que el contribuyente resida una cantidad significativa de tiempo en la jurisdicción que ofrece el esquema (menor a 90 días). Lo anterior parte de la premisa de que la mayoría de las personas que buscan vulnerar su reporte conforme a CRS mediante esquemas CBI/RBI, usualmente pretenden evitar el pago de impuesto sobre la renta por sus activos financieros en el extranjero en la jurisdicción CBI/RBI, y pretenden evitar cambiar su modo de vida y dejar su jurisdicción original para reubicarse en la jurisdicción CBI/RBI.

En el supuesto de que algún esquema CBI/RBI reúna los dos criterios anteriormente descritos, pero la documentación que se otorga al solicitante señale claramente que se emite conforme a tales esquemas, la OCDE señala que esa documentación constituye un riesgo potencial únicamente en el contexto de los procedimientos de auditoría de CRS, y deberá sujetarse a escrutinio adicional por parte de las correspondientes instituciones financieras. En particular, de acuerdo con lo previsto en la Sección VII del CRS, tales instituciones financieras no deben confiar en la auto certificación o en la documentación de algunos de sus clientes cuando sepan o tengan razones para suponer que sean incorrectas o no confiables; lo mismo para el caso de cuentas preexistentes o de alto valor. Y es en esos supuestos en que se deberá tomar en cuenta la lista publicada por la OCDE referida en el siguiente párrafo, e implementar

medidas para determinar la residencia fiscal de personas que se han ostentado como residentes en tales jurisdicciones¹⁹⁹.

En este sentido, la OCDE dio a conocer la lista de los esquemas que considera de alto riesgo, misma que se ha actualizado a partir de la fecha de su primera publicación. Algunos países que aparecieron en la lista inicial de la OCDE, como es por ejemplo el caso de Mónaco, proporcionaron información relativa a sus requisitos migratorios y de residencia señalando que se intercambia información con todas las jurisdicciones en las que el solicitante es residente, por lo que la OCDE consideró que no constituye un riesgo para efectos de CRS. Al 20 de noviembre de 2018, la lista comprende esquemas ofrecidos por Antigua y Barbuda, Bahamas, Bahréin, Barbados, Chipre, Dominica, Granada, Malasia, Malta, Qatar, San Kitts y Nevis, Santa Lucía, Seychelles, Islas Turcas y Caicos, Emiratos Árabes Unidos y Vanuatu²⁰⁰.

Adicionalmente, algunas jurisdicciones han adquirido el compromiso de intercambiar de manera automática información relativa los beneficiarios de esquemas CBI/RBI con todas sus jurisdicciones de residencia fiscal, lo que reduce el atractivo de tales esquemas cuando pretenden ser usados para evadir las obligaciones de reporte conforme a CRS.

También en respuesta a la utilización de estos esquemas de CBI/RBI con la finalidad de eludir obligaciones de reporte conforme al CRS, es que la OCDE emitió las Reglas de Revelación, ya descritas en la sección anterior.

¹⁹⁹ Derivado de lo anterior, se sugiere a las instituciones financieras efectuar las siguientes preguntas:

- ¿Obtuvo derechos de residencia bajo un esquema CBI/RBI?
- ¿Tiene derechos de residencia en otras jurisdicciones?
- ¿Ha pasado más de 90 días en alguna otra jurisdicción o jurisdicciones durante el año anterior?
- ¿En qué jurisdicción o jurisdicciones ha presentado declaraciones de impuestos sobre la renta personal durante el año anterior?

²⁰⁰ La lista de la OCDE detalla el nombre de cada esquema que se considera de alto riesgo. Asimismo, se ha dado a conocer una sección de preguntas frecuentes en el siguiente vínculo: <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/residence-citizenship-by-investment/>

Registros públicos de beneficiarios efectivos

Como parte de esta tendencia internacional de transparencia y apertura de información con la intención de contrarrestar esquemas de evasión fiscal y lavado de dinero, en diversas jurisdicciones se han puesto en funcionamiento registros corporativos completamente públicos, en los que se incluye información sobre el beneficiario efectivo ("*BO*" - *Beneficial Owners*) de diversos tipos de entidades.

En el Reino Unido, por ejemplo, la información relativa al beneficiario efectivo de sociedades privadas se encuentra disponible para ser consultada en línea por el público en general desde 2016, mientras que los estados de la Unión Europea se han comprometido a que dicha información estará disponible en sus registros para finales de 2020, sin la necesidad de que quien desee consultarla demuestre un interés legítimo.

Como parte de estas medidas, y a través de una decisión sin precedentes, en mayo de 2018 el Parlamento del Reino Unido aprobó una iniciativa para obligar a los catorce Territorios Británicos de Ultramar (entre los que se encuentran Bermuda, las Islas Caimán, las Islas Turcas y Caicos, las Islas Vírgenes Británicas) a que la información de los beneficiarios efectivos de cualquier entidad local se encuentre públicamente disponible en sus registros, a más tardar el 31 de diciembre de 2020²⁰¹.

Repatriación de capitales - Auditorías 2018

En los últimos años, diversas jurisdicciones pusieron en marcha programas de amnistía fiscal y de facilidades de pago del impuesto sobre la renta, previo a la activación de sus relaciones conforme al CRS y de la entrada en vigor de FATCA. México no fue la excepción, y en enero de 2017 publicó el Decreto que otorga diversas facilidades administrativas en materia del impuesto sobre la renta relativos a depósitos o inversiones que se reciban en México (el "Decreto"), mediante el que se otorgaron beneficios a los contribuyentes residentes en nuestro país (o residentes en el extranjero con EP en México) para que repatriaran recursos mantenidas en el extranjero cuyos ingresos no

²⁰¹ La autonomía constitucional de los Territorios Británicos de Ultramar se ha puesto en tela de juicio mediante estas medidas; algunos de estos Territorios han incluso atacado la legalidad de la misma. Adicionalmente, tales medidas no resultan aplicables a las tres Dependencias de la Corona Británica (Guernsey, Jersey y la Isla de Man), ya que por limitaciones constitucionales más claras el Parlamento no puede obligar a que se adopten en las Dependencias.

hubieran sido declarados conforme al criterio de sujeción de renta mundial. Derivado de lo anterior, algunos contribuyentes accedieron a una tasa preferencial de ISR de 8%, y a la condonación de las multas y recargos aplicables por no declarar los montos correspondientes²⁰².

Las autoridades fiscales han auditado a contribuyentes que se acogieron a los beneficios de este programa cuestionando únicamente, en la mayoría de los casos, la correcta aplicación del Decreto. Aun cuando esto no derivó en una campaña masiva de fiscalización del decreto en cuanto al número de contribuyentes revisados, consideramos que sí se iniciaron facultades de comprobación correspondientes a la mayoría de los recursos repatriados al revisar principalmente a las personas que más recursos repatriaron.

La seguridad personal es uno de los motivos por los cuales las personas mantienen recursos en el extranjero, por lo que resultó criticable que en las primeras notificaciones de inicio de la revisión practicadas en forma personal se haya incluido en el oficio a notificarse el monto de los recursos repatriados, vulnerando así la seguridad de los contribuyentes y secrecía del monto repatriado.

En la mayoría de los casos de nuestro conocimiento, las autoridades solicitaron a los contribuyentes que proporcionaran evidencia respecto de la cuenta de la cual procedieron los recursos repatriados, el flujo de los mismos, la cuenta bancaria a los que fueron transferidos en México, el destino de las inversiones, y el demostrar que a esa fecha las inversiones se mantenían conforme a los destinos autorizados en el Decreto. Desde nuestro punto de vista, en algunos casos las autoridades fiscales excedieron sus facultades de comprobación solicitando información adicional a la que el Decreto obligaba a conservar.

La mayoría de las auditorías en las que intervenimos ya concluyeron sin observaciones, y no conocemos casos en que las autoridades fincaran créditos fiscales o determinaran la no aplicación del Decreto.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales aún se encuentran vigentes para efectos de revisar estas repatriaciones, por lo

²⁰² Conforme al Decreto, los montos retornados debieron destinarse a inversiones en México en instrumentos financieros o en acciones, adquisición de bienes de activo fijo, compra de terrenos y construcciones, investigación y desarrollo tecnológico, sin que pudieran retirarse en los dos años siguientes. Adicionalmente, las personas morales pudieron optar por utilizar tales recursos para el pago de pasivos con partes independientes, contribuciones o aprovechamientos, sueldos y salarios por servicios prestados en territorio nacional.

que en cualquier momento podrían continuar con la apertura de auditorías en la materia, incluso para comprobar que las inversiones de contribuyentes ya revisados continúen cumpliendo con los requisitos de destino de las inversiones durante el periodo aplicable. Sin embargo, en caso de auditorías ya cerradas, el cumplimiento de los requisitos originales para la aplicación del Decreto no podría volver a cuestionarse.

Finalmente, es importante señalar que de entre los países que implementaron programas de amnistía durante los últimos años, México fue el único Estado que requirió una repatriación forzosa de recursos al país. Se ha mencionado en distintos medios que la nueva administración podría otorgar una amnistía fiscal en próximas fechas, que en nuestra opinión debiera considerar otorgarse sin repatriación forzosa de capitales con lo cual se lograría tener una mayor recaudación derivada de la amnistía y tener cautivos a las personas que se acojan a ella.

COMERCIO EXTERIOR

Durante 2018, publicaron en el DOF diversos decretos y acuerdos en materia de comercio exterior, dentro de los que destacan los siguientes:

Decreto que modifica la TLIGIE para las mercancías provenientes de América del Norte²⁰³

En respuesta a la medida adoptada por el gobierno de los EEUU en la que dicho país impuso aranceles a la importación de acero y aluminio provenientes de México, el Gobierno de México decretó suspender el trato arancelario preferencial, y modificar el arancel aplicable para diversos productos provenientes de los EEUU, entre los que se incluyen: piernas, paletas y trozos sin deshuesar de puerco, queso fresco o de cualquier tipo rallado o en polvo, manzanas, jamón, papas, arándanos rojos, y Whisky "Tennessee" o Bourbon. En el decreto referido se creó una nueva fracción arancelaria para los embutidos de cerdo.

De igual forma, se establecieron diversos aranceles a la importación de planchones, tubos, láminas, varilla, acero, aluminio, y demás productos siderúrgicos. Estas medidas estarán vigentes hasta en tanto EEUU continúe gravando al acero y aluminio provenientes de México.

Acuerdo mediante el cual se da a conocer el cupo para importar, con el arancel-cupo establecido, carne de cerdo fresca, refrigerada y congelada²⁰⁴

En un acuerdo publicado el 5 de junio de 2018 en el DOF, la Secretaría de Economía fijó un cupo sin arancel para la importación al 31 de diciembre de 2018 de 350,000 toneladas carne de cerdo fresca, refrigerada y congelada, consistente en piernas, paletas y trozos sin deshuesar.

²⁰³ Publicado en el DOF el 5 de Junio de 2018.

²⁰⁴ Publicado en el DOF el 5 de Junio de 2018.

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Aduanera²⁰⁵

El día 25 de junio de 2018, se publicó en el DOF un decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la LA. Dentro de las modificaciones ahí contenidas, destacan las siguientes:

Al momento de determinar multas, la autoridad no actualizará los montos de las contribuciones omitidas; las agencias aduanales como personas morales, podrán fungir como representantes legales de importadores y exportadores; agencias aduanales, confederaciones, cámaras o asociaciones, podrán formular consultas a la autoridad aduanera respecto a la clasificación de un determinado producto cuando el mismo pueda clasificarse en dos o más partidas.

Respecto al plazo con que cuenta la autoridad para resolver consultas sobre clasificación arancelaria, el mismo se reduce de cuatro a tres meses, a partir de la fecha en que quede integrado el expediente respectivo.

En cuanto a la rectificación de pedimentos, la misma procederá siempre y cuando no se hayan iniciado facultades de comprobación, y no se hayan encontrado irregularidades sobre los datos asentados en el pedimento.

Establecimiento del Programa de Monitoreo relacionado con Empresas Textiles y del Vestido Registradas en Vietnam para Intercambiar Información y Apoyar la Gestión de Riesgo en la Identificación y Atención de Infracciones Aduaneras Relacionadas con el Sector Textil²⁰⁶

Se establece un programa para monitorear la producción y exportación de textiles provenientes de Vietnam, y verificar que no se incurra en infracciones aduaneras relacionadas con la producción y venta de textiles y vestido.

²⁰⁵ Publicado en el DOF el 25 de junio de 2018.

²⁰⁶ Publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2018.

Decreto Promulgatorio del Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico²⁰⁷

A partir del 30 de diciembre de 2018, entró en vigor el Tratado Integral y Progresista de Asociación Transpacífico, que, entre otros temas, crea una zona de libre comercio entre los miembros; garantiza el trato nacional a las mercancías provenientes de otros Estados miembros del acuerdo; elimina aranceles, así como también diversas restricciones y barreras comerciales.

En dicho acuerdo se establecen mecanismos de solución de controversias respecto a inversiones y se incluyen disposiciones encaminadas a eliminar los subsidios para la exportación de productos agrícolas.

La prohibición de medidas restrictivas de importación y exportación establecidas en el tratado, no serán aplicables a México en cuanto a sus medidas internas respecto a importación y exportación de hidrocarburos.

Nombres de los titulares y número de programas de IMMEX suspendidos y cancelados

A través de decreto²⁰⁸ la SE dio a conocer los nombres de los titulares de las empresas y número de programas de IMMEX suspendidos por la falta de presentación del reporte anual de operaciones de comercio exterior correspondiente al ejercicio fiscal de 2017.

Asimismo, mediante diverso decreto²⁰⁹ se dieron a conocer los nombres de los titulares de las empresas y número de programas de IMMEX cancelados por la falta de presentación del reporte anual de sus operaciones de comercio exterior correspondiente al ejercicio fiscal de 2017.

²⁰⁷ Publicado en el DOF el 29 de noviembre de 2018.

²⁰⁸ Publicado en el DOF el 13 de julio de 2018.

²⁰⁹ Publicado en el DOF el 10 de octubre de 2018.

Dispensa temporal para la utilización de materiales producidos u obtenidos fuera de la zona de libre comercio para que determinados bienes textiles y del vestido reciban el trato arancelario preferencial establecido en el Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos y la República de Colombia²¹⁰

Del 14 de mayo de 2018 al 13 de mayo de 2020, México aplicará un arancel preferencial a las importaciones de diversos textiles clasificados en las fracciones 6004.10, 6005.31, 6005.32, 6005.33, 6005.34, 6006.31, 6006.32, 6006.33, 6006.34, 6104.63, 6105.20, 6106.20, 6108.22, 6112.31, 6112.41, 6212.10, 6212.20 y 6212.90 elaborados totalmente en la República de Colombia.

Se eliminan las cuotas compensatorias impuestas a las importaciones de electrodos de grafito para horno de arco eléctrico originarias de China y del Reino Unido²¹¹

El 15 de enero de 2018 se resolvió el examen de vigencia de la cuota compensatoria impuesta a las importaciones de electrodos de grafito para horno de arco eléctrico proveniente de China, mediante la eliminación de dichas cuotas compensatorias.

Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite Reglas y Criterios generales en materia de Comercio Exterior

El 31 de diciembre de 2012 fue publicado en el DOF el Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite Reglas y Criterios de carácter general en materia de Comercio Exterior, con el objeto de dar a conocer las reglas que establezcan disposiciones de carácter general en el ámbito de competencia de la SE, así como los criterios necesarios para el cumplimiento de las leyes, acuerdos o tratados comerciales internacionales, decretos, reglamentos, acuerdos y demás ordenamientos generales de su competencia, agrupándolas de manera que faciliten su aplicación por parte de los usuarios.

A lo largo de 2018 se publicaron diversas modificaciones al acuerdo de referencia, destacando entre ellas las siguientes: (i) el establecimiento de las mercancías sujetas al cumplimiento de NOMS, entre otras, productos de especie porcina, etiquetado para alimentos y bebidas no alcohólicas, pre envasados e información comercial y sanitaria; (ii) la

²¹⁰ Publicado en el DOF el 11 de mayo de 2018.

²¹¹ Publicado en el DOF el 15 de enero de 2018.

clasificación y codificación de mercancías cuya importación está sujeta a regulación por parte de SAGARPA; *(iii)* incumplimiento de NOMs relacionadas con seguridad y protección al consumidor, así como la autorización para que los importadores de ciertas mercancías acrediten el cumplimiento de las NOMs con los certificados emitidos de acuerdo con el Acuerdo de Reconocimiento Mutuo o Acuerdo de Equivalencia, todo esto, a partir de marzo de 2019; e, *(iv)* incorporación de requisitos adicionales para importar insumos para la fabricación de motocicletas y televisores.

La última de las modificaciones al Acuerdo de referencia tuvo lugar el 30 de noviembre de 2018, y dentro de los puntos más trascendentales resalta la actualización al listado de los productos siderúrgicos sujetos a aviso automático de importación, adicionándose las fracciones arancelarias de diversos productos siderúrgicos a los que se les suspendió el trato arancelario preferencial e incrementó el arancel de importación por ser originarias de los EEUU, así como el establecimiento de criterios y requisitos para el otorgamiento de un permiso previo a la importación de café.

REGLAS GENERALES DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2018

El 18 de diciembre de 2017, el SAT publicó la Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018, mismas que entraron en vigor el 1 de enero de 2018. Los aspectos más importantes de estas reglas fueron comentados en nuestra Actualización Tributaria 2018.

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE

El 20 de abril de 2018 se publicó en el DOF la "Primera Resolución de Modificaciones a la Reglas Generales de Comercio Exterior para 2018", la cual entró en vigor al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones cuya vigencia se señala de manera específica.

Declaración errónea del domicilio fiscal del importador o exportador en el pedimento²¹²

Se establece que no se considerará que los agentes aduanales se encuentran en el supuesto de cancelación de su patente, cuando, en el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad aduanera detecte que se declaró erróneamente el domicilio fiscal del importador o del exportador en el pedimento respectivo.

Ello, siempre y cuando, se hubiera declarado el domicilio previamente registrado ante el SAT del establecimiento o sucursal en el que se almacenen las mercancías y se solicite ante la ACAJA el beneficio establecido en esta Regla.

Exigibilidad del artículo 81 del Reglamento (Documentos anexos a la manifestación de valor en aduanas)²¹³

Se difiere hasta el 2 de abril de 2019 el cumplimiento de la obligación prevista en el artículo 81 del Reglamento de la LA, relativa a que los importadores deberán entregar diversos documentos anexos a la manifestación de valor al agente aduanal encargado del despacho de las mercancías.

Consejo de Clasificación Arancelaria²¹⁴

Se incorpora a las RGCE un nuevo Capítulo que prevé la creación del Consejo de Clasificación Arancelaria, su integración y funcionamiento.

Dicho Consejo estará encargado de emitir los dictámenes técnicos respecto a la correcta clasificación arancelaria de las mercancías que la autoridad aduanera someta a su consideración, los cuales podrán servir de apoyo para la resolución de consultas sobre clasificación arancelaria previstas en el artículo 47 de la LA.

El Consejo estará integrado por: (i) un Presidente, que será el titular de la AGJ; (ii) un Secretario Ejecutivo, que será el titular de la ACNEA; (iii) dos Consejeros, que serán los titulares de la AGACE y la AGA; y (iv) dos invitados permanentes, que serán los peritos que propónganlas

²¹² Regla 1.4.15.

²¹³ Regla 1.5.4.

²¹⁴ Reglas 1.11.1, 1.11.2 y 1.11.3.

confederaciones, cámaras y asociaciones industriales e instituciones académicas.

Los dictámenes técnicos emitidos por el Consejo, en los que el SAT se apoye para emitir sus resoluciones, se publicarán como criterios de clasificación arancelaria en el Anexo 6 de las RGCE.

Beneficios para la industria automotriz²¹⁵

A las empresas de la industria automotriz o manufacturera de vehículos de autotransporte que cuenten con autorización de depósito fiscal y realicen operaciones mediante pedimentos consolidados, se les otorga un beneficio adicional relativo a que, cuando pretendan realizar la exportación de mercancías mediante remesas sin contar con la información de la fracción arancelaria, cantidad y unidad de medida de la TIGIE, éstas podrán asentar la información pendiente en el complemento del CFDI que expidan.

Rectificación de pedimentos en acuerdo conclusivo²¹⁶

Se establece que los contribuyentes sujetos al ejercicio de las facultades de comprobación, consistentes en revisiones de gabinete, visitas domiciliarias y revisiones electrónicas, podrán rectificar los datos inexactos asentados en sus pedimentos sin que le sean impuestas multas, siempre que se haya solicitado la adopción de un acuerdo conclusivo.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS rubro A²¹⁷

Se incorpora como requisito adicional para obtener el registro en el esquema de certificación de empresa, que los interesados acrediten que sus proveedores no se encuentran en el listado definitivo de empresas publicadas por el SAT en términos del artículo 69-B del CFF (referente a contribuyentes que realizan operaciones inexistentes amparadas en CFDI's).

²¹⁵ Regla 4.5.31.

²¹⁶ Regla 6.1.3.

²¹⁷ Regla 7.1.2.

Requisitos que deberán acreditar los interesados en obtener la modalidad de IVA e IEPS, rubros AA y AAA²¹⁸

Se establece que los interesados en obtener los registros en la modalidad IVA-IEPS de empresas certificadas rubros AA y AAA, deberán acreditar que durante los últimos 6 meses, al menos el 40% (Rubro AA) o 70% (Rubro AAA) del valor de los insumos adquiridos en territorio nacional, se realizó con proveedores que están al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y no se encuentran en las publicaciones a que hace referencia el artículo 69 del CFF.

Resoluciones del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²¹⁹

Se establece un plazo especial de vigencia del Registro en Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado con duración de 2 años, a diferencia de los otros Registros, cuya vigencia esde 1 año.

Inscripción Inmediata en el Registro en el Esquema de Certificación a Empresas bajo la modalidad IVA e IEPS en los Rubros A, AA y AAA²²⁰

Las empresas que cuenten con la certificación en materia de IVA e IEPS otorgado de conformidad con las RGCE vigentes hasta antes del 20 de junio de 2016, en cualquiera de sus modalidades, podrán obtener de manera inmediata en el Registro en el Esquema de Certificación bajo la modalidad IVA-IEPS en los rubros A, AA y AAA, siempre que: no cuenten con algún requerimiento de información por parte de la autoridad aduanera; o bien, ser sujetos del procedimiento de cancelación de dichos Registros.

Además, los interesados en obtener de forma inmediata el Registro, deberán manifestar bajo protesta de decir verdad que sus proveedores no se encuentran dentro del listado definitivo de empresas publicadas por el SAT en términos del artículo 69B del CFF.

²¹⁸ Regla 7.1.3.

²¹⁹ Regla 7.1.6.

²²⁰ Regla 7.1.10.

Causales de requerimiento para el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²²¹

Se establece que la AGACE requerirá a los contribuyentes cuando derivado del seguimiento correspondiente al Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en los Rubros A, AA y AAA, detecte que un proveedor se encuentra en el listado definitivo del artículo 69B del CFF.

Causales de cancelación y suspensión del Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en las modalidades de IVA e IEPS y Socio Comercial Certificado²²²

La AGACE iniciará el procedimiento de cancelación del Registro en las modalidades de IVA-IEPS y Socio Comercial Certificado, cuando el contribuyente presente y/o declare documentación o información falsa, alterada o con datos falsos en cualquier procedimiento o trámite relacionado con dicho Registro, o al realizar operaciones de comercio exterior.

Beneficios de las Empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas en la modalidad de Operador Económico Autorizado²²³

Las empresas que obtengan el Registro bajo el Esquema de Operador Económico Autorizado podrán efectuar el transito interno a la importación o exportación de mercancías con los siguientes beneficios adicionales: (i) para el traslado de mercancías, será aplicable el doble del plazo señalado en el Anexo 15, con excepción del tránsito interno que se efectúe por ferrocarril, cuyo plazo será de 15 días naturales; y, (ii) podrán realizar el tránsito de mercancías sin la presentación de la impresión simplificada del pedimento o aviso consolidado.

²²¹ Regla 7.2.2.

²²² Regla 7.2.4.

²²³ Regla 7.3.3.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE²²⁴

Causales de suspensión en los padrones²²⁵

Se modifica la causal de suspensión en los padrones de importación relacionada con los contribuyentes inscritos en el Sector 13 "Hidrocarburos y Combustibles. Los supuestos de suspensión son: (i) que tales contribuyentes no cuenten con los permisos vigentes a que se refiere la Ley de la materia, (ii) cuando el contribuyente no presente, antes de la primera importación de la mercancía por la que se solicitó la inscripción, copia de los contratos; y, (iii) tratándose de importación por ductos, omitir la presentación de la "Autorización para introducción o extracción de mercancías de territorio nacional, mediante tuberías, ductos, cables, u otros medios susceptibles de conducirlos".

Cuando las autoridades tengan conocimiento de que se incurrió en alguna de las causales descritas en la presente Regla, notificarán dentro de los 5 días siguientes, la causa que motivó la suspensión en el Padrón de Importadores o Importadores de Sectores Específicos y, a través del Buzón Tributario a los contribuyentes inscritos en el Padrón de Exportadores Sectorial.

Reincorporación en los padrones²²⁶

En el supuesto de que las autoridades no tengan los elementos suficientes para confirmar si un contribuyente desvirtuó o subsanó la irregularidad por la cual fue suspendido en el Padrón de Importadores, se remitirán a la unidad administrativa que hubiera generado la información que dio lugar a la suspensión, las pruebas, alegatos y demás medios de convicción aportados por el contribuyente, para de que la referida autoridad lleve a cabo una valoración de los mismos e informe a la autoridad si efectivamente se corrigieron las omisiones o inconsistencias reportadas.

²²⁴ Publicada en el DOF el 20 de septiembre de 2018.

²²⁵ Regla 1.3.3.

²²⁶ Regla 1.3.4

Procedimiento para la recuperación de abandonos²²⁷

Los contribuyentes que cuenten con la autorización para la recuperación de abandonos, contarán con el plazo de un mes, o bien de 15 días naturales tratándose de petrolíferos a que se refiere el Anexo 29 en los casos en los que se cuente con instalaciones para su mantenimiento y conservación, para retirar las mercancías del recinto fiscal o fiscalizado en el que se encuentren y deberán presentar los bienes respectivos ante la aduana correspondiente para su despacho.

Cuando se trate de petrolíferos, mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radioactivas, corrosivas, así como de animales vivos que impliquen riesgo inminente en materia de sanidad animal, vegetal o de salud pública, se podrá realizar el retorno de la mercancía.

Activación del mecanismo de selección automatizado para el despacho de mercancías²²⁸

La modificación a la presente Regla prevé el mecanismo para el despacho de mercancías que se podrá efectuar sin que requiera presentar la impresión del "Pedimento", "Formato de Impresión Simplificada del Pedimento", impresión del "Aviso consolidado", Pedimento Parte II o copia simple del pedimento referido en la Regla 3.1.18, siempre que los representantes legales acreditados, los agente o apoderados aduanales cumplan con diversos requisitos.

Para efectos de la presente regla, el resultado de la activación del mecanismo de selección automatizado se podrá consultar a través del Portal del SAT.

Lo dispuesto en la Regla en cuestión, únicamente será aplicable en las aduanas y secciones aduaneras que cuenten con los componentes de integración tecnológica para el uso del medio de control, mismos que se darán a conocer a través del Portal del SAT.

²²⁷ Regla 2.2.5.

²²⁸ Regla 2.4.11.

Procedimiento para la importación de diésel por empresas con programa IMMEX²²⁹

Se derogó la regla que establecía el procedimiento que debían seguir las empresas con Programa IMMEX que importaran temporalmente diésel.

Esto obedece a la reciente prohibición para importación temporal de este tipo de mercancías.

Casos en que se considera desvirtuada la irregularidad que motiva el embargo precautorio en términos del artículo 151, fracción IV de la Ley²³⁰

En el supuesto del embargo precautorio por falsedad en el nombre, denominación o razón social, domicilio del proveedor, domicilio fiscal del importador, señalado en el pedimento, en la transmisión electrónica o en el aviso consolidado; no se considerará que el domicilio fiscal del importador señalado en el pedimento, transmisión electrónica o en el aviso consolidado son falsos, siempre y cuando, se cumpla con lo establecido en la ficha de trámite 104/LA y se trate de los diversos supuestos previstos en la Regla en cuestión.

De cumplir con los requisitos listados en la Regla que nos ocupa, las mercancías objeto del embargo precautorio serán liberadas en favor del importador.

Autorización para la importación de menaje de casa que se encuentre en el extranjero de una persona que fallezca²³¹

La modificación a esta Regla establece que los herederos, albacea o cualquier otra persona involucrada en un procedimiento sucesorio podrán solicitar a la ACNCEA, autorización para la importación del menaje de casa de una persona que se encuentre en el extranjero al momento de su fallecimiento sin el pago de los impuestos al comercio exterior.

²²⁹ Regla 3.1.23.

²³⁰ Regla 3.1.38.

²³¹ Regla 3.2.11.

Acta de inicio de PAMA por irregularidades en Recintos Fiscales²³²

La modificación a la presente Regla, establece nuevos supuestos dentro de las irregularidades en recintos fiscales que dan lugar al inicio de un Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera (PAMA). Los supuestos novedosos son los siguientes:

- a) Que el documento aduanero no contenga asociado el número de integración, grabado el número de folio del trámite o que éstos se encuentren mal asociados o grabados.
- b) Que el número de folio del trámite grabado en el medio de control no corresponda a la operación de comercio exterior objeto de despacho.

Garantía del pago de contribuciones por importación temporal de mercancías sensible en IMMEX²³³

Se adiciona una regla para referir el procedimiento que deben seguir la empresas que importan temporalmente mercancías referidas como sensibles contenidas en el Anexo II del Decreto IMMEX, a efecto de garantizar el pago de contribuciones. La garantía debe efectuarse a través de las pólizas de fianza que emitan las afianzadoras, las cuales deberán transmitirse de manera electrónica, y contener la siguiente información: *(i)* denominación o razón social, RFC del contribuyente y domicilio fiscal, *(ii)* fecha de expedición y número de folio, *(iii)* el importe total por el que se expide (con número y letra), *(iv)* señalar que el motivo por el que se expide es para garantizar el interés fiscal en términos del Decreto IMMEX, y *(v)* incluir el texto autorizado.

Mercancías que no pueden ser importadas temporalmente²³⁴

Se hace referencia a diversas fracciones que no pueden destinarse a los regímenes temporales de importación para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de Depósito fiscal; de Elaboración; transformación o reparación en recinto fiscalizado; y, de Recinto fiscalizado estratégico, dentro de las cuales destacan entre otras:

²³² Regla 3.7.18.

²³³ Regla 4.3.21.

²³⁴ Regla 4.3.22.

- a) Aceites minerales puros del petróleo, en carro-tanque, buque-tanque o auto-tanque.
- b) Gasolina para aviones.
- c) Gasolina con octanaje inferior a 87.
- d) Gasolina con octanaje superior o igual a 87 pero inferior a 92.
- e) Gasolina con octanaje superior o igual a 92 pero inferior a 95.
- f) Las demás gasolinas.
- g) Diésel.
- h) Fueloil (combustóleo).
- i) Turbosina (keroseno, petróleo lampante) y sus mezclas.
- j) Aceite diésel (gasóleo) y sus mezclas, con contenido de azufre inferior o igual a 15 ppm.

Mercancías susceptibles de depósito fiscal²³⁵

En esta regla se prevé un listado de fracciones arancelarias y mercancías cuya importación no puede ser objeto del régimen aduanero de depósito fiscal. Mediante una adición, se incorporan algunas mercancías tales como las mercancías consistentes en armas, municiones, mercancías explosivas, radiactivas, nucleares y contaminantes; precursores químicos y químicos esenciales; los diamantes, brillantes, rubíes, zafiros, esmeraldas y perlas naturales o cultivadas o las manufacturas de joyería hechas con metales preciosos o con las piedras o perlas mencionadas; relojes; los artículos de jade, coral, marfil y ámbar, cigarros y ciertos vehículos, siempre que las empresas que introduzcan éstas mercancías a depósito fiscal, cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas, cualquier modalidad.

²³⁵ Regla 4.5.9.

Industria automotriz beneficio de plazo de 6 de meses²³⁶

Las empresas de la industria automotriz terminal o manufacturera de vehículos de autotransporte podrán destinar al régimen de depósito fiscal por un plazo de 6 meses los *racks*, *palets*, separadores, embalaje reutilizable o envases vacíos o conteniendo mercancía, declarando en el pedimento o factura o aviso consolidado de introducción o extracción de depósito fiscal, como valor de las mercancías una cantidad igual a un dólar por cada uno de los embarques y como descripción comercial de las mercancías "un lote de *racks*, *palets*, separadores, embalaje reutilizable o envases vacíos o conteniendo mercancía", según corresponda, sin que sea necesario incluir el número de piezas de dichas mercancías.

Mercancías prohibidas en recinto fiscalizado ni recinto fiscalizado estratégico²³⁷

Se adiciona una regla para aclarar que los petrolíferos no pueden ser objeto del régimen aduanero de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, ni del régimen de recinto fiscalizado estratégico.

Declaraciones complementarias²³⁸

Para efectos de ajustar el valor en aduana asentado en los pedimentos de importación definitiva tramitados durante un ejercicio fiscal, se podrá realizar un pedimento global complementario del ejercicio fiscal al que correspondan, siempre que no existan saldos a favor de contribuciones de comercio exterior y se cumplan los requisitos formales previstos en la regla.

Esquema integral de Certificación²³⁹

Se modifican los requisitos formales que deben cumplir ciertos contribuyentes para acceder al esquema de certificación de empresas en su modalidad de IVA y IEPS, entre ellas, las que operen el régimen de

²³⁶ Regla 4.3.31.

²³⁷ Regla 4.7.2. y 4. 8.17.

²³⁸ Regla 6.2.1.

²³⁹ Reglas 7.1.2. y 7.1.6.

depósito fiscal para someterse al proceso de ensamble y fabricación de vehículos a empresas de la industria automotriz terminal.

Asimismo, se establece que para la autorización que soliciten empresas ya certificadas, que quieran realizar importaciones temporales de mercancías sensibles del Decreto IMMEX y otras mercancías específicas, la AGACE emitirá la resoluciones en un plazo de 30 días siguientes a la solicitud respectiva, siempre que se hayan cubierto los requisitos correspondientes. Al respecto, la autoridad sólo podrá efectuar un requerimiento de cumplimiento de requisitos en dicho trámite.

Se incorporan lineamientos sobre el procedimiento de cancelación del Registro que se encuentre vigente y se precisan las causales de dicha cancelación, entre las que destacan que los contribuyentes o sus proveedores estén en la lista publicada por el SAT en términos de los artículos 69 y 69-B del CFF²⁴⁰.

En relación con la modalidad Operador Económico Autorizado, se establece que los carriles exclusivos FAST otorgados previamente a las empresas transportistas, serán utilizados por las empresas que cuenten con el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas²⁴¹.

Se reduce el plazo de 45 a 20 días otorgado a las empresas certificadas, para garantizar el interés fiscal, renovar o ampliar la garantía²⁴².

TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LAS RGCE ²⁴³

Cumplimiento del artículo 81 del Reglamento de la LA

Se prorroga hasta el 1 de abril de 2019 la obligación de anexar los elementos de valor a la manifestación de valor, lo cual estaba programado para entrar en vigor desde el 1 de enero de 2018²⁴⁴.

²⁴⁰ Reglas 7.2.3. y 7.2.5.

²⁴¹ Regla 7.3.3. y 7.3.12.

²⁴² Regla 7.4.4.

²⁴³ Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2018.

²⁴⁴ Regla 1.5.4

Adición de lineamientos a diversos procedimientos aduaneros

Se adicionan nuevas reglas que prevén los lineamientos para: otorgar patente de agente aduanal por sustitución; realizar el despacho anticipado para la importación de mercancía vía marítima, y aérea transportada por empresas de mensajería y paquetería; importar con pedimento y procedimiento simplificado por empresas de mensajería registradas; obtener el registro de empresas de mensajería y paquetería; y efectuar el tránsito interno a la importación con candado electrónico²⁴⁵.

Esquema integral de certificación²⁴⁶

Se modifica la regla para incluir nuevos requisitos para obtener el Registro la Certificación de empresas en la modalidad Comercializadora e Importadora u Operador Económico Autorizado, bajo el rubro de Tercerización Logística.

Se incorpora el requisito de contar con dictamen favorable emitido por Asociación Civil, Cámara o Confederación Autorizada para el Registro del Sistema Electrónico para el control de inventarios de Importaciones Temporales SECIIT.

Finalmente se adicionan obligaciones para los contribuyentes que hubieren obtenido el Registro en el Esquema de Certificación de Empresas bajo el rubro Tercerización Logística²⁴⁷.

²⁴⁵ Reglas 1.8.1., 3.1.39.,3.1.40., 3.7.1.,3.7.3., 3.7.35.,3.7.36. y 4.6.27.

²⁴⁶ Regla 7.1.4.,7.1.13 y 7.1.14.

²⁴⁷ Regla 7.2.1.

RTFJA y SEJUFE

Rechazo del valor de la transacción declarado por el importador²⁴⁸

En términos de lo dispuesto en el artículo 64 de la LA, la base gravable del IGI es el valor en aduana de las mercancías. Cuando el valor de la mercancía importada es inferior al declarado por el importador, entonces se rechaza dicho valor y la autoridad puede determinar un crédito fiscal a cargo del contribuyente usando los diferentes métodos de valuación.

Esta disposición concuerda con lo dispuesto por el Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

La Sala Superior resolvió en un precedente aislado que los métodos para determinar la base del IGI en caso de rechazo, son: valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta, valor reconstruido de las mercancías importadas y valor determinado aplicando los métodos anteriores en orden sucesivo y por exclusión con mayor flexibilidad o conforme a criterios razonables y compatibles con los principios y disposiciones legales sobre la base de los datos disponibles en territorio nacional. Estos procedimientos son acordes al referido Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

²⁴⁸ "ACUERDO RELATIVO A LA APLICACIÓN DEL ARTÍCULO VII D EL ACUERDO GENERAL SOBRE ARANCELES ADUANEROS Y COMERCIO DE 1994 PREVÉ LOS MISMOS MOTIVOS QUE LA LEY ADUANERA, PARA RECHAZAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN DECLARADO POR EL IMPORTADOR". Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior. RTFJA No. 28, Octava Época, noviembre 2018, pág. 593.

La causal de suspensión de padrón de importadores por importar bienes declarando el 50% de su valor real en mercancías idénticas, vulnera el principio de reserva de ley²⁴⁹

El artículo 59, fracción IV de la LA establece que quienes extraigan o introduzcan mercancías al territorio nacional, estarán sujetos a diversas obligaciones, entre las que se incluyen la de inscribirse en el padrón de importadores, y en su caso, en el Padrón de Importadores de Sectores Específicos o en el Padrón de Exportadores sectoriales. Dicha disposición también establece la obligación de acreditar a la autoridad aduanera, el estar inscrito en el registro federal de contribuyentes, y cumplir con los demás requisitos que establezca el Reglamento y las reglas del SAT.

Por su parte, la regla 1.3.3 de las RCGCE establece causales de suspensión del Padrón de Importadores y del Padrón de Importadores de Sectores Específicos. Dentro de dichas causales, se incluye la fracción XXV, misma que establece que se suspenderá del padrón referido cuando el valor declarado en el pedimento de importación sea inferior en un 50% o más del precio de aquellas mercancías idénticas o similares importadas noventa días anteriores o posteriores a la fecha de la operación.

De conformidad con la interpretación que la Sala Superior lleva a cabo, se concluye que toda vez que la regla referida incluye diversas causas por las cuales un importador puede ser suspendido de los padrones aludidos, la regla transgrede el principio de reserva de ley, pues las facultades que tenía el SAT para emitir reglamentación administrativa la autorizaban únicamente para regular la inscripción en los padrones mencionados, no para crear supuestos nuevos de suspensión.

²⁴⁹ "COMERCIO EXTERIOR. LA FRACCIÓN XXV, DE LA REGLA 1.3.3 DE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR PARA 2017, VA MÁS ALLÁ DE LO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 59, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ADUANERA" Tesis adoptada por la Sala Superior en sesión del 3 de octubre de 2018. RTFJA No. 28, Octava Época, noviembre 2018, pág. 116.

Documentos idóneos para acreditar el valor de la transacción de las mercancías²⁵⁰

El artículo 64 de la LA establece que la base gravable del impuesto general de importación será el valor en aduana de las mercancías. Dicho valor será el de la transacción de las mismas, salvo que no se cumpla con los requisitos del artículo 67 de dicha norma, en cuyo caso se atenderá a los métodos de valoración contenidos en el artículo 71 del mismo ordenamiento (mercancías idénticas, similares, precio unitario de venta, valor reconstruido de mercancías importadas, valor determinado con mayor flexibilidad).

La Segunda Sección de la Sala Superior determinó que son documentos idóneos para acreditar el valor de la transacción declarada en el pedimento de importación: la factura, el certificado de origen, el contrato de compraventa, la constancia de pago, la carta de confirmación del pago, entre otros.

En estos supuestos, la autoridad no debe determinar el valor de mercancías de conformidad con los métodos de valoración contenidos en el artículo 71 de la LA, pues no se actualizan los supuestos normativos para que esta disposición sea aplicable, por lo que debería tomar en cuenta la documentación antes aludida para determinar el valor de transacción, por haber sido comprobado con la documentación que se estima idónea.

Mercancías de difícil identificación. Procede eximir de responsabilidad al agente aduanal por incorrecta clasificación²⁵¹

El artículo 54 de la LA establece que el agente aduanal y la agencia aduanal serán responsables de la veracidad y exactitud de los datos e información suministrados, tales como la determinación del régimen aduanero de la mercancía, la clasificación arancelaria, así como de asegurarse que el importador o exportador cuenta con los documentos

²⁵⁰ "IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN. LA FACTURA, EL CERTIFICADO DE ORIGEN, EL CONTRATO DE COMPRAVENTA ENTRE OTROS, SON DOCUMENTOS IDÓNEOS PARA ACREDITAR EL VALOR DE TRANSACCIÓN DE LAS MERCANCÍAS PREVISTO EN EL ARTÍCULO 64 DE LA LEY ADUANERA" Tesis aprobada por la Segunda Sección de la Sala Superior en sesión del 8 de noviembre de 2018. RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 307.

²⁵¹ "INCORRECTA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA. TRATÁNDOSE DE MERCANCÍAS DE DIFÍCIL IDENTIFICACIÓN CASO EN QUE PROCEDE EXIMIR DE RESPONSABILIDAD AL AGENTE ADUANAL POR LA." Tesis aprobada en sesión del 6 de noviembre de 2018. RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 226.

que acrediten el cumplimiento de las demás obligaciones que existan en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

El mismo ordenamiento dispone que los agentes aduanales no serán responsables por el pago de las diferencias de contribuciones, cuotas compensatorias, multas, recargos, así como del incumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias si éstos provienen de la inexactitud o falsedad de los datos y documentos que el contribuyente le hubiere proporcionado, si no podían conocer de dicha inexactitud o falsedad al examinar las mercancías, por requerir análisis químico o de laboratorio.

Por tanto, si derivado del análisis químico realizado por la autoridad aduanera se concluye que el producto no se clasificó adecuadamente en la fracción arancelaria que le correspondía, se le debe eximir de responsabilidad al agente aduanal, en virtud que la naturaleza o composición del bien a importarse no es apreciable a la vista. Lo anterior, toda vez que el agente aduanal no se encontraba en posibilidad de determinar si los datos en información proporcionados por el importador resultaban correctos o falsos.

Idoneidad de la prueba pericial en materia de comercio exterior para demostrar la exportación y condiciones de entrega material de mercancía²⁵²

El artículo 59, fracción IX de la CFF establece una presunción respecto a que los bienes declarados como exportados fueron en realidad enajenados en territorio nacional, y por ende, no fueron exportados, cuando a requerimiento de la autoridad no se exhiba la documentación que acredite la existencia material de los bienes, o los medios utilizados para transportar el bien a territorio extranjero. Esta presunción formulada por la autoridad admite prueba en contrario.

En el presente caso, la autoridad fiscalizadora determinó acumular ingresos a una empresa, por virtud de lo dispuesto en el artículo 59, fracción IX, a) y c), del CFF, toda vez que, durante el procedimiento de fiscalización, ya que no se acreditaron las condiciones de entrega material de la maquinaria y la identidad de la persona a quien le fue entregada la misma. Igualmente, la autoridad sostuvo que los pedimentos de exportación no incluían una descripción detallada de la

²⁵² "PRUEBA PERICIAL EN MATERIA DE COMERCIO EXTERIOR. ES IDÓNEA PARA DEMOSTRAR LA EXPORTACIÓN Y LAS CONDICIONES DE ENTREGA MATERIAL DE MERCANCÍA EN EL EXTRANJERO." Tesis aprobada en sesión del 13 de noviembre de 2018. RTFJA No. 29, Octava Época, diciembre 2018, pág. 76.

mercancía exportada. De igual forma, como no se contaba con control de inventarios, ni nota de embarque por parte de la contribuyente auditada, la autoridad concluyó que la enajenación se había llevado a cabo en territorio nacional, por lo que decidió acumular ingresos.

En este sentido, la Primera Sección de la Sala Superior determinó declarar la nulidad lisa y llana de la resolución de la autoridad. Lo anterior, en virtud que, a criterio de la juzgadora, la prueba pericial en materia de comercio exterior es idónea para demostrar la exportación de los bienes que originalmente se estimaron enajenados en territorio nacional. El Tribunal basa su resolución en el hecho de que dicha prueba, realizada con apoyo en las documentales exhibidas durante el proceso de fiscalización consistentes en órdenes de compra, seguro marítimo, pedimentos de exportación, transferencias electrónicas, fotografías, entre otros, es suficiente para demostrar la exportación de la mercancía, pues se demuestra su materialidad, y los medios a través de los cuales se transportó la mercancía, evitando de esta manera la aplicación de la presunción contenida en el artículo 59, fracción IX del CFF.

Caducidad en importaciones temporales²⁵³

De conformidad con el artículo 67 del CFF, las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió haberse presentado la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

La Sala Superior del TFJA estableció en un precedente, que en el caso de una importación temporal, se entiende que la mercancía entró a territorio nacional para permanecer por un periodo de tiempo limitado, por lo que si la mercancía cuya importación temporal fue autorizada y la misma no retornó a su país de origen dentro del plazo establecido para

²⁵³ "CADUCIDAD.- EN IMPORTACIÓN TEMPORAL, EL PLAZO DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL MOMENTO EN QUE SE DA LA CAUSACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES." Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa VIII-P-1aS-424, visible en la RTFJA No.27, Octava Época, octubre 2018, pág. 354.

ello, se deberá considerar que las contribuciones se causaron a partir de ese momento.

En ese sentido, es a partir del momento en el que se causaron las contribuciones, la autoridad cuenta con facultades para determinar contribuciones omitidas, accesorios e imponer sanciones por el incumplimiento a disposiciones aplicables.

Caducidad en el retorno de mercancías importadas temporalmente²⁵⁴

La fracción III del artículo 67 del CFF establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de 5 años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales pero, si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término para la caducidad empezará a computarse a partir del día siguiente en el que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho.

En el precedente que nos ocupa se establece que cuando la conducta infractora consista en “omitir retornar” la mercancía importada temporalmente a su país de origen, al ser esta una infracción de consumación instantánea, consecuentemente el plazo para que la autoridad pueda sancionar iniciará al día siguiente al que se actualizó dicha infracción.

²⁵⁴ “CADUCIDAD.- INICIO DEL CÓMPUTO POR OMITIR RETORNAR AL EXTRANJERO LA MERCANCÍA IMPORTADA TEMPORALMENTE.” Precedente de la Primera Sección de la Sala Superior del TJFA VIII-P-1aS-425, visible en la RTFJA Octava Época, No. 27, octubre de 2018, pág. 355.

Del reconocimiento aduanero²⁵⁵

El artículo 152 de la LA establece el procedimiento que con motivo de un reconocimiento aduanero, se deberán verificar las mercancías en transporte y, en caso de advertir irregularidades, se determinarán contribuciones omitidas, aprovechamientos y, en su caso se impondrán sanciones, siempre y cuando no se hubieren embargado precautoriamente las mercancías.

En este sentido, el precedente en cuestión establece que en el supuesto en el que la autoridad aduanera no hubiera llevado a cabo el embargo precautorio previsto en la Ley de la materia, la autoridad no está obligada a levantar el acta circunstanciada correspondiente, debiendo únicamente dar a conocer los hechos y omisiones que a juicio de la autoridad aduanera deriven en la omisión del pago de contribuciones.

De las visitas domiciliarias en materia aduanera²⁵⁶

De la fracción V del artículo 42 del CFF se advierte que las autoridades fiscales a fin de comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes con el fin de verificar el debido cumplimiento de obligaciones.

Mediante un precedente la Sala Superior del TFJA confirma que las visitas domiciliarias en materia aduanera practicadas a los contribuyentes necesariamente deben estar fundadas en el artículo 42, fracción V del CFF a fin de que las mismas cumplan con el principio de legalidad.

²⁵⁵ "FACULTADES DE COMPROBACIÓN EN MATERIA ADUANERA.- PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 152 DE LA LEY ADUANERA." Precedente de la Segunda Sección de la Sala Superior del TFJA VIII-P-2aS-351, visible en la RTFJA Octava Época, No. 27, octubre 2018, pág. 404.

²⁵⁶ "ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. RESULTA ILEGAL LA QUE TIENE POR OBJETO VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES EN MATERIA ADUANERA, SI NO SE FUNDAN LAS FACULTADES DE LA AUTORIDAD EN LA FRACCIÓN V, DEL ARTÍCULO 42 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN." Precedente del Pleno de la Sala Superior del TFJA, visible en la RTFJA No. 18, Octava Época, enero 2018, pág. 7.

Consulta sobre clasificación arancelaria constituye una resolución definitiva²⁵⁷

De conformidad con el artículo 47 de la LA se prevé el supuesto de formular una consulta ante las autoridades aduaneras respecto a la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, en aquellos supuestos en que se considere que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria. El mencionado artículo en su último párrafo hace referencia, por vía de remisión, al artículo 34 del CFF, el cual establece el alcance y la forma de las consultas fiscales.

Através del criterio aislado un TCC determinó que la consulta arancelaria no es equiparable a la consulta fiscal, toda vez que corresponde a hipótesis distintas. La remisión, se refiere únicamente a que las consultas sobre clasificación arancelaria deben de versar, al igual que las fiscales, sobre situaciones reales y concretas, sin que ello quiera decir que se rigen por lo dispuesto en el CFF.

Al ser supuestos diferentes con efectos propios, la resolución a la consulta arancelaria formulada: *i)* es obligatoria a quien la realizó; *ii)* surte efectos en relación a las operaciones de comercio exterior efectuadas por el interesado; *iii)* tiene efectos inmediatos; *iv)* constituye una resolución de carácter definitivo; y *v)* al ser definitivo, procede impugnar la nulidad de la clasificación arancelaria a través del juicio contencioso administrativo, tanto por el interesado que formulo la consulta, así como por el SAT y ante el silencio de la autoridad en la consulta formulada, se actualiza la figura de afirmativa ficta.

²⁵⁷ "CONSULTA SOBRE CLASIFICACIÓN ARANCELARIA FORMULADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 47 DE LA LEY ADUANERA. LA RESPUESTA RELATIVA CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL." Tesis aislada I.18o.A.43 A (10a.) de TCC, visible en el SEJUEFE, Décima Época, Libro 54, mayo de 2018, Tomo III, pág. 2483.

Concepto "valor comercial" de conformidad con la LA²⁵⁸

El artículo 183-A de la LA establece que las mercancías pasarán a propiedad del fisco federal, además de otras sanciones que resulten aplicables, cuando se den los supuestos que ahí se señalan; salvo que exista imposibilidad material de que ello suceda, en cuyo caso se impondrá al infractor el deber de pagar el importe del "valor comercial" de las mercancías relativas, al momento de la aplicación de las sanciones correspondientes

A través del criterio aislado, la Primera Sala de SCJN señaló que no obstante que el término "valor comercial" no se encuentra definido en el texto del precepto de referencia, lo cierto es que puede obtenerse de lo señalado en el diverso artículo 79 de la LA, el cual establece como base gravable del IGIE, el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, que deberá encontrarse consignado en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros. Lo anterior, pues con estos medios se obtiene la cuantificación de las mercancías en actos de comercio, lo cual otorga certeza al gobernado en relación con ese término. Adicionalmente refirió que la autoridad debe constreñirse a ese medio para fijar el valor comercial de las mercancías, por lo que no queda al arbitrio de ésta ni del particular dicha determinación.

Decomiso como sanción en materia aduanera no constituye un castigo equivalente a una multa²⁵⁹

El artículo 183-A de la LA establece los supuestos en que las mercancías pasaran a propiedad de la autoridad fiscal como sanción por la actualización de las hipótesis previstas en dicha disposición.

Al respecto, se resuelve que el decomiso de mercancías no es una sanción de las previstas en el artículo 183-A de la LA, ni tampoco una multa excesiva, en tanto no impone una pena económica con motivo de la actualización de una conducta y adicional a las mercancías o a su valor comercial, sino que se traduce en el pago sustituto ante la imposibilidad de la autoridad de decomisarlas, al ya no encontrarse en posesión del gobernado sancionado el decomiso se sustituye por una

²⁵⁸ "LEY ADUANERA. EL ARTÍCULO 183-A NO TRANSGREDE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS." Tesis aislada 1a. V/2018 (10a.), Primera Sala de la SCJN, visible en el SEJUE, Décima Época, Libro 50, enero 2018, Tomo I, pág. 277.

²⁵⁹ "LEY ADUANERA. EL ARTÍCULO 183-A NO TRANSGREDE LO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 22 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS." Tesis aislada 1a. V/2018 (10a.), Primera Sala de la SCJN.

cantidad que se paga en favor de la autoridad, como una indemnización por las mercancías que no pasarán a su patrimonio, lo que implica que la sanción pecuniaria que se impone equivale al pago de una cantidad de dinero al fisco federal, como reemplazo de los bienes que fueron instrumento o fruto de la infracción o conducta ilegal.

Así, se confirma que el decomiso no se trata de un castigo equivalente a una multa y, en consecuencia, tampoco puede analizarse bajo los parámetros que se establecen para determinar si es excesiva o desproporcional o si no atiende a la capacidad económica del infractor, la gravedad de la conducta, la reincidencia, entre otros factores, pues se busca resarcir el daño, producto de la operación de comercio exterior irregular y, con ello, evitar se continúen realizando conductas que violen la normatividad en la materia.

CÓDIGO FISCAL DE LA CIUDAD DE MÉXICO

El 31 de diciembre de 2018 se publicó en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México, el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal”, en vigor a partir del 1 de enero de 2019. Los aspectos más relevantes, son los siguientes:

Armonización normativa

Derivado de la reforma política de la CDMX, así como del inicio de vigencia de la Constitución Local, se modifica la denominación de “Asamblea Legislativa” por “Congreso de la Ciudad de México”; así como las referencias a “Delegaciones” que se sustituyen por “Alcaldías”.

De conformidad con el artículo 16 de la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo y de la Administración Pública de la CDMX, se realizan las siguientes adecuaciones:

- a) La Secretaría de Finanzas, cambia su denominación a Secretaría de Administración y Finanzas, y se fusiona con la Oficialía Mayor.
- b) Se modifica la denominación de la Secretaría de Seguridad Pública a Secretaría de Seguridad Ciudadana, la cual se ubicará en el ámbito orgánico de la CDMX.
- c) La Secretaría de Educación se fusiona y se convierte en Secretaría de Educación, Ciencia, Tecnología e Innovación.
- d) Se crea la Secretaría de la Mujer.
- e) Se crea la Secretaría de Pueblos y Barrios Originarios y Comunidades Indígenas Residentes.
- f) La Procuraduría General de Justicia pasa a ser la Fiscalía General de Justicia, como organismo público autónomo con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Habilitación de medios electrónicos

A fin de lograr mayores niveles de eficiencia en la actuación de la autoridad y promover el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, se incluyen diversas modificaciones que permiten realizar el cumplimiento de dichas obligaciones a través de medios electrónicos.

Se establece el uso de medios electrónicos en los siguientes casos:

- a) La posibilidad de que los contribuyentes presenten declaraciones a través de medios electrónicos.
- b) La declaración del impuesto sobre loterías, rifas, sorteos y concursos.
- c) La declaración del impuesto sobre nóminas.
- d) La declaración del impuesto por prestación de servicios de hospedaje.
- e) Por lo que hace a la devolución de las cantidades pagadas indebidamente, se especifica que serán considerados como comprobantes de pago de la devolución respectiva, los estados de cuenta expedidos por las instituciones financieras, o bien, el comprobante de pago electrónico emitido por las autoridades fiscales.

Garantía del interés fiscal²⁶⁰

Se incluyen dos nuevos requisitos de procedencia para garantizar el interés fiscal a través del embargo en la vía administrativa, mismos que son:

- a) Que el contribuyente presente avalúo de los bienes o negociaciones otorgados como garantía, mismo que deberá ser practicado en los términos establecidos en el CFCDMX.
- b) Tratándose de bienes inmuebles y negociaciones, se presente el certificado de libertad de existencia o inexistencia de gravámenes, limitaciones de dominio y anotaciones preventivas único, vigente a la fecha de presentación de la garantía.

²⁶⁰ Art. 31, fracción IV, incisos c) y d), CFCDMX.

Igualmente, se establece que los bienes ofrecidos como garantía tratándose de prenda, hipoteca o el embargo en la vía administrativa, deberán encontrarse dentro de la circunscripción territorial de la CDMX.

Prescripción de la devolución de contribuciones²⁶¹

Por lo que hace a la obligación de las autoridades fiscales para devolver cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme al CFCDMX y demás leyes aplicables, se precisa que el término de prescripción de tres años para solicitar la devolución, comienza a computarse a partir de la fecha en que se realizó el pago, lo cual es acorde con los criterios establecidos por diversos Tribunales del PJF.

Adquisiciones de inmuebles por causa de herencia²⁶²

Se establece una tasa del 0% del ISAI, en aquellos casos en los que la adquisición de inmuebles derive de una sucesión por herencia, siempre que se acrediten los siguientes supuestos:

- a) Que el valor del inmueble no exceda la suma equivalente a 27,185 veces la UMA.
- b) Que el otorgamiento, firma y solicitud de inscripción en el RPPyC de la escritura de adjudicación se realice a más tardar dentro de los 5 años siguientes al fallecimiento del propietario original del inmueble, contados a partir de la fecha de fallecimiento indicada en el acta correspondiente.
- c) La adjudicación del bien inmueble sea a favor del cónyuge, concubino y/o descendientes en primer grado.

Impuesto predial

Se modifican las cuotas para el cálculo del impuesto predial aplicadas sobre el valor catastral de los bienes sujetos al pago de dicho impuesto²⁶³.

Para el ejercicio fiscal 2019, el Jefe de Gobierno deberá emitir a más tardar el 15 de enero, un programa general de subsidios al impuesto

²⁶¹ Art 49, CFCDMX.

²⁶² Art 115, fracción I, CFCDMX.

²⁶³ Art. 130, CFCDMX.

predial. En ese sentido, se ha anunciado la implementación del “Programa de apoyo para atender casos de cobro desmedido e injustificado de Impuesto Predial”, mediante el cual, se prevé la disminución del impuesto para ciertas colonias de ciertas alcaldías²⁶⁴.

Por otra parte, se contempla un subsidio al impuesto predial, mismo que deberá ser emitido por el Jefe de Gobierno a más tardar el 15 de enero del 2019, aplicable a los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto del cuarto párrafo del artículo 127 del CFCDMX relacionado con la compraventa y adquisición de nuevas construcciones, a fin de subsidiar la diferencia que exista entre el impuesto determinado conforme a valor de mercado y aquél que corresponda al valor catastral²⁶⁵.

Tratándose de inmuebles en proceso de construcción, se prevé que los contribuyentes podrán optar por aplicar las disposiciones del CFCDMX vigentes al momento en que se causó el impuesto predial por considerarlas más favorables a aquéllas establecidas en el CFCDMX para 2019²⁶⁶.

Se establece que, a más tardar el 30 de enero de 2019, la titular de la Jefatura de Gobierno, emitirá un programa de condonación del impuesto predial a los propietarios o poseedores de inmuebles ubicados en las colonias de la CDMX que presenten daños estructurales ocasionados por grietas y/o hundimientos diferenciados y cuenten con opinión técnica emitida por la Secretaría de Gestión Integral de Riesgo y Protección Civil respecto al inmueble al que se aplicará la condonación.

Los porcentajes de condonación serán de un 50%, 75% o 100%, dependiendo si el inmueble es considerado de bajo, mediano o alto riesgo²⁶⁷.

Por último, se adiciona un programa de regularización fiscal, consistente en la condonación al 100% de los adeudos de los accesorios causados por el impuesto predial de los inmuebles que se hubieran construido

²⁶⁴ Art. Quinto Transitorio, CFCDMX.

²⁶⁵ Art. Quinto Transitorio, CFCDMX.

²⁶⁶ Art. Séptimo Transitorio, CFCDMX.

²⁶⁷ Art. Octavo Transitorio, CFCDMX.

najo la modalidad del régimen de propiedad en condominio hasta antes del 31 de diciembre de 2015²⁶⁸.

Impuesto sobre espectáculos públicos²⁶⁹

Se elimina la obligación de garantizar el interés fiscal para aquellos contribuyentes que se encuentren obligados al pago del impuesto sobre espectáculos públicos cuando el crédito fiscal exceda de 800 veces el valor diario de la UMA.

Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos

Se modifican las cuotas para el cálculo del impuesto respecto de automóviles, omnibuses, camiones y tractores no agrícolas tipo quinta rueda²⁷⁰.

Permanece el subsidio al impuesto para las personas físicas y ciertas personas morales sin fines de lucro consistente en una tasa del 100% aplicable en vehículos de hasta \$250,000. Dicho programa, deberá ser publicado por el Jefe de Gobierno a más tardar el 15 de enero de 2019²⁷¹.

Derechos por el suministro de agua

Se modifican las tarifas para el cálculo de los derechos, así como las tablas para efectos del cálculo de los subsidios para uso doméstico, uso mixto, uso no doméstico²⁷².

Se establece una condonación parcial sobre el pago de derecho por suministro de agua a los contribuyentes que reporten una fuga al interior del predio, para cuyo caso, el Sistema de Aguas realizará una visita de inspección y, una vez reparada la fuga, el usuario solicitará la condonación parcial del monto de la fuga.

²⁶⁸ Art. Vigésimo Cuarto Transitorio, CFCDMX.

²⁶⁹ Art. 114, fracción VII, CFCDMX.

²⁷⁰ Art. 116 BIS 5, CFCDMX.

²⁷¹ Art. Noveno Transitorio, CFCDMX.

²⁷² Art. 172, CFCDMX.

Dicha condonación será del 75% del monto del derecho en el bimestre en que se reporte, 55% en el primer bimestre anterior al reporte y de 35% en el segundo bimestre anterior al reporte²⁷³.

Se establece que no estarán obligados al pago de los derechos por el suministro de agua, aquellos usuarios en cuyo domicilio se encuentre instalado un comedor popular, comedor público o comedor comunitario, perteneciente a los programas de la CDMX, para lo cual, deberán presentar la constancia emitida por autoridad competente que certifique que se encuentra operando un comedor del Gobierno de la CDMX²⁷⁴.

Actualización de cuotas y tarifas

De conformidad con los Criterios Generales de Política Económica para el 2019, en el CFCDMX no se propone la creación de nuevos impuestos, ni el incremento en tasas de los impuestos vigentes.

Sin embargo, sí se actualizan las cuotas, tarifas y montos de derechos y aprovechamientos conforme al factor inflacionario, ello con la finalidad de que los recursos que tiene derecho a percibir el Gobierno de la Ciudad de México conserven su poder liberatorio, es decir, que los pesos nominales o históricos que se recaudan por concepto de las cuotas y tarifas establecidas en el CFCDMX mantengan su poder adquisitivo considerando los cambios inflacionarios.

²⁷³ Art. Décimo Sexto Transitorio, CFCDMX.

²⁷⁴ Art. Décimo Séptimo Transitorio, CFCDMX.

DIVERSOS

PRIMERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018

El 30 de abril de 2018, se publicó en el DOF la Primera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018 y sus anexos 1-A y 23, misma que entró al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas en la misma. A continuación se destaca lo más importante de la misma:

a) Procedimiento que debe observarse para obtener la opinión de cumplimiento.- Para efectos del artículo 32-D del CFF, los contribuyentes que para realizar algún trámite fiscal u obtener alguna autorización en materia de impuestos y requieran obtener la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales, deberán seguir el procedimiento previsto en la regla que se comenta, y para ello utilizaran el Portal del SAT, utilizando su clave del RFC y contraseña o FIEL.

Los contribuyentes obtendrán cuatro tipo de respuestas, que consisten en: *i)* positiva, *ii)* negativa, *iii)* No inscrito, y *iv)* Inscrito sin obligaciones.

Las opiniones positivas tendrán una vigencia de treinta días naturales a partir de su emisión y en caso de que no esté de acuerdo con el sentido de la opinión de la autoridad, deberá ingresar la aclaración mediante buzón tributario²⁷⁵.

b) Cumplimiento de obligaciones del contratante y del contratista (subcontratación laboral).- Derivado de las modificaciones efectuadas a la LISR e IVA, para las operaciones de subcontratación laboral, en donde se pretenda cumplir con las obligaciones previstas en la fracción V del artículo 27 de la LISR o acreditar el IVA, conforme a lo dispuesto en la fracción II del artículo 5 de la LIVA, en lugar de cumplir con lo dispuesto en dichos preceptos, se podrá tener por cumplida dicha obligación ingresando y activando en aplicativo "*Autorización del*

²⁷⁵ Regla 2.1.39.

contratista para la consulta del CFDI y sus declaraciones", que estará disponible en el buzón tributario de los contribuyentes.

Mediante diversas reglas, se establece el procedimiento que deberá seguir el contratista para que el contratante pueda verificar la información que el primero pone a su disposición y con esto, se pueda tener por cumplida las obligaciones para la deducción o acreditamiento, según sea el caso²⁷⁶.

Por disposición transitoria, se dispuso que los contribuyentes que hubiesen dando cumplimiento al aplicativo, tendrán por cumplidas las obligaciones por el ejercicio fiscal del 2017, según la facilidad dada en la LI para 2018²⁷⁷.

c) Opción cuando no existe subcontratación laboral.- De forma atinada, se prevé una opción para los contribuyentes que no se encuentran en un régimen de subcontratación laboral, que les permite de forma optativa, utilizar el aplicativo *"Autorización del contratista para la consulta del CFDI y sus declaraciones"*. Esta opción la pueden ejercer los contribuyentes que se encuentren en el supuesto de prestación de servicios a través de terceros y por los cuales se ponga a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones, principalmente en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada y que dicha prestación de servicios no sea considerada una subcontratación laboral.

Los contribuyentes que ejerzan la opción prevista en la regla miscelánea, deberán seguir el procedimiento previsto para el aplicativo²⁷⁸.

²⁷⁶ Reglas 3.3.1.44, 3.3.1.49, 3.3.1.50, 3.3.1.51.

²⁷⁷ Tercero transitorio de la Primera Modificación a la RMF 2018.

²⁷⁸ Regla 3.3.1.45.

SEGUNDA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018

El 11 de julio de 2018, se publicó en el DOF la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018, misma que entró al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas en la misma. A continuación se destaca lo más importante de la misma:

a) Transmisión de activos y pasivos de un establecimiento permanente en el extranjero.- Las personas morales residentes en México que tributen de conformidad con el Título II de la LISR que cuenten con algún establecimiento permanente por la realización de actividades empresariales en el extranjero, podrán transmitir la totalidad de los activos y pasivos afectos a dicho establecimiento permanente a otra persona moral residente en México para efectos fiscales que forme parte del mismo grupo de sociedades, sin considerar que se realiza enajenación de los mismos, siempre que se obtenga la autorización correspondiente a través de la ficha de trámite 273/CFF y se cumplan los requisitos establecidos para tal efecto en la RMF.

La transmisión de activos y pasivos deberá ser dictaminada por contador público autorizado. En caso de que por dicha enajenación se cause impuesto sobre la renta en el país o jurisdicción en que se encuentre el establecimiento permanente, el impuesto correspondiente no será acreditable en México²⁷⁹.

b) Cuando una autoridad competente en materia de telecomunicaciones ordene la realización de una separación contable, funcional o estructural, y como consecuencia de ello, una persona moral contribuyente del Título II de la LISR transmita o enajene parte de sus activos a otra persona moral residente en México para efectos fiscales perteneciente al mismo grupo de sociedades, se establece, entre otros, que la referida enajenación de activos podrá realizarse a valor fiscal, sin que para tales efectos la transmisión de pasivos sea considerada como ingreso acumulable para la persona que lo transmite.

²⁷⁹ Regla 2.1.54.

Las personas morales que realicen la transmisión de activos y pasivos dentro de los plazos establecidos por las autoridades en materia de telecomunicaciones de referencia deberán dictaminar la operación correspondiente ante contador público autorizado²⁸⁰.

c) Concepto de títulos valor que se colocan entre el gran público inversionista.- Para efectos de la LISR, se consideran títulos valor que se colocan entre el gran público inversionista *(i)* aquellos inscritos conforme a los artículos 85 y 90 de la Ley del Mercado de Valores, *(ii)* los valores listados en el sistema internacional de cotizaciones de la Bolsa Mexicana de Valores, así como *(iii)* los valores listados en alguna bolsa de valores constituida en algún mercado de valores del exterior reconocido que pertenezca a Estados que formen parte del Mercado Integrado Latinoamericano, con el que la Bolsa Mexicana de Valores o la Bolsa Institucional de Valores tengan celebrado un acuerdo en términos del artículo 244, fracción X, de la Ley del Mercado de Valores²⁸¹.

d) Bolsa Institucional de Valores (BIVA) es reconocida como bolsa de valores concesionada.- Para efectos de los artículos 56, 126 y 166 de la LISR, cuando se haga referencia a la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, también quedara comprendida la Bolsa Institucional de Valores; para efectos del artículo 16-C fracción I del CFF, dicha Bolsa también será considerada como un mercado reconocido²⁸².

e) Ajustes de precios de transferencia.- Se adicionan y modifican diversas reglas para indicar que se considera un ajuste de precios de transferencia, cualquier modificación a los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad correspondientes a las operaciones celebradas por el contribuyente con sus partes relacionadas, que se realice para efectos de los ingresos acumulables o deducciones autorizadas.

Se dispone que los ajustes de precios de transferencia cuando tengan efectos en el ámbito fiscal y contable, se les consideran como ajustes reales y cuando dichos ajustes solo tengan efectos fiscales, se

²⁸⁰ Regla 3.1.20.

²⁸¹ Regla 3.2.12.

²⁸² Regla 3.5.25.

consideran ajustes virtuales. Los ajustes de precios de transferencia reales o virtuales, pueden ser:

- (i) Voluntario o compensatorio: Es el ajuste que un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país realiza para que una operación con una parte relacionada se considere determinada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables y que se efectúa antes de la presentación de la declaración anual, ya sea normal o complementaria.
- (ii) Primario: Es el ajuste que resulta del ejercicio de facultades de comprobación a un contribuyente, en virtud del cual modifica para efectos fiscales el precio, monto de contraprestación o margen de utilidad para considerar que la operación celebrada con su parte relacionada nacional o extranjera, fue pactada como lo haría con o entre partes independientes en operaciones comparables.
- (iii) Correlativo nacional: Es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en México con quien realizó la transacción en cuestión.
- (iv) Correlativo extranjero: Es el ajuste que puede aplicar un contribuyente residente en México o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país como consecuencia de un ajuste primario del que haya sido objeto la parte relacionada residente en el extranjero.
- (v) Secundario: Es el ajuste que resulta de la aplicación de una contribución, conforme a la legislación fiscal aplicable, después de haber determinado un ajuste de precios de transferencia a una operación, el cual se caracteriza generalmente como un dividendo presunto. Se consideran ajustes secundarios los que resulten de aplicar lo dispuesto por los artículos 11, fracción II, 140, fracciones III y VI y 164, fracción I de la Ley del ISR.

Se dispone que los ajustes de precios de transferencia tendrán el mismo concepto o naturaleza de la operación objeto del ajuste.

También se establece el procedimiento que los contribuyentes deberán de seguir en caso de efectuar ajustes a las operaciones realizadas con sus partes relacionadas, ya sea por reconocer un ingreso o tomar una deducción, para lo cual deberán de seguir lo procedimientos establecidos en la RMF; con independencia de su análisis particular, sería conveniente que dependiendo del caso concreto se analice si dichas disposiciones no se encuentran vulnerando el principio de legalidad tributaria, ya que si bien por criterio de la SCJN, la RMF es considerada una disposición de carácter general, lo deseable es que dichos procedimientos se estableciesen en la LISR o en su Reglamento²⁸³.

TERCERA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018

El 19 de octubre de 2018, se publicó en el DOF la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018 y sus anexos 1-A, 3, 7, 11, 14, 15, 17, 23, 30, 31 y 32, misma que entró al día siguiente de su publicación, con excepción de las disposiciones expresamente señaladas en la misma.

a) Comprobantes fiscales de centros cambiarios, instituciones que componen el sistema financiero y SOCAP.- Para efectos de los artículos 7, tercer párrafo de la LISR y 29, en relación con el artículo 29-A del CFF, los centros cambiarios, instituciones que componen el sistema financiero y las SOCAP, tendrán que identificar las operaciones de compra y venta de divisas que realizan, haciendo mención expresa de que los CFDI correspondientes fueron expedidos por la compra, o bien, por la venta de divisas, para lo cual deberán usar el complemento publicado por SAT en su portal de Internet²⁸⁴.

b) Expedición de comprobantes en operaciones con el público en general.- En todas aquellas operaciones realizadas con el público en

²⁸³ Reglas 3.9.1.1, 3.9.1.2, 3.9.1.3.

²⁸⁴ Regla 2.7.1.17.

general y que éstas hubieren sido pactadas en pagos parciales o diferidos, los contribuyentes podrán emitir un CFDI global para reflejar dichas operaciones.

Los contribuyentes que acumulen ingresos conforme a lo devengado deberán reflejar el monto total de la operación en el CFDI respectivo y, cuando se trate de contribuyentes que tributan bajo la figura de flujo de efectivo, reflejarán solamente los montos efectivamente recibidos por la operación en cada una de las facturas globales emitidas.

Es importante mencionar que a las operaciones anteriormente descritas, no les será aplicable el "Complemento para recepción de pagos" previsto en la Regla 2.7.1.35²⁸⁵.

c) Cancelación de CFDI sin aceptación del receptor.- Se incorporan tres requisitos para poder llevar a cabo la cancelación de los CFDI sin necesidad de aceptación del receptor:

- (i) Podrán cancelarse los CFDI sin aceptación del receptor todos aquellos que amparen montos totales de hasta \$5,000.00 (cinco mil pesos 00/100 M.N).
- (iii) Que los CFDI a cancelar sean emitidos por la Federación por concepto de derechos, productos y aprovechamientos.
- (ii) En los casos en los que la total de la operación amparada por el CFDI no se realice a más tardar el 17 del mes calendario inmediato posterior a aquél en el que se expidió el comprobante²⁸⁶.

d) Opción para que en el CFDI se establezca como método de pago, "Pago en una sola exhibición".- Se establecen los requisitos con los que deben cumplir los contribuyentes que no reciban el pago total del monto del CFDI al momento de su expedición para poder ser considerado como pagado en una sola exhibición, a saber:

- (i) Que se haya pactado o se estime que el monto total que ampare el CFDI se recibirá a más tardar el día 17

²⁸⁵ Regla 2.7.1.24.

²⁸⁶ Regla 2.7.1.39.

del mes inmediato posterior a aquél en el cual se expidió el CFDI en cuestión.

- (ii) Que en el CFDI se hubiera señalado como método pago "PUE" (pago en una sola exhibición) y cuál será la forma en que se recibirá dicho pago.
- (iii) Que se reciba el pago de la totalidad de la contraprestación a más tardar en el día 17 del mes inmediato posterior a que se emitió el CFDI.

Cuando el pago del CFDI se efectúe entre el día primero y el 17 del mes inmediato posterior a aquél en que se expidió el comprobante, el acreditamiento del IVA e IEPS, se deberá realizar por el receptor del CFDI en el mes en que el impuesto trasladado haya sido efectivamente pagado.

En caso de que la totalidad del pago de la operación amparada por el CFDI no se realice en la forma en la que se señaló en dicho comprobante, el contribuyente deberá cancelar el CFDI emitido por la operación, y emitirá uno nuevo indicando como forma de pago la que efectivamente corresponda, relacionando el nuevo CFDI con el emitido originalmente como "Sustitución de los CFDI previos"²⁸⁷.

e) Facturación en factoraje financiero cuando no se utiliza como documento base un CFDI.-Todos aquellos contribuyentes que celebren operaciones de factoraje financiero podrán optar por dos nuevas opciones en lugar de relacionar los datos del CFDI expedido por la operación que dio origen al derecho de cobro.

Los contribuyentes podrán elegir cualquiera de las opciones previstas en esta Regla, siempre que:

- (i) El factorado haya emitido al deudor el CFDI por la operación comercial original, salvo que no se encuentre obligado a ello conforme a lo dispuesto por las disposiciones fiscales vigentes.
- (ii) El factorado manifieste por escrito o por cualquier otro medio al factorante, que si emitió o emitirá al deudor el

²⁸⁷ Regla 2.7.1.44.

CFDI por la operación comercial original, en el caso y conforme establezcan las disposiciones fiscales vigentes.

- (iii) El contrato de factoraje, incluyendo la oferta, aceptación, cobro y liquidación de los derechos de cobro, objeto del factoraje, se celebre entre las partes, haciendo uso de documentos distintos al CFDI como prueba de los derechos de cobro objeto de la operación de factoraje financiero.
- (iv) El factoraje desconozca o no pueda identificar el o los CFDI que soporten los documentos o se relacionen con los derechos del cobro objeto del contrato de factoraje²⁸⁸.

f) Presentación de declaraciones provisionales del ISR y definitivas del IVA de las personas físicas a través del aplicativo “Mi contabilidad”.- Aquellas personas físicas que realicen actividades empresariales y profesionales, las que otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles y, las personas físicas dedicadas exclusivamente a actividades agrícolas, silvícolas, ganaderas y pesqueras, deberán presentar los pagos provisionales de ISR y definitivos del IVA a través del apartado de “Mi contabilidad” en el portal de Internet del SAT, en el cual deberán de manifestar los ingresos y gastos amparados en su CFDI, que servirán para generar de forma automática la determinación de dichos pagos.

Asimismo, las personas físicas descritas y que determinen y presenten los pagos provisionales del ISR y el definitivo del IVA, quedarán relevadas de cumplir con las obligaciones de *i)* enviar la contabilidad de forma electrónica e ingresar de forma mensual su información contable en términos del artículo 28 del CFF; y *ii)* presentar la declaración informativa de operaciones con terceros²⁸⁹.

g) Declaraciones complementarias de personas físicas, a través del aplicativo “Mi contabilidad”.-Las declaraciones complementarias de pagos provisionales del ISR o definitivos del IVA realizadas por las personas físicas anteriormente descritas, se podrán realizar utilizando el

²⁸⁸ Regla 2.7.1.45.

²⁸⁹ Reglas 2.8.1.23 y 2.8.1.25.

aplicativo "Mi contabilidad", disponible en la página de Internet del SAT, conforme a lo siguiente:

- (i) Para modificar errores relativos al periodo de pago o concepto de impuesto declarado.
- (ii) Por alguna omisión en la declaración total de las obligaciones.
- (iii) Por modificación de obligaciones.
- (iv) Por línea de captura vencida.

Finalmente, para las personas físicas que deseen presentar declaraciones complementarias de pagos provisionales de ISR o definitivos de IVA, correspondientes a periodos anteriores a septiembre de 2018, deberán presentarlas a través del aplicativo "Mi contabilidad"

²⁹⁰.

h) Confirmaciones de criterio a contribuyentes sujetos a facultades de comprobación.- Los contribuyentes sujetos a facultades de comprobación, contarán con la opción de considerar que las confirmaciones de criterio a que se refiere el artículo 34 del CFF que sean contrarias a criterios no vinculativos y normativos emitidos por el SAT, serán vinculantes para las autoridades hasta el momento de la emisión de estos últimos, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos:

- (i) Que la confirmación de criterio se haya emitido con anterioridad al ejercicio de facultades de comprobación.
- (ii) El criterio no vinculativo o normativo se haya emitido con posterioridad a la confirmación de criterio antes mencionado.
- (iii) Se presente una nueva consulta en términos de la ficha de trámite 186/CFF "Consultas y autorizaciones en línea"²⁹¹.

²⁹⁰ Regla 2.8.1.24.

²⁹¹ Regla 2.12.15.

i) Presentación del dictamen fiscal.- El dictamen de los estados financieros de los contribuyentes podrá ser presentado a más tardar el 13 de agosto del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate, siempre y cuando las contribuciones estén pagadas el 15 de julio de 2018²⁹².

CUARTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018

El 30 de noviembre de 2018 fue publicado en el DOF la Cuarta Resolución de Modificaciones a la RMF para 2018, la cual entró en vigor el 31 de noviembre del mismo año, con excepción de la regla 3.11.12., la cual será aplicada a partir del 1 de abril de 2019. Entre las modificaciones más relevantes, destacan las siguientes:

a) Actividades empresariales a través de fideicomiso.- Los residentes en el extranjero podrán optar por considerar que no realizan actividades empresariales a través de un fideicomiso en el país, cuando el fideicomiso tenga por objeto replicar índices bursátiles y cumpla con los requisitos a que se refiere la regla 3.2.13²⁹³.

b) Enajenación de certificados de fideicomisos que repliquen índices bursátiles.- Para efectos de determinar el monto de la ganancia o pérdida por la enajenación de los certificados invertidos en acciones, deberán considerarse para calcular el monto original ajustado de las acciones, los saldos de la cuenta fiduciaria de dividendos netos que tenga el fideicomiso en la fecha de la enajenación y adquisición de los certificados emitidos, en lugar de los saldos de la cuenta de utilidad fiscal neta a que se refiere el artículo 22, fracción II de la LISR.

Asimismo, para determinar el monto de la ganancia o pérdida por la enajenación de los certificados fiduciarios bursátiles al amparo de fideicomisos de inversión en bienes raíces, deberá calcularse el costo promedio ajustado por certificado, restando al costo promedio ajustado por certificado, la suma de los reembolsos de capital a los que se refiere el artículo 188, fracción IX, sexto párrafo de la LISR, determinados de conformidad con la regla 3.2.25., último párrafo, fracciones I y II, correspondientes al periodo de tenencia de los certificados bursátiles

²⁹² Regla 2.13.2.

²⁹³ Regla 3.1.15, fracción I, inciso c), RMF 2018.

fiduciarios propiedad del tenedor de dichos certificados. Dicha cantidad deberá ser actualizada desde el mes en que se distribuya el reembolso de capital hasta el mes en que el tenedor enajene dichos certificados.

Igualmente se señala que, para las siguientes enajenaciones, se considerará como costo comprobado de adquisición el determinado en la venta previa, tomando en cuenta como reembolsos de capital los obtenidos desde la última operación de venta hasta la fecha de la enajenación de que se trate²⁹⁴.

c) Efectos fiscales de la enajenación y canje de certificados de fideicomisos que repliquen índices bursátiles.- Las personas físicas y los residentes en el extranjero, propietarios de los certificados de fideicomisos que repliquen índices bursátiles, causaran ISR en los términos de los Títulos IV (De las personas físicas) y V (De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional) de la LISR, según corresponda, por los ingresos provenientes de la enajenación de dichos certificados²⁹⁵.

d) Requisitos de los fideicomisos que repliquen índices bursátiles.- Los fideicomisos que tengan por finalidad la administración, adquisición o enajenación de acciones, certificados bursátiles o de títulos con el objeto de replicar el rendimiento que se obtendría mediante índices bursátiles deberán cumplir con diversos requisitos establecidos por la regla 3.2.10.

Asimismo, se prevé que los fideicomisos mencionados, además de poder invertir en las acciones y títulos que cumplan con los requisitos establecidos por la misma regla con anterioridad, podrán hacerlo en certificados bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de un fideicomiso de inversión de bienes raíces constituido de conformidad con los artículos 187 y 188 de la LISR²⁹⁶.

e) Cuenta fiduciaria de distribución del resultado fiscal de fideicomisos de inversión en bienes raíces.- La institución fiduciaria que administre fideicomisos que repliquen índices bursátiles e inviertan en certificados bursátiles fiduciarios emitidos al amparo de un fideicomiso de inversión en bienes raíces, deberá constituir una cuenta fiduciaria de

²⁹⁴ Regla 3.2.8, RMF 2018.

²⁹⁵ Regla 3.2.10, RMF 2018.

²⁹⁶ Regla 3.2.13, RMF 2018.

distribuciones del resultado fiscal de fideicomisos de inversión en bienes raíces por cada uno de los fideicomisos que administre.

La referida cuenta fiduciaria se integrará con las distribuciones del resultado fiscal y se disminuirá con el importe pagado por concepto de distribución del resultado fiscal a los propietarios de los certificados del citado fideicomiso.

Asimismo, se establece el procedimiento que deberá seguir la institución fiduciaria para determinar el monto correspondiente a la distribución del resultado fiscal que le corresponda a cada uno de los propietarios de los certificados²⁹⁷.

f) Procedimiento de cálculo aplicable a los fondos de inversión para la determinación de ISR por la inversión en operaciones financieras derivadas.- Los fondos de inversión que celebren operaciones derivadas a las que se refiere el artículo 16-A del CFF y 20 de la LISR, podrán determinar diariamente el ISR y la retención correspondiente a cada integrante del fondo por los ingresos provenientes de dichas operaciones, a través del nuevo procedimiento establecido por la regla 3.10.30.

Los fondos de inversión deberán proporcionar a los integrantes o accionistas personas físicas constancia anual en CFDI, señalando los ingresos derivados de plusvalías y ganancias realizadas, los gastos por concepto de minusvalías y pérdidas realizadas, el monto de pérdidas disminuidas contra las ganancias y el ISR retenido por el fondo de inversión, a más tardar el 15 de febrero de cada año.

En ese sentido, los integrantes o accionistas personas físicas deberán acumular en su declaración anual los ingresos devengados a su favor por dichos fondos²⁹⁸.

g) Retención de ISR e IVA a prestadores de servicios de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos.- Las personas morales residentes en México o residentes en el extranjero con o sin establecimiento permanente en el país, así como las entidades o figuras jurídicas extranjeras que proporcionen el uso de plataformas tecnológicas a personas físicas para prestar de forma independiente el servicio de transporte terrestre de pasajeros o entrega de alimentos

²⁹⁷ Regla 3.2.25, RMF 2018.

²⁹⁸ Regla 3.10.30, RMF 2018.

preparados, podrán efectuar la retención por concepto de ISR e IVA por los ingresos que obtengan las personas físicas que utilicen dicha plataforma para prestar sus servicios.

Dicha retención se deberá efectuar de forma semanal o mensual, según se opte, respecto de cada persona física, sobre el total de los ingresos que el operador de la plataforma efectivamente cobre, aplicándose al monto total del ingreso las tasas de retención establecidas.

Asimismo, se prevén distintas reglas dependiendo de si los contribuyentes a quienes se les efectúe la retención por concepto de ISR: *(i)* solamente perciben ingresos por los servicios mencionados; *(ii)* además de los ingresos percibidos por la prestación de los servicios referidos, perciben ingresos por otras actividades empresariales, profesionales o por arrendamiento; o *(iii)* tributan bajo el régimen de incorporación fiscal.

De la misma manera, se establecen diversas reglas para cada uno de los supuestos mencionados en el párrafo anterior respecto a la retención por concepto de IVA²⁹⁹.

h) Fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles.- Los fideicomisos dedicados a la adquisición o construcción de inmuebles sujetos al régimen especial podrán invertir en *(i)* activos fijos que se destinen a la administración del fideicomiso, *(ii)* activos fijos o monetarios que se destinen a la operación y mantenimiento de los bienes inmuebles construidos o adquiridos por dicho fideicomiso o *(iii)* mobiliario utilizado para la prestación del servicio de hospedaje en los bienes inmuebles a que se refiere la regla 3.21.3.4; sin que se considere incumplido el requisito a que se refiere la fracción III del artículo 187 de la LISR, consistente en que al menos el 70% de su patrimonio esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de fondos de inversión en instrumentos de deuda, siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en la regla 3.12.3.11³⁰⁰.

i) Enajenación de bienes intangibles a personas físicas residentes en el extranjero.- Para los efectos del artículo 29 fracción II de la LIVA (tasa 0% sobre exportación de bienes y servicios), se establecen los

²⁹⁹ Regla 3.11.12, RMF 2018.

³⁰⁰ Regla 3.12.3.11, RMF 2018.

requisitos para que sea considerada la enajenación de bienes intangibles por un residente en el país, contratada y pagada por una persona física residente en el extranjero³⁰¹.

j) Estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago.- Mediante Decreto publicado el 8 de noviembre de 2018, se otorga un estímulo fiscal a las entidades financieras y demás entidades que emitan tarjetas al amparo de un titular de marca³⁰², cuando se pueda identificar al tarjetahabiente titular, el cual consiste en acreditar contra el ISR propio o el retenido a terceros, el importe que corresponda a la entrega de premios que efectúen, por cuenta del Gobierno Federal, a los tarjetahabientes personas físicas cuando éstos hayan utilizado como medios de pago tarjetas de crédito o débito en la adquisición de bienes o servicios dentro del "Buen Fin", y hayan resultado ganadores en el sorteo que lleve a cabo el SAT.

De igual manera, son objeto de dicho estímulo las entidades comerciales respecto de las compras de bienes o servicios realizadas mediante tarjetas de servicios operadas en México por sociedades que no pertenezcan al sistema financiero y que permitan a sus usuarios personas físicas su utilización en diversos comercios afiliados a dichas entidades, diferentes a la emisora de la tarjeta correspondiente.

El monto del estímulo deberá corresponder a aquellas cantidades efectivamente erogadas, que correspondan a los premios de los tarjetahabientes personas físicas que hayan resultado ganadores en el sorteo del SAT³⁰³.

Ahora bien, las Entidades que pretendan participar con la entrega de premios en el sorteo "El Buen Fin" deberán manifestar su voluntad conforme a lo dispuesto en la ficha de trámite 1/DEC-5 "Aviso para participar en el sorteo "El Buen Fin" conforme al Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago", contenida en el Anexo 1-A³⁰⁴.

³⁰¹ Regla 4.6.7, RMF 2018.

³⁰² Aquel que otorga licencias para el uso de su marca de tarjetas a Emisoras y Adquirentes.

³⁰³ Art. 1, Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago, publicado en el DOF el 08 de noviembre de 2018, el cual entró en vigor el 09 de noviembre de 2018.

³⁰⁴ Regla 11.5.1., RMF 2018.

El monto de los impuestos estatales que se llegaren a generar por la obtención de los premios y organización del sorteo, descrito en el presente inciso, será cubierto por la Federación a la Entidad Federativa donde se entregue el premio correspondiente³⁰⁵. Para efectos de lo anterior, las Entidades Federativas deberán manifestar a la SHCP su conformidad para que se aplique el procedimiento de compensación permanente de fondos a que se refiere el artículo 15, segundo párrafo, de la Ley de Coordinación Fiscal, respecto del monto de los impuestos descritos en el presente párrafo, conforme a lo señalado en la ficha de trámite 2/DEC 5 "Aviso para que se aplique la compensación permanente de fondos que deben presentar las Entidades Federativas", contenida en el Anexo 1-A³⁰⁶.

Derivado de lo anterior, la SHCP informará a las Entidades Federativas el monto de los premios pagados en cada una de las mismas, a fin de determinar los impuestos locales y municipales correspondientes³⁰⁷.

El SAT determinará los premios que en términos del artículo 123 del Reglamento de la Ley Federal de Juegos y Sorteos se consideren como no reclamados y comunicará los montos correspondientes que deberán ser reintegrado vía pago de aprovechamientos a la Secretaría de Gobernación. Dicho pago podrá ser acreditado en términos de lo establecido en el primer párrafo del presente inciso, siempre que se haya realizado dentro del plazo establecido y una vez que se haya entregado al SAT el comprobante de pago correspondiente, conforme a la ficha de trámite 3/DEC-5 "Presentación del comprobante de pago a la Secretaría de Gobernación de aprovechamientos por premios no reclamados conforme al Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago", contenida en el Anexo 1-A³⁰⁸.

El estímulo se podrá acreditar contra los pagos provisionales o definitivos del ISR, propio o retenido, y hasta agotarse, a partir de que el SAT notifique vía buzón tributario que se ha cumplido con la entrega de la información correspondiente y señalando el monto a que tiene

³⁰⁵ Art. 4, Decreto por el que se otorgan estímulos fiscales para incentivar el uso de medios electrónicos de pago, publicado en el DOF el 08 de noviembre de 2018, el cual entró en vigor el 09 de noviembre de 2018.

³⁰⁶ Regla 11.5.2., RMF 2018.

³⁰⁷ Regla 11.5.3., RMF 2018.

³⁰⁸ Regla 11.5.4., RMF 2018.

derecho a acreditar, utilizando en la declaración el rubro "Acreditamiento Sorteos"³⁰⁹.

De igual manera, se deberá realizar y acreditar el pago de los premios que efectivamente se hayan entregado a los ganadores, de conformidad con el procedimiento y los plazos que al efecto establezca el SAT en su Portal³¹⁰.

Se deberá proporcionar al SAT la información a que se refieren las fichas de trámite 4/DEC-5 "Entrega de información que deben proporcionar las entidades participantes del sorteo "El Buen Fin", 5/DEC-5 "Entrega de información que deben proporcionar las entidades participantes del sorteo "El Buen Fin" respecto de los premios entregados" y 6/DEC-5 "Entrega de información de premios pagados por entidad federativa" las cuales se encuentran en el Anexo 1-A³¹¹.

El 21 de diciembre de 2018, se publicó el listado de ganadores en la página www.gob.mx/sorteoelbuenfin.

QUINTA RESOLUCIÓN DE MODIFICACIONES A LA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL PARA 2018

a) Actualización de cantidades establecidas en el CFF.- La modificación a la presente Regla establece las cantidades actualizadas en el Anexo 5, rubro A, mismas que entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2019. Asimismo, se dan a conocer en el Anexo 5, rubro B, las cantidades que entraron en vigor a partir del 1 de julio de 2018, conforme al "Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, de la Ley Aduanera, del Código Penal Federal y de la Ley Federal para Prevenir y Sancionar los Delitos Cometidos en Materia de Hidrocarburos"³¹².

b) Actualización de cuotas de derechos.- Se actualizan los derechos que establece la Ley Federal de Derechos que se deberán pagar por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público

³⁰⁹ Regla 11.5.5., RMF 2018.

³¹⁰ Regla 11.5.6., RMF 2018.

³¹¹ Reglas 11.5.7., 11.5.8. y 11.5.9 RMF 2018.

³¹² Regla 2.1.13.

de la Nación, así como por recibir servicios que presta el estado en sus funciones de derecho público. La actualización antes mencionada entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2019, considerando el periodo comprendido desde el decimotercer mes inmediato anterior y hasta el último mes anterior a aquél en que se efectúa la actualización.

Las cuotas de los derechos o cantidades actualizadas que se deberán aplicar a partir del 1 de enero de 2019, se darán a conocer en el Anexo 19³¹³.

c) Factor de actualización aplicable a la tarifa del ISAN.- Se actualizarán las cantidades correspondientes a los tramos de la tarifa de precio de enajenación para todos los automóviles con capacidad hasta de quince pasajeros. Asimismo, se actualiza la cantidad por la cual el monto del impuesto sobre automóviles nuevos podrá ser reducido.

Las cantidades en cuestión entrarán en vigor a partir del 1 de enero de 2019 y se darán a conocer en el rubro A del Anexo 15³¹⁴.

d) Factor de actualización para determinar el precio de automóviles exentos del ISAN.- Se actualizan las cantidades por las cuales no se pagará el impuesto sobre automóviles nuevos, siempre que se encuentre entre otros, dentro de los siguientes supuestos:

- (i) En la exportación de automóviles con carácter definitivo, en términos de la legislación aduanera.
- (ii) En la enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones no exceda de la cantidad prevista en el Anexo 15, rubro B de la RMF, esto sin considerar el IVA.
- (iii) En la importación de vehículos en franquicia, siempre y cuando se cumpla con los requisitos establecidos por la SHCP.

³¹³ Regla 7.1.

³¹⁴ Regla 8.1.

- (iv) En la enajenación o importación definitiva de automóviles cuya propulsión sea a través de baterías eléctricas recargables, así como de automóviles eléctricos que además cuenten con motor de combustión interna o con motor accionado por hidrógeno.

Las cantidades actualizadas entrarán en vigor el 1 de enero de 2019³¹⁵.

e) Actualización del Derecho de Exploración de Hidrocarburos y del Impuesto por la Actividad de Exploración y Extracción de Hidrocarburos establecidos en la LISH.- Se actualizan las cuotas por las cuales el asignatario estará obligado a pagar de forma mensual por el derecho de exploración de hidrocarburos.

Asimismo, se actualizan las cuotas que se deberán pagar por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, que será calculada de forma mensual aplicando por cada kilómetro cuadrado el área contractual o el área de asignación.

Las cuotas antes mencionadas serán aplicables a partir del 1 de enero de 2019 y se darán a conocer en el Anexo 27³¹⁶.

f) Días inhábiles.- Para los días inhábiles previstos por el artículo 12 del CFF, los periodos generales de vacaciones para el SAT, serán los siguientes:

- (i) Segundo periodo del 2017 comprendido de los días 26 de diciembre de 2017 al 5 de enero de 2018, así como el 27 y 28 de marzo de 2018.
- (ii) Primer periodo del 2018, comprende los días del 16 al 27 de julio de 2018.
- (iii) Segundo periodo del 2018, comprende los días del 20 de diciembre de 2018 al 4 de enero de 2019.

Asimismo, se establece que en dichos periodos no se computarán plazos y términos legales correspondientes en los actos, trámites y

³¹⁵ Regla 8.3.

³¹⁶ Regla 10.20.

procedimientos que se sustanciarán ante las unidades administrativas del SAT, sin perjuicio del personal que cubra guardias.

Finalmente, se prevé que las autoridades estatales y municipales que actúen de forma coordinada en materia fiscal, podrán considerar los días inhábiles previstos por la Regla en cuestión³¹⁷.

g) Actualización de cantidades establecidas en el CFF.- La actualización de las cantidades establecidas en el CFF se llevará a cabo cuando el incremento porcentual acumulado del INPC desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda del 10%.

La actualización entrará en vigor a partir del mes de enero del siguiente ejercicio fiscal a aquél en el que se haya dado dicho incremento.

Las cantidades a las que hace referencia la presente Regla, se darán a conocer en el Anexo 5, apartado B de la RMF³¹⁸.

CRITERIOS NORMATIVOS

El 29 de diciembre de 2017 y 19 de octubre de 2018 fueron publicados en el DOF los criterios normativos y sus modificaciones, mediante el Anexo 7 de la RMF, estableciendo de esta manera derechos en favor de los contribuyentes, según lo dispuesto por el artículo 35 del CFF. Entre otros, dentro de los criterios más relevantes se encuentran los siguientes:

ISR

- Gas de empaque.- Se determinó que el gas de empaque tiene la naturaleza de activo fijo, en virtud de que forma parte de la infraestructura fija empleada en el transporte de gas natural, por lo que no se emplea como combustible o se enajena dentro del curso normal de las operaciones del contribuyente.

³¹⁷ Regla 2.1.6.

³¹⁸ Regla 2.1.13.

En ese sentido, el gas de empaque se deduce a la tasa máxima del 10% anual sobre el monto original de la inversión, de conformidad con el artículo 35, fracción VI de la LISR³¹⁹.

IVA

a) Tasa aplicable a la enajenación de sal.- En relación con la aplicación de la tasa del 0% del IVA a la enajenación de productos destinados a la alimentación; la sal, no obstante de ser un aditivo alimenticio, es un producto destinado a la alimentación que puede consumirse por humanos o animales de manera directa o combinada con otros productos con el mismo destino.

Derivado de lo anterior, la enajenación de sal en territorio nacional se encuentra gravada a la tasa del 0% del IVA, independientemente de que el adquirente la utilice en alguna industria diversa a la alimenticia.

No obstante lo anterior, el presente criterio no resulta aplicable a la sal para uso industrial no alimenticio, previsto en el artículo 3.28 de la NOM-040-SSA1-1993³²⁰.

b) Rollos de película o acolchados plásticos.- En relación con la aplicación de la tasa del 0% del IVA a la enajenación de herbicidas, entre otros productos, siempre que estén destinados para ser utilizados en agricultura, se establece que los rollos de película o acolchados plásticos no quedan comprendidos en la definición genérica de plaguicida, ni dentro de la específica de herbicida.

Derivado de lo anterior, la enajenación de rollos de película o acolchados plásticos para uso agrícola, se encuentra afecta a la tasa general de IVA, por no ubicarse en el supuesto a que se refiere el artículo 2-A, fracción I, inciso f) de la LIVA³²¹.

³¹⁹ Criterio normativo 65/ISR/N.

³²⁰ Criterio normativo 43/IVA/N.

³²¹ Criterio normativo 44/IVA/N.